

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3234/2021. (VI. 4.) AB HATÁROZATA

alkotmányjogi panasz elutasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

h a t á r o z a t o t:

1. Az Alkotmánybíróság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 2012. január 1-jétől 2017. december 31-ig hatályban volt 170. § (1) bekezdés harmadik mondata, amely úgy szövelt, hogy „Az adóbírság mértéke az adóhiány 200%-a, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.”, alaptörvény-ellenességének megállapítására irányuló alkotmányjogi panaszt elutasítja.

2. Az Alkotmánybíróság a Kúria Kfv.I.35.662/2019/10. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt elutasítja.

I n d o k o l á s

I.

- [1] 1. Egy gazdasági társaság jogi képviselője (Vámosi-Nagy Ernst & Young Ügyvédi Iroda) útján alkotmányjogi panasszal fordult az Alkotmánybírósághoz arra hivatkozva, hogy a Kúria ítéletének támadott része, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 170. § (1) bekezdés harmadik mondata sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését, C) cikk (1) bekezdését, II. cikkét, XXIV. cikk (1) bekezdését, XXVIII. cikk (1)–(2) és (6) bekezdését, 1. cikk (2) bekezdés *b*) pontját és 25. cikk (1) bekezdését.
- [2] Az alkotmányjogi panaszra okot adó ügy lényege az alábbiak szerint foglalható össze.
- [3] 1.1. Az indítványozónál a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2015. május 1. és augusztus 31. közötti időszakra általános forgalmi adóra (a továbbiakban: áfa) vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatát folytatta le a régi Art. szerint. Ennek során – büntetőeljárásból és külföldi hatóságok megkereséséből származó bizonyítékokat is felhasználva – azt tárták fel, hogy a műanyagárak Európai Unión belül különböző cégek láncolatán keresztül folytatott kereskedelmét azért az alkalmazott módon bonyolították le, hogy csalárd módon áfát igényeljenek vissza. A mesterséges láncolat haszonhúzója – annak aktív részeseként – az indítványozó volt.
- [4] A kristálycukor értékesítésével kapcsolatban egy másik mesterséges láncolatot azonosított az elsőfokú adóhatóság, amelynek célja szintén az adókijátszás volt. Az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a külföldről származó kristálycukor első magyarországi értékesítője a nettó beszerzési árnál jóval alacsonyabb árat alkalmazott, és az alkalmazott árak irányított módon kerültek kialakításra. Az eladó nevében eljáró magánszemély az indítványozó (vevő) alkalmazottja volt, ekként az adásvétel felei nem tekinthetők függetleneknek. Rögzítette, hogy az ügyletekben az indítványozó alatt elhelyezkedő számlakibocsátók és a láncolat további szereplői valós pénzügyi tevékenységet nem végeztek. Az indítványozó román vásárlója részére minimális haszonnal értékesített ügy, hogy valóságos pénzmozgás ténylegesen nem történt.
- [5] Az elsőfokú adóhatóság a határozathozatalra nyitva állt 60 napos határidőt 2018. május 23-án hozott indokolt végzésével 30 nappal meghosszabbította. 4320964740 iktatószámú, 2018. június 22-én kelt elsőfokú határozatával az indítványozó terhére adóhiányt állapított meg, amely után 50%-os mértékkel adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.
- [6] Az indítványozó fellebbezéssel fordult a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóságához (a továbbiakban: másodfokú adóhatóság). Fellebbezésében azt is előadta, hogy a meg nem hosszabbított határozathozatali határidőt az ügyében megsértették. Ezt követően az elsőfokú adóhatóság 2018. július 18-án kelt végzésében arról tájékoztatta az indítványozót, hogy a meghosszabbításról rendelkező végzés a hatóság elektronikus

rendszerében jóváhagyásra került, de a végzés közzlése nem történt meg a rendszer hibája miatt. A tájékoztatás mellékleteként csatolta a meghosszabbító végzést és a jóváhagyást bizonyító képernyőképeket.

- [7] A másodfokú adóhatóság 2234359513 iktatószámú határozatával az adóbírság mértékét 200%-ra emelte a régi Art. 170. § (1) bekezdés harmadik mondata alapján, mert döntése szerint a feltárt adóhiány a bizonylatok meghamisításának eredménye mindkét ügyletkör esetében. Megállapította azt is, hogy bár az ügyintézési határidő meghosszabbításának közzlésevel kapcsolatban hiba történt, a meghosszabbítás kétségkívül megtörtént, azt utóbb közölték is, így a sérelem nem függ össze az ügy érdemével.
- [8] 1.2. Az indítványozó keresettel támadta a másodfokú adóhatóság előbbi határozatát. A terhére rótt megállapítások törlését kérte. Állította, hogy ügyletei ténylegesen megvalósultak a számlákban feltüntetett tartalommal; a láncolatban való aktív magatartása objektív körülményekkel nincsen alátámasztva és az emelt szintű adóbírság alkalmazása önmagában is jogszerűtlen, hiszen legfeljebb 50% lehetett volna a bírság mértéke, továbbá adóbírságot nem is lehetett volna kiszabni az ügyintézési határidő elmulasztása miatt. Sérelmezte a büntetőeljárásokból beszerzett információk felhasználását, mert azokat nem ismerhette meg, észrevételezési és jogorvoslati jogának hatékony gyakorlásától ezáltal elzárták. Hivatkozott az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) gyakorlatára – így különösen a C-419/14. számú ügyre – és a Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményére (a továbbiakban: KMK vélemény) is.
- [9] A Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: KMB) 101.K.27.900/2018/37. számú ítéletével az indítványozó keresetét teljes egészében elutasította. Az EUB időközben, C-189/18. számú ügyben hozott döntésére is tekintettel a büntetőeljárásban beszerzett bizonyítékok adóeljárásban való felhasználása és megismerhetősége nem volt jogszerűtlen. A KMB a másodfokú adóhatósággal egyezően állapította meg a tényállását és annak adójogi jogkövetkezményeit, ideértve az adóbírságot is. A határozathozatali határidő meghosszabbításáról rendelkező végzés közzlése elhúzódása nem teszi semmissé a döntést, nem hatálytalanítja a határidő meghosszabbítását. Az indítványozó a 35. sorszám alatti beadványában maga is elismerte a képernyőfotók alapján, hogy a végzést az ügyintézési határidő lejárta előtt meghozták.
- [10] 1.3. Az indítványozó felülvizsgálati kérelemmel fordult a Kúriához, amelyben a KMB előbbi ítéletének hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra és új határozat hozatalára történő kötelezését kérte. A másodfokú adóhatóság felülvizsgálati ellenkérelmében indítványozta, hogy a Kúria hatályában tartsa fenn a KMB ítéletét.
- [11] A Kúria Kfv.I.35.662/2019/10. számú ítéletével részben helyt adott a felülvizsgálati kérelemnek. A KMB ítéletének azt a részét, amelyik a műanyagárak beszerzésével volt kapcsolatos, – az adóhatósági határozatokra is kiterjedően – hatályon kívül helyezte, illetve megsemmisítette, és az elsőfokú adóhatóságot e körben új eljárás lefolytatására kötelezte, mert bizonytalan történeti tényállásra adójogi jogkövetkezmény nem alapítható, és a C-189/18. számú ügyben az EUB által adott értelmezéssel összhangban a büntetőeljárásból származó, adózóra vonatkozó nyilatkozat (vallomás) tartalmát az adózóval teljeskörűen ismertetni kell, a nyilatkozó személy kitételét is fel kell fedni, ha lehet.
- [12] Az előbbin kívüli körben azonban elutasította a felülvizsgálati kérelmet. E vonatkozásban a Kúria kiemelte, hogy az adóhatóság olyan plusz tényállási elemeket (személyi összefonódásokat) tárt fel, amelyek alkalmasak voltak annak igazolására, hogy az indítványozó tudott arról, hogy adókijátszás részese volt. „A cukor értékesítésével összefüggésben megállapított tényállás nem minősíthető bizonytalanoknak, azt az adóhatóság részletesen feltárta, a bizonyítékokat értékelte, határozata a bizonyítékok mérlegelését tartalmazza, az általa megállapított tényállás a bizonyítékokkal kellően alátámasztott.” (Kúria Kfv.I.35.662/2019/10. számú ítélet, Indokolás [47])
- [13] A támadott kúriai ítélet indokolásának [48] bekezdése a következőket tartalmazza. „Nem osztja a Kúria a felülvizsgálati kérelem azon megállapítását, mely szerint az elsőfokú bíróság ítélete ebben a részében sincs kellő indokolással alátámasztva. A bíróság elvégezte a támadott közigazgatási határozat törvényességi vizsgálatát, indokolásában számot is ad ennek az eredményéről és nem sért jogszabályt akkor, amikor visszautal a közigazgatási határozat azon megállapításaira, melyeket maga is helyesnek tart. Ebben a körben a Kúria meglátása szerint az alperes és a bíróság is teljesítette az Európai Unió Bírósága döntéseiben foglalt előírásokat az abban kimunkált szempontok alapján vizsgálta a cukor beszerzésről szóló számlákban foglalt áfa levonás jogszerűségét. Ítélete megfelelt a [...] bizonyítékok értékelésére vonatkozó előírásnak.”
- [14] Az ügyintézési határidő sérelmével kapcsolatban a Kúria támaszkodott az 5/2017. (III. 10.) AB határozatra (a továbbiakban: Abh1.) és a 17/2019. (V. 30.) AB határozatra (a továbbiakban: Abh2.). Ezekből azt a következte-

tést vonta le ítélete [52] bekezdésében, hogy mivel az indítványozó „nem hivatkozott a tisztességes hatósági eljárásához fűződő joga részjogosítványait illető hátrányra, jogsérelemre, megjelölés hiányában annak eljárás egészét érintő értékelésére nem is kerülhetett sor. Ennek következtében az elsőfokú bíróság helyes jogértelmezéssel állapította meg az alapelv megsértésének hiányát, és utasította el az adóbírság törlésére vonatkozó felperesi kérelmet.”

- [15] 2. Az indítványozó alkotmányjogi panasszal fordult az Alkotmánybírósághoz az Abtv. 26. § (1) bekezdése és 27. §-a alapján. Egyrészt alkotmányjogi panaszát a Kúria ítélete azon részével szemben terjesztette elő, amelyik a felülvizsgálati kérelmet elutasította és hatályában fenntartotta a KMB döntésének vonatkozó részét. Másrészt támadta a régi Art. 170. § (1) bekezdésének „második fordulatót” (tartalom szerint értékelve, helyesen: harmadik mondatát), amelynek alkalmazása alapján kiszabták a 200%-os adóbírságot.
- [16] 2.1. Az indítványozó előadása szerint a Kúria ítélete sérti a tisztességes hatósági eljárásához való jogot [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés], az indokolt bírói döntéshez való jogot, amely a tisztességes bírósági eljárásához való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] egyik részjogosítványa, továbbá ellentétes az ártatlanság vélelmével [Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdés].
- [17] A tisztességes hatósági eljárásához való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] sérelmére az vezetett az indítványozó szerint, hogy az elsőfokú adóhatóság elmulasztotta határidőben közölni az ügyintézési határidő meghosszabbításáról rendelkező végzést, és amikor azt utóbb mégis megtette, nem tartotta be a kiadmányozásra vonatkozó szabályokat, ezért a határidő meghosszabbítása hatályosan nem történt meg. A határidő túllépése tehát megállapítható, annak időtartama közel egy hónap volt még akkor is, ha az utóbb közölt végzés kiadmányozásával kapcsolatos hibától eltekintünk. A másodfokú adóhatóság 200%-ra emelte a bírság mértékét. A határidő ilyen körülmények közt való elmulasztása önmagában véve is olyan súlyos sérelmét jelenti az ügyintézési határidőnek, hogy az kizárja az adóbírság kiszabhatóságát az Abh1. és az Abh2. helyes értelmezése alapján.
- [18] Az indokolt bírói döntéshez való jog sérelme azáltal állt elő, hogy a Kúria a felülvizsgálati kérelem öt lényeges észrevételére egyáltalán nem, vagy csak hiányos indokolást adott (lásd a felülvizsgálati kérelem következő pontjait: 7.1.1.; 7.1.2.; 7.1.3.; 7.2.3.; 7.2.4.-7.2.7. és ehhez kapcsolódva a 7.3.5.).
- [19] Az ártatlanság vélelmének sérelme abban öltött testet, hogy a Kúria nem volt tekintettel az ártatlanság vélelmére, ami megilleti az indítványozót az Emberi Jogok Európai Bíróságának (a továbbiakban: EJEB) eseti döntése [lásd: *Pákozdi kontra Magyarország* (51269/07), 2014. november 25.] értelmében. Az indítványozó értelmezése szerint az ártatlanság vélelmének sérelmét az okozta, hogy a Kúria figyelmen kívül hagyta saját gyakorlatát, konkrétan a KMK véleményt és egyik határozatát. Ezekből ugyanis az következett volna, hogy az indítványozót legfeljebb 50%-os bírságmértékkel lehetett volna sújtani, mert a 200%-os mérték alkalmazásának feltétele az adókijátszásban való aktív magatartás bizonyítása. Ezt a cukorkereskedelmi láncsal összefüggésben nem bizonyították a terhére. Az indítványozó magatartása az adóhatóság által feltárt jogellenes ügylet tekintetében passzív volt.
- [20] Az indítvány-kiegészítésben írtak szerint a Kúria ítélete azért is sérti a tisztességes bírósági eljárásához való jogot [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés], valamint a tisztességes hatósági eljárásához való jogot [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés], mert az egyedi elbírálás elvébe ütköző módon standardizált elemek alkalmazását tartotta hatályban, illetve maga is standardizált elemeket alkalmazott, ami nem egyeztethető össze az EUB gyakorlatával. Az indítványozó több EUB ítéletre hivatkozott, valamint azt is kiemelte, hogy a 3198/2018. (VI. 21.) AB végzés, Indokolás [3]–[4] bekezdései értelmében az Alkotmánybíróság az Alaptörvény rendelkezéseinek értelmezése során figyelemmel van az EUB gyakorlatára, és kiemelt jelentőségűnek tartja az Európai Unión belüli alkotmányos párbeszédet. Az indítvány-kiegészítésben úgy fogalmazott az indítványozó, hogy „[m]egjegyezzük továbbá, hogy álláspontunk szerint a standardizált elemek alkalmazása felveti az Alaptörvény C) cikk (1) bekezdésébe foglalt hatalommegosztás elvének sérelmét is, ugyanis a Kúria jogalkotóként lépett fel”. Végül azt is előadta, hogy a standardizált elemek miatt a Kúria ítélete ellentétes az Alaptörvény 1. cikk (2) bekezdés b) pontjával, valamint a 25. cikk (1) bekezdésével.
- [21] 2.2. A régi Art. 170. § (1) bekezdés harmadik mondata sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését, II. cikkét, XXVIII. cikk (2) és (6) bekezdését az indítvány szerint.
- [22] Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése részét képező jogbiztonság követelményét azért sérti a támadott norma, mert megfogalmazása „eléggé bizonytalan”, emiatt alkalmazási gyakorlata is teljesen eshetőleges, mivel nem

világos, hogy mi a bizonyítottság elvárt szintje. Az indítványozó álláspontja szerint a támadott szabály alaptörvény-ellenességét alapozza meg az is, hogy a rendelkezés alkalmazása nem egyeztethető össze a jogállamiság fogalmából levezethető arányosság követelményével, mert az adóhiány kétszeresének megfelelő összegű adóbírság nem áll arányban az adóhatóság büntetőjogi tényállás feltárási kötelezettségének hiányával. Ez egyúttal sérti „az Alaptörvény II. cikk (1) bekezdésében rögzített emberi méltóságból levezethető bűnösségen alapuló felelősség elvét is – hiszen az emelt összegű adóbírság kiszabásához a büntetőjogi felelősség megállapítására sincs szükség”.

- [23] Az ártatlanság vélelmével [Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdés] azért áll ellentétben a támadott norma, mert „a 200% mértékű adóbírságot akár abban az esetben is ki lehet szabni, ha az adóhatóság még (vagy egyáltalán) nem tárja fel és nem bizonyítja, hogy a jogszerűtlen adóelőny szerzést valójában ki követte el. [...] miközben az adóhatóság a bizonylatok meghamisítására hivatkozással 200% mértékű adóbírságot alkalmaz, addig azt egyáltalán nem fogják feltárni és nem fogják bizonyítani, hogy a bizonylatok meghamisítását ki követte el ténylegesen, vagy hogy mit is hamisított meg. Ez az adóellenőrzés alapvető logikájából következik így, hiszen az – mint jelen esetben is – egy jogi személy felelősségét állapítja és szankcionálja egy olyan magatartás alapján, melyet csak természetes személy követhet el. [...] Ebben a kérdésben a jogszabály és a jogalkalmazói gyakorlat semmiféle tényállástisztázási és bizonyítási kötelezettséget nem telepít az adóhatóságra, még csak az sem világos, hogy pontosan mit kell érteni pl. a »könyvek, bizonylatok meghamisítása« alatt, hiszen a büntetőjogi dogmatika és gyakorlat nem alkalmazható.”
- [24] Az indítványozó azt is előadta, hogy a támadott normának büntetőtényállási tartalma van. Ezért akkor, amikor ugyanazon cselekmény miatt a 200%-os adóbírság kiszabására és a büntetőjogi szankciók alkalmazására is sor kerül, az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből következő, de az Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdésében egyértelműen lefektetett *ne bis in idem* elv sérül.

II.

- [25] 1. Az Alaptörvény érdemben vizsgált rendelkezései:

„XXIV. cikk (1) 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.”

„XXVIII. cikk (2) Senki nem tekinthető bűnösnek mindaddig, amíg büntetőjogi felelősségét a bíróság jogerős határozata nem állapította meg.”

- [26] 2. A régi Art. 2012. január 1-jétől 2017. december 31-ig hatályban volt támadott szabálya:

„170. § (1) [...] Az adóbírság mértéke az adóhiány 200%-a, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. [...]”

III.

- [27] Az Alkotmánybíróságnak az Abtv. 56. §-a alapján mindenekelőtt azt kellett megvizsgálnia, hogy az alkotmányjogi panasz a befogadhatóság törvényi feltételeinek eleget tesz-e.
- [28] 1. A kérelmező gazdasági társaság alkotmányjogi panasz benyújtására indítványozói jogosultsággal rendelkezik, és érintettsége fennáll, mivel a bírósági eljárásban a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felperes volt. Az alkotmányjogi panasszal szemben támasztott követelmények közé tartozik, hogy határozott kérelmet kell előterjeszteni az Alkotmánybírósághoz [vesd össze: Abtv. 52. § (1b) bekezdés]. Az indítvány felhívja az Alkotmánybíróság hatáskörét megalapozó rendelkezéseket, kifejezett kérelmet tartalmaz a jogkövetkezmények megállapítására, valamint pontosan megjelöli a sérelmezett ítéletet és tartalmilag beazonosítható módon határozza meg a támadott adójogi szabályt, továbbá meghatározza az Alaptörvény sérülni vélt rendelkezéseit [vesd össze: Abtv. 52. § (1b) bekezdés a), c), d), és f) pont].

- [29] Az indítványozó a Kúria ítéletének kézbesítéséhez képest az Abtv. 30. § (1) bekezdésében meghatározott hatvan napos határidőn belül nyújtotta be az alkotmányjogi panaszt.
- [30] A régi Art. 2017. december 31. óta hatálytalan. Az Abtv. 41. § (3) bekezdése azonban biztosítja, hogy az Alkotmánybíróság hatályon kívül helyezett jogszabály vagy jogszabályi rendelkezés alaptörvény-ellenességét is megállapíthassa, ha az a konkrét esetben még alkalmazandó {lásd például: 34/2019. (XI. 29.) AB határozat, Indokolás [24]}. Mivel a támadott szabályt az indítványozó ügyében alkalmazták, a norma alkotmánybírósági felülvizsgálatának – az egyéb befogadási feltételek teljesülése függvényében – helye lehet.
- [31] Az Abtv. 26. § (1) bekezdés *b*) pontja és 27. § (1) bekezdés *b*) pontja értelmében alkotmányjogi panasz akkor nyújtható be, ha az indítványozó jogorvoslati lehetőségét kimerítette, amennyiben az biztosított volt számára. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az indítványozó kimerítette a rendelkezésére álló jogorvoslati lehetőséget, amikor keresettel támadta a másodfokú adóhatóság határozatát. A rendkívüli jogorvoslat igénybevétele nem feltétele a panasz benyújtásának [lásd: Ügyrend 32. § (1) bekezdés], jóllehet az indítványozó azt is kimerítette. A Kúria ítéletével szemben az indítványozót további jogorvoslati lehetőség nem illette meg.
- [32] Az Alkotmánybíróság az Abtv. 26. § (1) bekezdésének és 27. § (1) bekezdésének való megfelelés tekintetében azt is vizsgálta, hogy az indítványozó az ügy érdemében hozott döntést vagy a bírósági eljárást befejező egyéb döntést követően nyújtotta-e be alkotmányjogi panaszát. Az indítványozó a Kúria ítéletét abban a részében támadta, amely az adóügyet érdemben eldöntötte és az eljárást a véglegesség igényével lezárta. Az állított alapjogsérelmet kifejezetten e döntési részre vonatkoztatta az indítványozó. E körben megismételt eljárás nincs folyamatban, és az eljárásnak az a része, amelyet az új eljárásra kötelezés miatt meg kell(ett) ismételni, nem hat ki a már befejezett részre. Ezért az alkotmányjogi panasz nem tekinthető idő előttinek.
- [33] 2. Az Abtv. 26. § (1) bekezdés *a*) pontja és 27. § (1) bekezdés *a*) pontja értelmében alkotmányjogi panasz Alaptörvényben biztosított jog sérelmére alapítható. Az Alkotmánybíróságnak töretlen a gyakorlata azzal kapcsolatban, hogy „a jogbiztonság önmagában nem Alaptörvényben biztosított jog, így a B) cikk (1) bekezdésének sérelmére alkotmányjogi panaszt csak kivételes esetben – a visszaható hatályú jogalkotás és jogalkalmazás, valamint a felkészülési idő hiánya esetén – lehet alapítani” {3051/2016. (III. 22.) AB határozat, Indokolás [14]; 35/2017. (XII. 20.) AB határozat, Indokolás [14]; 3053/2019. (III. 14.) AB végzés, Indokolás [8]; 3206/2020. (VI. 11.) AB végzés, Indokolás [19]}. Az indítványozó alkotmányjogi panaszának a B) cikk (1) bekezdésére alapított eleme azonban nem ezeket az eseteket tartalmazza, így az nem felel meg az érdemi vizsgálat feltételeinek. Az Alaptörvény 1. cikk (2) bekezdés *b*) pontja, valamint a 25. cikk (1) bekezdése sem minősül Alaptörvényben biztosított jognak, így arra alkotmányjogi panasz ugyancsak nem alapítható {lásd például: 3007/2017. (II. 1.) AB végzés, Indokolás [10]}. Előbbi az Országgyűlés törvényalkotási hatásköréről rendelkezik. Utóbbi a bíróságok feladatkörét rögzíti, és azt, hogy a bírósági szervezetrendszer csúcsán a Kúria áll. Az Alaptörvény C) cikk (1) bekezdése sem Alaptörvényben biztosított jog, hanem a hatalommegosztás elvét deklarálja {lásd például: 3458/2020. (XII. 14.) AB végzés, Indokolás [8]}.
- [34] 3. A határozott kérelem azt az elvárást is magában foglalja, hogy az indítványnak egyértelműen elő kell adnia az eljárás megindításának indokait, alkotmányjogi panasz esetén az Alaptörvényben biztosított jog sérelmének lényegét, továbbá indokolást arra nézve, hogy a sérelmezett bírói döntés miért ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezésével [vesd össze: Abtv. 52. § (1b) bekezdés *b*) és *e*) pont]. „Az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint pedig az indokolás hiánya {lásd pl. 3058/2016. (III. 22.) AB végzés, Indokolás [11]; 3245/2016. (XI. 28.) AB végzés, Indokolás [10], [13]} az ügy érdemi elbírálásának akadály” {lásd legutóbb: 3353/2019. (XII. 6.) AB végzés, Indokolás [21]}. Visszautasításra ad okot az is, ha az indítványozó érvelése nem tartalmaz alkotmányjogilag értékelhető indokolást. Az alkotmányossági összefüggéseket tehát be kell mutatnia az indítványozónak {a legutóbbi gyakorlatból lásd például: 3053/2019. (III. 14.) AB végzés, Indokolás [12]; 3231/2018. (VII. 2.) AB végzés, Indokolás [13]; 3327/2019. (XI. 26.) AB végzés, Indokolás [14]; 3353/2019. (XII. 6.) AB végzés, Indokolás [21]}.
- [35] Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az Alaptörvény II. cikkére alapított panaszelem nem felel meg a határozott kérelem előbbi követelményeinek. Ennek nem az az oka, hogy azt az indítványozó az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével egybefonta, hanem az, hogy alkotmányjogilag értékelhető magyarázatot nem adott arra, hogy a jogi személy indítványozó esetében az emberi méltóságból miként következne a bűnösségen alapuló felelősség alkotmányos elve, amit az ügyében az indítványozó sérülni vélt.

- [36] Az indítványozó ugyancsak nem adta alkotmányjogilag értékelhető magyarázatát az indítvány-kiegészítésben állított sérelmeknek. E tekintetben a tisztességes hatósági és bírósági eljárás sérelmét tartalmilag azzal indokolta, hogy a standardizált elemek tilalma az EUB gyakorlatából következik, e tilalom a régi Art. 97. § (4) bekezdéséből is levezethető, amik következtében a Kúria ítéletének támadott része sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését és XXVIII. cikk (1) bekezdését. A nemzeti adójogszabályok és az uniós jog értelmezése áfa ügyekben alapvetően szakjogi kérdés. Még az előzetes döntéshozatali eljárások kezdeményezésének szakjogi kérdéseiben sem foglal állást az Alkotmánybíróság {3257/2020. (VII. 3.) AB határozat, Indokolás [44]; 26/2020. (XII. 2.) AB határozat, Indokolás [29]}.
- [37] Az Alkotmánybíróság azt is megállapította, hogy az Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdésével kapcsolatos indítványozói indokolás sem felel meg a határozott kérelem követelményének. Ezzel összefüggésben ugyanis azt adta elő az indítványozó, hogy a 200%-os adóbírság mellett kiszabott büntetőjogi büntetés a kétszeres értékelés tilalmába ütközik. Szükséges azonban felidézni, hogy az indítványozó azt nem is állította és nem is igazolta, hogy megtörtént volna a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény (a továbbiakban: Btk.) szerinti büntetés kiszabása. Az indítványozó érvelése tehát hipotetikus az Alkotmánybíróság elé tárt történeti tényállás és pertörténet tükrében. Emellett megjegyzi az Alkotmánybíróság azt is, hogy az alkotmánybírósági eljárás feltételeinek fennállását az indítványozónak kell igazolnia az Abtv. 52. § (4) bekezdése alapján {erről lásd: 3053/2018. (II. 13.) AB végzés [13]; 3165/2017. (VI. 26.) AB végzés [11]; 3205/2020. (VI. 11.) AB végzés, Indokolás [20]}. A fentiekből az következik, hogy ennek a panaszelemnek a jogorvoslati jellege nem áll fenn, mert az indítványozó elmulasztotta igazolni, hogy több büntetőjogi jellegű szankcióval sújtották ugyanazon cselekmény miatt. Hipotetikus esetre való hivatkozással alkotmányjogi panasz benyújtásának nincs helye. Emiatt a *ne bis in idem* elv sérelmével kapcsolatos panaszelem alkalmatlan volt az érdemi elbírálásra.
- [38] 4. Az Abtv. 29. §-a szerint az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés esetén fogadja be. „E két feltétel alternatív jellegű, így az egyik fennállása önmagában is megalapozza az Alkotmánybíróság érdemi eljárását {lásd pl. 21/2016. (XI. 30.) AB határozat, Indokolás [20]; 34/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [18]}. A feltételek meglétének a vizsgálata az Alkotmánybíróság mérlegelési jogkörébe tartozik.” {Lásd például: 3329/2019. (XI. 26.) AB végzés, Indokolás [10]} Az alternatív feltételek fennállását azon panaszelemek körében szükséges mérlegelni, amelyek az előzőekben vizsgált befogadási feltételeket teljesítették.
- [39] Alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésnek minősül az Abtv. 26. § (1) bekezdésére alapított panaszelemek közül az, hogy a régi Art. 170. § (1) bekezdés harmadik mondata ellentétben áll-e az ártatlanság vélelmével az indítványozó által előadott okból. Az Alkotmánybíróságnak a jelen ügyben tehát azt kellett vizsgálnia, hogy a sérelmezett norma lehetővé teszi-e az adóhatóság számára, hogy úgy alkalmazza az adóbírságot 200%-os mértékkel, hogy nincs tisztázva, kit terhel a Btk. szerinti felelősség, azaz nincs feltárva, illetve bizonyítva, hogy a bizonylatokat, könyveket, nyilvántartásokat ki hamisította meg vagy ki semmisítette meg, továbbá az sem, hogy a bevételt ki titkolta el. Ezt a kérdést azért veti fel az indítványozó konkrét esete, mert a másodfokú adóhatóság arra az állításra alapozta a 200%-os bírságmértéket, hogy az adóhiány a bizonylatok meghamisításával függ össze, de nem bizonyított, hogy ki volt a tettese az okirathamisításnak.
- [40] Az Abtv. 27. § szakaszára alapított panaszelemek közül az ügy érdemét befolyásoló alaptörvény-ellenesség kételyét az veti fel, hogy az indítványozó ügyében kiszabható volt-e az adóbírság 200%-os mértékkel a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog egyik részjogosítványának, az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jognak a sérelme nélkül. Ugyancsak az ügy érdemét befolyásoló alaptörvény-ellenesség kételyét veti fel az a kérdés, hogy a Kúria sérelmezett ítélete ellentétben áll-e az indítványozót megillető ártatlanság vélelmével.
- [41] 5. A fentieknek megfelelően az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt – az Ügyrend 31. § (6) bekezdése alkalmazásával, a befogadási eljárás lefolytatásának mellőzésével – érdemben bírálta el.

IV.

- [42] Az indítvány nem megalapozott.
- [43] 1. Az Alkotmánybíróság először azt vizsgálta, hogy a régi Art. 170. § (1) bekezdés harmadik mondata ellentétben áll-e az ártatlanság vélelmével [Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdés], továbbá azt, hogy ezt az alapelvet a Kúria támadott ítélete sérti-e az indítványban előadott okból.

- [44] Az Alkotmánybíróság áttekintette a tisztességes bírósági eljáráshoz való joggal és az ártatlanság vélelmével [Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdés] kapcsolatban folytatott gyakorlatát és levonta az abból adódó következtetéseket.
- [45] 1.1. Az „Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése egy processzuális alapjogot tartalmaz, amely elsősorban a bírósági eljárással szemben támasztott eljárási garanciák rendszerét jelenti” {3181/2018. (VI. 8.) AB határozat, Indokolás [42]}. A „tiszteséges eljárás (*fair trial*) olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek a figyelembevételével lehet csupán megítélni. Ezért egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás méltánytalan vagy igazságtalan, avagy nem tisztességes.” {6/1998. (III. 11.) AB határozat, ABH 1998, 91, 95; 2/2017. (II. 10.) AB határozat, Indokolás [45]–[53]; 3099/2021. (III. 22.) AB határozat, Indokolás [32]}
- [46] „Az ítékezés minőségét meghatározó követelmények egy részét közvetlenül az Alaptörvényben szabályozott, a tisztességes eljáráshoz való jog nevesített részjogosítványának is tekinthető intézményi és eljárási garanciák jelentik [így a törvény által létrehozott bíróság, a bírói függetlenség és pártatlanság kívánalma, a tárgyalás igazságossága, nyilvánossága és az észszerű határidőn belüli elbírálás követelménye, lásd: 22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [49]}. A végső soron szintén a tisztességes eljáráshoz való jogra mint »anyagjogra« visszavezethető, azzal logikai kapcsolatban álló jogosultságok egy másik csoportja önálló alapjogként került megfogalmazásra az Alaptörvényben [pl. az ártatlanság vélelme, a védelemhez való jog, lásd: Alaptörvény XXVIII. cikk (2)–(3) bekezdései]. Vannak továbbá a tisztességes eljáráshoz való jogból levezethető, az Alaptörvényben nem nevesített, de az Alkotmánybíróság által elismert részjogosítványok is [pl. a fegyveregyenlőség követelménye, lásd: 22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [49], az indokolt bírói döntéshez való jog, lásd: 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [28]–[34]}. E jogosítványokat az eljárási törvények több esetben külön szabályokkal megerősítik és részletszabályokkal kibontják.” {3046/2019. (III. 14.) AB határozat, Indokolás [48]}
- [47] 1.2. Az indítványban sérelmezett ártatlanság vélelméhez való jog a fentiek értelmében a tisztességes eljáráshoz való jogra mint „anyagjogra” visszavezethető, azzal logikai kapcsolatban álló, az Alaptörvényben nevesített alapjog. Tartalmát tekintve „[a]z ártatlanság vélelme az Alkotmánybíróság értelmezésében elsősorban azt szolgálja, hogy a büntető felelősség elbírálása során a döntésre jogosított elfogulatlan, pártatlan hozzáállást tanúsítson, továbbá a döntésre megalapozott bizonyítással, a prejudikáció tilalmának sérelme nélkül kerüljön sor. Ez egyben azt is garantálja, hogy az eljárás alá vont személy a felelősség megállapításával járó hátrányos jogkövetkezményeket ne szenvedje el a felelősségének megállapítása nélkül” {3243/2014. (X. 3.) AB határozat, Indokolás [19]–[20]; legutóbb idézi: 3020/2020. (II. 10.) AB határozat, Indokolás [35]}. A bizonyítási teher a büntetőeljárás egyik legfontosabb alapelvéből, az Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdésében rögzített ártatlanság vélelméből vezethető le. „Az ártatlanság vélelmének a következménye, hogy a büntetőeljárásban a bizonyítási teher nem a terheltre, hanem a büntető ügyekben eljáró hatóságokra hárul. A hatóságok bizonyítási kötelezettsége pedig nem merül ki a bűnösségre vonatkozó tények feltárásában és értékelésében. A terhelt büntetőjogi felelősségét (bűnösségét) csak akkor állapíthatja meg jogerős bírói ítélet, ha az kétséget kizáróan bizonyítást nyert {30/2014. (IX. 30.) AB határozat, Indokolás [56]; 1284/B/1990. AB határozat, ABH 1991, 562, 563; 1406/B/1991, ABH 1992, 497, 502; 26/1999. (IX. 8.) AB határozat, ABH 1999, 265, 271; 1234/B/1995. AB határozat, ABH 1999, 524, 527–528}.” {3328/2017. (XII. 8.) AB határozat, Indokolás [56]} Az is az ártatlanság elvének képezi a részét, hogy a kétséget kizáróan nem bizonyított tény a terhelt terhére értékelni nem lehet (*in dubio pro reo* elve) {30/2014. (IX. 30.) AB határozat, Indokolás [57]}.
- [48] Az Alkotmánybíróság több, 2012 előtt hozott határozatában kiterjesztően értelmezte az ártatlanság vélelmét abból a megfontolásból, hogy az a jogállam által védett élet- és jogviszonyok körében egyre több területen érvényesül. Így például a devizahatóság előtt folyó, vagy más szabálysértési eljárásban is alkalmazható, valamint az etikai eljárás során is mindvégig érvényesülnie kell [lásd: 30/2014. (IX. 30.) AB határozat, Indokolás [50] bekezdésében hivatkozott döntéseket]. Az Alkotmánybíróság utóbbi gyakorlata ugyanakkor következetes abban a kérdésben, hogy az ártatlanság vélelméből eredő jogvédelem korlátlanul nem terjeszthető ki. „Az ártatlanság vélelme a felelősség kérdésében hozandó döntés folyamatán túl elsősorban azt a jogsérelmet hivatott megakadályozni, amelyet – törvénynek megfelelően lefolytatott eljárás során – megállapított felelősség hiányában alkalmazott és utóbb reparáció nélkül maradt joghátrányok okozhatnak.” {3243/2014. (X. 3.) AB határozat, Indokolás [22]; 3313/2017. (XI. 30.) AB határozat, Indokolás [32]; 3020/2020. (II. 10.) AB határozat, Indokolás [36]}

- [49] Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény hatálya alatt azt állapította meg, hogy az Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdése, ami a *nullum crimen* és a *nulla poena sine lege* elvet fejezi ki, nemcsak a büntetőeljárásokra vonatkozik, hanem megfelelően alkalmazandó a versenyjogi ügyekre is [30/2014. (IX. 30.) AB határozat, Indokolás [107]–[108]]. Adóüggyel kapcsolatban az Alkotmánybíróság azt rögzítette, hogy „az adóhatóság által kiszabott, az adóhiány 1%-ának megfelelő, 128 000 forint összegű adóbírság nem tekinthető olyan súlyú szankciónak, amely az Abtv. 27. § szerinti eljárásban a XXVIII. cikk (4) bekezdése hatálya alá tartozna” [3325/2020. (VIII. 5.) AB határozat, Indokolás [17]].
- [50] 1.3. A fentiek alapján megállapítható, hogy az ártatlanság véelme az Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdésében nevesített, a tisztességes bírósági eljáráshoz való joggal logikai kapcsolatban álló alapjog, amelynek érvényesülése garanciális jelentőségű az eljárás alá vont személy számára. Esszenciája, hogy a felelősség megállapításával járó hátrányos jogkövetkezmények a felelősség megállapítása nélkül nem alkalmazhatók. Ezen túl az ártatlanság véelmének tartalmi elemét képezi különösen az, hogy az eljáró hatóságok terhe a bizonyítás, és a terhelt javára kell értékelni, ha kétséget kizáróan nem tudják bizonyítani a releváns tényeket. Az ártatlanság véelme eredendően a büntetőjogi felelősséggel áll szoros összefüggésben, de elvi élel nem zárható ki, hogy más jogterületekre is kiterjedjen, amire találhatók példák az EJEB és az EUB esetjogában is. Az Alkotmánybíróság még nem döntött arról, hogy az ártatlanság véelme általában véve az adóügyekre vagy azok valamelyik típusára vonatkoztatható-e.
- [51] 2. Az Alkotmánybíróság vizsgálta a támadott törvényi szabályt és annak jogszabályi környezetét, értelmezését.
- [52] 2.1. Az Alkotmánybíróság az Abh2.-ben áttekintette az adójogi szankciók rendszerét. A régi Art. VIII. fejezete a Jogkövetkezmények címet viseli. Ez a fejezet a régi Art. tárgyi hatálya alá tartozó mindegyik közteherre vonatkozik. Szűk értelemben az önellenőrzési és a késedelmi pótlék, valamint az adóbírság és a mulasztási bírság sorolandó az adójogi jogkövetkezmények csoportjába (Abh2., Indokolás [91]–[94]). „Az adóbírság jogi karakterét áthatja a represszió. Az adóhatóságot a közigazgatási szankcionálás kifejezett szándéka vezérli. Egyrészt meg kívánja torolni a múltban előállt jogsértő adózói magatartást, másrészt prevenciót akar gyakorolni a jövőre nézve. Az adóbírság megfizetésének kötelezettsége tehát nem a közteherviselési kötelezettségből [Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdés] fakad. A kiegyensúlyozott és a fenntartható költségvetési gazdálkodás elvével [Alaptörvény N) cikk (1) bekezdés] sem támasztható alá, mert az adóbírság funkcióján kívül esik ezeknek a fiskális célokra az elérése.” [25/2020. (XII. 2.) AB határozat (a továbbiakban: Abh3.), Indokolás [61]]
- [53] A régi Art. szabályai közül kiemelendő, hogy „[a]z ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi” [97. § (4) bekezdés]. A törvényi kivétel az, hogy „[h]a az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani” [99. § (2) bekezdés]. Lényeges szabály továbbá a 97. § (6) bekezdése, amely úgy szól, hogy „[a]z adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény – a becslési eljárás kivételével – az adózó terhére nem értékelhető.” Megjegyzendő, hogy ugyanezek a normák jelenleg is hatályosak az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény 98. § (3) bekezdésében és 99. §-ában.
- [54] Az előbbi törvényi szabályok szakjogi értelmezését a Kúria gyakorlata adja meg. Az alkotmányjogi panasz alapját képező adóügy tárgyára tekintettel elsősorban a KMK vélemény tartalmára szükséges emlékeztetni a bizonyítással kapcsolatban. Eszerint a bizonyítási teher egyértelműen az adóhatóságra hárul. A hatóságnak kell bizonyítania, hogy fennáll-e azon három eset egyike, amely megalapozza az adólevonási jog megszerű megtagadását. Már a KMK vélemény megalkotása előtt is rámutatott arra a Kúria egy áfa ügyben, hogy „bizonytalan történeti tényállásra adójogi jogkövetkezmény nem alapítható. Bizonytalanként kell e körben azt is értékelni, ha a közigazgatási adójogi eljárásban nincs határozottan megállapítva a gazdasági esemény megtörténte, illetőleg az, hogy az a számlákon szereplő felek között, avagy mások között jött létre. Ezért a közigazgatási eljárásban elengedhetetlen mindezek tisztázása, és az ehhez szükséges bizonyítás lefolytatása” (Kúria Kfv.I.35.356/2015/4. számú ítélet, 6. oldal). Ezekre a megállapításokra a Kúria az indítványozó ügyében is támaszkodott.
- [55] 2.2. Az Alkotmánybíróság a 3097/2021. (III. 22.) AB határozatban (a továbbiakban: Abh4.) megállapította, hogy a „rég Art. 2009. január 31-ig nem tett különbséget a szándékos adókijátszó magatartások és az adóhiányra vezető egyéb jogszabálysértések között. Mindkét esetben 50%-os mértékű adóbírságot lehetett kiszabni. A fe-

ketegazdaság elleni küzdelem keretében a törvényalkotó indokoltan látta az adóbevételi érdekeket legsúlyosabban sértő, jövedelemeltitkolásra, szándékos adókijátszásra irányuló magatartások kiemelését az adóhiányra vezető egyéb hibák, hiányosságok köréből. Ezért a közpénzügyi érdeket súlyosan sértő magatartások kiemelt szankcionálását vezette be. Az adóbírság mértéke az adóhiány 50%-áról annak 75%-ára emelkedett, ha az adóhiány keletkezése a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függött össze. Az adóbírság 75%-os emelt mértéke 2011. december 31-ig volt hatályban a régi Art. 170. § (1) bekezdés harmadik mondatában.” (Abh4., Indokolás [30])

- [56] 2012. január 1-jén lépett hatályba a 200%-os bírságmérték, amit a régi Art. előbb hivatkozott mondatába iktattak. A törvénymódosítás indokolása azt a magyarázatot tartalmazta, hogy „[a]z adóterhek, azaz az adómértékek csökkentésével párhuzamosan szükséges az adóbírság mértékének növelése annak érdekében, hogy az megfelelő visszatartó erőt jelentsen. Ez különösen azon jogsértésekre igaz, amelyet csalárd magatartással, a bizonylatok, könyvek meghamisításával, iratok megsemmisítésével követnek el. E tekintetben – más tagállami példákat követve – a módosítás jelentősen megemeli a bírság mértékét” (az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény javaslatának indokolása a 349. §-hoz).
- [57] A régi Art. egészét, ennek megfelelően a támadott szabályt is hatályon kívül helyezték 2017. december 31-ével, jöllehet a sérelmezett norma tartalma lényegében tovább él az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 215. § (4) bekezdésében.
- [58] 2.3. A törvényi szabályozás áttekintése alapján megállapítható, hogy a 200%-os mértékű adóbírság kettős magyarázaton nyugszik a jogalkotó szándéka szerint. Az egyik az adójogot sértő adózói magatartások közti különbségből fakad. Azokkal az adóhiányhoz vezető adózói jogsértésekkel szemben, amelyek kiemelkedő mértékben veszélyeztetik a költségvetést, arányaiban magasabb bírságmértéket indokolt kilátásba helyezni a fő szabályhoz képest. Az emelt mérték alapvetően a represszió növelését szolgálja, amit tovább erősít a másik indok. Ez utóbbi azon az összefüggésen nyugszik, hogy az adómérték jogszabályi csökkentése alacsonyabb összegű adóhiányhoz vezet, ami a bírságmérték emelésével ellensúlyozható. Ez számtanilag nyilvánvalóan helytálló, jöllehet azoknál az adónemeknél, amelyeknél az adóterhelés nem csökkent vagy éppen növekedett, nem irányadó.
- [59] 3. Az Alkotmánybíróság összevetette a sérelmezett szabályt az ártatlanság vélelmével.
- [60] 3.1. Kétségtelen, hogy a támadott norma nem kapcsolja össze a 200%-os adóbírság megállapíthatóságát a büntetőjogi felelősséggel. Utóbbi tehát a szakjogi szabályozás szerint nem előkérdése előbbinek, azaz az adójogi felelősség nem elegyedik a büntetőjogi felelősséggel. Ez már csak azért is így van, mert amíg az adójogi felelősség címzettje adózói minőségben egyaránt lehet természetes és jogi személy is, addig a büntetőjogi felelősség a természetes személyhez tapad. Az adóhatóságnak tehát nem azt kell bizonyítania az adójogi felelősség alkalmazásához a régi Art. 170. § (1) bekezdés harmadik mondata alapján, hogy az adózóval szoros kapcsolatban állt vagy álló terhelt a bevételt eltitkolta, a bizonylatokat, könyveket, nyilvántartásokat meghamisította, megsemmisítette, hanem azt, hogy az adózónál feltárt „adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze”. A kettő nem ugyanazt jelenti.
- [61] Az adóbírságért való felelősség az adózót terheli. Az adóhatóság köteles bizonyítani adóigazgatási eljárásban, hogy megvalósult az adóbírság adójogi tényállása, ideértve azt is, hogy az emelt (200%-os) bírságmérték alkalmazásának a feltételei fennállnak. Az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni és a nem bizonyított tény, körülmény az adózó terhére nem értékelhető. Ezzel áll összhangban az a fentebb ismertetett kúriai gyakorlat, amelynek lényege, hogy bizonytalan történeti tényállásra adójogi jogkövetkezmény nem alapítható.
- [62] A tettest terhelő büntetőjogi felelősség megállapításához azonban azokat az ismérveket kell a büntetőeljárásban bizonyítani és értékelni, amelyek szükségesek a bűnösség megállapításához és a büntetés kiszabásához. Ebben ölt testet a Btk. szerinti egyes bűncselekmények – mint például a hamis magánokirat felhasználása vagy a költségvetési csalás – elkövetéséért való büntetőjogi felelősség. A büntetőjog *ultima ratio* jellegéből fakad, hogy „a büntetőjogi szankció, a büntetés szerepe és rendeltetése a jogi és erkölcsi normák épségének fenntartása akkor, amikor már más jogágak szankciói nem segítenek” {18/2020. (VII. 21.) AB határozat, Indokolás [64]}. Szintén ezzel a jelleggel áll szoros összefüggésben, hogy a büntetőjogi felelősséghez súlyos alapjog-korlátozással járó büntetések kapcsolódnak, amelyek közé tartozik a személyi szabadság elvonása is {vesd össze: 7/2019.

(III. 22.) AB határozat, Indokolás [54]]. A bizonyításra szoruló ismérvek, a jogi eljárás szabályai és a felelősség lehetséges jogkövetkezmenyei tehát a büntetőjog *ultima ratio* jellegéhez és a büntetőjogi szankciók súlyához igazodnak. A büntetőjogi felelősség megállapítása esetében a bizonyítás iránya a bűncselekmény elkövetésével érintett személy tevélegessége és a tőle elvárható magatartás. A támadott adójogi szabály esetében az adóhatóságnak az adókötelezettség elmulasztása és a bevétel eltitkolása, valamint az azzal kapcsolatos dokumentáció meghamisítása, megsemmisítése közötti összefüggést kell bizonyítania.

- [63] 3.2. Az Alkotmánybíróság ismertette az indítványnak azt a részét is, amely az ártatlanság vélelmének a sérelmét foglalta össze {lásd a jelen határozat indokolásának I/2.2. pontját (Indokolás [21] és köv.)}. E tekintetben az indítványozó azt hiányolta, hogy a szabályozás a 200 %-os adóbírság kiszabását nem teszi a bűnösség megállapítása függvényévé.
- [64] Az Alkotmánybíróság ebben az ügyben is rámutat arra, hogy jogalkotó általi mulasztással előidézett alaptörvény-ellenesség fennállásának megállapítására irányuló indítvány előterjesztésére az Abtv. hatálybalépése óta nincs jogszabályi lehetőség {lásd például: 3212/2019. (VII. 16.) AB végzés, Indokolás [13]–[15]}. Egyfelől tehát a büntetőjogi és az adójogi felelősség összekapcsolásához szükséges normaalkotásra az Alkotmánybíróság nincsen felhatalmazva, másfelől a mulasztás megállapításának kezdeményezésére az indítványozó nincsen feljogosítva. Az ártatlanság vélelméből tehát az Alkotmánybíróság nem juthat el ahhoz az eredményhez, amit az indítványozó kérelmezett. Az alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy az Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdésének értelmezése útján nem vezethető le, hogy az ártatlanság vélelmének egyik tartalmi eleme az lenne, hogy a jogi személy indítványozót adózói minőségében nem terhelheti a 200%-os adóbírság mindaddig, amíg egy természetes személy büntetőjogi felelősségét a bíróság jogerős határozata meg nem állapította.
- [65] 3.3. A bizonyítással, illetve a tényállás tisztázásával kapcsolatos bizonytalanságok körében, amelyeket az indítványozó előadott, az Alkotmánybíróság visszautal arra, hogy a jogbiztonság alkotmányos értékét a fentebb írt okokból {jelen határozat indokolásának III/2. pontja (Indokolás [33])} nem vizsgálhatja. Hangsúlyozni szükséges azonban, hogy a szakjogi szabályok betartásával köteles az adóhatóság az adójogi felelősséget megállapítani, a 200%-os adóbírság adójogi tényállását bizonyítani. Az Alkotmánybíróság az Abh2. indokolásának [65]–[66] bekezdéseiben már foglalkozott az Európa Tanács Miniszteri Bizottsága által 1991-ben elfogadott 1. számú ajánlással [*Recommendation No. R (91) 1*; a továbbiakban: Ajánlás]. Az Ajánlás a közigazgatási szankciók körében összefoglalja azokat az elvárásokat, amelyeket az európai jogállamokkal szemben támaszthatónak tekintett a részes felek közigazgatási jogának az egységesítése céljából. Az ötödik alapelv úgy szól, hogy mindegyik eljárásban, amelyben helye lehet közigazgatási szankció személyvel szembeni alkalmazásának, eljárást befejező határozatot kell hozni. Az Ajánlás preambuluma és az ötödik alapelv alapján az állapítható meg, hogy az eljárást befejező határozat meghozatala egyfelől garanciális jelentőséggel rendelkezik, másfelől a közigazgatási szankciókkal szembeni védelem minimális szintjéhez is hozzátartozik. Ebből az következik, hogy adóbírság adóigazgatási eljárást befejező hatósági döntésben szabható ki, hiszen az adóbírság kétségkívül a közigazgatási (adóügyi) szankciók közé tartozik a nemzeti jogban {vesd össze: Abh2., Indokolás [91]–[94]}. Az adóbírság kiszabásához vezető eljárással szemben tehát jogállami követelmény, hogy érvényesüljön a tisztességes hatósági eljárás garanciarendszere. Senkit sem terhel adóbírság mindaddig, amíg adójogi felelősségét az adóhatóság tisztességes eljárásban hozott végleges határozata nem állapította meg. Ezért a sérelmezett szabály nem alaptörvény-ellenes az indítványban írt okból.
- [66] 4. Az indítványozó a Kúria ítéletét is támadta azon az alapon, hogy az sérti az ártatlanság vélelmét. Érvelése azon alapult, hogy a Kúria ítéletének támadott része ellentétes a Kúria gyakorlatával. A KMK véleményből és egy kúriai határozatból ugyanis az következett volna az indítványozó szerint, hogy a 200%-os adóbírságot az ügyében jogszerűtlenül szabták ki.
- [67] Az Alkotmánybíróság felidézte állandó gyakorlatának kapcsolódó megállapításait. Ezek szerint a testület „az Abtv. 27. §-ában szabályozott hatáskörében eljárva a bírói döntés és az Alaptörvény összhangját biztosítja. Ebből következően a bírói döntés alaptörvény-ellenességének vizsgálata során az Alkotmánybíróság attól is tartózkodik, hogy a bíróságok felülbírálati jogköréhez tartozó, szakjogi vagy kizárólag törvényértelmezési kérdésekben állást foglaljon {elsőként lásd: 3003/2012. (VI. 21.) AB végzés, Indokolás [4]; ezt követően megerősítette: 3065/2012 (VII. 26.) AB végzés, Indokolás [5]; 3391/2012. (XII. 30.) AB végzés, Indokolás [25]; 7/2013. (III. 1.)

AB határozat, Indokolás [33]}." {3137/2013. (VII. 2.) AB végzés, Indokolás [9]; lásd legutóbb például: 3006/2018. (I. 22.) AB határozat, Indokolás [22]}

- [68] „A jogszabályokat a bíróságok értelmezik, az Alkotmánybíróság csak az értelmezési tartomány alkotmányos kereteit jelölheti ki. Ez a jogkör azonban nem teremthet alapot arra, hogy minden olyan esetben beavatkozzon a bíróságok tevékenységébe, amikor olyan (állítólagos) jogszabálysértő jogalkalmazásra került sor, mely egyéb jogorvoslati eszközzel már nem orvosolható. Sem a jogállamiság elvont elve, sem a tisztességes eljárás alapjoga, sem a diszkrimináció tilalma nem teremthet alapot arra, hogy az Alkotmánybíróság a bírósági szervezet feletti »szuperbíróság« szerepébe lépjen, és hagyományos jogorvoslati fórumként járjon el. [...] A bíró bármely ténybeli vagy jogi tévedése nem teszi automatikusan tisztességtelenné az egész eljárást, mivel az ilyen tévedések teljesen soha nem küszöbölhetők ki, azokat az igazságszolgáltatás ma ismert rendszere magában hordozza.” {3325/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [14]–[15]; lásd még például: 3006/2018. (I. 22.) AB határozat, Indokolás [22]}
- [69] Arra is emlékeztet az Alkotmánybíróság, hogy a jogegység biztosítása a Kúria feladata az Alaptörvény szerint [lásd: Alaptörvény 25. cikk (3) bekezdés]. Ezt a feladatot az Alkotmánybíróság nem veszi át, ezáltal nem őröködik bírói döntések egymással való összhangja felett {lásd legutóbb például: 3349/2019. (XII. 6.) AB végzés, Indokolás [21]}.
- [70] Ezek alapján azt állapította meg az Alkotmánybíróság, hogy ennek a panaszelemnek a leple alatt az indítványozó valójában az adójogi rendelkezések értelmezését vitatta, valamint azt, hogy a Kúria joggyakorlata nem következetes, nem egységes. Ezeknek az adójogi kérdéseknek a felülvizsgálatától az Alkotmánybíróság tartózkodik, mivel ezek nem tartoznak a hatáskörébe. Ezért az indítvány ebben a tekintetben sem megalapozott.

V.

- [71] Az Alkotmánybíróság azt vizsgálta, hogy a 200%-os adóbírság kiszabása sértett-e az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogot, továbbá azt, hogy az indokolt bírói döntéshez való jog sérelmére való hivatkozás megalapozott volt-e.
- [72] 1. Az Alkotmánybíróság már foglalkozott azzal a kérdéssel, hogy a (meghosszabbított) határozathozatali határidő elmulasztásának melyek azok az adójogi jogkövetkezményei, amelyek összeegyeztethetők a tisztességes hatósági eljáráshoz való joggal [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] mint alapjogilag egységként értékelt és védett minőséggel (lásd: Abh2., Indokolás [36]–[39]), továbbá annak egyik nevesített részjogosítványával, az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való joggal (lásd: Abh3.). Az adóigazgatási eljárásra – annak Alaptörvényre visszavezethető sajátosságai miatt – az Abh1., amelynek alapügye csatornabírsággal volt kapcsolatos, nem irányadó.
- [73] Az Alkotmánybíróság nem ismétli meg az Abh2. és az Abh3. főbb megállapításait, jöllehet arra szükséges emlékeztetnie, hogy utóbbi határozat alkotmányos követelményt fűzött az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 219. §-ához. Ez úgy szól, hogy „az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből és XXIV. cikk (1) bekezdéséből fakadó alkotmányos követelmény, hogy az adóhatóság az adóbírság kiszabásakor hivatalból mérlegelje a határozathozatal időtartamát. Ha azt állapítja meg, hogy elsőfokú határozatát a törvényi határidőt túllépve, észszerűtlenül hosszú időt követően hozta meg, az adózónak okozott sérelemmel arányos mértékben mérsékelni köteles az adóbírság mértékét, vagy különösen indokolt esetben mellőzheti annak kiszabását, és e mérlegelésről számot kell adnia döntése indokolásában.”
- [74] Az indítványozó ügyében azonban a régi Art.-t alkalmazták még azt megelőzően, hogy az Abh3. Magyar Közlönyben való közzétételére sor került volna. Ezért az Alkotmánybíróság először azt vizsgálta, hogy ezek a tények kizárják-e az alkotmányos követelmény alkalmazhatóságát ebben az ügyben. Emlékeztetni kell arra, „[a] jogalkotó által alkotott jogszabályi rendelkezéseknek [...] van saját időbeli hatályuk, ellentétben például az alkotmányos követelménnyel, amely ahhoz az alaptörvényi szabályhoz igazodik önálló időbeli hatály nélkül, amelyhez az Alkotmánybíróság fűzi {lásd: 3019/2019. (I. 21.) AB végzés, Indokolás [19]; 25/2017. (X. 17.) AB határozat, Indokolás [22]–[25]}. Míg az alkotmányos követelmény fogalmilag nem lehet visszaható hatályú, addig a jogszabályi rendelkezésről ez nem állítható.” {8/2020. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [111]} Az Abh3.-ban pedig azt is megállapította az Alkotmánybíróság, hogy a régi Art.-t is az alkotmányos követelményben megfogalmazott tartalommal kell értelmezni (Abh3., Indokolás [66]). Ezekből az a következtetés adódik, hogy az előbbieket nem zárják ki az alkotmányos követelmény alkalmazhatóságát az indítványozó ügyében.

- [75] Az Alkotmánybíróság az Abh4.-ben rámutatott azonban arra, hogy az Abh3.-ban elbírált esettel ellentétben, ha az indítványozót az emelt mértékű adóbírsággal sújtják, akkor figyelemmel kell lenni a régi Art. 171. § (2) bekezdésére is (Abh4., Indokolás [30]–[31]). Ez a szabály úgy szólt 2017. december 31-ig, hogy „nincs helye az adóbírság mérséklésének, sem hivatalból, sem kérelemre, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze”.
- [76] Ezek alapján az Abh4.-el összhangban az Alkotmánybíróság ebben az ügyben is emlékeztet arra, hogy az alkotmányos követelmény funkciója nem a hatályos jog lerontása, hanem az, hogy annak mindenkor szakjogi értelmezését és alkalmazását olyan tartományban tartsa, amely összhangban áll az Alaptörvénnyel. Ezért arra a kérdésre, amely felvetette az ügy érdemét befolyásoló alaptörvény ellenesség kételyét, azt a választ kellett adni, hogy az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogból levezetett alkotmányos követelmény hatókörét az alkalmazott szabályok keretek közé szorítják. Ezek pedig az indítványozó ügyében kizárták az emelt (200%) mértékű adóbírság akár kérelemre, akár hivatalból történő mérséklését még akkor is, amikor az ügyintézésre nyitva álló törvényi határidőt mulasztotta el az adóhatóság. Döntése eredményét tekintve tehát a Kúria nem lépte át az alkotmányos értelmezési tartományt a régi Art. 171. § (2) bekezdésére figyelemmel. Döntése tartalmát tekintve pedig megállapítható, hogy a szakjogi kérdés megválaszolásakor reflektált a jogvita alapjogi vetületére is.
- [77] 2. Az Alkotmánybíróság utoljára az indokolt bírói döntéshez való joggal kapcsolatos érvelést vizsgálta meg. Ennek a részjogosítványnak a tartalma már kikristályosodott az Alkotmánybíróság gyakorlatában (lásd először: 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [28]–[34]; lásd még például: 3127/2019. (VI. 5.) AB határozat, Indokolás [29]–[33]; 3150/2019. (VI. 26.) AB határozat, Indokolás [30]–[34]; 3303/2020. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [55]–[58]). A sérelmezett kúriai ítéletrész indokolása – különösképpen annak [47]–[48] bekezdése, amelyet az Alkotmánybíróság idézett a jelen határozat indokolásának I/1.3. pontjában (Indokolás [10] és köv.) – tömören, ám világosan indokát adta annak, hogy a KMB ítéletének indokolása – a felülvizsgálati kérelemben írtakkal ellentétben – miért minősül kellően alátámasztottnak a cukorkereskedelmi ügylettel kapcsolatban. Az indokolt bírói döntéshez való jog nem tiltja, hogy a bíróság – jelen esetben a Kúria – az eljárás korábbi szakaszában hozott döntés tartalmára visszautaljon. Figyelemmel a kúriai ítéletbe ekként beépített érvekre, továbbá arra, hogy a bizonyítékokat összességükben is értékelni kell, nem merült fel kétség a tekintetben, hogy a támadott ítélet indokolásának minősége sértette volna az indítványozó indokolt bírói döntéshez való jogát. Ezzel kapcsolatban emlékeztet az Alkotmánybíróság arra, hogy „[a] bíróságok indokolási kötelezettségéből nem következik a felek által felhozott minden észrevétel egyenként való megcáfolási kötelezettsége, különösen nem az indítványozó szubjektív elvárásait kielégítő mélységű érvrendszer bemutatása” (lásd először: 30/2014. (IX. 30.) AB határozat, Indokolás [89]; lásd még például: 3062/2019. (III. 25.) AB végzés, Indokolás [33]). Azt is szükséges ismételt hangsúlyozni, hogy a bizonyítékok értékelése nem alkotmányossági kérdés (lásd például: 3170/2014. (VI. 3.) AB végzés, Indokolás [8]; 3299/2020. (VII. 17.) AB végzés, Indokolás [18]). Az még az indokolt bírói döntéshez való jogon keresztül sem tehető alkotmányossági felülvizsgálat tárgyává.
- [78] 3. Mindezekre tekintettel a támadott kúriai ítéletről, valamint a sérelmezett normáról nem volt megállapítható az indítvány alapján, hogy ellentétes lett volna az indítványozó által felhívott alaptörvényi szabályokkal. Emiatt az Alkotmánybíróság – az Abtv. 50. § (1) bekezdése alapján tanácsban eljárva – a rendelkező rész szerint döntött.

Budapest, 2021. május 18.

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Dienes-Oehm Egon
alkotmánybíró helyett

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó
előadó alkotmánybíró helyett

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Salamon László
alkotmánybíró helyett

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Szabó Marcel
alkotmánybíró helyett

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/1437/2020.

