

## AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3068/2018. (II. 26.) AB VÉGZÉSE

### alkotmányjogi panasz visszautasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

#### v é g z é s t:

Az Alkotmánybíróság a Kúria Kfv.V.35.697/2016/4. számú ítélete és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 108. § (8) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítása és megsemmisítése iránt előterjesztett alkotmányjogi panaszt visszautasítja.

#### I n d o k o l á s

- [1] 1. Az indítványozó az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *c*) és *d*) pontja alapján az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. §-a és – tartalmilag – 26. § (1) bekezdése szerinti alkotmányjogi panaszt terjesztett az Alkotmánybíróság elé a Kúria Kfv.V.35.697/2016/4. számú ítélete – valamint a Kúria eljárását megelőző eljárásban a Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 17.K.27.022/2016/28. számú ítélete – és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 108. § (8) bekezdése ellen, azok alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését kérve. Az indítványozó alkotmányjogi panaszában az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése, az E) cikk (3) bekezdése, valamint a XXVIII. cikk (1) és (6) bekezdésének a megsértésére hivatkozott.
- [2] Az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló ügy előzménye, hogy az indítványozó megalakulásától kezdődően szállodai tevékenységet folytat, amellyel összefüggésben a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2010. június–december, 2011., 2012., 2013. január–augusztus közötti időszakra végzett ellenőrzés eredményeként az indítványozót egészségbiztosítási és munkaerő-piaci járulék, nyugdíjbiztosítási alapot megillető bevételek, szociális hozzájárulás, szakképzési hozzájárulás, adóbírság, mulasztási bírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Az indítványozó fellebbezése folytán eljáró Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (a továbbiakban: másodfokú adóhatóság) az elsőfokú adóhatóság határozatát helyben hagyta, indokolásában megállapította, hogy a tárgybeli ellenőrzést megelőzően az adóhatóság kettő alkalommal állapított meg az indítványozónál bejelentés nélküli foglalkoztatást. A másodfokú adóhatóság rögzítette, hogy a jelen ügyben a hatósági megállapítások alapját a be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatása miatt alkalmazandó, a régi Art. 108. § (8) bekezdésében szabályozott becslési eljárás képezi. Az ismételt be nem jelentett foglalkoztatás megállapítása esetén a revízió e törvényhely második mondatát alkalmazva az ellenőrzések alkalmával fellelt, be nem jelentett alkalmazottak létszámának átlaga alapján képzett szorzószámmal számítva, legalább a mindenkori minimálbér kétszerese után, vélelmezve állapította meg a megfizetni elmulasztott adót és járulékot, ugyanezen bekezdésben foglaltak alapján a személyhez nem köthető megállapítással érintett időszakot 2010. június 1. és 2013. augusztus 23. között rögzítve. Az adózó terhére 26 személy után 260 000 Ft mulasztási bírságot szabott ki az elsőfokú adóhatóság, értékelve az adózó javára és terhére szolgáló körülményeket is. Az adóhiánynak minősülő adókülönbözet után a hatóság adóbírságot és késedelmi pótlékot is megállapított.
- [3] A Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: elsőfokú bíróság) 17.K.27.022/2016/28. számú ítéletével az indítványozó keresetét elutasította. Az elsőfokú bíróság ítéletében kifejtette, hogy álláspontja szerint abban a jogkérdésben kell állást foglalnia, hogy a jelen eljárás keretében alkalmazott becslés, az ún. „szorzószámos” becslés tekintetében kimentésre semmilyen formában nincs lehetősége az adózónak, vagy pedig a kimentés jelen tényállás mellett is biztosított-e az ügyfél számára, és ha igen, milyen körben. Rögzítette továbbá, hogy a becslés jogalapjának hiányára vonatkozó indítványozói érvelés tiltott keresetváltoztatásnak minősült, így azt érdemben nem bírálhatta el. Az elsőfokú bíróság idézve a régi Art. 108. § (1)–(4), (8)–(9) bekezdéseit azt állapította meg, hogy a jogalkotó a becslési eljárás szabályainak lényeges elemeit egy §-on belül helyezte el, ezért kimentésnek az ilyen típusú eljárás keretében is van helye. Az elsőfokú bíróság szerint az indítványozónak a régi Art. 108. § (9) bekezdése értelmében a kimentés körében lehetősége volt annak bizonyítására, hogy az ő érdekkörébe eső okból az adott időszakon belül esetében fogalmilag kizárt volt a be

nem jelentett alkalmazott foglalkoztatása, ugyanakkor a szálloda időszakos jellegű zárva tartása nem zárta ki azt, hogy az indítványozó egyébként gazdasági tevékenységet végezzen, hiszen egyéb rendezvényeket (például esküvők, konferenciák) is bonyolíthatott, továbbá a főszezonon kívül is felmerülnek állagmegóvási, vagyonvédelmi, illetve egyéb adminisztratív feladatok. Az elsőfokú bíróság szerint a vonatkozó jogszabályi rendelkezések nem ütköznek a kétszörös adóztatás tilalmába, ezért – valamint amiatt is, hogy az indítványozó a magyar jogi szabályozás által megsértett uniós normaként nem közvetlenül alkalmazandó jogi normára hivatkozott – az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése iránti kérelmet elutasította. Az elsőfokú bíróság a kimentés szubjektív lehetősége miatt az Alkotmánybíróság előtti utólagos normakontroll eljárás kezdeményezésére irányuló indítványt is elutasította. Az elsőfokú bíróság szerint a vezető tisztségviselő nyilatkozata alkalmatlan bizonyíték annak igazolására, hogy a szálloda üzemeltetése kapcsán fizettek-e vízdíjat. Az ítélet szerint az adóhatóságnak már a jegyzőkönyvben is fel kellett volna tüntetnie a régi Art. 108. § (9) bekezdését, e jogszabálysértés azonban az ügy érdemi elbírálására nem hatott ki, továbbá a megbízólevél, az értesítőlevél és a jegyzőkönyv a jogszabályi előírásoknak megfelelt, azt nem teszi alakilag vagy tartalmilag kifogásolhatóvá, hogy azon csak egy adóellenőr aláírása szerepelt. Az elsőfokú bíróság szerint az adóhatóság jogszerűen szabott ki az indítványozóval szemben mulasztási bírságot a 300 000 Ft-os összeghatárú adótartozás átlépése miatt.

- [4] A Kúria Kfv.V.35.697/2016/4. sorszámú ítéletében az elsőfokú bíróság ítéletét hatályában fenntartotta, indokolásában kiemelte, hogy a közigazgatási eljárásban a fél előadása a régi Art. 97. § (5) bekezdése értelmében bizonyíték, ugyanakkor a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: régi Pp.) 324. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó régi Pp. 166. § (1) bekezdése alapján nem minősül annak, azaz az indítványozó állításait bizonyítani köteles. A Kúria szerint a megbízólevél tartalmazza az ellenőrzést végző adóellenőr nevét illetve, hogy mely adózónál, mely adókötelezettségek, milyen időszakok és ellenőrzéstípusok keretében vizsgálhatók. A Kúria kifejtette, hogy nem sértett jogszabályt az elsőfokú bíróság akkor, amikor azt állapította meg, hogy „tételes jogszabályi rendelkezés” hiányában (a régi Art. aláírásokról nem rendelkezik) jogszabálysértés nem történhetett, az alaki kötöttséget a hatóság megtartotta, mivel a megbízólevelet írásbeli formában készítette el. A Kúria a közigazgatási eljárás teljes iratanyaga, a peranyag, a régi Art. 108. § (8) bekezdése alkalmazásával folytatott kúriai joggyakorlat alapján sem a régi Pp. 155/A. §-ában szabályozott, az Európai Bíróság előzetes döntéshozatali, sem a régi Pp. 155/B. §-a szerinti, az Alkotmánybíróságnak a jogszabály alaptörvény-ellenességének megállapítására, továbbá nemzetközi szerződésbe ütközésének megállapítására irányuló eljárása kezdeményezését nem értékelte indokoltnak. A Kúria megállapította továbbá, hogy az elsőfokú bíróság ítélete a régi Art. 108. § (8) bekezdésének értelmezése és alkalmazása körében megfelel a joggyakorlatnak, valamint az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat időszakokra bontottan, részletesen és logikusan értékelte.

- [5] 2. Az indítványozó ezt követően nyújtott be alkotmányjogi panaszt a Kúria és az elsőfokú bíróság ítéletével szemben, amelyben azok alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését kérte, mivel azok álláspontja szerint sértik az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését, E) cikk (3) bekezdését, valamint a XXVIII. cikk (1) és (6) bekezdéseit. Az indítványozó szerint alkotmányjogi panasza a jogbiztonság és a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog sérelmét eredményező, kétszeres értékelés tilalmába való ütközés alapjogi sérelmet okozó bírósági döntés jogszabálysértésének megállapítására, kérelme pedig az elsőfokú bírósági döntés, illetve a kúriai döntés megsemmisítésére irányul. Az indítványozó álláspontja szerint a jogállamiság és a jogbiztonság alapján a szankciót és az ellenőrzési eljárás becslési módszerét nem lehet vegyíteni egymással. A becslési eljárás nem lehet a valós adó valószínűsítése és szankció is egyben, azon felül pedig ugyanezen alpból fakadó adóbírság kiszabás is. A becslésnél tehát csak és kizárólagosan a valós adó valószínűsítése lehet a cél. Az indítványozó szerint a szankciót a régi Art. az adóbírság és a mulasztási bírság körében nevesíti, azonban ennek ellenére valójában szankciós rendelkezést tartalmaz az ellenőrzési eljárás szabályozásában is a régi Art. 108. § (8) bekezdése annak ellenére, hogy a becslési eljárás lényege csak a valós adó valószínűsítése lehetne és nem szankcionálás.

- [6] Az indítványozó álláspontja szerint amennyiben a régi Art. 108. § (8) bekezdését szankciós rendelkezésnek tartjuk a jelenlegi bírói gyakorlat és az indítványban sérelmezett bírói döntések szerint, úgy az a kétszeres értékelés tilalmába ütközik. Az indítványozó szerint a régi Art. ezen szabályozása nem egyeztethető össze a Rómában 1950. november 4-én kihirdetett, az emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló Egyezmény (a továbbiakban: EJE) 7. jegyzőkönyvének 4. cikkével és az Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. cikkével. Az indítványozó szerint a régi Art. nem szabályozhat kétszeres – álláspontja szerint valójában háromszoros – szankciót, egyrészt a régi Art. 108. § (8) bekezdésében, másrészt adóbírság formájában ugyan-

azon jogellenes magatartás miatt. Az indítványozó szerint a kétszeres értékelés tilalmába való ütközés alapjogi sérelmet okoz, így amennyiben a régi Art. 108. § (8) bekezdése szankció jellegű rendelkezés, úgy a nemzetközi szerződésbe ütközése és alaptörvény-ellenessége is felmerül.

- [7] Az indítványozó álláspontja szerint a becslés fogalmi meghatározásánál mérvadó valós adóalap valószínűsítése kizár bármilyen szankciót vagy olyan megkötést, mely a munkavállalók vagy az adóalany érdekkörét érintik, ezért nemcsak a jogszabályi rendelkezés megfogalmazása jogsértő, hanem a kialakult jelenlegi bírói gyakorlat is helytelen. Az indítványozó előadta, hogy az előzetes döntéshozatali eljárást elkerülte a bíróság, tudva, hogy ebben a tárgykörben az Európai Bizottság eljárást folytat és indokolás nélkül, a kétszeres értékelés tilalmába való ütközést kikerülve hozta meg a döntését. Az indítványozó szerint az adóbírság a nemzetközi esetjog alapján büntetési nem, ezért alkalmazható rá a nemzetközi és alaptörvényi szabályozás és gyakorlat. Az indítványozó álláspontja szerint a jelen ügyben annak a kérdéskörnek a megvizsgálása szükséges, hogy a becslési eljárás, mint bizonyítási eljárás fogalma mit takar, az a Kúria álláspontja szerint is szankció, vagy nem, továbbá ha szankció, akkor az hogyan egyeztethető össze az adóbírsággal, mely automatikus következménye a régi Art. 108. § (8) bekezdésnek.
- [8] 3. Az Alkotmánybíróság az Abtv. 56. § (1) bekezdése értelmében elsőként az alkotmányjogi panasz befogadhatósága törvényi feltételeinek fennállását vizsgálta meg.
- [9] Az Abtv. 26. § (1) bekezdése *ab*) pontjai értelmében az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *c*) pontja alapján az Alkotmánybírósághoz fordulhat az egyedi ügyben érintett személy, ha az ügyben folytatott bírósági eljárásban alaptörvény-ellenes jogszabály alkalmazása folytán az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogának sérelme következett be, és az indítványozó jogorvoslati lehetőségeit már kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva.
- [10] Az Abtv. 27. §-a *ab*) pontjai értelmében az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *d*) pontja alapján alaptörvény-ellenes bírói döntéssel szemben az egyedi ügyben érintett személy vagy szervezet alkotmányjogi panasszal fordulhat az Alkotmánybírósághoz, ha az ügy érdemében hozott döntés vagy a bírósági eljárást befejező döntés az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogát sérti, és az indítványozó jogorvoslati lehetőségeit már kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva.
- [11] Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az indítvány határidőben érkezett, az indítványozó érintettnek tekinthető és a rendelkezésére álló jogorvoslati lehetőségeit kimerítette.
- [12] Az indítványozó az alkotmányjogi panasz Abtv. 27. §-a tekintetében kifejezetten megjelölte az Alkotmánybíróság hatáskörére vonatkozó törvényi rendelkezést, míg az alkotmányjogi panasz az Abtv. 26. § (1) bekezdését kifejezetten nem jelölte meg, azonban hivatkozott az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *c*) pontjára, illetve a régi Art. 108. § (8) bekezdésének alaptörvény-ellenessége mellett érvelt, így az Alkotmánybíróság a tartalmi elbírálás elve alapján úgy tekintette, hogy az indítványozó alkotmányjogi panasza az Abtv. 26. § (1) bekezdése szerinti hatáskört is megjelölte. Az indítványozó megjelölte továbbá az Alaptörvény sérülni vélt rendelkezéseként a B) cikk (1) bekezdését, az E) cikk (3) bekezdését, valamint a XXVIII. cikk (1) és (6) bekezdéseit.
- [13] Az Alkotmánybíróság előjáróban arra mutat rá, hogy az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésére az indítványozó által hivatkozott tartalommal nem alapítható alkotmányjogi panasz, mert az nem tekinthető Alaptörvényben biztosított jognak. Az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint a B) cikk (1) bekezdése szerinti alkotmányjogi panaszt csak két kivételes esetben – a visszaható hatályú jogalkotásra és a felkészülési idő hiányára alapított indítványok esetében – vizsgálja érdemben {3033/2013. (II. 12.) AB határozat, Indokolás [7]}.
- [14] Az indítványozó az Alaptörvény E) cikk (3) bekezdésének [Az Európai Unió jogának való megfelelés] a megsértésére is hivatkozott, amely rendelkezés az Alaptörvény Alapvetés című részében található, az nem tekinthető Alaptörvényben biztosított jognak, így az Alaptörvény E) cikk (3) bekezdésére alapított alkotmányjogi panasz benyújtására az indítványozónak nincs lehetősége {3121/2015. (VII. 9.) AB határozat, Indokolás [89]}.
- [15] Az indítványnak az Abtv. 26. § (1) bekezdésére alapított része mindazonáltal nem felel meg a határozott kérelem követelményének. Az Abtv. 52. § (1) bekezdése előírja, hogy az indítványnak határozott kérelmet kell tartalmaznia. A kérelem akkor határozott, ha egyértelműen megjelöli az Abtv. 52. § (1b) bekezdés *a*)–*f*) pontjaiban foglaltakat. Az Abtv. 52. § (2) bekezdése alapján az Alkotmánybíróság által lefolytatott vizsgálat az indítványban megjelölt alkotmányossági kérelemre korlátozódik. Az Abtv. 52. § (1b) bekezdés *b*) pontja szerint a kérelem

akkor tekinthető határozottnak, ha alkotmányjogi panasz esetén egyértelműen megjelöli az Alaptörvényben biztosított jog sérelmének lényegét, illetve az e) pont szerint egyértelműen indokolni kell, hogy a sérelmezett döntés, illetve jogszabályi rendelkezés miért ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezésével, továbbá az f) pont értelmében kifejezett kérelmet kell előadni a jogszabály vagy jogszabályi rendelkezés megsemmisítésére, illetve az Alkotmánybíróság döntésének tartalmára.

- [16] Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az alkotmányjogi panasz Abtv. 26. § (1) bekezdésére alapított része nem felel meg az Abtv. 52. § (1b) bekezdés b), e)–f) pontjaiban foglaltaknak, mert az indítványozó nem jelölte meg az alapjogi sérelem lényegét, illetve ezzel összefüggésben alkotmányjogilag releváns érvelést sem fejt ki, valamint az indítvány nem tartalmaz kifejezett kérelmet a megjelölt jogszabályi rendelkezés megsemmisítésére, illetve az Alkotmánybíróság döntésének tartalmára, hiszen e vonatkozásban az alkotmányjogi panasz mindösszesen annyit tartalmaz, hogy a régi Art. 108. § (8) bekezdése esetén felmerül annak nemzetközi szerződésbe ütközése, illetve alaptörvény-ellenessége. Az Alkotmánybíróság gyakorlata értelmében az indítvány nem alkalmas az érdemi elbírálásra, amennyiben nem tartalmaz részletes érvelést arra vonatkozóan, hogy az Alaptörvény megjelölt rendelkezésével miért ellentétes a támadott jogszabályi rendelkezés {3208/2015. (X. 27.) AB végzés, Indokolás [10]}.
- [17] Az Alkotmánybíróság kiemeli továbbá, hogy az Abtv. 32. § (2) bekezdése értelmében az indítványozónak nincs jogosultsága a régi Art. 108. § (8) bekezdése tekintetében annak nemzetközi szerződésbe ütközésének vizsgálatát kezdeményezni.
- [18] Az indítványnak az Abtv. 27. §-ára alapított része az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése tekintetében nem tartalmaz indokolást, így nem felel meg az Abtv. 52. § (1b) bekezdés e) pontjának, mivel nem tartalmaz érvelést arra vonatkozóan, hogy a támadott bírói döntés miért ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezésével.
- [19] Az alkotmányjogi panasz az Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdése vonatkozásában tartalmaz indokolást, e tekintetben az indítvány megjelöli az Alaptörvényben biztosított jog vélt sérelmének lényegét, a sérelmezett bírói döntést és kifejezetten kérte annak megsemmisítését.
- [20] 4. Az Abtv. 29. §-a értelmében alapvető feltétel, hogy az alkotmányjogi panasz a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenességet tartalmazzon, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdést vessen fel.
- [21] Az indítványozó alkotmányjogi panaszának Abtv. 27. §-ára alapított részében alapvetően az Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdése szerinti kétszeres értékelés tilalmába ütközést kifogásolta. Az indítványozó által kifogásolt kúriai ítélet esetében alkotmányjogi összefüggés hiányában nem állapítható meg az Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdésének a sérelme, hiszen a Kúria által hatályában fenntartott elsőfokú ítélet az adóhatóság által alkalmazott becslés, mint bizonyítási mód vonatkozásában a kimentés szubjektív lehetőségét érdemben megvizsgálta, valamint a megállapított adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő bizonyításának lehetősége következtében nem veti fel a kétszeres értékelés tilalmának megsértését.
- [22] Az Alkotmánybíróság kiemeli, hogy feladata az Alaptörvényben biztosított jogok védelme, és nincs hatásköre a rendes bíróságok jogalkalmazását felülbírálni, hiszen a bírósági joggyakorlat egységének biztosítása a bíróságok, elsősorban a Kúria feladata {3119/2016. (VI. 21.) AB végzés, Indokolás [30], 3309/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [5]}.
- [23] Ezen túlmenően nem veti fel a Kúria ítéletének alaptörvény-ellenességét, illetve alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdést, hogy a Kúria a régi Pp. 272. § (2) bekezdésébe ütközően előterjesztett hivatkozásokat nem tartotta alkalmasnak a jogerős ítélet felülvizsgálatára.
- [24] Tekintettel arra, hogy az indítványozó a kúriai ítélet alaptörvény-ellenességét egyebekben nem indokolta, az Alkotmánybíróság nem talált olyan körülményt, amelyet az Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdésével összefüggésben alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésként vagy a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenességként lehetne értékelni.

[25] Mindezek alapján az alkotmányjogi panasz részben a határozott kérelem követelményének, részben az Abtv. 26–27. §-ában foglalt törvényi feltételeknek, valamint részben az Abtv. 29. §-ában megfogalmazott befogadási feltételeknek nem felel meg, ezért az Alkotmánybíróság az Abtv. 56. § (1)–(3) bekezdései alapján eljárva az Ügyrend 30. § (2) bekezdés *a)*, *c)* és *h)* pontjai alapján visszautasította.

Budapest, 2018. február 20.

*Dr. Czine Ágnes s. k.,*  
tanácsvezető alkotmánybíró

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

*Dr. Horváth Attila s. k.,*  
előadó alkotmánybíró

*Dr. Juhász Imre s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/1565/2017.

