

## AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3133/2017. (VI. 8.) AB HATÁROZATA

### alkotmányjogi panasz elutasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

#### h a t á r o z a t o t:

Az Alkotmánybíróság a Kúria Kfv.VI.35.101/2016/10. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt elutasítja.

#### I n d o k o l á s

##### I.

- [1] 1. Az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. §-a szerinti alkotmányjogi panasz benyújtója a jogi képviselő (dr. Horváth Z. Péter Ügyvédi Iroda, 1055 Budapest, Szalay u. 3., I. emelet 1. ajtó) útján eljáró gazdasági társaság (a továbbiakban: indítványozó). Az indítványozónál a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) Veszprém Megyei Adóigazgatóságának Kiemelt Adóalanyok Ellenőrzési Osztálya a 2010–2011. évekre vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló, valamennyi adónemre és költségvetési támogatásra kiterjedő ellenőrzést folytatott le. Az ellenőrzés eredményeképpen 2013. szeptember 18-án kelt határozatában (a továbbiakban: alaphatározat) 3000 Ft adókülönbötetet állapított meg, egyúttal 1 000 Ft adóbírsággal és 300 000 Ft mulasztási bírsággal sújtotta az indítványozót. E határozat 2013. október 25-én jogerőre emelkedett.
- [2] A NAV Közép-Dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (a továbbiakban: felüellenőrzési hatóság) az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 116. § (1) b) pontja alapján felüellenőrzést végzett az indítványozónál, melynek eredményeképpen 2014. július 31-én kelt határozatában (a továbbiakban: felüellenőrzési határozat) megváltoztatta az alaphatározatot, és – általános forgalmi adó, illetve társasági adó adónemben – összesen 95 679 000 Ft adóhiányt állapított meg, az indítványozót ez alapján 47 840 000 Ft adóbírsággal sújtotta, továbbá 29 640 000 Ft késedelmi pótlékot állapított meg. A felüellenőrzési határozat indokolása szerint az indítványozó részt vett különböző ingatlanok adásvételében, melyek három városban: Veszprémben, Dombóváron, illetve Budapesten (Soroksáron) helyezkednek el. Ezen adásvételek érdekében megbízási szerződés alapján közvetítői tevékenységgel és potenciális vevők felkutatásával bízott meg egy Kft-t. A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Taotv.) 4. § 23. pont c) alpontja alapján az indítványozó, valamint a Kft. kapcsolt vállalkozások, ugyanis ügyvezetőjük személye azonos, és e személynek, illetve a revízió idején hatályos, a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: régi Ptk.) 685. § b) pontja szerinti közeli hozzátartozóinak együttes többségi befolyása volt e gazdasági társaságokban a tárgyi időszak folyamán. A megbízási szerződések megkötésére nem volt reális gazdasági indok, hiszen azok alapján a megbízott Kft. ügyvezetője járt el személyesen, aki egyúttal az indítványozó ügyvezetője is. Az indítványozó továbbá a teljesítésigazolásokon és a megbízási díj kifizetéséről kiállított számlákon túlmenően nem tudta dokumentumokkal bizonyítani a megbízási szerződések alapján végzett tevékenységeket. A felüellenőrzési hatóság megállapította emellett, hogy az indítványozó letéti szerződést kötött egy másik Kft-vel, és ez a szerződés szintén színlelt, ugyanis kizárólag arra irányult, hogy az indítványozó a társaságiadó-alapját csökkentse általa. Az adóhatóság mindebből arra a következtetésre jutott, hogy az

indítványozó által megkötött szerződések színlelt szerződések, azok kizárólagos célja az adóelőny megszerzése volt, mögöttük azonban valós teljesítés nem állt. Az adóelőny nem érvényesíthető, tekintettel a Taotv. 1. § (2) bekezdésében foglalt elvi rendelkezésre, illetve az Art. és a Taotv. egyéb, irányadó előírásaira.

- [3] Az indítványozó beadványaiban több ponton támadta a felüellenőrzési határozat megállapításait: kifogásolta azt az adóhatósági megállapítást, amely szerint az ügyben érintett cégek a Kft. ügyvezetőjének befolyása alatt álltak; vitatta azt, hogy a megbízási szerződések alapján nem történt valós teljesítést; vitatta a felüellenőrzési határozat számításait; továbbá sérelmezte, hogy a felüellenőrzési határozatban a felüellenőrzési hatóság az ügyvezető magánszemély terhére is adókötelezettséget állapított meg, holott a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló eljárás alanya az indítványozó gazdasági társaság volt; végül sérelmezte azt is, hogy a felüellenőrzési hatóság adóhiányt állapított meg nála, holott a szerződő partnerei esetében nem vitatta az ügylet valódiságát. Ezt a fellebbezést a NAV elnöke 2014. október 6-án kelt határozatával elutasította, melyben egyetértett a felüellenőrzési határozat ténymegállapításaival és következtetéseivel.
- [4] Az indítványozó a másodfokú adóhatósági határozattal szemben bírósági felülvizsgálati kérelemmel fordult a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz. Kérelmében megismételte a fellebbezési kérelmében foglaltakat. Továbbá hivatkozott az Art. 142. § (1) bekezdése szerinti súlyosítási tilalom adóhatóság általi megsértésére. Ezt az állítást arra alapította, hogy ő az alaphatározat rendelkezéseinek az abban megállapított fizetési kötelezettségek teljesítésével eleget tett 2013. szeptember 23-án, amelynek következtében az alaphatározat jogerőre emelkedett. Ehhez képest a felüellenőrzési határozatot 2014. október 22-én vette kézhez. Ez ellentétes az Art. 142. § (1) bekezdésével, mely a korábbi eljárásban hozott határozat jogerőre emelkedésétől számított egy éven belül teszi csak lehetővé a határozat rendelkezéseinek az adózó terhére történő módosítását. Az indítványozó az Art. 97. § (6) bekezdésére támaszkodva sérelmezte azt is, hogy a felüellenőrzési hatóság nem vette figyelembe az adózó javára szolgáló tényeket, továbbá sem a felüellenőrzési, sem a másodfokú határozatból nem tűnik ki a hatósági mérlegelés, mely a rendelkező részben foglalt eredményekhez vezetett. A felüellenőrzési hatóság az Art. 1. § (7) bekezdését sértő módon minősített át polgári jogi szerződéseket, továbbá az Art. 2. § (1) bekezdésével ellentétesen állapította meg azt, hogy az érintett szerződések kizárólag az adóelőny megszerzésére irányulnak, ezt a jogsértő állapotot pedig a másodfokú adóhatóság fenntartotta. Végül az indítványozó sérelmezte az Art. 116. § (1) bekezdés *b*) pontja alapján azt is, hogy a benne foglaltakkal ellentétben az eljárás hatóságok meghagyták az alaphatározat megállapításait, ebből kifolyólag az nem lehet sem szakszerűtlen, sem pedig törvénysértő, ez esetben viszont kérdéses, volt-e jogalapja a felüellenőrzés elrendelésének.
- [5] A Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. október 21-én kelt ítéletével elutasította az indítványozó keresetét. Rámutatott arra, hogy az Art. 116. § (1) bekezdés *b*) pontja alapján a NAV elnökének diszkrecionális jogköre az elrendelés, ezért az arra okot adó körülmények, események irrelevánsak. A súlyosítási tilalommal kapcsolatban a bíróság arra mutatott rá, hogy az alaphatározatban foglaltak szerinti eljárás nem érinti annak jogerejét: az Art. 136. § (4) bekezdése alapján a fellebbezésre 30 nap állt rendelkezésre, az indítványozó pedig nem mondott le a fellebbezésről – a rendelkező részben foglaltak szerinti eljárás nem értelmezhető a fellebbezésről való lemondásnak –, így – tekintettel a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvénynek (a továbbiakban: Ket.) a határidők számítására vonatkozó 65. § (1) és (3) bekezdéseire is – az alaphatározat 2013. október 25-én emelkedett jogerőre. A bíróság nem értett egyet azzal sem, hogy hiányzott az alaphatározat megváltoztatásának tény- és jogalapja: igaz, hogy új tény megállapítására nem került sor, a felüellenőrzési hatóság azonban alaposan mérlegelte az alapeljárásban megállapított bizonyítékokat, és ennek eredményeképpen jutott az alaphatározattól eltérő következtetésre, amit a törvény lehetővé tesz, és amiről a felüellenőrzési határozat részletesen számot is ad. A bíróság nem értett egyet továbbá a szerződések átminősítésének alaptalanságával; továbbá rámutatott arra is, hogy az indítványozó szerződéses partnere vonatkozásában meghozott határozat nem tartalmazza a megbízási szerződések minősítését, mivel arra a vizsgálat nem terjedt ki, ezért nem is merül fel annak kérdése, hogy adózónként eltérően minősítette-e a felüellenőrzési hatóság ugyanazt a jogviszonyt.
- [6] Az indítványozó a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete ellen felülvizsgálati kérelemmel fordult a Kúriához, amelyben a következőket sérelmezte: a felüellenőrzési hatóság változatlan tényállás mellett állapított meg eltérő jogkövetkezményeket; a felüellenőrzési hatóság a szerződések átminősítésével beavatkozott a felek szerződési autonómiájába; a felüellenőrzési hatóság ugyanazon jogviszonyt adózónként eltérően minősítette, továbbá sérült a súlyosítási tilalom Art. szerinti követelménye, ráadásul a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság nem tisztázta a súlyosítási határidő kezdő időpontjának ténybeli alapjait. A Kúria

a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletét – lényegében az abban foglalt jogi indokokkal egyetértve – az indítványban támadott, 2016. október 12-én kelt ítéletével hatályában fenntartotta.

- [7] 2. Az indítványozó alkotmányjogi panaszát az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésére, valamint XXVIII. cikk (1) bekezdésére alapította. Álláspontja szerint az adóhatóság, illetve a bíróságok eljárása sértette az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerinti jogállamiság klauzuláját, melynek lényege a polgár államhatalommal szembeni védelme. Az indítványozó e klauzulából a formális jogállamiság, azon belül a jogbiztonság követelményét vezette le, melynek természetesen érvényesülnie kell a jogalkalmazás terén is. Ezen érvényesülés fontos biztosítója a jogerő intézménye, illetve annak védelme. Ezt a követelményt sértette meg ítéletében a Kúria azzal, hogy olyan adóhatósági határozatot tartott fenn hatályában, amely egy már jogerőre emelkedett határozatot (az alaphatározatot) változtatott meg az indítványozó terhére. A jogbiztonság ilyen jellegű sérelmére nem mutatható ki alkotmányos indok.
- [8] Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésének sérelmével összefüggésben az indítványozó az Emberi Jogok Európai Bíróságának az EJEB, *Monnell és Morris kontra Egyesült Királyság* (9562/81; 9818/82) 1987. március 2. ügyben hozott ítéletére támaszkodva érvelt úgy, hogy a tisztességes eljáráshoz való jog esetleges sérülése kizárólag a teljes eljárás vonatkozásában állapítható meg, ami „minden eljárási lépcsőfok kumulatív analízisét” jelent. Az indítványozó utalt továbbá a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog tartalmát kibontó 6/1998. (III. 11.) AB határozat azon megállapítására, hogy a *fair trial* mint eljárási minőség megítélése csak az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével történhet. Mindebből következően a Kúriának észlelnie kellett volna a hatósági eljárás tisztességtelenségét, és orvosolnia az indítványozó emiatt keletkező sérelmét, a Kúria azonban ezt elmulasztotta, sőt, tovább súlyosította a helyzetet, és az ítélete nem felel meg az „egyértelműség és világosság” követelményeinek.

## II.

- [9] 1. Az Alaptörvénynek az indítvány által érintett rendelkezései:

„B) cikk (1) Magyarország független, demokratikus jogállam.”

„XXVIII. cikk (1) Mindenkinnek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.”

- [10] 2. A régi Ptk.-nak az indítvány által érintett rendelkezése:

„685. § E törvény alkalmazásában

[...]

b) közeli hozzátartozók: a házastárs, a bejegyzett élettárs, az egyeneságbeli rokon, az örökbefogadott, a mostoha- és neveltgyermek, az örökbefogadó-, a mostoha- és a nevelőszülő, valamint a testvér; hozzátartozó továbbá: az élettárs, az egyeneságbeli rokon házastársa, bejegyzett élettársa, a jegyes, a házastárs, a bejegyzett élettárs egyeneságbeli rokona és testvére, valamint a testvér házastársa, bejegyzett élettársa;”

- [11] 3. A Taotv.-nek az indítvány által érintett rendelkezései:

„1. § (2) Az adókötelezettséget, az adót befolyásoló, annak csökkenését eredményező szabály, adóelőny (adómentesség, adókedvezmény) annyiban alkalmazható, illetőleg érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló jogügylet, más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja a szabály, az adóelőny célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg az érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek az érdekében áll. Ha a jogügylet tartalma alapján az állapítható meg, hogy annak fő célja adóelőny az egyik fél vagy a felek számára, akkor a jogügylet alapján elszámolt költség, ráfordítás, nem minősül a vállalkozás érdekében felmerült költségnek, ráfordításnak, illetve adóelőny nem érvényesíthető.”

„4. § 23. kapcsolt vállalkozás:

c) az adózó és más személy, ha harmadik személy – a Ptk. rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával – közvetlenül vagy közvetve mindkettőjükben többségi befolyással rendelkezik azzal, hogy azokat a közeli hozzátartozókat, akik az adózóban és a más személyben többségi befolyással rendelkeznek, harmadik személynek kell tekinteni,”

[12] 4. Az Art.-nek az indítvány által érintett rendelkezései:

„1. § (2) Az adózó és az adóhatóság e törvénynek és más törvényeknek megfelelően gyakorolhatja jogait és teljesíti kötelezettségeit. Ha a törvény az adóhatóságot mérlegelésre jogosítja fel, azt csak a felhatalmazás céljának megfelelően, a törvényes keretek között gyakorolhatja.”

„2. § (1) Az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.”

„116. § (1) Az adómegállapításhoz való jog elévülésének határidején belül az adóhatóság az ellenőrzéssel lezárt bevallási időszak, illetve e törvényben előírt feltételek fennállása esetén az állami garancia beváltása iránti kérelem tekintetében ismételt ellenőrzést folytathat le, ha

[...]

b) az állami adó- és vámhatóság vezetője erre utasítást ad, amely alapján a felettes adóhatóság ellenőrzi a korábban lefolytatott ellenőrzés szakszerűségét és törvényességét,”

„142. § (1) Ha a korábbi ellenőrzés eredményeként határozatot hoztak, a határozat jogerőre emelkedésétől, ha pedig az ellenőrzés hatósági eljárás megindítása nélkül befejeződött, a befejezéstől számított egy éven túl olyan új határozat, amely az adókötelezettséget, az adó alapját, az adó összegét, a költségvetési támogatás alapját és összegét az adózó terhére változtatja meg, még akkor sem hozható, ha az alapeljárásban hozott határozatot a felettes adóhatóság megsemmisítette és új eljárás lefolytatását rendelte el, vagy a határozatot az elsőfokú adóhatóság visszavonta.”

### III.

[13] Az alkotmányjogi panasz nem megalapozott.

[14] 1. Az Alkotmánybíróságnak az Abtv. 56. § (1) bekezdése alapján mindenekelőtt azt kellett vizsgálnia, hogy az indítvány megfelel-e a törvényben foglalt befogadási feltételeknek, és így alkalmas-e az érdemi elbírálásra. E vizsgálat során az alábbi következtetésekre jutott.

[15] Az Abtv. 52. § (1) bekezdése előírja, hogy az indítványnak határozott kérelmet kell tartalmaznia, 52. § (1b) bekezdése pedig meghatározza, mely feltételek teljesülése esetén tekinthető határozottnak a kérelem. Ezekre tekintettel megállapítható, hogy az indítványozó megjelölte az Alkotmánybíróság hatáskörét, valamint az indítványozói jogosultságát megalapozó alaptörvényi és törvényi (Abtv.-beli) előírásokat [Abtv. 52. § (1b) bekezdés a) pont]. Megnevezte az Alaptörvény megsértett rendelkezéseit, és pontosan meghatározta, mely bírói döntést tartja azokkal ellentétesnek [Abtv. 52. § (1b) bekezdés c) pont]. Nevesítette az Alaptörvény azon rendelkezéseit, amelyek megítélése szerint sérültek az egyedi ügy során [Abtv. 52. § (1b) bekezdés d) pont], és előterjesztett indokolást arra nézve, miért tartják ellentétesnek a kifogásolt bírói döntéseket az Alaptörvény megjelölt rendelkezéseivel [Abtv. 52. § (1b) bekezdés e) pont]. Az indítványozó kifejezetten kérte a Kúria támadott ítéletének megsemmisítését, ezért teljesül a kifejezett kérelem követelménye is [Abtv. 52. § (1b) bekezdés f) pont].

[16] Az Abtv. 27. §-a alapján az alkotmányjogi panasz befogadhatósága vonatkozásában az Alkotmánybíróságnak a következőket kell vizsgálnia: a panaszt, az ügy érdemében hozott döntés vagy a bírósági eljárást befejező egyéb döntés ellen irányul-e, azt az egyedi ügyben érintett személy vagy szervezet nyújtotta-e be, a támadott döntés az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogát sérti-e [Abtv. 27. § a) pont], továbbá biztosítva volt-e az indítványozó számára a jogorvoslati lehetőség, illetve a jogorvoslati lehetőségeit kimerítette-e [Abtv. 27. § b) pont].

- [17] Az indítványozó az adóhatósági eljárásban adózóként, az azt követő perben felperesként vett részt, ezért érnettessége kétségtelenül megállapítható.
- [18] A Kúria felülvizsgálati ítélete az ügy érdemében, a felhívott jogszabályok helyes alkalmazása, illetve a megállapított tényállás alapján levont jogi következtetések helyessége tárgyában született.
- [19] Az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata értelmében az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerinti jogállamiság követelményére csak kivételes esetben lehet alkotmányjogi panaszt alapítani, mindenképp a visszaható hatály tilalmának, illetve a kellő felkészülési idő követelményének sérelme esetén {először: 3268/2012. (X. 4.) AB végzés, Indokolás [14]; újabban: 3027/2017. (II. 17.) AB végzés, Indokolás [10]}. A jelen indítványban az indítványozó a felsoroltak egyikére sem hivatkozott, ezért az Alaptörvény B) cikke vonatkozásában nincs helye a panasz vizsgálatának. Ugyanakkor a XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes bírósági eljáráshoz való jog kétségtelenül az Alaptörvényben biztosított jognak minősül, sérelmének vizsgálatára az alkotmányjogi panasz elbírálása keretében van lehetőség.
- [20] Az indítványozó a jogorvoslati lehetőségeit kimerítette: a rendelkezésére álló rendes jogorvoslati utakat igénybe vette, továbbá felülvizsgálati kérelmet is benyújtott a Kúriához.
- [21] Az indítványozó a Kúria ítéletét 2016. november 18-án vette kézhez, majd az alkotmányjogi panaszt 2017. január 10-én adta postára, az Abtv. 30. § (1) bekezdésében előírt hatvan napos határidőn belül.
- [22] 2. Az Alkotmánybíróságnak vizsgálnia kellett az Abtv. 29. §-ából fakadó követelmény teljesülését, melynek értelmében az alkotmányjogi panasz a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés esetén fogadható be. Ennek kapcsán az alábbiakra mutat rá.
- [23] Az indítványozó a jogerő sérelmét nevezte meg panaszának egyik alapjaként. Az állami szervek döntéseinek – a törvény keretei között rögzített – megtámadhatatlansága, illetve megváltoztathatatlansága a jogállamiság fontos kritériuma, hiszen a jog kiszámíthatósága érdekében fontos biztosítani azt, hogy az eljárásban érintett személyek jogait, illetve kötelezettségeit bizonyos feltételek beállását követően ne lehessen utólag – különösen az érintett személyek terhére – megváltoztatni. Az Alkotmánybíróság a jogerő intézményét elsősorban a jogállamiság követelményével összefüggésben tárgyalta, azonban újabb gyakorlatában kapcsolatba hozta a tisztességes bírósági eljáráshoz való joggal, azon belül a bírósághoz fordulás alapjogával is {30/2014. (IX. 30.) AB határozat, Indokolás [81]}. Ily módon az Alkotmánybíróság megnyitotta annak lehetőségét, hogy a jogerő áttörésének alkotmányossága akár alkotmányjogi panasz keretei között is vizsgálhatóvá váljon. Ugyanakkor az Alkotmánybíróság mindeddig csak a bírósági ítéletek jogerejének sérthetlenségét, illetve áttörhetőségét vizsgálta. Mind a tételes eljárásjog, mind az eljárásjog-tudomány megkülönbözteti a bírósági ítéletek, illetve a közigazgatási határozatok jogerejét a kétféle eljárás eltérő rendeltetése miatt. Alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés ezért annak meghatározása, hogy a közigazgatási határozatok jogerejéhez milyen alkotmányossági kritériumok kapcsolódnak. Mindezekre tekintettel az Alkotmánybíróság az Abtv. 29. §-ának teljesülését is megállapította.

#### IV.

- [24] 1. Az indítvány fő állítása arra irányult, hogy a felüellenőrzés intézménye sérti a jogerő követelményét. Az Alkotmánybíróság ezzel összefüggésben szükségesnek látta az egyedi ügy alapjául szolgáló szabályozási környezet megismerését, ezért mindenképp a felüellenőrzésnek az adóhatósági eljárásban elfoglalt helyét, illetve szabályozását tekintette át.
- [25] Az Art. 115. § (1) bekezdése négy jogcímen biztosít lehetőséget arra, hogy az adóhatóság az ellenőrzéssel lezárt bevallási időszak tekintetében ismételt ellenőrzést folytathat le. E jogcímek egyike [Art. 115. § (1) bekezdés d) pont] a felüellenőrzés, amely elrendelésének részletes feltételei az Art. 116. § (1) bekezdésében található. Az Art. 116. § (1) bekezdés a) pontja esetében a felüellenőrzést az adópolitikáért felelős miniszter vagy az Állami Számvevőszék elnöke rendelheti el (továbbá helyi adó esetében az önkormányzati képviselő-testület határozata rendelheti el felüellenőrzést); egyébként az elrendelésre az állami adó- és vámhatóság vezetője jogosult. Az Art. 116. § (1) bekezdés c) és d) pontjai az állami adó- és vámhatóság vezetőjének utasítása mellett konjunktív feltételként írja elő valamely új, az ellenőrzés eredményét befolyásoló körülmény (az Art. fogalmazásában: „új tény, adat, bizonyíték”, illetve „új tény, körülmény”) észlelését, felmerülését is. Az Art. 116. § (1) bekezdésének a) és b) pontjában a felüellenőrzés elrendelésére jogosult szervezet, személyt teljes diszkréció illeti meg ebben az elhatározásában. A jelen alkotmányjogi panasz eljárás alapjául szolgáló egyedi ügyben

- a felüellenőrzés elrendelésének jogalapjául szolgáló 116. § (1) bekezdés *b*) pontja mindemellett annyival egészül ki, hogy a felüellenőrzés a korábban lefolytatott eljárás szakszerűségére, illetve törvényességére irányulhat.
- [26] A felüellenőrzési eljáráshoz az Art. alapján két fontos határidő kapcsolódik. Egyrészt a törvény 116. § (1) bekezdése értelmében a felüellenőrzés az adómegállapításhoz való jog elévülési idején belül rendelhető el – az Art. 164. § (4) bekezdése szerint ez az idő annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni. Másrészt az Art. 142. § (1) bekezdése kimondja – egyebek között –, hogy ha a korábbi ellenőrzés eredményeként határozatot hoztak, a határozat jogerőre emelkedésétől számított egy éven túl olyan új határozat, amely az adókötelezettséget, az adó alapját, az adó összegét, a költségvetési támogatás alapját és összegét az adózó terhére változtatja meg, még akkor sem hozható, ha az alapeljárásban hozott határozatot a felettes adóhatóság megsemmisítette és új eljárás lefolytatását rendelte el, vagy a határozatot az elsőfokú adóhatóság visszavonta.
- [27] Az Art. 116. § (2) bekezdése azt mondja ki, hogy a felüellenőrzést kizárólag a felettes adóhatóság alkalmazásában álló adóellenőr (az önkormányzat költségvetését megillető adók tekintetében az önkormányzat képviselő-testülete által kijelölt bizottság) végezheti. A 116. § (5) bekezdés a felüellenőrzés megállapításairól hozott határozat ellen fellebbezésre ad lehetőséget. A fellebbezést a jelen ügy felüellenőrzési határozatának meghozatalakor az állami adó- és vámhatóság vezetőjéhez, illetőleg a kormányhivatalhoz kellett intézni (a hatályos szabályozás szerint a fellebbezést az állami adó- és vámhivatal vezetője helyett az adópolitikáért felelős miniszterhez kell intézni). A 116. § (6) bekezdése lehetőséget ad – törvénysértésre hivatkozással – a fellebbezés nyomán hozott határozat bírósági keresettel való megtámadására.
- [28] 2. Az Alkotmánybíróság a következőkben a támadott bírói döntés alkotmányjogi értékelésének céljából a jogerő fogalmára, valamint annak az Alkotmánybíróság gyakorlatában való megítélésére tért ki.
- [29] A jogerő intézménye – alapvetően a jogállamiság követelményéből eredeztethetően – annak biztosítékát szolgálja, hogy valamely jogalkalmazó szerv döntése véglegessé váljon, vagyis a benne foglalt rendelkezések végrehajthatók legyenek, az ne legyen megtámadható rendes jogorvoslattal és a benne eldöntött tény- és jogkérdések ne – avagy csak szigorú kivételek alapján – válhassanak újabb vita tárgyává. Az a közérdek nyilvánul meg benne, hogy a jogviszonyok idővel lezártnak minősüljenek, és azok védve legyenek mindennemű beavatkozástól. Erre egyrészt azért van szükség, hogy a jogvitában érintett személyek viszonyai ne maradjanak függő helyzetben, másrészt pedig azért, hogy az eldöntött kérdés utólag ne legyen módosítható.
- [30] Az Alkotmánybíróság már fennállásának első éveiben alkotmányjogi jelentőséggel ruházta fel a jogerőt, melyet az anyagi igazságosság és a jogbiztonság követelményeit összhangba hozó intézményként jellemzett, továbbá rámutatott arra: alapvető alkotmányos érdek fűződik a jogerős határozatok megváltoztathatatlanságához és irányadó voltához. A jogállamiság lényeges elemének nevezte azt is, hogy a törvénynek egyértelműen meg kell határoznia, mikor támadható meg egy bírósági határozat rendes jogorvoslattal (fellebbezéssel), milyen feltételek mellett van lehetőség a jogerős határozat rendkívüli jogorvoslattal történő megtámadására, illetve mikor következik be az az állapot, amikor már a jogerős határozat semmilyen jogorvoslattal nem támadható.
- [31] Ezt az álláspontot az Alkotmánybíróság az Alaptörvény hatálybalépését követő gyakorlatában is következetesen fenntartotta. Ennek során megerősítette az anyagi igazságosság és a jogbiztonság viszonyáról írottakat, továbbra is fenntartva a jogbiztonság elsődlegességét. Mindemellett hangsúlyozta, hogy a jogerő „áttörhető, ennek módját, formáit és feltételeit pedig a törvénynek úgy kell szabályoznia, hogy a jogerő feloldásával okozott sérelem és az anyagi igazság teljesebb érvényesülése, mint elérni kívánt cél, arányban álljon egymással” {3103/2013. (V. 17.) AB határozat, Indokolás [25]}. Nem sokkal később ez az elv ismét megerősítést nyert: „a jogerő tisztelete nem abszolút és áttörhetetlen eleme a jogbiztonságnak. A lezárt jogviszonyok érinthetlenségének tilalma alól engedhető kivétel, ha a jogbiztonsággal konkuráló más alkotmányos elv elkerülhetetlenné teszi, és ezzel nem okoz céljához képest aránytalan sérelmet” {24/2013. (X. 4.) AB határozat, Indokolás [46]}. Az Alkotmánybíróság gyakorlatából az is megállapítható, hogy a jogerő kiemelt jelentőségének egyik indoka „a bírói döntésekbe vetett közbizalom” megőrzése és erősítése, és bizonyos esetekben inkább a bírói döntés jogerejének feloldása szolgálja jobban e célt, mint a „jogi hibában, vagy tévedésben szenvedő döntés jogerejének tisztelete” {25/2013. (X. 4.) AB határozat, Indokolás [36]}.
- [32] Az Alkotmánybíróság a jogerő létjogosultságát a kezdetektől fogva a jogbiztonság követelményéből vezette le, amely a régi Alkotmány 2. § (1) bekezdése, illetve a hatályos Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerinti demokratikus jogállamiság egyik alapvető eleme. A jogállamiság követelményére alkotmányjogi panaszban csak kivé-

teles esetekben (a kellő felkészülési idő követelményének, valamint a visszaható hatály tilalmának sérelme esetén) lehet hivatkozni. Az Alkotmánybíróság ugyanakkor rögzítette azt is, hogy „a bírósághoz fordulás alapjoga részének tekinti a jogerős ítéletek hatékonyságát, a jogerő tiszteletben tartásának követelményét, mely ugyanakkor a jogállamiság elvétől elvonatkoztatottan nem értelmezhető” [30/2014. (IX. 30.) AB határozat, Indokolás [81]]. Ebből pedig az következik, hogy a jogerő tiszteletben tartásának követelménye összefüggésben áll a jogállamiságon túl a tisztességes eljáráshoz való, Alaptörvényben biztosított joggal.

- [33] Az Alkotmánybíróság eddigi gyakorlatában a bírósági döntések jogerejének alkotmányossági vonatkozásait járta körül. Ez következik a bíróságoknak a jogviták elbírálásában betöltött kiemelkedő, garanciális szerepéből, illetve abból, hogy a közigazgatási határozatok törvényességéről véső soron a bíróságok döntenek [Alaptörvény 25. cikk (2) bekezdés *b*) pont] – vagyis, amennyiben a közigazgatási hatósági eljárás ügyfele igénybe veszi a bírósági felülvizsgálati kérelem lehetőségét, akkor a közigazgatási ügyben is a bíróság mondja ki a „végső szót”. A jogerő intézményét azonban nem csak az egyes jogági – polgári és büntető – perjogok, hanem a közigazgatási eljárásjog is ismeri.
- [34] A jogerő a jogi eljárásokban három körülménnyel áll kapcsolatban. Egyrészt a jogalkalmazó szerv döntése rendes jogorvoslattal többé nem támadható (alaki jogerő). Másrészt a döntés nem változtatható meg (anyagi jogerő). Harmadrészt a döntés végrehajtható. Ezek az elemek megjelennek a bírósági és a közigazgatási határozatok esetében is. A közigazgatási, illetve a bírósági határozatok jogereje azonban különbözik egymástól, ami egyfelől a két szervtípus döntésének természetéből, másrészt a döntéseik közötti hierarchikus rendből következik. Míg a bírósági határozatok jellemzően *ex tunc* hatályúak, azaz a múltra nézve, az elbírálást megelőzően kialakult vitában adnak megoldást, addig a közigazgatási hatósági határozatok jellemzően *ex nunc* hatályúak, azaz a jövőre nézve hoznak létre valamilyen jogviszonyt. A közigazgatás törvény alá rendeltségének elvéből, illetve az Alaptörvény 25. cikk (2) bekezdés *b*) pontjából pedig az következik, hogy a bíróság az eljárásjog keretei között a közigazgatási határozatot megváltoztathatja, illetve hatályon kívül helyezheti.
- [35] Az eljárásjogi jogerőfogalom meghatározása a jogalkotó döntési szabadságának körébe tartozik, amelyet az Alkotmánybíróság alapvetően nem mérlegelhet felül. A hatályos magyar közigazgatási eljárási törvény, a Ket. szabályozási rendszerében a jogerő fogalma az alaki jogerőt, vagyis a megtámadhatatlanságot jelenti. Ez a Ket. 73/A. § (1) bekezdése értelmében az elsőfokú döntés vonatkozásában akkor áll be, ha az elsőfokú döntés ellen nem fellebbeztek és a fellebbezési határidő letelt, ha a fellebbezésről lemondtak vagy a fellebbezést visszavonták, ha a fellebbezésnek – ideértve a végzések elleni önálló fellebbezést – nincs helye, illetve ha a fellebbezés elbírálására jogosult hatóság az elsőfokú hatóság döntését helybenhagyta. A közigazgatási eljárásjog rendszere ugyanakkor többféle lehetőséget biztosít az akár jogerőre emelkedett közigazgatási döntés felülbírálatára. Ezek: a bírósági felülvizsgálat (Ket. 109. §), az újrafelvételi eljárás (Ket. 112. §), az Alkotmánybíróság határozata alapján indítható eljárás (Ket. 113. §), a döntés módosítása vagy visszavonása (Ket. 114. §), a felügyeleti eljárás (Ket. 115. §), valamint az ügyészi fellépés (Ket. 120. §, az ügyészségről szóló 2011. évi CLXIII. törvény 29. §). Az Art. mint speciális jogszabály 116. §-a az adóeljárásban ismeri továbbá a jelen ügyben is alkalmazott felülellenőrzés intézményét. Ezek közül a felügyeleti eljárás és az ügyészi fellépés a Ket. szerint hivatalbóli döntés-felülvizsgálati eljárás, és természetét tekintve a felülellenőrzés is ilyen eljárásnak tekintendő.
- [36] Kifejezetten az Art. 116. § (1) bekezdés *b*) pontja szerinti – a jelen egyedi ügyben elrendelt – felülellenőrzési eljárás célja – a felügyeleti eljáráshoz hasonlóan – az, hogy a közigazgatási eljárás törvényességének biztosítása érdekében lehetőséget biztosítson az alsó fokon eljáró közigazgatási hatóságnak a közigazgatás szervezetrendszerén belüli felügyeletére. Az Alkotmánybíróság a gyakorlatában visszatérő jelleggel rámutatott arra, hogy a jogerő, bár a jogállamiság kimagasló jelentőségű biztosítója, meghatározott esetekben áttörhető.
- [37] Az Art. 116. § (1) bekezdés *b*) pontja értelmében a felülellenőrzés célja a korábban lefolytatott adóhatósági vizsgálat törvényességének és szakszerűségének ellenőrzése. Az Alkotmánybírósági gyakorlatában a jogerő áttörésére többnyire az anyagi igazság érvényre juttatása érdekében kerülhetett sor alkotmányosan. Az Art. 116. § (1) bekezdés *b*) pontjának célja nem az „anyagi”, legfeljebb a „formai” igazság, a törvényesség, illetve a szakszerűség követelményének érvényre juttatása. A felülellenőrzés kétségtelenül lehetőséget biztosít a jogerőre emelkedett adóhatósági határozat, illetve az ahhoz vezető eljárás felülvizsgálatára, és ezáltal a – közigazgatási – jogerő áttörésére. Azonban a jogerő ily módon történő áttörése egyrészt garanciális korlátok közé lett szorítva: az Art. 142. § (1) bekezdése rendelkezik a határozat jogerőre emelkedésétől számított egy éven túli súlyosítási tilalomról. Másrészt a felülellenőrzés során hozott határozattal szemben fellebbezés és – ami különösen kiemelendő – bírósági felülvizsgálat áll rendelkezésre az Art. 116. § (5) és (6) bekezdéseinek megfelelően.

- [38] 3. Az Alkotmánybíróság ezen alkotmányjogi, valamint közigazgatási jogi háttér ismeretében értékelte az indítványozónak a Kúria támadott döntésével szembeni alkotmányossági kifogásait. Ennek során az alábbi megállapításokat tette.
- [39] Az indítványozó szerint a Kúriának egyrészt „észlelnie kellett volna a panaszos tisztességes eljáráshoz való jogát sértő hatósági eljárást”, másrészt a felülvizsgálati eljárás során „mindent meg kellett volna tennie annak érdekében, hogy a jogsérelmet mérsékelje, vagy akár azt meg is szüntesse” (indítvány, 6. oldal). Álláspontja szerint tehát a tisztességes eljáráshoz való jog sérelme már az adóhatósági eljárásban bekövetkezett, a jogorvoslati kérelmei nyomán eljáró bíróságok „csak” véglegesítették azt oly módon, hogy nem semmisítették meg „a felülvizsgálás elrendelésének jogalapját képező törvénytelenésre, szakszerűtlenségre” még csak nem is utaló felülvizsgálási határozatot (indítvány, 5. oldal).
- [40] Az Alkotmánybíróság a 7/2013. (III. 1.) AB határozatában elvi jelentőséggel bontotta ki a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog tartalmát, mely a 2012 előtt kialakított gyakorlatának megerősítése, és amelyhez később is következetesen tartotta magát. E határozatában egyebek között megállapította, hogy az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése „azt a minimális tartalmi követelményt állítja az adóigazgatási eljárásban hozott határozatot felülvizsgáló bírói döntés indokolásával szemben, hogy az eljárási törvény rendelkezéseinek megfelelően a határozat törvényességét érintő lényeges kérdéseit kellő mélységben vizsgálja meg, és ennek indokait döntésében részletesen mutassa be” {7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [38]}. A jelen ügyben tehát azt kellett megvizsgálni, hogy a Kúria a felülvizsgálat keretei között számot adott-e a feleknek az ügy lényeges körülményeit érintő észrevételeiről.
- [41] Az indítványozó szerint hiányzik a Kúria felülvizsgálati ítéletéből – illetve az azt megelőző eljárás során született összes érdemi döntésből – a törvénytelenesség, illetve a szakszerűtlenség magyarázata. Ezzel szemben a Kúria ítélete megerősíti a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság arra vonatkozó állásfoglalását, hogy az Art. 116. § (1) bekezdés *b*) pontja az adó- és vámhatóság vezetőjének diszkréciójába utalja a felülvizsgálás elrendelését, amely körben őt ezért indokolási kötelezettség nem terheli. Megállapítja, hogy a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság okszerűen vonta le a következtetést, miszerint a felülvizsgálási határozat, annak terjedelme és részletessége okán, kielégíti a felülvizsgálási határozat tartalmi követelményeit. Számot ad az alaphatározat jogerőre emelkedésének időpontjáról, melynek a súlyosítási tilalom alkalmazhatósága miatt fokozott jelentősége volt az ügyben. Ugyancsak foglalkozik a Kúria a rendeltetésszerű joggyakorlás értelmezésének kérdésével és a szerződések átminősítésének lehetőségével, amelye megalapozták az alkalmazott adójogi szankciókat. Emellett bemutatja a bizonyítási teher alakulását. A Kúria felülvizsgálati ítéletében a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény 275. § (2) és (3) bekezdései által meghatározott keretek között kellő mélységben vizsgálta meg azokat a kérdéseket, amelyeket az indítványozó a felülvizsgálati kérelemben előadott. Mindezekről a körülményekről a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete részletesen is számot ad: reagál az indítványozónak a felülvizsgálási határozat tartalmi követelményeitől való kifogásaira, kifejti, miért 2013. október 25-én emelkedett jogerőre a felülvizsgálási határozat, valamint hogy emiatt miért nincs még helye a súlyosítási tilalomnak, és jogszerűségi szempontból értékeli a felülvizsgálási határozat megállapításait. Az Alkotmánybíróság utal arra is, hogy a Kúria és a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság egyaránt számot adnak arról, mely kereseti kérelemből volt törvényes lehetőségük érdemben döntenie. A Kúria támadott döntésének indokolása ezért nem ütközik az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésébe, és a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete sem tartalmaz olyan elemet, amely miatt az Alaptörvény felhívott rendelkezésébe ütközne annak a Kúria általi hatályában fenntartása.
- [42] Az indítványozó szerint az Alaptörvény sérelme voltaképpen már a felülvizsgálási hatóság felülvizsgálási határozatának meghozatalával bekövetkezett. Erre figyelemmel az Alkotmánybíróság indokoltnak tartotta, hogy áttekintse a felülvizsgálási határozatot, illetve a másodfokú adóhatósági határozatot. Ennek során megállapította, hogy a felülvizsgálási határozat tételesen felsorolja az indítványozó mint adózó észrevételeit, és egyesével reagál is azokra. Mindeközben számot adott arról, melyek voltak azok a tények, amelyekre alapítva megváltoztatta az alaphatározatot. Kifejtésre került, hogy a felülvizsgálási eljárás során a felülvizsgálási hatóság foglalkozott a korábban lefolytatott ellenőrzéssel, a felülvizsgálást elrendelő utasítás pedig tartalmi és formai hibában nem szenved. Bemutatták, mely adatok alapján állította a felülvizsgálási hatóság, hogy a szerződések kapcsolt vállalkozások között jöttek létre. A felülvizsgálási határozat bemutatta a bizonyítékokat, amelyekből a szerződések színlelt voltára következtetett, és részletesen levezette az elért adóelőnyök mértékét. A másodfokú adóhatósági határozat hasonlóképp, részletesen áttekinti a történeti tényállást, illetve a levont jogi következtetést, valamint reagál az indítványozó észrevételeire. Az Alkotmánybíróság mindezeket látva megállapította



ta, hogy az adóhatósági határozatok is kellő mélységben számot adtak az ügy elbírálása szempontjából lényeges körülményekről, továbbá tartalmazzák az indítványozó észrevételeire adott válaszok indokait is; és nem észlelt olyan körülményt, ami olyan alapvető jogsérelemre utalna, amelynek figyelmen kívül hagyása a bíróságok részéről az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésének sérelmét eredményezné.

- [43] 4. Az Alkotmánybíróság a fentiek alapján arra a következtetésre jutott, hogy a Kúria a támadott döntés meghozatala során nem járt el az Alaptörvénybe ütköző módon, a támadott döntés nem sérti az Alaptörvénynek az indítványban hivatkozott XXVIII. cikk (1) bekezdését, ezért az indítványt elutasította.

Budapest, 2017. május 30.

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

*Dr. Pokol Béla s. k.,*  
előadó alkotmánybíró

*Dr. Schanda Balázs s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Stumpf István s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Szívós Mária s. k.,*  
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/106/2017.

