



Dr. Molnár Angelika

MISKOLCI KÖZIGAZGATÁSI ÉS MUNKAÜGYI BÍRÓSÁG
10.K.27.737/2018
Az ügy száma.: M
Érkezett: 2019 JÚL. 05
Pld.: Mell.: db
Érk. módja: postán / gyűjtőládába / személyesen / e-mailen / faxon/ hivatali kézbesítéssel / hivatali kapun/ aláírás:

Alkotmánybíróság részére

Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság útján

3525 Miskolc, Fazekas utca 2.

ZÁRADEK

Az irat elektronikus irat papír alapú másolata.
2019 JÚL. 05

Miskolc, 20év..... hó..... napján



alatti lakos
indítványozó

Képv.:



dr. Molnár Angelika ügyvéd



alkotmányjogi panasz indítványa

ALKOTMANYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	11/1207-0/2019
Érkezett:	2019 JÚL 16.
Példány:	2
Melléklet:	4 + 3 db
Kezelőiroda:	H

a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.737/2018/14. számú ítéletének alaptörvény-ellenessége megállapítására és megsemmisítésére;

valamint a Kúria Kfv.I.35.282/2019/2. számú, felülvizsgálati kérelem befogadását megtagadó végzésének alaptörvény-ellenessége megállapítására és megsemmisítésére.



dr. Molnár Angelika egyéni ügyvéd

Alkotmánybíróság részére
1015 Budapest, Donáti u. 35-45.

Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság útján
3525 Miskolc, Fazekas u. 2.

Tisztelt Alkotmánybíróság!

(születési neve: [REDACTED] lakóhelyének címe: [REDACTED]
adóazonosító jele: [REDACTED] anyja neve: [REDACTED] anyja születési neve: [REDACTED]
születési hely és idő: [REDACTED]; állandó tartózkodási kártya száma:
[REDACTED] állampolgársága: [REDACTED] személyi száma: [REDACTED]), mint korábbi felperes, jelen
beadványban **indítványozó**, a kívül jegyzett, és jelen beadványhoz csatolt meghatalmazással igazolt
jogi képviselője útján (jogi képviselő adatai: dr. Molnár Angelika egyéni ügyvéd, [REDACTED],
[REDACTED] elektronikus kapcsolattartás cégkapu neve: dr. Molnár Angelika egyéni
ügyvéd; cégkapu címe: [REDACTED] mail: [REDACTED] i. mobil: [REDACTED]
[REDACTED] aki egyben a hivatalos iratok átvételére kijelölt jogi képviselő)
Magyarország Alaptörvényének 24. cikk (2) bekezdés d) pontja és az Alkotmánybíróságról szóló
2011. évi CLI. törvény (továbbiakban: Abtv.) 27. §-a alapján az alábbi

alkotmányjogi panaszt

terjeszti elő:

Elsősorban kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy az Abtv. 43. §-a alapján állapítsa meg a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.737/2018/14. számú ítéletének alaptörvényellenességét, és semmisítse meg azt, mivel az alábbiakban kifejtettek szerint sérti az Alaptörvény rendelkezéseit, az Alaptörvényben biztosított jogokat. A Pp. 427. § (2) bekezdés c) pontja alapján kérjük, hogy az ítélet megsemmisítése esetén az alkotmányjogi panasz orvoslása érdekében a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítani szíveskedjenek.

Másodsorban kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy az Abtv. 43. §-a alapján állapítsa meg a Kúriának az indítványozó által a fenti bírósági ítélet felülvizsgálata iránt előterjesztett felülvizsgálati kérelmének befogadását megtagadó, Kfv.I.35.282/2019/2 számú végzés alaptörvényellenességét, és semmisítse meg azt, mivel az alábbiakban kifejtettek szerint sérti az Alaptörvény rendelkezéseit, az Alaptörvényben biztosított jogokat. Kérjük, hogy a végzés megsemmisítése esetén az alkotmányjogi panasz orvoslása érdekében a Kúria az indítványozó felülvizsgálati kérelmét érdemben bírálja el.

A kérelem indokolásaként és az indítványozó közvetlen érintettségének alátámasztására az alábbiakat adjuk elő:

I.) Tényállás ismertetése/pertörténet/jogorvoslati lehetőségek kimerítése:

Az indítványozó ügyvezetése mellett működő társaságnál [REDACTED] a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Adó-és Vámigazgatósága 05/370156/277 naplószámon bevallások utólagos vizsgálatára irányuló adóellenőrzést folytatott általános forgalmi adó, személyi jövedelemadó, illetve járulék adónevekben. Az adóellenőrzés során – munkavállalói nyilatkozatok alapján – az adóhatóság megállapította, hogy a társaság a vizsgálattal érintett időszakban bevételeit nem teljeskörűen szerepeltette nyilvántartásaiban, illetve bevallásaiban, és az Art. rendelkezései

szerinti becslési eljárást alkalmazott az eltitkolt árbevétel összegének megállapítására, és általános forgalmi adót érintően tett megállapítást.

A társaságnál folytatott adóellenőrzés során továbbá az adóhatóság megállapította azt is, hogy mivel a pénzkezelési szabályzat szerint a társaság pénzeszközeinek kezelésére az indítványozó, mint ügyvezető volt jogosult, az indítványozó a társaságnál kimutatott, becsléssel megállapított eltitkolt árbevételt 20.469.000,- forint összegben a vállalkozásból személyes céljaira kivonta, afelett sajátjaként rendelkezett. Tényként megállapításra került továbbá az is, hogy a vállalkozásból kivont összeg a társaság irányítását ellátó indítványozó részére juttatott egyéb jövedelemnek minősül. A társaságot érintő adóhatósági megállapításokat tartalmazó, 2164650104 iktatószámú határozat, a társaság fellebbezésének hiányában elsőfokon jogerőre emelkedett.

A fenti előzményekkel került sor az indítványozót érintő adóellenőrzés lefolytatására, mely ellenőrzés során az adóhatóság az indítványozót érintő megállapításokat lényegében az ügyvezetése mellett működő [REDAKTOR]nál lefolytatott ellenőrzés megállapításaira alapította.

Az eljárásban az indítványozó arra hivatkozott, hogy a társaságnál becsléssel megállapított eltitkolt árbevétel összege a visszafizetés terhe mellett került hozzá, melynek alátámasztására tartozáselismerő nyilatkozatot bocsátott rendelkezésre, valamint a társaság főkönyvi kivonatával igazolta, hogy a megállapítással érintett összeg vele szemben fennálló követelésként van nyilvántartva. Bankszámlakivonattal igazolta továbbá azt is, hogy visszafizetési kötelezettségének 8.000.000. Ft megfizetésével részben már eleget tett. Az indítványozó - mindamelllett, hogy igazolta a visszafizetésre vonatkozóan fennálló kötelezettségét, és annak részbeni teljesítését -, azt is igazolta továbbá, hogy a társaság az eltitkolt árbevétel után társasági adó bevallására és megfizetésére vonatkozó kötelezettségének is eleget tett.

A társaságot érintő vizsgálatban megállapított tényállás alapján az adóhatóság, az Sza tv. 28. § (1) bekezdése alapján a vállalkozásból kivont jövedelem 78%-ával megnövelte az indítványozó adóalapját, és terhére 6.705.644. Ft, teljes egészében adóhiánynak minősülő adókülönbötet állapított meg személyi jövedelemadó és egészségügyi hozzájárulás adónemekben. A feltárt adóhiány után továbbá az adóhatóság 200% mértékű, azaz összesen 13.411.288. Ft összegű adóbírságot szabott ki, és 86.367. Ft összegű késedelmi pótlékot állapított meg.

Az indítványozó a határozattal szemben fellebbezést terjesztett elő, mely fellebbezése azonban nem vezetett eredményre, és a másodfokon eljáró adóhatóság (Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága) az elsőfokú adóhatósági határozatot helybenhagyta.

Az indítványozó a másodfokú határozattal szemben – már az új Közigazgatási Perrendtartás (továbbiakban Kp.) – rendelkezései szerint keresetet terjesztett elő, melyben a közigazgatási cselekménnyel okozott jogsérelmet az alábbiakban jelölte meg:

A közigazgatási cselekménnyel okozott jogsérelem az indítványozót érintő jogszabálysértő adóhatósági határozat szerinti adókülönbötet, illetve adóhiány megállapítás, és annak alapján adóbírság, valamint késedelmi pótlék kiszabása miatt. Ennek alapul, hogy az adóhatóság az indítványozó ügyvezetése mellett működő [REDAKTOR]nál lefolytatott jogerős adóhatósági ellenőrzés során a társaságnál becsléssel megállapított eltitkolt árbevételt összegét, mint vállalkozásból kivont jövedelmet az indítványozó adóköteles egyéb jövedelmének minősítette. Az indítványozó hivatkozott arra is, hogy jogszabálysértő annak megállapítása, hogy az ügyvezetése mellett működő [REDAKTOR]nél folytatott adóellenőrzés során becsléssel megállapított eltitkolt árbevételt egyéb jövedelemként megszerezte, hiszen ilyen tényállást az adóhatóság az őt érintően lefolytatott adóhatósági eljárásban nem bizonyított, illetve az nem következhet önmagában és kizárólag a [REDAKTOR] érintő adóhatósági megállapításból, különös tekintettel azokra a körülményekre, melyekre az indítványozó az eljárásban hivatkozott (visszafizetés terhe, a társaság adóbevallási és adófizetési kötelezettségének teljesítése).

Az indítványozó alapvetően azt sérelmezte az adóhatósági határozat felülvizsgálatára irányuló közigazgatási peres eljárásban, hogy az adóhatóság más adózót érintő vizsgálat megállapításait emelte át az őt érintő ellenőrzésben, és becsléssel más adózónál megállapított eltitkolt árbevétel összegét, annak egyéb jövedelem jogcímen általa történő megszerzését az őt érintő eljárásban tényként kezelte arra hivatkozással, hogy a társaságot elmarasztaló adóhatósági határozat jogerőre emelkedett, így lényegében automatikus eljárást folytatott.

Az adóhatóságot, mivel az indítványozót érintő eljárásban nem alkalmazott becslést, a régi Art. 97. § (4) bekezdése szerinti bizonyítás terhelté (az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi), azonban bizonyítási kötelezettségének nem tett eleget, az indítványozót érintően a társaság ellenőrzésében tett megállapításokat, becsléssel megállapított eltitkolt árbevétel összegét, annak indítványozó általi megszerzését tényként kezelte.

Sérelmezte az indítványozó továbbá, hogy a társaságnál megállapított eltitkolt árbevételre vonatkozóan jövedelmi típusú adót érintő megállapítást a társaság terhén tehetett volna az adóhatóság, hiszen az indítványozóra egyéb jövedelemként kiterhelt összeget, mint a társaság értékesítésének árbevételét határozta meg, mely a Tao. tv. 3-6 §-ainak rendelkezései szerint alapvetően a társaság terhén adóköteles.

A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény szerint:

3. § (1) A belföldi illetőségű adózó adókötelezettsége a belföldről és a külföldről származó jövedelmére egyaránt kiterjed (teljes körű adókötelezettség).

4. § E törvény alkalmazásában

21. jövedelem: az e törvényben az adó alapjaként meghatározott összeg;

29. összes bevétel: az adóévre vonatkozó beszámolóban kimutatott (ennek hiányában az adóév utolsó napjára vonatkozó könyvviteli zárlat alapján megállapított) értékesítés nettó árbevétele, egyéb bevételek és pénzügyi műveletek bevételei, továbbá az éves beszámolóját, a könyvviteli zárlatát az IFRS-ek szerint összeállító adózónál az adóévre vonatkozó beszámolóban az adózás előtti eredmény javára (bevételeként, nyereséjellelű különbözetként) elszámolt összeg, ideértve a megszűnt tevékenységek eredmény javára elszámolt összegét is;

5. § (1) Az adózót jövedelme után e törvény előírása szerint társasági adókötelezettség terheli. Az adóévben vállalkozási tevékenységet nem folytató egyházi jogi személy, ha az adóév utolsó napján ilyen jogalanynak minősül társasági adókötelezettségét azzal teljesíti, hogy az adóévre bevallást helyettesítő nyilatkozatot tesz.

6. § (1) A társasági adó alapja belföldi illetőségű adózó és külföldi vállalkozó esetében az adózás előtti eredmény, módosítva a 7., 8., 16., 18. és a 28. §-okban, valamint a VII. fejezetben foglaltakkal.

Hivatkozott az indítványozó továbbá arra is, hogy amennyiben meg is állapítható az őt érintő adókötelezettség, az Art. és Szja. tv., valamint EHO tv. kifizetőkre vonatkozó rendelkezései szerint úgyszintén a társaságot terhén tehetett volna megállapítást az adóhatóság SZJA és EHO adónemekben is, hiszen ha kifizető juttat adóköteles jövedelmet, a személyi jövedelemadót a kifizető állapítja meg, vallja be, és fizeti meg, továbbá az összevont adóalapba tartozó jövedelemnél az adó (adóelőleg) alap számításánál figyelembe vett jövedelem után az EHO összegét úgyszintén a kifizető vallja be, és fizeti meg.

Art. értelmező rendelkezések 18. pont: kifizető: az a belföldi illetőségű jogi személy, egyéb szervezet, egyéni vállalkozó, amely (aki) adókötelezettség alá eső jövedelmet juttat.

Szja tv. 46. § (3) Ha az a bevétel, amelyből az összevont adóalapba tartozó jövedelmet kell megállapítani, kifizetőtől származik - a (4) bekezdésben foglaltak figyelembevételével - az adóelőleget a kifizető állapítja meg (a továbbiakban: adóelőleg-megállapításra kötelezett kifizető).

Eho tv. 3. § (1) A kifizető, - kifizető hiányában, vagy ha a kifizető az adó (adóelőleg) alapját képező jövedelem után adót (adóelőleget) nem köteles megállapítani - a jövedelmet szerző magánszemély 27

százalékos mértékű egészségügyi hozzájárulást fizet az adóévben kifizetett, juttatott, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) szerinti
a) összevont adóalapba tartozó jövedelemnél az adó (adóelőleg) alap számításánál figyelembe vett jövedelem után.

Az indítványozó továbbá önálló kereseti kérelmet terjesztett elő a 200% mértékű adóbírság vonatkozásában, kérve annak törlését, ugyanis álláspontja szerint megvalósult a kettős adóztatás, és kettős szankcionálás, hiszen a társaság megfizette az eltitkolt árbevételként becsléssel megállapított összeg társasági adóját, az adóhatóság továbbá az eltitkolt árbevételre adóbírságot állapított meg, és emellett az eltitkolt árbevétel összegét az indítványozó egyéb jogcímen megszerzett jövedelmének minősítve úgyszintén adóztatta, és jövedelemeltitkolás miatt 200%-os bírságmértékkel szankcionálta.

A Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az indítványozó keresetét, mint alaptalant a fentiekben hivatkozott ítéletével elutasította, és megállapította, hogy az adóhatóság eljárása, és határozata jogszerű volt.

Az indítványozó a bíróság ítéletével szemben, törvényes határidőn belül felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Kúriához a Kp. 115. § (1) bekezdése alapján, és elsősorban kérte, hogy a Kúria a támadott jogerős ítéletet vizsgálja felül, és a Kp. 121. § (1) bekezdése alapján, tekintettel arra, hogy a jogerős ítélet az ügy érdemére kiható módon jogszabálysértő, azt teljes egészében helyezze hatályon kívül, és az ügyben eljárt elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítsa. Másodsorban pedig kérte, hogy a Kúria a jogerős határozatot a közigazgatási cselekményre kiterjedő hatállyal helyezze hatályon kívül és az elsőfokon eljárt közigazgatási szervet új eljárás lefolytatására kötelezze.

A Kúria az indítványozó jogi képviselője útján 2019.05.06-án közölt, Kfv.I.35.282/2019/2. számú végzésével a felülvizsgálati kérelem befogadását megtagadta arra hivatkozással, hogy az indítványozó a felülvizsgálati kérelmében a Kp. 118. §-a szerint általa megjelölt befogadási okokat nem támasztotta alá megfelelően.

Az indítványozó a fentiek alapján jogorvoslati lehetőségeit kimerítette, illetve a Kúriának a felülvizsgálati kérelem befogadását megtagadó végzésével szemben a Kp. 116.§ d) pontja alapján további jogorvoslatnak nincs helye.

Jelen alkotmányjogi panasz beadványunk egyrészt irányul a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.737/2018/14. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására, és másrészt pedig a Kúria felülvizsgálati kérelem befogadását megtagadó, és eljárást befejező, Kfv.I.35.282/2019/2. számú végzése alaptörvény-ellenességének megállapítására.

A bírósági ítélettel kapcsolatban előterjesztett beadványunk vonatkozásában, az Abtv. 30. § (1) bekezdésében meghatározott határidő megtartottsága vonatkozásában az alábbiakat adjuk elő:

Az Abtv. 27. §-a szerinti alkotmányjogi panasz esetén a jogorvoslati lehetőség kimerítésének kötelezettsége ugyan nem vonatkozik a felülvizsgálatra mint rendkívüli jogorvoslatra, azonban alkotmányjogi panasz benyújtásának nincs helye, ha az indítványozó a jogerős döntéssel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be, és a Kúria azt még nem bírálta el. Ilyen esetben a felülvizsgálati eljárás lezárulását követően lehet alkotmányjogi panasz benyújtani. Jelen esetben a Kúria 2019.05.06. napján, az indítványozó jogi képviselője útján közölt, befogadást megtagadó végzésével zárult le a rendkívüli perorvoslati eljárás. Az indítványozó a Kúria végzésének kézhezvételéig alappal tehet fel, hogy az Alaptörvényben biztosított jogainak sérelmét is megvalósító, és ügyének érdemi elbírálására kiható jogszabálysértések a felülvizsgálati eljárásban orvoslásra kerülnek, mely lehetőség a felülvizsgálati kérelem befogadását megtagadó, és eljárást befejező végzéssel végleg elenyészett.

A Kúria végzésével kapcsolatban előterjesztett kérelmünk vonatkozásában az alábbiakat adjuk elő:

Az Alkotmánybíróság Ügyrendje alapján a Kúria felülvizsgálati eljárást befejező döntése ellen csak olyan esetben lehet alkotmányjogi panaszt benyújtani, ha a Kúria lényegében érdemi döntést hoz, azaz a megtámadott határozatot hatályában fenntartja, vagy a jogerős határozatot egészben vagy részben hatályon kívül helyezi és helyette, illetve az elsőfokú határozat helyett új és a jogszabályoknak megfelelő határozatot hoz, vagy a jogerős határozatot megváltoztatja és a törvénynek megfelelő új határozatot hoz, vagy a megtámadott határozatot hatályon kívül helyezi, és az eljárást megszünteti. Álláspontunk szerint azonban, az új Kp. hatálybalépésével közigazgatási perekben ezen ügyrendi rendelkezések meghaladtak. A Kp. a közigazgatási perekben előterjeszthető rendkívüli jogorvoslati kérelmek elbírálása körében új lépcsőként vezette be a 118. §-ban foglalt feltételek alapján a kérelem befogadhatóságának vizsgálatát, amely álláspontunk szerint lényegében érdemi döntésnek minősül. A befogadhatóság vizsgálatára csak akkor kerül sor, ha a felülvizsgálati kérelem visszautasításának egyébként nincs helye. A Kúria tehát, a befogadhatóság vizsgálata körében érdemben vizsgálja, hogy a kérelemben hivatkozott, ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata a törvényben meghatározott magasabb igazságszolgáltatási közérdek alapján indokolt-e. Álláspontunk szerint a befogadás megtagadása tehát nem tekinthető nem érdemi végzésnek, hanem olyan eljárást befejező végzés, melyben a Kúriának az ügygel kapcsolatos érdemi álláspontja jelenik meg, hiszen a kérelem érdemi vizsgálata hiányában a Kp. 118. § szerinti kritériumok fennállása, vagy fenn nem állása sem vizsgálható.

II. Az Alaptörvény megsértett rendelkezéseinek pontos megjelölése, és részletes indokolás:

II.1. A Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.737/2018/14. számú ítélete vonatkozásában:

II.1.1. Alaptörvény XVIII. cikk (1) bekezdése – tisztességes eljáráshoz való jog

Mindenkinek 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.

Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése (közvetve)

Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.

Álláspontunk szerint a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete sérti a tisztességes eljáráshoz való jogot, az alábbiak szerint:

A Bíróság ítéletének indokolása szerint az adóhatóságot terhelte annak bizonyítása, hogy az indítványozó a társaságnál a becslés módszerével megállapított eltitkolt árbevételt, mint egyéb jövedelmet megszerezte, azonban ebben a körben az adóhatóság megállapításai kizárólag a [REDACTED] [REDACTED]-nél folytatott ellenőrzés megállapításain alapultak.

Az adóhatóság az indítványozót érintő adóhatósági eljárásban automatikusan átemelte a [REDACTED] [REDACTED]-nél folytatott ellenőrzés megállapításait, méghozzá olyan módon, hogy lényegében saját határozatát tekintette bizonyítéknak. A társaságnál a becslés módszerével megállapított árbevétel adatokat, anélkül, hogy az indítványozót érintően úgyszintén becslést alkalmazott volna, az Art. 97. § (4) bekezdése szerinti bizonyítás lefolytatása nélkül tényadatként kezelte arra hivatkozással, hogy a társaságot érintő adóhatósági határozat jogerőre emelkedett. A Bíróság álláspontja szerint nem foghatott helyt az indítványozó azon hivatkozása, hogy az adóhatóság lényegében automatikus eljárást folytatott ezen megállapítások átemelésével, mivel a régi Art. rendelkezései szerint a szabad bizonyítás elve érvényesül, így a más adózót érintő eljárásban beszerzett bizonyítékok az indítványozónál folytatott vizsgálatban felhasználhatóak voltak még akkor is, ha a más adózót érintő vizsgálat egyébként nem volt sem kapcsolódó vizsgálatnak, sem azzal egy tekintet alá eső vizsgálatnak tekinthető.

A tisztességes eljárás követelménye ebben a vonatkozásban a perbeli bizonyításra vonatkozó garanciális eljárási szabályok megsértésén alapul. A [REDACTED] t érintően meghozott adóhatósági határozat, illetve annak megállapításai nem tekinthetők bizonyítéknak az indítványozót érintő eljárásban még akkor sem, ha a határozat jogerőre emelkedett, hiszen az a más adózót érintő eljárásban beszerzett bizonyítékok értékelésén alapul, azonban az indítványozót, mint autonóm jogalanyt érintően annak megállapításai nem tekinthetők megcáfolhatatlan tényeknek. A hatóság tehát legfeljebb a más adózót érintő vizsgálat megállapításait alátámasztó bizonyítékokat vehette volna figyelembe, melyeket azonban az indítványozót érintően teljeskörűen újra kellett volna értékelnie annak érdekében, hogy az indítványozó mindenre kiterjedően, az őt érintően folytatott eljárásban, teljeskörűen, és „saját jogán” tudjon élni az érdemi jogorvoslat lehetőségével.

A Bíróság is jelentőséget tulajdonított ama körülménynek, hogy a [REDACTED] t érintő határozat elsőfokon jogerőre emelkedett, azonban álláspontunk szerint ennek az indítványozót érintően nem lehet következménye még abban az esetben sem, ha a társaság vezető tisztségviselője volt.

Az indítványozót, mint autonóm jogalanyt nem érheti hátrány amiatt, illetve érdemi jogorvoslati jogát nem csorbíthatja, ha más, úgyszintén autonóm jogalany valamely jogát nem gyakorolja.

Álláspontunk szerint az indítványozónak sem az adóhatósági eljárásában, sem a perben nem volt lehetősége érdemi jogorvoslattal élni, hiszen a [REDACTED] t érintően meghozott adóhatósági határozat megállapításait megcáfolhatatlan tényként kezelte mind az adóhatóság, mind a Bíróság mindamelllett, hogy az ezen vizsgálat körében feltárt bizonyítékokat a Bíróságnak értékelni sem állt módjában, hiszen a társaságot érintő adóhatósági eljárás iratanyaga semmilyen formában nem vált az indítványozó által kezdeményezett közigazgatási per iratanyagává.

Éppen a fentiekben kifejtettek miatt tehát a Bíróság nem volt abban a helyzetben, hogy megfelelőképpen felülvizsgálhassa az indítványozót érintően lefolytatott közigazgatási eljárást, hiszen nem álltak rendelkezésre teljeskörűen azok a bizonyítékok, amelyekre az adóhatóság az indítványozót érintő megállapításait alapozta.

A Bíróság anélkül hivatkozott az ítéletben a [REDACTED] t érintően lefolytatott eljárásra, és az ítélet indokolásában annak ténymegállapításaira, hogy a teljeskörű iratanyagot a tárgyalási jegyzőkönyvből megállapíthatóan a per anyagává tette volna. A szóbeliség és közvetlenség elve az igazságszolgáltatás alapelvei, melyek a közigazgatási perben is érvényesülnek (Kp. 72. § (1)-(2) bekezdések), amennyiben a bíróság tárgyalást tart. A tisztességes eljárás követelményéből levezethetően a Bíróság ügydöntő határozatát az általa közvetlenül megvizsgált bizonyítékokra alapíthatja, amiből az következik, hogy döntése alapjául csak és kizárólag a perben rendelkezésre álló, és ismertetett iratanyag, illetve bizonyíték szolgálhat (Kp. 78. § (2) bekezdése). Amennyiben a Bíróság a döntése alapjául más adózót érintően, más eljárásban beszerzett bizonyítékokat értékelt, úgy egyrészt azok beszerzése felől kellett volna intézkednie, másrészt a tárgyalás tartására tekintettel megfelelő terjedelmű iratismertetéssel kellett volna azokat a per anyagává tennie.

Sérti a Bíróság ítélete a tisztességes eljáráshoz való jogot tekintetben is, hogy az ítélet indokolása - már csak a fentiekben kifejtettekkel összefüggésben is - hiányos.

Az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint a tisztességes eljáráshoz való jogot sérti az is, ha a bíróság az indokolási kötelezettségének nem tesz eleget.

Az Alkotmánybíróság a 61/2011. (VII. 13.) AB határozatában elvi jelentőséggel erősítette meg, hogy „*egyes alapjogok esetében az Alkotmány ugyanúgy fogalmazza meg az alapjog lényegi tartalmát, mint valamely nemzetközi szerződés (például a Polgári és Politikai Jogok Egyezségokmánya és az Emberi Jogok Európai Egyezménye). Ezekben az esetekben az Alkotmánybíróság által nyújtott alapjogvédelem szintje semmiképpen sem lehet alacsonyabb, mint a nemzetközi (jellemzően a strasbourgi Emberi Jogok Bírósága által kibontott) jogvédelem szintje.*”

Kifejtette továbbá, hogy az indokolt bírói döntéshez fűződő jog az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes eljárás alkotmányos követelményrendszerén belül jelentkezik. Az alkotmányos előírás az eljárási törvényekben foglaltak szerint kötelezheti a bíróságot a döntésének alapjául szolgáló indokok bemutatására. Az Alaptörvény 28. cikk első mondata úgy rendelkezik, hogy "[a] bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik." Az Alaptörvény 28. cikke tehát a bíróságokkal szemben azt a követelményt fogalmazza meg, hogy ítékezésük során a jogszabályokat az Alaptörvénnyel összhangban értelmezzék és alkalmazzák. Figyelemmel az Alaptörvény 28. cikkében előírt jogszabály értelmezési kötelezettségre is, az Alkotmánybíróság azt vizsgálja, hogy az indokolási kötelezettséget előíró eljárási jogszabályokat a bíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott követelményeknek megfelelően alkalmazta-e.

Az Alkotmánybíróság által vizsgálható, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rejlő indokolási kötelezettség alkotmányos követelménye a bíróság döntési szabadságának abszolút korlátját jelenti, nevezetesen azt, hogy a bíróságnak a döntése indokairól az eljárási törvényeknek megfelelően szükséges számot adnia. Az indokolási kötelezettség alkotmányjogi értelemben vett sérelme az eljárási szabály alaptörvény-ellenes alkalmazását jelenti. A tisztességes eljárásból fakadó elvárás tehát az eljárási szabályok Alaptörvénynek megfelelő alkalmazása, ami a jogállami keretek között működő bíróságok feladata. Az eljárási törvény rendelkezéseire is figyelemmel, a tisztességes eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást mindenképpen megfogalmazza, hogy a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részére vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon.

A fentiekből levezethető továbbá az is, hogy a Bíróságnak minden kereseti kérelem tekintetében egyrészt döntési és másrészt indokolási kötelezettsége van. Az egyes kereseti kérelmek, lényeges tények indoklás nélküli figyelmen kívül hagyása sérti az Alaptörvény rendelkezéseit. A Bíróságnak az indokolási kötelezettség keretében a feleknek az ügy lényegi részére vonatkozó előadásairól és ennek értékeléséről a határozatukban mindenféleképpen számot kell adniuk.

A Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete - sértve a tisztességes eljáráshoz való jogot - több ponton nem tartalmazza a bizonyíték saját mérlegelését, csupán arra utal, hogy a Bíróság az alperesi állásponttal egyező megállapításra jut:

Az ítélet 9. oldalának első bekezdésében a Bíróság hivatkozik a társaságnál folytatott ellenőrzés során meghallgatott munkavállalók nyilatkozataira, mint amelyek alátámasztják, hogy az indítványozó megszerezte a társaságnál becsült eltitkolt árbevétel összegét, azonban nem jelöli meg - és ehelyütt visszautalunk az előző pontban kifejtettekre, miszerint a társaság vizsgálatának iratanyagát a Bíróság nem tett a peranyag részévé -, hogy ezen bizonyítékokat egyáltalán miként volt módja értékelni (ugyanis a közigazgatási perben a társaságnál folytatott adóhatósági eljárásban felvett munkavállalói nyilatkozatok nem kerültek beszerzésre, nem képezték a közigazgatási eljárás iratanyagának részei, sem az indítványozót érintő elsőfokú, sem a másodfokú határozatban nem kerültek ismertetésre, azokra az adóhatóság kizárólag a védiratban, és minden konkrétum nélkül hivatkozott), és így értelemszerűen nem bomlik ki az ítélet indokolásából az sem, hogy kiknek, és konkrétan milyen tartalmú nyilatkozata került értékelésre úgy, mint amely az adóhatósági megállapítások jogszerűségét az indítványozót érintően megalapozza.

Úgyszintén nem kerülhetett értékelésre az sem, hogy a társaság munkavállalóinak nyilatkozata jogszerű eljárásban került-e beszerzésre, mely a fair-eljárás követelményéből levezethetően úgyszintén az indítványozó tisztességes eljáráshoz való alapvető, garanciális jogát sérti.

Úgyszintén az ítélet 9. oldalának első bekezdésében hivatkozik a Bíróság arra, hogy az eltitkolt bevétel megszerzését támasztja alá a pénzügyi szabályzat is, azonban az nem bomlik ki, hogy a Bíróság mérlegelése szerint mennyiben és milyen összefüggésben.

Az ítélet 9. oldalának negyedik bekezdésében a Bíróság kifejti, hogy az adóhatóság helytállóan állapította meg, hogy a tartozáselismerő nyilatkozat tartalma, és az azt módosító nyilatkozat tartalma ellentmondó, mely az okiratok hitelességét kérdőjelezi meg, azonban azt nem fejti ki, hogy a bizonyítékok mérlegelése körében ezt az ellentmondást miben látja, és az mennyiben alapozza meg az ítélet következtetéseit.

Az ítélet indoklására továbbá általában jellemző, hogy a Bíróság az egyes bizonyítékok kapcsán nem fejti ki saját indokait, egyszerűen arra hivatkozik, hogy osztja az adóhatóság álláspontját, és az indítványozó hivatkozását nem tekinti helytállónak.

A bíróság nem tesz eleget az indokolási kötelezettségének, amennyiben a kereseti hivatkozásokkal összefüggésben nem fejti ki saját, a bizonyítékok mérlegelésén alapuló meggyőződését, hanem csupán azt rögzíti, hogy osztja az egyik peres fél álláspontját. A közigazgatási perben a Kp. 78. § (2) bekezdése, és a Kp. 84. § (2) bekezdése szerint alkalmazandó új Pp. 346. § rendelkezései határozzák meg az indokolási kötelezettség terjedelmét:

Kp. 78. § [A bizonyítás eljárási szabályai]

(1) A bizonyításra a polgári perrendtartás szabályait az e fejezetben foglalt eltérésekkel kell alkalmazni.

(2) A bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli.

Új Pp. 346. § (4) Az indokolás a bíróság által megállapított tényeket, a feleknek a per tárgyára vonatkozó kérelmét, illetve nyilatkozatát és azok alapjának rövid ismertetését, az érdemi rendelkezés tartalmára történő utalást, továbbá a jogi indokolást tartalmazza.

(5) A jogi indokolás tartalmazza az ítélet alapjául szolgáló jogszabályokat és szükség esetén azok értelmezését, a megállapított tényekre vonatkozó bizonyítékokat azokkal a körülményekkel együtt, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett, a tények megállapításának egyéb körülményeit, továbbá azokat az okokat, amelyek miatt a bíróság valamely tényállítást nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte.

A Kúria Büntető-Közigazgatási-Munkaügyi és Polgári Kollégiumai Joggyakorlat-Elemző Csoportjának „Az ítéleti bizonyosság elméleti és gyakorlati kérdései” című összefoglaló véleményben az alábbiak kerültek kifejtésre a hatósági eljárásban és közigazgatási perben folytatott bizonyítás és indokolás garanciális kérdéseiről:

Az Alkotmánybíróság felfogása szerint, ha a közigazgatás működésének törvényességét ellenőrzi a bíróság, nem elégséges a minden következmény nélküli, formális bírói út biztosítása, a perbe vitt jogokat, kötelezettségeket érdemben kell a bíróságnak megvizsgálnia, a jogszabálynak megfelelő mércét és szempontokat kell adnia a vizsgálathoz, s a bíróság végső döntésében eltérhet a ténybeli alaptól és azok értékelésétől is [37/1997.(VII.1.) AB határozat].

Az Alkotmánybíróság versenyügyben hozott felülvizsgálati ítélet ellen előterjesztett alkotmányjogi panasz iránti eljárásban [30/2014.(X.30.) AB határozat] külön vizsgálat tárgyává tette azokat a hatósági eljárásokat, amelyekben büntetőjogias szankció kerül kiszabásra [pl. versenyügy, adóügy, hivatalvesztéssel járó fegyelmi ügy]. Úgy találta, hogy arra az esetre, ha a hatósági eljárás nem felel meg az Emberi jogok és szabadságok védelméről szóló egyezmény 6. cikkében foglalt követelménynek, szükség van egy teljes jogkörrel rendelkező bíróság kontrolljára. Igényt fogalmazott meg továbbá az ilyen típusú ügyekben az ártatlanság vélelmének érvényesülésére, amely elv azt a jogsérelmet hivatott megakadályozni, melyet a megállapított felelősség hiányában alkalmazott, utóbb orvoslás nélkül maradt joghátrányok okozhatnak. A közigazgatási bíraskodás területén is érvényre kívánja juttatni azt a büntetőjog területén elfogadott követelményt, mely az elfogulatlan, pártatlan megközelítésre, a megalapozott bizonyításra, a prejudikáció tilalmára, a hatóságra háruló bizonyítási teherre vonatkozik. Kimondta az Alkotmánybíróság, hogy amennyiben a bizonyítás hiányos, a tényállás nem kellően feltárt, nem megalapozott, a bizonyítékok közötti ellentmondást a bíróság nem oldja fel, az

indítványozott bizonyítást indok nélkül mellőzi, akkor az állapítható meg, hogy a bíróság nem volt elfogulatlan.

Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint a bíróság tény- és jogkérdésben is felülvizsgálhatja az adóhatósági határozatot, a hatóság döntésének megváltoztatására is jogosult, mely a tisztességes eljáráshoz való jog minél szélesebb érvényesülését jelenti.

Az Alkotmánybíróság szerint a felelősséget megalapozó tény a hatóságnak kell bizonyítania, azon tények pedig, amelyek körében kétség merül fel, az eljárás alá vont javára kell értékelni. Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint kifejezetten tilos a spekuláción, feltételezésen alapuló tényállás elfogadása, hangsúlyozva, hogy a tényállásnak ellentmondásmentes bizonyítékokon kell alapulnia.

Álláspontunk szerint az Art. szerinti becslési eljárás kifejezetten feltételezésen alapuló tényállás megállapítása, mely a valószínűsítés jogerőre emelkedésétől nem válik bizonyossággá!

Az Alkotmánybíróság továbbá a bíróság feladatává teszi, hogy számot adjon a hatóság tényfeltárási kötelezettségéről, a megállapított tények alátámasztottságáról. Kiemelte, hogy a bizonyítékok bizonyító erejének meghatározása a bíró belső meggyőződésére van bízva, annak tisztességes eljárást elősegítő korlátja a bírónak a szabad mérlegelést illető számadási, indokolási kötelezettsége.

Az ismertetett ügyben a Bíróságnak lehetősége sem volt számot adni egy magánszeméllynél folytatott vizsgálat esetében a beszerzett bizonyítékról való meggyőződéséről, hiszen az indítványozóval szemben csak formális eljárás folyt, ugyanis egy olyan ügyben keletkezett, spekulációt, feltételezést tartalmazó önálló közigazgatási döntést használtak fel bizonyítékként, mellyel szembeni ellenbizonyítás a jogszabály környezet és a bírósági gyakorlat miatt lehetetlen! Ebből kifolyólag a bíróság bizonyítási teherre való kioktatása, mely szintén garanciális rendelkezés a tisztességes eljáráshoz való jog követelménye keretében, teljességgel kiüresedik, ugyanis a bíróság formális kioktatása ellenére sem lehetséges egy feltételezésen alapuló bizonyítási eljárással szemben érdemi bizonyítást felajánlani.

Az előbbieken ismertetett követelmények mind hatnak a közigazgatási bíróság ítélkezési tevékenységére, ezáltal arra is, hogy a bizonyítás köre, terjedelme miként alakul, azt a felülvizsgálati bíróság miként kéri számon. A bíróság törvényességi vizsgálatának meghatározó eleme, hogy milyen követelmények érvényesíthetők a közigazgatási perben. A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) 50.§-a rendezi a hatóság tényfeltárási, bizonyítási kötelezettségét **(adóhatósági eljárásban az Art. 97. § (4)-(6) bekezdések rendelkezései)**, míg a Ket. 72. § fogalmazza meg a határozat tartalmi követelményeit, mely szabályokon keresztül érvényesíthető a döntés megfelelő indokolása iránti igény. Az előző eljárási szabályokban foglalt kötelezettségek szorosan kapcsolódnak, együttesen determinálják az eljárást, a döntés jogszerűségét.

Általános érvényű szabály, hogy a hatóság köteles a döntéshozatalhoz szükséges tényállást tisztázni. Ha ehhez nem elegendők a rendelkezésre álló adatok, bizonyítási eljárást folytat le. A hatósági eljárásban olyan bizonyíték használható fel, amely alkalmas a tényállás tisztázásának megkönnyítésére. A hatóság – a peres eljárási szabályokhoz hasonlóan – szabadon választja meg az alkalmazandó bizonyítási eszközt, ugyanakkor törvény előírhatja, hogy a hatóság a határozatát kizárólag valamely bizonyítási eszközre alapozza, továbbá jogszabály meghatározott ügyekben kötelezővé teheti valamely bizonyítási eszköz alkalmazását, illetve előírhatja valamely szerv véleményének a kikérését.

A hatóság a bizonyítékokat egyenként és összességükben értékeli, és az ezen alapuló meggyőződése szerint állapítja meg a tényállást [Ket. 50.§ (6) bekezdés].

A hivatalból indult/indított hatósági eljárásokban a tények teljes körű feltárása a hatóság kötelezettsége, mely okból a hiányos tényállás a kérelemre induló eljárásokhoz képest eltérő bírói

megítéléshez vezet. A hivatalbóli eljárásokban a tényállás hiányossága hatósági eljárási hiba. A hiányosság nagysága, jelentősége, a hiányzó adatoknak a meglévő és ismert adatokkal való összevetése alapján állapítható meg. Ha a hiányosság lényeges kérdésre vonatkozik, akkor a döntés megalapozatlan, téves. Ha a hiányosság ellenére a tényállás jogi megítélése nem változik, akkor ezt lehet olyan hibának tekintetni, amely nem hat ki az ügy érdemi elbírálására, így akár szükségtelen az állított hiányzó tény bizonyítani, vagy szükségtelen emiatt a döntést hatályon kívül helyezni és a hatóságot megismételt eljárásra és újabb döntéshozatalra kötelezni. Felmerülhet az is, hogy a bíróság pótolja a hiányzó bizonyítékot, és akkor a bírónak kell a hatósági és bírósági eljárásban beszerzett bizonyítékokat egyenként és összességében újraértékelnie, majd eldönteni, hogy ennek tükrében megalapozott-e a döntés.

Mind a hatóság, mind a bíróság eljárásának, vizsgálódásának alapvető célja, hogy azonosítsa az adott személy cselekvését, magatartását, majd eldöntse, ez a magatartás ütközik-e bármely közigazgatási jogi normába, s ha igen, melyikbe. Vizsgálható az is, hogy volt-e kötelezettsége az adott személynek valamely magatartás tanúsítására, s ha igen, akkor mely jogszabály alapján, milyen kötelezettség, mely időpontig való teljesítését írta elő, mulasztása miben áll. Alapvető, hogy a valóságban a történésnek egy változata létezik, a hatóság/bíróság feladata ennek feltárása, a valóság megismerése. A megtörtént eseményt a hatóság/bíróság bizonyítási eszközökön keresztül képes azonosítani. A bizonyítási eszközök eltérő módon képesek tükrözni a valóságot. Ezért lényeges, hogy a bizonyítékok mely köre áll rendelkezésre, s e bizonyítékok mennyire alkalmasak a tények igazolására. Az egymásnak ellentmondó bizonyítékok esetén kiemelt jelentősége van a bizonyítékok bizonyításra való alkalmasságának, melyet a hatóság/bíróság saját meggyőződése alapján határoz meg, azonban álláspontját indokolni köteles. A tényfeltárásnak az ügydöntő tények megállapítása körében van kiemelt jelentősége, míg az indokolási kötelezettségnek a ténymegállapítás és a jogi érvelés körében is. A határozatban ugyanis nemcsak arról kell számot adni, hogy milyen bizonyítékokat sikerült beszerezni a tények megismerése érdekében, hanem arról is, hogy azok egyenként és összességében való értékelése milyen következtetés levonását teszi lehetővé, továbbá a hatóság feladata az is, hogy az adott tényállást a jogi normával összevesse és döntsön annak betartásáról, megsértéséről.

A fentiek alapján tehát nem felel meg a tisztességes eljárás követelményének az adóhatóság indítványozóval szemben folytatott automatikus eljárása, melyben lényegében a társaságot érintő adóellenőrzés azon ténymegállapítása alapján, miszerint az indítványozó egyéb jogcímen jövedelmet szerzett, az indítványozóval szemben jogkövetkezményt alkalmazott anélkül, hogy lefolytatta volna a tények feltárásához szükséges bizonyítást. A hatóság határozatának megalapozatlanságát a Bíróság sem tárta fel a felülvizsgálati eljárásban, arra tulajdonképpen érdemben nem is volt módja, hiszen az eljárásban nem álltak rendelkezésre azok a - társaságot érintő vizsgálatban beszerzett - bizonyítékok, melyekre az adóhatóság az indítványozót érintő megállapításait alapozta. A Bíróság ítélete közvetve sérti Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésének rendelkezéseit is, hiszen a közigazgatási peres eljárás nem biztosított hatékony jogvédelmet: Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.

Sérti a tisztességes eljárás követelményét, hogy a Bíróság egyrészt olyan bizonyítékokra alapította döntését, melyeket értékelni sem volt módja, hiszen a társaságot érintő vizsgálat iratanyagát nem tette a peranyag részévé, másrészt pedig indokolása nem felel meg az indokolási kötelezettség terjedelmét meghatározó eljárási jogszabály rendelkezéseinek, ugyanis nem határozza meg a megállapított tényekre vonatkozó bizonyítékokat, ahhoz nem kapcsol saját értékelést, így nem bomlik ki teljeskörően a Bíróságnak a bizonyítékok értékelésén nyugvó saját meggyőződése.

Hivatkozunk a tisztességes eljáráshoz való jog sérelme körében arra is, hogy a Bíróság nem döntött az indítványozó valamennyi kereseti kérelme, illetve kereseti hivatkozása tekintetében, az alábbiak szerint:

A Bíróság nem döntött az indítványozó azirányú hivatkozása tekintetében keresete felől, hogy az alperes határozata azon okból sem lehet jogszerű, mert a társaság oldalán feltárt eltitkolt árbevétel összege vonatkozásában megállapítást a társaság terhén és társasági adó adónemben tehetett volna.

Mint a keresetben kifejtettük, a társosztály által végzett becsléssel a társosztály által az Áfa adónem tekintetében tett megállapítások alapján, továbbá a megállapítások jellegéből adódóan az adóhatóságnak nem az indítványozó terhén, és nem az Szja tv., illetve Eho tv. alapján, hanem alapvetően a társaság terhén, és a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény alább hivatkozott rendelkezései szerint kellett volna megállapítást tennie.

Tao. tv. 3. § (1) A belföldi illetőségű adózó adókötelezettsége a belföldről és a külföldről származó jövedelmére egyaránt kiterjed (teljes körű adókötelezettség).

4. § E törvény alkalmazásában

21. jövedelem: az e törvényben az adó alapjaként meghatározott összeg;

29. összes bevétel: az adóévre vonatkozó beszámolóban kimutatott (ennek hiányában az adóév utolsó napjára vonatkozó könyvviteli zárlat alapján megállapított) értékesítés nettó árbevétele, egyéb bevételek és pénzügyi műveletek bevételei, továbbá az éves beszámolóját, a könyvviteli zárlatát az IFRS-ek szerint összeállító adózónál az adóévre vonatkozó beszámolóban az adózás előtti eredmény javára (bevételként, nyereségjellegű különbözetként) elszámolt összeg, ideértve a megszűnt tevékenységek eredmény javára elszámolt összegét is;

5. § (1) Az adózót jövedelme után e törvény előírása szerint társasági adókötelezettség terheli. Az adóévben vállalkozási tevékenységet nem folytató egyházi jogi személy, ha az adóév utolsó napján ilyen jogalanynak minősül társasági adókötelezettségét azzal teljesíti, hogy az adóévre bevallást helyettesítő nyilatkozatot tesz.

6. § (1) A társasági adó alapja belföldi illetőségű adózó és külföldi vállalkozó esetében az adózás előtti eredmény, módosítva a 7., 8., 16., 18. és a 28. §-okban, valamint a VII. fejezetben foglaltakkal.

Az adóhatóság a társaságot érintő ellenőrzésben maga is az értékesítés nettó árbevételeként hivatkozott a becsült, adóalapként kimutatott összegre, mely nyilvánvalóan a társaság gazdasági tevékenységének folytatása kapcsán keletkeztethetett, és amely ilyenformán a társaság adóköteles jövedelmének minősül, melynek adójogi konzekvenciáit a megbízólevél felhatalmazása alapján általános forgalmi adó adónemben az adóhatóság le is vonta, jövedelmi típusú adót érintően azonban az adófizetési kötelezettséget az indítványozóra terhelte.

Az indítványozó keresete felől ebben a vonatkozásban a Bíróság nem döntött, és - azzal is összefüggésben, hogy a társaság tehát a fentiekben kifejtettek szerint eleget is tett a társasági adófizetési kötelezettségének – a kétszeres adóztatás tekintetében is ezen hivatkozás figyelmen kívül hagyásával foglalt állást.

Hivatkozunk továbbá arra is, hogy a Bíróság nem döntött a határozat jogszerűsége felől abban a vonatkozásban sem, hogy az indítványozó kereseti hivatkozása szerint az alperes eljárása kifejezetten ellentétes volt az Art. 1. § (2) bekezdésének rendelkezéseivel, ugyanis csak és kizárólag a nagyobb adóteher miatt kerültek a magánszemély adózóra áthárításra a vállalkozás eltitkolt árbevételének jövedelmi típusú adót érintő adójogi következményei, ugyanis a határozatban megjelenő érvelés sem az anyagi adójogszabályokkal nincs összhangban, sem koherensnek nem mondható, arról nem beszélve, hogy a tényállás az indítványozó vonatkozásában bizonyítatlan maradt.

Az indítványozó továbbá a keresetben önálló kereseti kérelemként előterjesztve kérte, hogy a Bíróság döntsön az alkalmazott bírságmérték jogszerűsége kérdésében is, figyelemmel arra, hogy a bevétel eltitkolása nem értékelhető mind a társaság, mind az indítványozó terhén. Amennyiben a bevétel eltitkolás értékelésre került a társaság oldalán, úgy az indítványozónál már nem vehető figyelembe, hiszen ha az indítványozó meg is szerezte a társaság eltitkolt árbevételét, az a saját bevétel eltitkolással lényegében egységbe olvad. A Bíróság ezen önálló kereseti kérelem felől nem döntött, ítéletének indokolása nem terjedt ki arra, hogy indítványozó állásponttal ellentétben miért jogszerű az

adóhatóság határozata az alkalmazott emelt bírságmérték tekintetében. Az ítélet tehát az előzőekben kifejtettek szerint sérti a tisztességes eljáráshoz való jogot.

II.1.2. Alaptörvény XVIII. cikk (7) bekezdése:

Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.

Az adóhatósági, illetve peres eljárás fentiekben leírt formában történő lefolytatása olyan aggályokat is felvet továbbá, hogy lényegében más adózót érintő határozatot kellett volna felülvizsgálnia a Bíróságnak, amelyre nincs lehetőség.

Megállapítható tehát, hogy a tisztességes eljáráshoz való jog sérelmén keresztül az indítványozó jogorvoslathoz való joga is sérült, valamint a közigazgatási peres eljárás sem biztosíthatott számára hatékony jogvédelmet (Kp. 2. § (1) bekezdés).

A kialakult bírói gyakorlat szerint a bírósági felülvizsgálat, mint jogorvoslat csak az adott eljárásban meghozott közigazgatási határozat jogsértésének kiküszöbölésére alkalmas, más közigazgatási határozat jogerejét nem érintheti (KGD2017.116.). Amennyiben tehát az adóhatóság az indítványozót érintően a társaság adóvizsgálatában meghozott határozatban tényként megállapította, hogy a társaság eltitkolt árbevétele az indítványozó egyéb jövedelme, teljességgel kiüresedik az indítványozó jogorvoslati joga, és elenyészik a közigazgatási peres eljárás kezdeményezésével a törvény célja szerinti hatékony jogvédelem biztosításának lehetősége is, mellyel összefüggésben az alábbiakat emeljük ki:

Álláspontunk szerint a társasággal szemben folytatott vizsgálatban az indítványozót érintő ténymegállapítás kapcsán felmerül a határozat semmissége.

Az illetékes adóigazgatóság hatáskörét az adóhatósági ellenőrzésben a megbízólevél keretei között gyakorolja, amely meghatározza az ellenőrzést végző adóellenőrt, illetve azt, hogy az adóhatóság mely adózónál, milyen időszakra vonatkozóan, és milyen adónemeket érintően, milyen ellenőrzési típus keretében folytathat vizsgálatot:

Art. 93. § (6) A megbízólevél tartalmazza az ellenőrzést végző adóellenőr nevét, illetőleg, hogy mely adózónál, mely adókötelezettségek, milyen időszakok tekintetében, milyen ellenőrzési típus keretében vizsgálhatók.

A társaságot érintő adóellenőrzésben kiadott megbízólevél Szja, EKHO adónemekre, egészségbiztosítási és nyugdíjbiztosítási alapot megillető bevételekre is kiterjedt, azonban annak alanya kizárólag a társaság volt. Ezzel összefüggésben ki kell emelni, hogy amennyiben ezen adónemeket érintően az adóhatóság arra a ténymegállapításra jutott, hogy az indítványozó, mint a társaság képviselője egyéb jogcímen a társaságtól adóköteles jövedelmet szerzett, ennek adójogi következményeit is legfeljebb a vizsgálat alanya vonatkozásában állapíthatta volna meg, hiszen a társaság Art., Szja tv., illetve Eho. tv. rendelkezései szerint kifizetőnek minősült.

Nem lehet jogszerű a társaságot érintő adóhatósági határozat, amely a társaság képviselőjére vonatkozóan tartalmaz megállapítást, hiszen az adóhatóság a megbízólevél szerint nem gyakorolhatta hatáskörét ezen személyt érintően.

Az indítványozót továbbá az adóhatóság álláspontunk szerint megfosztotta a hatékony jogorvoslat lehetőségétől, hiszen a társaságot érintő határozatban tényként állapította meg, hogy az indítványozó az eltitkolt árbevétel összegét egyéb jövedelemként megszerezte, míg az indítványozóval szemben folytatott eljárásban - ezen ténymegállapítás alapján -, anélkül, hogy érdemi bizonyítást folytatott volna, lényegében automatikusan jogkövetkezményt alkalmazott. A fentiekben kifejtettek szerint a hatékony jogvédelem a közigazgatási perben sem érvényesülhetett az indítványozó esetében.

A Ket. 121. § (1) bekezdés b) pont szerint semmis a határozat, ha az ügy nem tartozik az eljáró hatóság hatáskörébe vagy illetékességébe.

A fentiek szerinti semmisségi okot a Bíróságnak a Kp. 85. § (3) bekezdés a) pontja alapján észlelnie kellett volna, és a társaságot határozatának az indítványozót érintő ténymegállapítását nem vehette volna figyelembe.

II.1.3. Alaptörvény: A KÖZPÉNZEK - 40. cikk alapján a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvényben megfogalmazott közteherviselés elve.

A közteherviselés és a nyugdíjrendszer alapvető szabályait a közös szükségletek kielégítéséhez való kiszámítható hozzájárulás és az időskori létbiztonság érdekében sarkalatos törvény határozza meg.

2011. évi CXCV. törvény

28. § (1) Magyarországon minden természetes személy, jogi személy és más jogalany

a) adó, járulék, hozzájárulás, vagyonszerzési illeték, pótlék vagy más hasonló - az állam közvetlen ellenszolgáltatása nélküli - rendszeres vagy rendkívüli fizetési kötelezettség, továbbá

b) az állami közhatalom birtokában nyújtható szolgáltatásért, eljárásért fizetendő felügyeleti díj, eljárási és felügyeleti illeték, igazgatási szolgáltatási díj, pótdíj

[az a) és b) pont a továbbiakban együtt: fizetési kötelezettség] teljesítésével járul hozzá a közös szükségletek fedezetéhez.

29. § (1) Fizetési kötelezettséget előírni, a fizetésre kötelezettek körét, a fizetési kötelezettség mértékét, a kedvezmények, mentességek körét és mértékét megállapítani kizárólag törvényben, vagy törvény felhatalmazása alapján önkormányzati rendeletben lehet, kivéve ha az Európai Unió kötelező jogi aktusa vagy nemzetközi szerződés eltérően rendelkezik.

Mint a fentiekben kifejtettük, az indítványozó a keresetében hivatkozott arra, hogy az adóhatóság a társaságnál folytatott ellenőrzésben feltárt eltitkolt árbevétel összegét a társaság gazdasági tevékenységéből származó árbevételként határozta meg, melynek jövedelmi típusú adót érintő adójogi következményeit is a társaság terhén, társasági adó adónemben kellett volna megállapítania. A Bíróság az indítványozó ezirányú kereseti hivatkozása kapcsán ítéletének indokolásában álláspontját nem fejtette ki, azonban az ítélet, mivel az adóhatóság határozatát jogszerűnek minősítve a keresetet elutasította, közvetve sérti az Alaptörvényt, illetve a hivatkozott sarkalatos törvényt azon alapelvét, miszerint a közteherviselés kötelezettsége jogszabály által meghatározott terjedelemben a jövedelmet szerzőt terheli.

A fentiek alapján tehát a fizetésre kötelezettek körét, a fizetési kötelezettség mértékét és a közteherviselés egyéb feltételeit törvény határozhatja meg. Amennyiben az adóhatóság a társaságot érintően megállapította, hogy gazdasági tevékenységével összefüggésben árbevétel eltitkolt el, melynek általános forgalmi adót érintően jogkövetkezményeit is megállapította, úgy a jövedelmi típusú adót érintően is a társaság terhén tehetett volna megállapítást, hiszen a Tao. tv. irányadó rendelkezései szerint az adózt gazdasági tevékenységből származó árbevétele alapján számított jövedelme után a Tao. törvény előírása szerint társasági adókötelezettség terheli. Mint a keresetben is kifejtettük – azonban a Bíróság érdemben ezen hivatkozást nem vizsgálta – az adóhatóságnak nincs lehetősége arra, hogy tetszés szerint, vagy éppen a magánszemélyt az Szja tv. szerint terhelő magasabb adóteher okán a társaság eltitkolt árbevételének jövedelmi típusú adót érintő jogkövetkezményeit ne a társaság, hanem a magánszemély terhén állapítsa meg. A határozat tehát nem lehet ebben a tekintetben jogszerű, így a Bíróság ítélete közvetve sérti a fenti Alaptörvényi rendelkezéseket.

Úgyszintén a fentiekből levezethetően hivatkozunk arra is, hogy még abban az esetben is, ha megállapítható, hogy a társaság eltitkolt árbevételének összegét az indítványozó egyéb jövedelemként megszerezte, úgyszintén nem mérlegelés kérdése, hogy a közterhet kinek kell bevallania és megfizetnie, hiszen az Szja tv. és Eho tv. fentebb már ismertetett rendelkezései kifejezetten előírják, hogy az Art. szerinti kifizetőtől származó, és az összevont adóalapba tartozó jövedelmek után a kifizetőnek kell az adót, EHO-t megállapítania, bevallania, levonnia és megfizetnie. Amennyiben tehát

a társaságot érintően személyi jövedelemadó és járulék adónemben megállapításra került, hogy a társasággal jogviszonyban álló indítványozó, az érvelés szerint éppen ezen jogviszonyára tekintettel az összevont adóalapba tartozó jövedelmet szerzett, úgy személyi jövedelemadó, és járulék adónemek tekintetében a társaság, mint kifizető terhén lehet jogszerű megállapítást tenni. A határozat tehát nem lehet ebben a tekintetben jogszerű, így a Bíróság ítélete közvetve sérti a fenti Alaptörvényi rendelkezéseket.

Hivatkozunk a fentiekből levezethető kétszeres adóztatás tilalmának megsértésére is, ugyanis a Bíróságnak az indítványozó esetében érdemben lehetősége sem volt azt a körülményt vizsgálni, hogy a társaság, mint önálló jogalany az eltitkolt - vélelmezésen alapuló - árbevétel (mint adóalap) után a jövedelmi típusú adót (társasági adó) megfizette, mely közvetve a kérelemben fentebb hivatkozott garanciális jogok (tisztességes eljárás, jogorvoslathoz való jog) sérelmét is előidézte.

III.1. A Kúria Kfv.I.35.282/2019/2. számú végzése vonatkozásában arra hivatkozunk, hogy a Kúria végzése az Alaptörvény alábbi rendelkezéseibe ütközik, illetve sérti az Alaptörvényben biztosított alábbi jogokat:

Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése

(1) Magyarország független, demokratikus jogállam.

Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése

(3) Az alapvető jogokra és kötelezettségekre vonatkozó szabályokat törvény állapítja meg. Alapvető jog más alapvető jog érvényesülése vagy valamely alkotmányos érték védelme érdekében, a feltétlenül szükséges mértékben, az elérni kívánt céllal arányosan, az alapvető jog lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható.

Alaptörvény XVIII. cikk (1) bekezdése

(1) Mindenkinek 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.

Alaptörvény XVIII. cikk (7) bekezdése

(7) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.

Alaptörvény R) cikk

(1) Az Alaptörvény Magyarország jogrendszerének alapja.

(2) Az Alaptörvény és a jogszabályok mindenkire kötelezőek.

(3) Az Alaptörvény rendelkezéseit azok céljával, a benne foglalt Nemzeti hitvallással és történeti alkotmányunk vívmányaival összhangban kell értelmezni.

Alaptörvény 28. cikk

A bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. A jogszabályok céljának megállapítása során elsősorban a jogszabály preambuláját, illetve a jogszabály megalkotására vagy módosítására irányuló javaslat indokolását kell figyelembe venni. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak.

Mint a tényállás ismertetése körében kifejtettük, az indítványozó a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletével szemben a Kp. 115. § (1) bekezdésében biztosított jogával élve rendkívüli jogorvoslatként felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő. A Kúria a hivatkozott végzéssel azonban a felülvizsgálati kérelem befogadását a Kp. 118. § rendelkezései alapján megtagadta arra hivatkozással, hogy az indítványozó nem támasztotta alá kérelmének befogadhatóságát.

Az Alkotmánybíróság a 3027/2018. (II. 6.) AB határozatban kifejtette, hogy a felülvizsgálati eljárás olyan rendkívüli perorvoslat, amely a jogerős ítélettel, illetve egyes végzésekkel szemben jogszabálysértésre hivatkozva vehető igénybe. A következetes alkotmánybíróági értelmezés szerint a felülvizsgálat – bár eljárásjogi értelemben jogorvoslatnak minősül – mégsem hozható érdemi alkotmányossági összefüggésbe az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében foglalt jogorvoslatához való joggal. A jogalkotó döntésén múlik ugyanis, hogy intézményesít-e ilyen rendkívüli jogorvoslatot vagy sem, és nagyfokú szabadsággal rendelkezik e jogorvoslat terjedelmét, feltételeit illetően is. **Ugyanakkor, ha biztosít ilyen jogorvoslatot, akkor ennek az eljárási szakasznak is meg kell felelnie a tisztességes bírósági eljáráshoz való jogból fakadó követelményeknek.** Ebből következően a felülvizsgálati eljárásnak is ki kell elégítenie az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdéséből következő alkotmányos elvárásokat.

Álláspontunk szerint továbbá ennek a kérdésnek a megítélése körében nem hagyható figyelmen kívül az sem, hogy az olyan közigazgatási perekben, amelyekben rendes jogorvoslatra lehetőség nincs, a felülvizsgálat, mint rendkívüli jogorvoslat az egyetlen eszköze az ügy érdemére kiható jogszabálysértések orvoslásának.

Álláspontunk szerint a Kúria végzése alapvetően sérti az Alaptörvényben meghatározott jogbiztonság és joghoz kötöttség elvét, ugyanis olyan követelményt támasztott az indítványozó által előterjesztett felülvizsgálati kérelem vonatkozásában, amelyet a Kp. felülvizsgálati kérelemre vonatkozó rendelkezései nem tartalmaznak, és amely követelmény ezen rendelkezések értelmezéséből sem következik.

A Kp. 118. §-a valóban akként rendelkezik, hogy közigazgatási perben a Kúria akkor vizsgálja felül a bíróság jogerős döntését, ha az ügy érdemi elbírálására kiható jogszabálysértés vizsgálata egyben magasabb igazszolgáltatási közérdeket is szolgál, melyek az alábbiak:

- a) a joggyakorlat egységének vagy továbbfejlesztésének biztosítása,
- b) a felvetett jogkérdés különleges súlya, illetve társadalmi jelentősége,
- c) az Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárásának szükségessége vagy
- d) a Kúria közzétett ítélezési gyakorlatától eltérő ítéleti rendelkezés.

Nem rendelkezik azonban a Kp. arról, hogy a felülvizsgálati kérelmet előterjesztőnek indokolási kötelezettsége állna fenn a fenti körben.

Álláspontunk szerint a befogadásról (függetlenül attól, hogy a kérelmet előterjesztő befogadási okot megjelöl-e, vagy sem), az ügy teljes terjedelmének vizsgálatával a Kúriának kell döntést hoznia, mely vonatkozásban meg kell vizsgálnia valamennyi, a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott, ügy érdemére kiható jogszabálysértést, hiszen ennek alapján dönthető el, hogy a Kp. 118. §-a alapján a kérelem befogadása indokolt-e. Nem hárítható tehát a befogadhatóság indokolása a kérelmet előterjesztőre, ugyanis a Kp. nem rendelkezik arról, hogy az a felülvizsgálati kérelem kötelező tartalmi eleme volna, hiszen a 115. § rendelkezései szerint felülvizsgálati kérelmet a jogszabályban meghatározott döntésekkel szemben, jogszabálysértésre hivatkozással kell előterjeszteni.

Az Alkotmánybíróság következetes álláspontja szerint a felülvizsgálati kérelmet elbíráló Kúria nem veheti át a törvényalkotó feladatát, eljárása során nem alkothat jogot, a meglévő joganyagot pedig kizárólag az alaptörvénnyel összhangban értelmezheti, továbbá amit a jogszabály nem tartalmaz, az nem jogi norma (**Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése; Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése**).

A fentieket támasztja alá továbbá a Kp. 118. § (2) bekezdése is, mely szerint a Kúria indokolási kötelezettsége a kérelem befogadása körében negatív irányú, azaz végzését csak akkor kell indokolnia, ha a befogadást megtagadja. Az előzőekből álláspontunk szerint az következik, hogy az ügy teljes terjedelmének vizsgálatával a Kúriának - kérelmezői hivatkozástól függetlenül - kell vizsgálni, hogy a kérelmező által kötelezően megjelölendő, az ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata a Kp. 118. § rendelkezései szerint indokolt-e, vagy sem, és amennyiben nem, a Kúriának indokolási

kötelezettsége áll fenn tekintetben, hogy a kérelmező által megjelölt érdemi jogszabálysértés vizsgálatát milyen okból mellőzi.

Álláspontunk szerint nem következhet más értelmezés a Kp. alábbi rendelkezéseiből:

115. § [A felülvizsgálat alapja és eljárási szabályai]

(1) A jogerős ítélet, továbbá a keresetlevelet visszautasító vagy az eljárást megszüntető jogerős végzés ellen **jogszabálysértésre hivatkozással felülvizsgálati kérelmet terjeszthet elő** a fél, az érdekelt, valamint a rendelkezés rá vonatkozó része ellen az, akire a határozat rendelkezést tartalmaz.

118. § (1) A Kúria a felülvizsgálati kérelmet **akkor fogadja be, ha az ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata**

a) a joggyakorlat egységének vagy továbbfejlesztésének biztosítása,

b) a felvetett jogkérdés különleges súlya, illetve társadalmi jelentősége,

c) az Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárásának szükségessége vagy

d) a Kúria közzétett ítélezési gyakorlatától eltérő ítéleti rendelkezés miatt indokolt.

(2) A felülvizsgálati kérelem befogadásáról vagy a befogadás megtagadásáról a Kúria háromtagú tanácsban, tárgyaláson kívül, a felterjesztéstől számított harminc napon belül határoz. **A felülvizsgálati kérelem befogadását megtagadó végzést indokolni kell.**

A Kúria eljárása továbbá sérti a tisztességes eljáráshoz való jogot abban a vonatkozásban is, hogy a végzés indokolása hiányos.

A Kúria végzése szerint a befogadás megtagadásának egyik oka az volt, hogy az indítványozó nem mutatta be, hogy a bizonyítékok körének az elsőfokú bíróság általi meghatározása és elfogadása, az ügyvezetése alatt álló más adózónál lefolytatott bizonyítás eredményei felhasználásának kérdése mennyiben igényelne az azonos tényállások mellett irányadó, már kialakult joggyakorlattól való eltérést.

Az indokolási kötelezettségből fakadóan álláspontunk szerint a Kúriának ki kellett volna fejtenie, hogy mi az az egységes gyakorlat, amely alapján az indítványozó ügye – hivatkozásával ellentétben – aggálymentesen elbíráható volt. A bírói gyakorlatra való indokolás nélküli hivatkozás sérti a jogbiztonságot és kiszámíthatatlanná teszi az ítélezést.

Ezzel összefüggésben az Alkotmánybíróság kifejtette: „A jogállam legfontosabb eleme a jogbiztonság, amelynek ki kell terjednie a jog egészére és egyes részterületeire is. A jogbiztonság egyrészt megkívánja a normavilágosságot, másrészt követelményt támaszt az egyes jogintézmények irányában is, amely szerint működésüknek előre kiszámíthatónak és előre láthatónak kell lennie. A jogállam értékrendjének egyik legfontosabb pillére a jogállami garanciák érvényre juttatása a jogintézmények működése során. Ezek hiányában sérül a jogbiztonság, a jogszabályok következményeinek kiszámíthatósága, és esetlegessé válhat az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében biztosított alapvető jogok érvényre jutása is.” [21/2014. (VII.15.) AB határozat.]

A befogadás megtagadásának indokaként jelölte meg a Kúria azt is, hogy az indítványozó által az ítélet indokolásának hiányosságai vonatkozásában felhívott, a Kúria közzétett ítélezési gyakorlatától eltérő ítéleti rendelkezésre hivatkozása körében nem olyan döntést, illetve nem olyan formában jelölt meg, amely a Kp. 118. § (1) bekezdés d) pontja szerinti befogadhatóságot alátámaszhatta volna (megjelölt döntés: Kúria, Kfv. I. 35.666/2014/10. sz. eseti döntése). A Kúria álláspontja szerint a Kp. 118. § (1) bekezdésének d) pontja (a Kúria közzétett ítélezési gyakorlatától eltérő ítéleti rendelkezés) alatt a Kúria által szigorú, illetve szűkítő értelemben közzétett döntésre lehet hivatkozni: közzétételre azon határozatok esetében kerül sor, amelyeket a Kúria kifejezett céllal kíván a bíróságok és a jogkeresők elé tárni, a közzététel formája a BH-ban vagy az EBH-ban való megjelenés. A Kúria végzésének indokolása szerint az indítványozó ilyen módon közzétett eseti döntésre nem hivatkozott.

Ebben a körben a Kúria szűkítő értelmezése úgyszintén nem vezethető le a Kp. vonatkozó rendelkezéseiből. A Kúria a bírósági joggyakorlat egységesítése céljából a jogegységi határozaton kívül elvi bírósági határozatot hoz, valamint az alsóbb fokú bíróság által hozott elvi kérdésre is kiterjedő határozatot elvi bírósági döntésként közzéteheti. A jogegységi határozat sajátos helyet foglal el a jogforrási rendszerben, hiszen az Alaptörvény 25. cikk (3) bekezdése kimondja, hogy a jogegységi határozat a bíróságokra kötelező. Elvi bírósági határozatot a Kúria akkor ad ki, ha a Kúria ítélkező tanácsa valamely, a társadalom széles körét érintő vagy a közérdek szempontjából kiemelkedő jelentőségű ügyben elvi kérdésekre is kiterjedő határozatot hozott. Mind az elvi bírósági határozatok, mind pedig az elvi bírósági döntések kiválasztására és közzétételére a Kúrián szakági elvi közzétételi tanácsok működnek. Álláspontunk szerint azonban a Kp. rendelkezéseiből, pusztán a „közzétett” szóból nem következhet az a szűkítő jogértelmezés, hogy a felülvizsgálati kérelem befogadását csak jogegységi határozattól, elvi bírósági határozattól, vagy elvi bírósági döntéstől eltérő ítéleti rendelkezés indokolhatja, hiszen a Kúria Kp-ban hivatkozott ítélkezési gyakorlata mindenképpen szélesebb körben értelmezhető, mint a joggyakorlat egységesítésére irányuló tevékenysége. Az anonim bírósági határozatok tárában az indítványozó által hivatkozott Kúriai döntés közzétételre került, nem beszélve arról, hogy fordított helyzetben a Kúria sem a fentiek szerinti szűkítő értelmezéssel hivatkozott az álláspontja szerinti egységes joggyakorlatra. Az előzőekkel összefüggésben is fennáll tehát, hogy a Kúria jogszabály értelmezésével nem alkothat jogot, nem szűkítheti a jogalkotó által biztosított rendkívüli jogorvoslathoz való jog terjedelmét **(Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése; Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése; Alaptörvény R) cikk; Alaptörvény 28. cikk).**

A befogadhatósági kritériumok vizsgálata a tisztességes eljáráshoz való jogból levezethető prejudikáció tilalmába is ütközik, hiszen a befogadás feltételei fennállásának körében érdemben kell vizsgálni a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabálysértéseket annak ellenére, hogy a befogadás elviekben nem jelenthet érdemi vizsgálatot, hiszen a Kúriának az eljárás ezen szakaszában éppen azt kell eldöntenie, hogy a kérelmet igazságszolgáltatási közérdekből érdemben indokolt-e megvizsgálni. A jelen esetben a Kúria az indítványozó által hivatkozott egyes jogszabálysértésekről lényegében, a prejudikáció tilalmába ütköző módon, érdemi vizsgálat nélkül de a végzésbe „bújtatva” érdemben döntött, amikor pl. megállapította (iratellenesen), hogy az indítványozónak hivatkozásával ellentétben nem volt önálló kereseti kérelme az adóbírságra vonatkozóan, továbbá érdemben értékelte pl. a Bíróság döntésének a kialakult joggyakorlattal való összhangját. A Kp. rendelkezéseiben lévő ellentmondás tehát elvi jelentőségű, hiszen leegyszerűsítve: érdemi vizsgálat nélkül nem dönthető el, hogy van-e helye érdemi vizsgálatnak, mely alapvetően sérti a jogállamiságból levezethető jogbiztonság követelményét is.

Hivatkozunk arra is, hogy a Kúria fentiek szerinti eljárásával az indítványozót megfosztotta a törvényben biztosított jogorvoslat jogának gyakorlásától.

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése értelmében mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti. A jogorvoslathoz való jog olyan alkotmányos alapjog, amely tárgyát tekintve a bírói, illetőleg a hatósági (más közigazgatási) döntésekre terjed ki, tartalmát tekintve pedig azt kívánja meg, hogy valamennyi, az érintett jogát vagy jogos érdekét (helyzetét) érdemben befolyásoló érdemi határozat felülvizsgálata érdekében legyen lehetőség más szervhez, vagy azonos szerv magasabb fórumához fordulni.

„Az Alaptörvény megköveteli, hogy a jogorvoslati jog nyújtotta jogvédelem hatékony legyen, vagyis ténylegesen érvényesüljön és képes legyen a döntés által okozott sérelem orvoslására.” {22/2013. (VII. 19.) AB határozat, Indokolás [26]}. Minden jogorvoslat lényegi, immanens eleme továbbá a jogorvoslás lehetősége, vagyis a jogorvoslat fogalmilag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát.

[21] Nem következik mindebből, hogy a jogorvoslatot elbíráló szervnek a kérelemnek minden körülmények között helyt kell adnia, az azonban feltétlenül, hogy az eljárási szabályok által meghatározott keretek között a jogorvoslati eljárást lefolytassák és a jogorvoslati kérelemben írtakat a

jogszabályban foglaltak szerint érdemben megvizsgálják. {3064/2014. (III. 26.) AB határozat, Indokolás [16]–[17]}.

Álláspontunk szerint az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdéséből levezethető, hogy amennyiben a jogalkotó a rendkívüli jogorvoslat lehetőségét – kivételesen és már alapvetően is szűkítő feltételekkel – biztosítja, megállapítható a jogorvoslathoz való jog sérelme, amennyiben a kérelem érdemi elbírálására jogszabálysértő módon nem kerül sor. A jogorvoslathoz való jog lényegi eleme a magasabb fórumhoz vagy más szervhez fordulás lehetősége, mellyel összefüggésben irreleváns, hogy ez rendes, vagy rendkívüli jogorvoslat útján biztosított, illetve ismételten hivatkozunk arra, hogy a közigazgatási perek esetében nem lehet létjogosultsága a jogorvoslathoz való jog szűkítő értelmezésének, hiszen a bíróság döntésével szemben jellemzően nincs helye rendes jogorvoslatnak, így az ügy érdemére kiható jogszabálysértés orvoslására csak rendkívüli perorvoslat körében van lehetőség.

IV.) Egyéb nyilatkozatok:

Az indítványozó a jogorvoslati lehetőségeit kimerítette, a pertörténetben leírtak szerint a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletével szemben előterjesztett felülvizsgálati kérelemének befogadását a Kúria megtagadta, így az ügyben felülvizsgálati eljárás a Kúria előtt nincs folyamatban, perújítás nem került kezdeményezésre az ügyben. A jogi képviselő nyilatkozik, hogy a perben az elektronikus kapcsolattartás kötelező volt, ezért az alkotmányjog panasz indítvány az elsőfokon eljáró bíróság útján, elektronikusan kerül előterjesztésre.

Kelt: Miskolcon, 2019. július 05. napján

Tisztelettel:



Indítványozó képviselőjeként
dr. Molnár Angelika egyéni ügyvéd

Mellékletek:

1. Jogi képviselő meghatalmazása;
2. Nyilatkozat az indítvány és a személyes adatok nyilvánosságra hozhatóságáról;
3. Érintettséget, illetve a kérelmet alátámasztó dokumentumok:
 - 3.1. Nemzeti Adó-és Vámhivatal Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Adó-és Vámigazgatóság elsőfokú határozat (ikt.sz: 3791863729);
 - 3.2. Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága másodfokú határozat (ikt.sz: 2235392955);
 - 3.3. A [redacted] érintő elsőfokú adóhatósági határozat (ikt. sz.: 2164650104);
 - 3.4. Az indítványozó által a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz benyújtott kereset
 - 3.5. Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.737/2018/14. sz. ítélete
 - 3.6. Az indítványozónak a Bíróság ítéletével szemben benyújtott felülvizsgálati kérelme;
 - 3.6. A Kúria felülvizsgálati kérelem befogadásának megtagadásáról szóló Kfv.I.35.282/2019/2 számú végzése, az átvétel időpontját igazoló letöltési igazolással.

