

MISKOLCI TÖRVÉNYSZÉK		3.
Közigazgatási Iroda		
Az ügy száma: K	700.470/2020	
Érkezett:	2020 AUG. 18	
Pld.: Mell.: db		
Érk. módja: postán / gyűjtőládába / személyesen / e-mailen / faxon / hivatali kézbesítéssel / hivatali kapun aláírás:		

Alkotmánybíróság
(1015 Budapest, Donáti u. 35-45.)

részére

Miskolci Törvényszék
(3525 Miskolc, Dózsa György út 4.)

*mint az első fokon eljáró Miskolci Közigazgatási és
Munkaügyi Bíróság jogutódja útján*

ZÁRADÉK

Az írat elektronikus írat papír alapú másolata.

Miskolc, 20 2020 AUG 18

 aláírás: 17.

indítványozó

Képviseli: **Vámosi-Nagy Ernst & Young**
 Ügyvédi Iroda

Vámosi-Nagy Ernst & Young Ügyvédi Iroda

alkotmányjogi panasza

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám: IV/ 01437 - 0 / 2020	
Érkezett: 2020 AUG 28.	
Példány: 1	Kezelőiroda:
Melléklet: 2	

a Nemzeti Adó- és Vámhivatal
Fellebbviteli Igazgatósága
(1134 Budapest, Dózsa György út 128-132.)
mint alperes elleni perben,

a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
101.K.27.900/2018/37. számú ítéletének
felülvizsgálatát lezáró,

a Kúria Kfv.I.35.662/2019/10. számú jogerős
ítéletével, valamint a közigazgatási peres
eljárásban alkalmazott alaptörvény-ellenes
jogszabályi rendelkezéssel szemben.

Az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény
54. § (1) bekezdése alapján az eljárás illetékmentes.

Tisztelt Alkotmánybíróság!

A [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED] indítványozó mint felperes által – F/1. szám alatt mellékelt meghatalmazás alapján a Vámosi-Nagy Ernst & Young Ügyvédi Iroda [REDACTED]
[REDACTED] útján – a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (1134 Budapest, Dózsa György út 128-132.) mint alperes ellen közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indított perben, a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 101.K.27.900/2018/37. számú ítéletét a Kúria a Kfv.I.35.662/2019/10. számú ítéletével a műanyagáru beszerzésére vonatkozó részben hatályon kívül helyezte és az alperes, illetve az elsőfokú adóhatóság határozatát is ezzel azonos körben megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte, egyebekben az elsőfokú ítéletet hatályában fenntartotta. Az Indítványozó a **Kúria Kfv.I.35.662/2019/10.** számú ítéletnek a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 101.K.27.900/2018/37. számú ítéletének a műanyagáru beszerzésére vonatkozó részén kívüli részeit hatályában fenntartó része ellen az *Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény* (a továbbiakban: Abtv.) 27. §-a alapján, továbbá az Abtv. 26. § (1) bekezdése alapján a Kúria eljárásban alkalmazott jogszabály alaptörvény-ellenességének megállapítása iránt az alábbi

alkotmányjogi panasz indítványt

terjeszti elő:

Kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy egyrészt állapítsa meg a Kúria Kfv.I.35.662/2019/10. iktatószámú ítéletének a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 101.K.27.900/2018/37. számú ítélete műanyagáru beszerzésére vonatkozó részén kívüli részeit hatályában fenntartó része alaptörvény-ellenességét és az Abtv. 43. §-ának megfelelően semmisítse meg azt, mivel sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdéséből levezethető tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rögzített tisztességes bírósági eljáráshoz való jogot, továbbá az Alaptörvény XXVIII cikk (2) bekezdése szerinti ártatlanság vélelmét. Másrészt azt is kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságtól, hogy állapítsa meg az *adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (a továbbiakban: Art.). Art. 170. § (1) bekezdés második fordulata alaptörvény-ellenességét és az Abt. 41. § (1) bekezdés alapján rendelje el az alaptörvény-ellenes jogszabályi rendelkezés alkalmazásának a kizárását is.

Mellékletek:

F/1. Ügyvédi meghatalmazás, indítványozó cégkivonata és aláírási címpéldánya

F/2. Nyilatkozat az indítvány és a személyes adatok zártan kezeléséről

F/3. Érintettséget alátámasztó dokumentumok:

1. Kúria Kfv.I.35.662/2019/10. számú ítélete
2. 2019. november 14-én előterjesztett felülvizsgálati kérelem

3. Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 101.K.27.900/2018/37. sz. ítélete
4. 2018. november 28-án előterjesztett keresetlevél
5. NAV 2234359513 iktatószámú másodfokú határozata
6. NAV 4311143664 iktatószámú végzése az ügyintézési határidővel kapcsolatban
7. NAV 4320964740 iktatószámú elsőfokú határozata
8. NAV 4134787160 iktatószámú, elektronikus aláírás nélküli végzése

F/4. A beadványban hivatkozott joganyagok:

1. 5/2017. (III. 10.) AB határozat
2. 17/2019. (V. 30.) AB határozat
3. 3027/2018. (II. 6.) AB határozat
4. 18/2019. (VI. 12.) AB határozat
5. 7/2013. (III. 1.) AB határozat
6. EJEB2014. 51269/07. számú döntés
7. EBD2019. B.16 számú döntés
8. Kfv. 35.036/2018/10. számú döntés
9. 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény
10. Kfv.I.35.646/2016/6. számú döntés
11. 36/2008. (IV. 3.) AB határozat
12. III/1637/2015. AB határozat

I. Háttér

Az indítványozó társaságnál a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2015.05.01. - 2015.08.31. közötti időszakra általános forgalmi adónemre vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatát folytatta le.

Az elsőfokú adóhatóság az érintett időszak vonatkozásában vizsgálta az indítványozónak a kis értékű termékek, a cukor, illetve az étolaj kereskedelmével kapcsolatos tevékenységét. A vizsgálatot lezáró jegyzőkönyvi megállapítások alapján az elsőfokú adóhatóság szerint az indítványozó ezen ügyletek vonatkozásában egy mesterségesen felépített értékesítési láncolat tagjaként adókijátszásban vett részt.

Az elsőfokú adóhatóság a jegyzőkönyvben foglaltakat az indítványozó észrevételében kifejtettek ellenére fenntartotta és a 2018. június 22-én kelt, 4320964740. iktatószámú elsőfokú határozatában az indítványozó terhére 107.090.000 Ft adókülönbözetet (ebből 105.986.000 Ft adóhiányt), 52.993.000 Ft adóbírságot és 4.735.000 Ft késedelmi pótlékot állapított meg.

Az indítványozót a fellebbezése benyújtását követően az elsőfokú adóhatóság 2018. július 19-én elektronikus úton arról tájékoztatta, hogy az elsőfokú határozat meghozatalára nyitva álló 60 napos határidőt az adóhatóság még korábban, a 2018. május 23-án kelt végzésével 30 nappal meghosszabbította, azonban ezen végzés az adóhatóság kézbesítési rendszerében beálló hiba miatt a fellebbezés benyújtásának időpontjáig nem került indítványozónak kézbesítésre. Azt is előadta, hogy a 60 napos ügyintézési határidő 30 nappal meghosszabbodott, mivel a végzés az adóhatóság rendszerében jóváhagyásra került, ugyanakkor az indítványozó részére csak 2018. július 19-én továbbított végzés elektronikus aláírást nem tartalmazott.

A fellebbezés eredményeképpen eljár alperes 2018. október 13-án kelt 2234359513. iktatószámú határozatával az elsőfokú határozat III. pontjában kiszabott bírságot megváltoztatta és azt – az Art. 170. § (1) bekezdés második fordulatára hivatkozással – megemelve a 200 %-os bírságmértékre, összesen 211.972.000 Ft-ban állapította meg, a határozat egyéb rendelkezéseit pedig változatlan formában fenntartotta.

Az indítványozó a 2018. november 28-án előterjesztett keresetével kérte az alperes határozatának bírósági felülvizsgálatát. A Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 101.K.27.900/2018/37. számú ítéletével az indítványozó keresetét elutasította, az alperes határozatát pedig lényegében változatlan tartalommal fenntartotta. A határidőt hosszabbító végzéssel kapcsolatban pedig kifejtette, hogy az elsőfokú adóhatóság késedelme nem volt hatással az adóbírság szankció alkalmazására.

Az indítványozó a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletével szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő. A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a joggyakorlat egységének vagy továbbfejlesztésének biztosítása miatti indokkal befogadta, illetve a felperes erre irányuló kérelmének eleget téve az alperes határozata vonatkozásában a felülvizsgálati kérelem halasztó hatályát is elrendelte. A Kúria a Kfv.I.35.662/2019/10. számú ítéletével az elsőfokú ítéletet részben hatályon kívül helyezte, részben – a cukor értékesítés körében tett megállapítások vonatkozásában – hatályában fenntartotta. A jelen indítvánnyal támadott hatályában fenntartó döntésben a Kúria kifejtette, hogy az elsőfokú bíróság ítélete kellően indokolt és az Európai Unió Bírósága döntéseiben foglalt előírásoknak és a kimunkált szempontoknak is eleget tesz. Álláspontja szerint az adóhatóság által feltárt személyi egybeesések (vevőt és eladót képviselő személy egybeesése és a könyvelő személyének azonossága) olyan tényállási elemek, melyek igazolták, hogy az indítványozó tudott arról, hogy adókiájtásban vesz részt. A Kúria szerint az elsőfokú bíróság az ügyintézési határidő túllépése körében is helyes jogértelmezésre jutott. Azt is kifejtette, hogy mivel álláspontja szerint az indítványozó nem hivatkozott a tisztességes hatósági eljáráshoz fűződő jogának sérelmére, így annak az eljárás egészét érintő értékelésére nem kerülhetett sor.

II. Az indítvány befogadásához szükséges adatok, nyilatkozatok

1. A megsemmisíteni kért bírói döntés, illetve az alaptörvény-ellenes jogszabályi rendelkezéssel érintett bírói döntés

Kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy alaptörvény-ellenessége megállapítása után szíveskedjen megsemmisíteni a Kúria Kfv.I.35.662/2019/10. iktatószámú ítéletét (a továbbiakban: Kúria ítélet).

A Kúria ugyanebben, a Kfv.I.35.662/2019/10. iktatószámú ítéletben az alaptörvény-ellenes jogszabályi rendelkezés, az Art. 170. § (1) bekezdés második fordulatának alkalmazással tartotta fenn hatályában az elsőfokú ítélet azon részét, mely a másodfokú adóhatóság által az indítványozó terhére kiszabott 200 % mértékű adóbírságot jogszerűnek minősítette.

2. A határidő-számításhoz szükséges adatok

A Kúria elektronikusan, az indítványozó társaság felülvizsgálati eljárásban eljár jogi képviselőjének a cégkapu tárhelyére kézbesített ítéletét az indítványozó társaság felülvizsgálati eljárásban eljár képviselője 2020. június 19-én vette át.

Az Abtv. 30. § (1) bekezdése alapján az alkotmányjogi panaszt a sérelmezett döntés kézbesítésétől számított hatvan napon belül lehet benyújtani.

Az Abtv. 30. § (1) bekezdésében szabályozott határidő vége a jelen beadvány szempontjából 2020. augusztus 18-a, így a jelen indítvány előterjesztésére az irányadó törvényes határidőn belül került sor.

3. A közvetlen érintettség kifejtése

A Hátterben részletezettek szerint az indítványozó társaság – az Abtv. 1. § a) pontja alapján – az egyedi ügyben érintett jogi személynek minősül, mivel az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló bírósági eljárásban mint felperes vett részt. A jelen indítvánnyal támadott Kúria ítélet az indítványozó társaság terhére a cukor értékesítés körében tett adókülönbözet megállapításokat és a kapcsolódó szankciókat hatályában fenntartotta, ezzel közvetlen jogsérelmet okozott az indítványozó társaság számára.

4. Jogorvoslati lehetőségek kimerítése

Az indítványozó társaság a jelen alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló bírósági eljárásban még a rendelkezésére álló rendkívüli jogorvoslati lehetőséget is kimerítette. Az Elsőfokú bíróság ítéletével szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, amit a Kúria határozatával elbírált.

5. Perorvoslati eljárásokkal kapcsolatos nyilatkozat

A Kúria előtti felülvizsgálati eljárás a Hátterben és a 4. pontban részletezettek szerint lezárult.

Az indítványozó társaság – a jelen alkotmányjogi panasszal érintett Kúria ítélet résszel szemben – perújítást az ügyben nem kezdeményezett.

6. Az Alkotmánybíróság hatásköre, az indítványozó társaság jogosultsága

Az Alkotmánybíróság kizárólagos hatáskörét és illetékességét az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés c) és d) pontja, az indítványozó társaság jogosultságát az Abtv. 27. §-a, valamint az Abtv. 26. § (1) bekezdése alapozza meg.

7. Indítvány nyilvánosságra hozatalával kapcsolatos nyilatkozat

Az indítványozó társaság az Abtv. 52. § (5) bekezdésében foglaltak alapján az adatai nyilvános kezeléséhez és az indítvány nyilvánosságra hozatalához nem járul hozzá. Az F/2. szám alatt mellékelt nyilatkozatban foglaltak szerint kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy mind az indítványozó társaság, mind jogi képviselője adatait szíveskedjen zártan kezelni.

III. Az alkotmányjogi panasz indítványunk érdemi indokolása

8. A Kúria ítéletével megsértett, Alaptörvényben biztosított jogok megnevezése

8.1. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében rögzített tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot

Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés *„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.”*

8.2. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes bírósági eljáráshoz való jogot

Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés *„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.”*

8.3. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdése szerinti ártatlanság vélelmét

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

9. Az alkotmányjogi panasz indítványunkkal támadott Kúria ítélettel okozott jogsérelmek kiejtése

9.1. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében rögzített tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot

Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése szerint mindenkinek joga van a részrehajlás nélküli, tisztességes módon és ésszerű határidőn belüli hatósági eljáráshoz.

Az Alaptörvény M) cikk (1) bekezdés, a XII. cikk (1) bekezdés első mondata és a XV. cikk (2) bekezdése alapján a XXIV. cikk (1) bekezdésben biztosított tisztességes hatósági eljáráshoz való jog a jogi személyeket, így az indítványozót is megilleti.

Álláspontunk szerint az indítványozó tisztességes hatósági eljáráshoz való joga sérült azáltal, hogy az elsőfokú adóhatóság az elsőfokú határozat meghozatalára nyitva álló határidőt – a következőkben részletezettek szerint – elmulasztotta.

Az elsőfokú határozat meghozatalára irányadó rendelkezés az Art. 128. § (1) bekezdése alapján

„[a] határozat meghozatalára nyitvaálló határidő utólagos adómegállapítás esetén 60 nap, a hatósági eljárás kezdő időpontjának a jegyzőkönyv, kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének napját kell tekinteni.”

Az Art. 5/A. § (1a) bekezdése alapján az elsőfokú határozat meghozatalára nyitva álló 60 napos határidő indokolt esetben egy alkalommal legfeljebb 30 nappal volt meghosszabbítható.

A fentiekben foglaltak következtében az elsőfokú adóhatóságnak 2018. március 29-től 2018. május 28-ig 60 nap állt rendelkezésére az elsőfokú határozat meghozatalára, tekintettel arra, hogy az elsőfokú adóhatóság határidő hosszabbításról határidőben nem rendelkezett.

Az elsőfokú határozatot azonban csak a határidőt követő 25 nappal később, 2018. június 22-én kiadmányozták, ami álláspontunk szerint súlyosan sértette az indítványozó tisztességes hatósági eljáráshoz való jogát.

A jogsértést még súlyosabbá teszi az, hogy az elsőfokú adóhatóság a mulasztása kimentésére a határidő lejártát követő kettő hónappal (és az elsőfokú határozat kiadmányozását követő egy hónappal) később, 2018. július 19-én az indítványozó részére kézbesített egy végzést, ami a határozathozatali határidő harminc napos meghosszabbításáról szólt. Ez a végzés azonban nem került kiadmányozásra, azon nem található sem fizikai, sem elektronikus aláírás. A végzésre vonatkozó jogszabályi követelményeket tartalmazó *a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény* (a továbbiakban: Ket.) 72. § (2) bekezdése alapján a döntésen szerepelnie kell a kiadmányozó aláírásának és a hatóság bélyegzőlenyomatának, vagy – a Ket. 160. §-ban foglalt elektronikus ügyintézés esetén – a hatóság elektronikus aláírásának.

Az elsőfokú adóhatóság elektronikus aláírással csupán a végzés kísérelőlevelét látta el (ennek dátuma 2018. július 18-a). Az elsőfokú határozat meghozatalára nyitva álló határidő meghosszabbításáról szóló végzés – kiadmányozás hiányában – tehát jelenleg sem alkalmas joghatás kiváltására.

Az indítványozó esetében ezért nem helytálló az az elsőfokú bírósági és a Kúria által hatályában fenntartott álláspont, hogy a határidő meghosszabbítása hatályosan megtörtént, csak a végzés kézbesítésére került késedelmesen sor. Elektronikus (vagy fizikai) aláírás hiányában ugyanis hatályosan nem történhetett meg a határozat meghosszabbítása.

Az elsőfokú adóhatóság tehát jelentősen túllépte az elsőfokú határozat meghozatalára irányadó határidőt, ami álláspontunk szerint önmagában is alátámasztja az indítványozó tisztességes hatósági eljáráshoz fűződő alkotmányos jogának sérelmét. Álláspontunk szerint emiatt sem jogszerű a Kúria ítélet 52. pontjában található azon indokolás, hogy mivel az indítványozó nem hivatkozott a tisztességes hatósági eljáráshoz fűződő részjogosítványait ért hátrányra, ezért a Kúria azt érdemben nem vizsgálhatta, így az elsőfokú bíróság jogértelmezése helyes.

A Kúria indokolása álláspontunk szerint azért sem fogadható el, mivel az indítványozó következetesen hivatkozott mind a keresetben, mind a felülvizsgálati kérelemben arra, hogy az adóhatóság jogsértése (a jelentős határidő túllépés ellenére adóbírság kiszabása, amit később a felettes adóhatóság 50% mértékről 200%-ra, azaz négyszeresére emelt) az indítványozó jogait súlyosan sértette. Az indítványozó a felülvizsgálati kérelmében azt is megjegyezte, hogy az alkotmánybírósági és kúriai döntések alapján a határozathozatalra nyitvaálló határidő betartása, illetve az annak elmulasztásából fakadó jogkövetkezmények (szankcióvesztés) garanciális előírások.

Ezekén túlmenően azt is kiemeljük, hogy a Kúria az 5/2017. (III.10.) és a 17/2019. (V. 30.) AB határozatokból álláspontunk szerint helytelen következtetésre jutott.

Az 5/2017. (III. 10.) AB határozatban ugyanis a tisztelt Alkotmánybíróság a következő, jelen ügyben is irányadó elvi tételeket fejtette ki:

[15] A hatósági eljárás méltányosságának, illetve tisztességességének alapvető feltétele, hogy a közigazgatási hatóságok a rájuk irányadó jogszabályi határidőket betartsák. Különösen erősen kell, hogy érvényesüljön ez a követelmény azokban az esetekben, amikor a közigazgatási hatóság az ügyféllel szemben szankciót állapít meg. (...) A közigazgatási szervnek ugyanis nem joga, hanem hatásköre és illetékessége (és ennek megfelelően lehetősége) van eljárni és eljárása során szankciót alkalmazni. Így a közigazgatási hatóság számára a szankcióalkalmazás lehetőségének elenyészése sem „jogvesztés”, hanem pusztán egy addig fennálló lehetőség megszűnése.

[16] A tisztességes hatósági eljáráshoz való joghoz hozzátartozik annak biztosítása, hogy a közigazgatási hatóságok a rájuk vonatkozó határidőket betartsák, és a bíróságok e határidők be nem tartását ne az ügyfél terhére, hanem javára értékeljék. A jogalkotót illeti annak – jogpolitikai és praktikus szempontokat is figyelembe vevő – meghatározása, hogy egy adott közigazgatási határozat meghozatalára mennyi idő elegendő; ennek elbírálása nem alkotmányossági kérdés. Az viszont már alkotmányossági kérdés, hogy a jogalkalmazó szervek a jogalkotó által meghatározott kötelezettségeiket teljesítsék, és ne hozzanak meg olyan döntéseket, amelyekre a jogszabályok szövege szerint nincs lehetőségük. A tisztességes hatósági eljáráshoz való alaptörvényben biztosított jogból az következik, hogy a közigazgatási hatóságok számára a jogalkotó által meghatározott határozathozatali és szankcióalkalmazási határidő elmulasztásának ódiumát a mulasztó, jogszabályi kötelezettségüket határidőben nem teljesítő hatóságok, ne pedig az ügyfelek viseljék. Ezért ennek jövőbeni biztosítására az Alkotmánybíróság alkotmányos követelményt állapított meg.

A Kúria által saját indokolásának alátámasztásaként hivatkozott 17/2019. (V. 30.) AB határozattal kapcsolatban pedig kiemeljük ki, hogy az AB határozat 13. pontja is rögzíti azt, hogy az alapul fekvő ügyben a Kúria a hatósági eljárásra irányadó határidőnek és a határidő hosszabbítás kapcsolatát nem vizsgálta. Az AB határozat 14. pontjából pedig az tűnik ki, hogy

„a Kúria az adóbírság körében megalapozottnak találta a felülvizsgálati kérelmet és hatályon kívül helyezte a jogerős ítéletet az adóhatósági határozatokra kiterjedően új eljárás lefolytatására való utasítás, illetve kötelezés nélkül. A felülvizsgálati kérelem ezt meghaladó részét elutasította és az elsőfokú ítéletet hatályában fenntartotta.”

Mivel a 17/2019. (V. 30.) AB határozattal lezárt eljárásban az alkotmányjogi panaszt egy olyan ítélettel szemben terjesztették elő, melyben a Kúria a kiszabott adóbírság vonatkozásában új eljárást rendelt el, ebből adódóan a 17/2019. (V. 30.) AB határozat alapvetően a határidő túllépés esetén a késedelmi pótlék alkalmazhatóságát vizsgálta.

A hivatkozott AB határozat 106. pontja ugyanakkor a jelen ügyre is releváns következtetést tartalmaz annak kimondásával, hogy

„(...) általánosságban megállapítható, hogy minél hosszabb idő telik el a határidőt követően, annál nagyobb a valószínűsége annak, hogy jelentősnek értékelendő jogsérelem áll elő az adózó oldalán, amit összességében el kell ismernie a határozatot hozó adóhatóságnak és a közigazgatási perekre vonatkozó szabályok szerint kontrollálnia kell a közigazgatási bíróságnak.”

A 17/2019. (V. 30.) AB határozatban foglaltak alapján, a hatóság részéről történő jelentős határidő mulasztás önmagában megalapozhatja az adózó tisztességes hatósági eljáráshoz való jogának jelentős sérelmét.

Álláspontunk szerint a fentiekben előadottak alátámasztják, hogy az indítványozó tisztességes hatósági eljáráshoz való, az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében rögzített joga súlyosan sérült azáltal, hogy az első, majd a másodfokú hatóság is adóbírságot állapított meg az indítványozó terhére annak ellenére, hogy az elsőfokú adóhatóság jelentős mértékben, közel egy hónappal túllépte az elsőfokú határozat meghozatalára nyitva álló határidőt.

Kiemeljük, hogy az indítványozó esetében fentiekben előadott alkotmányjogi kérdés és az alapul fekvő tényállás jelentős hasonlóságot mutat a tisztelt Alkotmánybíróság által befogadott, szintén az elsőfokú adóhatóság rendelkezésére álló határidő túllépése következtében a kiszabott szankció jogszerűségét vitató, IV/00114-O/2020 ügyszámú ügyben jelenleg folyamatban lévő eljárásban vizsgált alkotmányjogi panaszban bemutatott alkotmányjogi kérdéssel és tényállással.

9.2. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes bírósági eljáráshoz való jogot

Az Alaptörvény XXVIII. cikke szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy perét független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson bírálja el, azaz mindenkinek joga van a tisztességes bírósági eljáráshoz.

Álláspontunk szerint az indítványozó jelen alkotmányjogi panaszával érintett Kúria ítélet rész sérti az indítványozó tisztességes bírósági eljáráshoz való jogát az alábbiakban részletezettek szerint.

A tisztelt Alkotmánybíróság több határozatában is kifejtette a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog érvényesülésével kapcsolatos álláspontját. Ezek közül a 3027/2018. (II. 6.) AB határozat 13-15. pontjaiban a következőket rögzítette:

„1. Az Alkotmánybíróság a 7/2013. (III. 1.) AB határozatában megerősítette a tisztességes bírósági eljárással kapcsolatos korábbi gyakorlatát. Eszerint „a tisztességes eljárás (fair trial) követelménye az eljárásjogi garanciák érvényesülését is felöleli, és egy olyan minőséget jelent, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembe vételével lehet csupán megítélni. Ebből következően egyes részletszabályok hiánya miatt éppúgy, mint valamennyi részletszabály megalkotásának dacára lehet egy eljárás méltánytalan, igazságtalan vagy nem tisztességes. Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint a tisztességes eljáráshoz való jog magában foglalja az alkotmányszövegben kifejezetten nem nevesített bírósághoz való jog valamennyi feltételét is. (ABH 1998, 91, 98–99.) Az Alkotmánybíróság értelmezésében tehát a tisztességes eljáráshoz fűződő jog körébe tartozik a hatékony bírói jogvédelem követelménye, amely szerint a jogi szabályozással szemben alkotmányos igény, hogy a perbe vitt jogokról a bíróság érdemben dönthessen. Önmagában a bírói út igénybevétele formális biztosítása ugyanis nem elegendő az eljárásjogi garanciák teljesedéséhez, hiszen az alkotmányos szabályban előírt garanciák éppen azt a célt szolgálják, hogy azok megtartásával a bíróság a véglegesség igényével hozhasson érdemi döntést. A tisztességes eljárás követelménye tehát magában foglalja a hatékony bírói jogvédelem igényét is” (Indokolás [24]). „Az Alkotmánybíróság korábbi döntései szerint egy eljárás tisztességességét mindig esetről estre lehet csak megítélni, a konkrét ügy körülményeinek figyelembe vételével, ettől függetlenül ugyanakkor nevesíteni lehet számos olyan követelményt, amelyeknek egy eljárásnak meg kell felelnie ahhoz, hogy tisztességesnek minősüljön. Polgári peres eljárásban így a tisztességes bírósági

tárgyalás követelményének része a bírósághoz fordulás joga {3215/2014. (IX. 22.) AB határozat, Indokolás [11]–[13]}, a tárgyalás igazságosságának biztosítása {36/2014. (XII. 18.) AB határozat, Indokolás [66]}, a tárgyalás nyilvánossága és a bírósági döntés nyilvános kihirdetése {22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [49]}, a törvény által létrehozott bíróság {36/2013. (XII. 5.) AB határozat, Indokolás [32]–[34]} független és pártatlan eljárása {21/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [58]}, illetve a perek ésszerű időn belül való befejezése {36/2013. (XII. 5.) AB határozat, Indokolás [38]}." {3025/2016. (II. 23.) AB határozat, Indokolás [19]}

2. A felülvizsgálati eljárás a polgári perben olyan rendkívüli perorvoslat, amely a jogerős ítélettel, illetve a Pp.-ben felsorolt egyes végzésekkel szemben jogszabálysértésre hivatkozva vehető igénybe. A következetes alkotmánybírósági értelmezés szerint a felülvizsgálat – bár eljárásjogi értelemben jogorvoslatnak minősül, de a rendes jogorvoslat, vagyis a fellebbezés kimerítése után illet(het)i meg a feleket – nem hozható érdemi alkotmányossági összefüggésbe az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében foglalt jogorvoslathoz való joggal {pl.: 3025/2016. (II. 23.) AB határozat, Indokolás [24]–[25]}. 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 – akkor is, ha erre egy másik rendkívüli perorvoslati eljárás, a perújítás keretében kerül sor – ki kell elégítenie az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdéséből folyó alkotmányos elvárásokat, különös tekintettel arra, hogy a Kúria ebben az eljárásban a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezheti, s ahelyett akár maga hozhat új érdemi határozatot [Pp. 275. § (4) bekezdés]. Így ehhez az ítélethez fűződik majd jogerőhatás, és – tartalmától függően – ez válik végrehajthatóvá.

3. Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése hasonló eljárási elvek és megközelítések mentén garantálja a tisztességes bírósági eljáráshoz való jogot, mint az 1993. évi XXXI. törvénnyel kihirdetett, az emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én kelt Egyezmény (a továbbiakban: Egyezmény) 6. cikk 1. bekezdése, melynek Magyarország is tagja. Az Alkotmánybíróság ezért eddig is nyomon követte az Emberi Jogok Európai Bíróságának (a továbbiakban: EJB) az ehhez kapcsolódó joggyakorlatát, és azt rendszeresen figyelembe vette. (...)"

Az előzőek alapján tehát a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog magában foglalja a kifejezetten nem nevesített bírósághoz való jog valamennyi feltételét is. Ilyen feltételnek minősül az Alaptörvény 28. cikk és a XXVIII. cikk (1) bekezdés együttes értelmezéséből következő indokolási kötelezettség teljesítése is.

Tekintettel arra, hogy a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog érvényesülését nem lehet általánosságban megítélni, hanem azt mindig esetről esetre kell vizsgálni, ebből következik, hogy a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog részjogosítványának, az indokolási kötelezettségnek a teljesítését is mindig az adott eset összes körülményének figyelembe vételével kell megvizsgálni.

A 3027/2018. (II. 6.) AB határozat idézett része alapján a tisztességes bírósági eljáráshoz való jognak a felülvizsgálati eljárásokban is érvényesülnie kell. Ezért a tisztességes bírósági eljáráshoz való jognak, illetve részjogosítványának, az indokolási kötelezettség teljesítésének

az indítványozó jelen alkotmányjogi panaszával érintett Kúria ítélete vonatkozásában is érvényesülnie kellett.

Álláspontunk szerint az indítványozó alkotmányjogi panaszával támadott Kúria ítélet nem tesz eleget az indokolási kötelezettségnek a következők miatt.

A tisztességes bírósági eljáráshoz való jog érvényesülésének vizsgálata kapcsán a tisztelt Alkotmánybíróság a fent idézett AB határozat alapján figyelemmel van az Emberi Jogok Európai Bíróságának gyakorlatára is.

A 1993. évi XXXI. törvénnyel kihirdetett Emberi Jogok és Alapvető Szabadságok Védelméről szóló egyezmény (a továbbiakban: Emberi Jogok Európai Egyezménye) 6. cikk 1. pontjában szintén szerepel a tisztességes eljáráshoz való jog:

„1. Mindenkinek joga van arra, hogy ügyét a törvény által létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen nyilvánosan és ésszerű időn belül tárgyalja, és hozzon határozatot polgári jogi jogai és kötelezettségei tárgyában, illetőleg az ellene felhozott büntetőjogi vádak megalapozottságát illetően.”

Megjegyezzük, hogy a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog részjogosítványait az Európai Unió Alapjogi Chartájának (2012/C 326/02) 20-21. és 47. cikkei is tartalmazzák:

20. cikk - A törvény előtti egyenlőség „A törvény előtt mindenki egyenlő.”

21. cikk - A megkülönböztetés tilalma „(1) Tilos minden megkülönböztetés, így különösen a nem, faj, szín, etnikai vagy társadalmi származás, genetikai tulajdonság, nyelv, vallás vagy meggyőződés, politikai vagy más vélemény, nemzeti kisebbséghez tartozás, vagyoni helyzet, születés, fogyatékosság, kor vagy szexuális irányultság alapján történő megkülönböztetés.

(2) A Szerződések alkalmazási körében és az azokban foglalt különös rendelkezések sérelme nélkül, tilos az állampolgárság alapján történő minden megkülönböztetés.”

47. cikk - A hatékony jogorvoslathoz és a tisztességes eljáráshoz való jog „Mindenkinek, akinek az Unió joga által biztosított jogait és szabadságait megsértették, az e cikkben megállapított feltételek mellett joga van a bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz.

Mindenkinek joga van arra, hogy ügyét a törvény által megelőzően létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen, nyilvánosan és ésszerű időn belül tárgyalja. Mindenkinek biztosítani kell a lehetőséget tanácsadás, védelem és képviselő igénybevételéhez.

Azoknak, akik nem rendelkeznek elégséges pénzeszközökkel, költségmentességet kell biztosítani, amennyiben az igazságszolgáltatás hatékony igénybevételéhez erre szükség van.”

Az Emberi Jogok Európai Bíróságának a bírói indokolási kötelezettséggel kapcsolatos joggyakorlatát mutatják be a 18/2019. (VI. 12.) AB határozat 49. és 50. pontjai:

„3. Az Alkotmánybíróság a 7/2013. (III. 1.) AB határozatában a tisztességes eljáráshoz való jogot annak egyik részjogosítványával - az indokolt bírói döntéshez való joggal - összefüggésben vizsgálta. Ebben részletesen áttekintette az Emberi Jogok Európai Bíróságának az indokolt bírói döntéshez való joggal kapcsolatos gyakorlatát (Indokolás [31]-[33]). Erre alapítva pedig rámutatott, hogy valamely részletkérdésre vonatkozó indokolás teljes elmaradása nem, míg egy lényegesebb

kérdésre vonatkozó hiányos indokolás viszont a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog megsértését idézi elő [Tatishvili kontra Oroszország (1509/02.) 2007. február 22., 58. bekezdés; Grădinar kontra Moldova (7170/02.) 2008. április 8., 107. bekezdés; Sholokhov kontra Örményország és Moldova (40358/05.) 2012. július 31., 67. bekezdés]. A döntéssel szemben feltétlen elvárás, hogy a bíróság az ügy lényegi részeit a szükséges alapossággal vizsgálja meg, és erről a vizsgálatáról a határozatának indokolásában is adjon számot. Az indokolási kötelezettség teljesítésének vizsgálatakor figyelemmel kell lenni arra is, hogy az indokolás hiánya vagy fogyatékossága valamely fél írásban megfogalmazott, világosan és pontosan körülírt kérdésére érinti-e [Hiro Balani kontra Spanyolország (18064/91.) 1994. december 9., 28. bekezdés; Ruiz Torija kontra Spanyolország (18390/91.) 1994. december 9., 30. bekezdés; Ilyadi kontra Oroszország (6642/05.) 2011. május 5., 44. bekezdés].

Összességében tehát „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 részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon” {7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [34]}.”

A bíróságoknak, így az indítványozó jelen alkotmányjogi panaszával érintett Kúria ítéletet megelőző felülvizsgálati eljárásban a Kúriának tehát a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog alkotmányos követelményéből adódóan az indítványozó felülvizsgálati kérelmében foglalt észrevételeit kellő alapossággal meg kellett vizsgálnia és a vizsgálatnak a Kúria döntéséből is egyértelműnek kell lennie.

Az indokolási kötelezettség teljesítésének vizsgálata kapcsán a figyelembe veendő szempontrendszer többek között a IV/03061/2012. számú ügyben hozott 7/2013. (III. 1.) AB határozat 34. pontja is egyértelműsíti:

„Ehhez képest az Alkotmánybíróság által vizsgált, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rejlő indokolási kötelezettség alkotmányos követelménye a bíróság döntési szabadságának abszolút korlátját jelenti, nevezetesen azt, hogy döntésének 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 részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon. Ennek megítéléséhez az Alkotmánybíróság vizsgálja a jogvita természetét, az alkalmazandó eljárási törvény rendelkezéseit, a felek által az adott ügyben előterjesztett kérelmeket és észrevételeket, valamint az ügyben választ igénylő lényeges kérdéseket.”

A tisztességes bírósági eljáráshoz való jognak az indokolási kötelezettséggel kapcsolatos részjogosítványa tehát abban az esetben teljesül, hogy a bíróság a feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal megvizsgálják és ez a vizsgálat a határozatból is kitűnik.

Álláspontunk szerint a Kúria az ítéletében a cukor értékesítés körében tett megállapítások vonatkozásában a felülvizsgálati kérelemben előadott alábbi lényeges észrevételekre vagy

egyáltalán nem, vagy csak hiányos indokolást adott – azaz a Kúria ítélete a következők miatt sérti az indítványozó tisztességes bírósági eljáráshoz való jogát:

- A Kúria nem vizsgálata a felülvizsgálati kérelem 7.1. pont első alpontjában az indítványozó által kifejtett azon körülményeket, hogy míg a másfokú adóhatóság adókijátszást megalapozó értékesítési láncolatra alapította a döntését, addig az elsőfokú bíróság jogsértő módon módosította a megállapítás alapját és arra jutott, hogy körhintacsálás valósult meg.
- A Kúria nem vizsgálata a felülvizsgálati kérelem 7.1. pont második alpontjában részletezett észrevételt sem, miszerint az elsőfokú bíróság iratellenesen rögzítette azt, hogy az indítványozó módosította a láncolatot. Valójában semmilyen módosítás nem történt, az indítványozó a keresetlevélben még ábrával is szemléltette, hogy az elsőfokú bíróság kettő önálló értékesítési csatornát kapcsolt össze jogsértő módon.
- A Kúria nem vizsgálata a felülvizsgálati kérelem 7.1. pont harmadik alpontjában kifejtett észrevételt sem. Az indítványozó ebben kifejtette, hogy a hatósági határidőt módosító végzés nem alkalmas joghatás kiváltására. Bár az adóbírság kiszabás és a hatósági határidő elmulasztásának kapcsolatát érintőlegesen vizsgálta a Kúria, azonban ebből nem vezethető le az, hogy a határidőt hosszabbító végzés közlésének vizsgálatára is sor került volna.
- A Kúria nem vizsgálata a felülvizsgálati kérelem 7.2.3. pontjában részletezett észrevételt, miszerint az elsőfokú ítélet összemosta a kisértékű termékekre (a Kúria ítéletben ez műanyagáruként szerepel), a cukor, valamint az étolaj értékesítésére vonatkozó megállapításokat. Ebből kifolyólag maga a Kúria ítélet is összemossa azokat. A Kúria az ítélet rendelkező részében foglaltak alapján az elsőfokú adóhatóságnak kizárólag a műanyagáru beszerzések vonatkozásában kell új eljárást lefolytatnia (mivel az elsőfokú bíróság ítéletét az elsőfokú adóhatósági határozatra is kiterjedően csak a műanyagáru beszerzésre vonatkozó részében semmisítette meg). Az ítélet indokolási részében a műanyagáru értékesítése kapcsán kifejtett álláspontját tartalmazó részekben kívül (a 47. ponttól kezdődően) kizárólag azt fejtette ki, hogy a cukor értékesítés körében megalapozottnak tartotta az elsőfokú bíróság döntését, mivel a [REDACTED] ként jelölt társaság [REDACTED] és az indítványozó között személyi összefonódást tárt fel az elsőfokú adóhatóság. A Kúria ítélet nem tér ki viszont az étolaj beszerzésekre, melyeket a Kúria által [REDACTED] jelölt társaságtól [REDACTED] szerzett be az indítványozó. Továbbá azon cukorbeszerzésekkel kapcsolatos Kúria álláspont is hiányzik a Kúria ítélet indokolásából, melyeket az indítványozó szintén a [REDACTED] től szerzett be – hiszen a [REDACTED] vel kapcsolatos Kúria indokolás nyilvánvalóan nem alapozhatja meg egy harmadik tételt történő cukorbeszerzés vonatkozásában tett megállapításokat.
- A Kúria nem fejtette ki az általa hatályában fenntartott ítéleti megállapítással kapcsolatos azon ellentmondásra sem az álláspontját, amit a felülvizsgálati kérelem 7.2.4. - 7.2.7. és a 7.3.5. pontjaiban részletezett az indítványozó.

Álláspontunk szerint a fentiekben előadottak alátámasztják, hogy az indítványozó tisztességes bírósági eljáráshoz való, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rögzített joga súlyosan sérült azáltal, hogy a Kúria ítéletének indokolása hiányos, ugyanis abból nem állapítható meg, hogy az indítványozó felülvizsgálati kérelmében részletezett valamennyi lényeges észrevétel tárgyát képezte-e a Kúria felülvizsgálatának, továbbá az azokkal kapcsolatos Kúria álláspontot sem tartalmazza a Kúria ítélete.

9.3. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdése szerinti ártatlanság vélelmét

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdése alapján mindenkit megillet az ártatlanság véelme, ugyanis senki nem tekinthető bűnösnek mindaddig, amíg büntetőjogi felelősségét a bíróság jogerős határozata nem állapította meg.

Az ártatlanság vélelmét az Emberi Jogok Európai Egyezménye is tartalmazza, annak 6. cikk 2. bekezdése a következőket rögzíti:

„Minden bűncselekménnyel gyanúsított személyt mindaddig ártatlannak kell vélelmezni, amíg bűnösségét a törvénynek megfelelően meg nem állapították.”

Tekintettel arra, hogy az Emberi Jogok Európai Egyezménye is a tisztességes bírósági eljáráshoz (tisztességes tárgyaláshoz) való jog részjogosítványaként rögzíti az ártatlanság vélelmét, így a 9.2. pontban levezetettek miatt az Emberi Jogok Európai Bíróságának ártatlanság vélelmével kapcsolatban kimunkált gyakorlata az alkotmányjogi panasz elbírálások során is releváns lehet.

Az Emberi Jogok Európai Bírósága az EJEB2014. 51269/07. számú, a Pákozdi kontra Magyarország ügyben arra a következtetésre jutott, hogy az adóbírságra vonatkozó szabályok általános természete és a büntetések célja következtében már az 50%-os mértékű adóbírság kiszabása is az Emberi Jogok Európai Egyezménye 6. Cikkének értelmezésében büntetőjogi vád emelését valósított meg, ezért az adott eljárásra vonatkoznak a büntetőjogi garanciák – így vonatkozik rá az ártatlanság véelme is. Az Emberi Jogok Európai Bírósága a következők miatt állapította meg a szabályok alkalmazhatóságát:

*„16. A kérelmező azt állította, hogy a kirótt adóbírságok a 6. cikk 1. bekezdése szerinti „büntetőjogi vádnak” minősülnek. Rámutatott, hogy jelentős büntetést szabtak ki rá. Véleménye szerint a kérelem nem összeegyeztethetetlen *ratione materiae* az Egyezmény rendelkezéseivel.*

17. A Bíróság megjegyzi, hogy jelen eset olyan eljárást érint, amelyben a kérelmezőnek az adóbevallásban elkövetett hiba, majd adótartozás megállapítása után személyi jövedelemadót, 50%-os bírságot és kamatot kellett megfizetnie. A Bíróság következetesen kimondta, hogy az adóbevallás és az adóbírságok a 6. cikkének polgári jogi vonatkozásán kívül esnek (ld. Ferrazzini v. Italy [GC], no. 44759/98, § 29, ECHR 2001-VII; és Jussila v. Finland [GC], no. 73053/01, § 29, ECHR 2006-XIII). A kérdés tehát az, hogy jelen esetben az eljárás a 6. cikk autonóm értelmezése szerint „büntetőjoginak” minősül-e és így vonatkoznak-e rá az abban foglalt garanciák.

18. A Bíróság esetjoga három kritériumot állapít meg, amely alapján eldönthető, hogy az Egyezmény 6. cikke szerinti „büntetőjogi vád” esete fennáll-e. Az első ilyen feltétel a jogsértés hazai jog szerinti minősítése, a második a jogsértés természete, a harmadik pedig az érintett személyt fenyegető büntetés súlyosságának a természete és mértéke (ld. Engel and Others v. the Netherlands, 8 June 1976, Series A no. 22). A második és harmadik feltételek vagylagosak és nem szükségszerűen kumulatívak. Ez azonban nem zárja ki a kumulatív megközelítést, amennyiben a feltételek külön-külön történő megvizsgálása mellett nem lehetséges annak egyértelmű eldöntése, hogy beszélhetünk-e „büntetőjogi vádról” (ld. különösen, Janosevic v. Sweden, no. 34619/97, § 67, ECHR 2002-VII; és Jussila, fent hivatkozott, §§ 30-31).

19. A bírságok hazai minősítését illetően a Bíróság megjegyzi, hogy azok nem a büntetőjog hatálya alá tartoznak, hanem az adózás hatálya alá. Továbbá, a magyar jogban a bírságok nem a büntetőjogi szankciók körébe tartoznak, hanem

inkább közigazgatási szankciónak minősülnek, és nem kapcsolódnak hozzájuk a büntetett előélethez fűződő következmények. Ebből kifolyólag a bírságokat a hazai jogban nem lehet a büntetőjog alá tartozónak tekinteni. Azonban ez a megfontolás nem ügydöntő.

20. A második feltételt megvizsgálva, nevezetesen a kérelmező magatartásának felróhatóságát, a Bíróság úgy véli, hogy az adóhatóság azért rótt ki a kérelmezőre bírságot, mert az a személyi jövedelemadóval kapcsolatban pontatlan adatokat szolgáltatott, és ez az általános adójogi szabályozás (ld. a fenti 12. szakaszt) szerint a Magyarországon adóköteles valamennyi személyre, nem pedig csak egy meghatározott jogállású személyekből álló korlátozott csoportra érvényes.

Továbbá, nyilvánvaló, hogy az adóbírság alkalmazása nem kártérítési célú, hanem büntetésként szolgál, hogy elrettentsen a jogsértés újbóli elkövetésétől és szankcionálja az adófizetési kötelezettség megszegését. Ez alapján megállapítható, hogy a bírságot elrettentési és büntetési célú szabály alapján rótták ki.

21. A lehetséges büntetés súlyosságát illetően (ld. a fenti 12. szakaszt), az adóbírságot az adóhiány összegének százalékában határozzák meg, általában 50%-ban felső határ nélkül. A jelen esetben az adóhatóság által kirótt, 5.480.808 HUF (19.500 EUR) összegű bírság valóban jelentős volt. Mivel nincs arra utaló jel, hogy a bírósági felülvizsgálat során magasabb összegű adóbírságot állapíthattak volna meg, maga a kirótt bírság jelzi, hogy a bírósági eljárásnak mi volt a tétje.

22. A Bíróság véleménye szerint, az adóbírságokra vonatkozó szabályok általános természete és a büntetések célja azt mutatja, hogy a kérelmezővel szemben az Egyezmény 6. Cikkének értelmezésében büntetőjogi vádat emeltek, amelyet a kiszabott büntetés súlyossága is bizonyít. A 6. Cikk ezért alkalmazandó a bírósági felülvizsgálatra.

Az indítványozóval szemben az elsőfokú adóhatóság 50%-os mértékű, 52.993.000 forint összegű adóbírságot alkalmazott, amit a másodfokú adóhatóság további 158.979.000 forint előírásával 200%-ra emelt fel. Az indítványozóval szemben kiszabott adóbírság tehát a fent bemutatott esethez hasonlóan szintén jelentős mértékű. Ebből kiindulva álláspontunk szerint az indítványozóval szembeni, a jelen alkotmányjogi panasszal érintett ügyben szintén megvalósult az Emberi Jogok Európai Egyezménye 6. cikke szerinti büntetőjogi vád emelése, így az eljárásra a büntetőjogi garanciákat is alkalmazni kellett.

Álláspontunk szerint az indítványozó jelen alkotmányjogi panasz indítványával érintett döntésének meghozatala során a Kúria nem volt tekintettel az indítványozót megillető büntetőjogi garanciákra, így az ártatlanság vélelmére sem, az alábbiakban részletezték miatt.

A Kúria által hatályában fenntartott 200%-os mértékű adóbírság jogalapját az Art. 170. § (1) bekezdése képezte:

„Adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Az adóbírság mértéke - ha e törvény másként nem rendelkezik - az adóhiány 50%-a. Az adóbírság mértéke az adóhiány 200%-a, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. Adóbírságot állapít meg az adóhatóság akkor is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtotta be támogatási, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelmét, vagy igénylésre, támogatásra, visszatérítésre vonatkozó bevallását, és a jogosultság hiányát az adóhatóság a kiutalás előtt megállapította. A bírság alapja ilyen esetben a jogosulatlanul igényelt összeg.”

Az Art. 170. § (1) bekezdése alapján tehát főszabály szerint az adóbírság maximális összege 50% mértékű, az indítványozónál kiszabott 200% mértékű adóbírságot csak meghatározott körülmények fennállása esetén lehet kiszabni – csak és kizárólag akkor, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.

Megjegyezzük, hogy a 200% mértékű adóbírság alkalmazása még inkább büntetőjogi jellegű, mintha csak a főszabály szerinti 50% mértékű bírságot alkalmaznák. Ezt az álláspontot a Kúria is rögzítette a EBD2019. B.16 számú döntése 22. pontjában:

„A szankciók címzetti körét vizsgálva megállapítható, hogy az adóbírság minden adózóra vonatkozik, akinél adóhiányt, azaz adózó esetében adókülönbözetet állapít meg az adóhatóság, ami a büntetőjogi jelleg felé mutat. A szankció célját vizsgálva megállapítható, hogy az adóbírság a hazai jogban az adóhiány 50%-a, de meghatározott esetekben annak mértéke 200% is lehet. Mindez ugyancsak az adóbírság megtorló és büntetőjogi jellegére utal.”

A Kúria korábban már abban is állást foglalt, hogy 200% mértékű adóbírság kizárólag az adott adózó szándékos és aktív magatartása esetén alkalmazható. Ezzel kapcsolatban a Kfv. 35.036/2018/10. számú döntésében a következőket rögzítette:

„[35] Az Art. 170. § (1) bekezdése szerint adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Az adóbírság mértéke - ha e törvény másként nem rendelkezik - az adóhiány 50%-a. Az adóbírság mértéke az adóhiány 200%-a, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.

[36] A Kúria az 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményében foglalta össze annak gyakorlatát, hogy milyen adózói magatartás esetén vitatható az áfa levonási jog érvényesítése. A vélemény a számlabefogadó magatartásának adóhatóság általi vizsgálata szempontjából három csoportot határolt el:

1. Ha a számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg, akkor nem kell vizsgálni, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

2. Ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor - a tényállás függvényében - vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

3. Ha a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg, az adóigazgatási eljárásban vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

[37] A KMK véleményben foglaltak az áfa adónemhez tartozó adóügyekben az adóbírság kérdésében már korábbi eseti döntésekben is megjelentek. A Kúria pl. Kfv.V.35.663/2014/4., Kfv.I.35.280/2015/6., Kfv.I.35.038/2017/6. számú ítéleteiben irányadónak tekintette, hogy az Art. érintett rendelkezésének alkalmazásához szükséges, hogy tudatos adóelkerülésről legyen szó, hogy az adózó tevőlegesen vegyen részt a bevétel eltitkolásában, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításában, megsemmisítésében. Csupán az ésszerűen elvárható intézkedések elmaradása nem vezethet a 200%-os mérték alkalmazásához.”

Az adóelkerüléssel kapcsolatos adózói tevőleges (aktív), illetve passzív magatartással kapcsolatban a Kúria az 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményben a következőket fejtette ki:

„Aktívnak minősül a magatartása, ha tevőlegesen lépett fel a jogellenes adóelőny megszerzése érdekében, azaz alapvetően járult hozzá a mesterséges ügylet vagy ügyletek kialakításához. Ekkor nem szükséges vizsgálni a számlabefogadó tudattartalmát, hanem azon cselekedeteit kell feltárni, amelyek bizonyítják, hogy elsődleges alakítója volt az ellenőrzés alá vont ügyletnek vagy láncnak.

Passzívnak minősül a magatartása, ha a másik adóalany által felkinált feltételeket, körülményeket az ügylet lebonyolítása során nem vizsgálta. Ekkor feltárandó a számlabefogadó tudattartalma, hiszen azt kell bizonyítani a közigazgatási eljárásban, hogy tudott, vagy tudnia kellett volna arról, hogy az ügyletet vagy azok láncolatát jogellenes adóelőny megszerzése érdekében mások hozták létre aktívan, és vonták abba bele.”

A Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményében és a Kfv. 35.036/2018/10. számú döntésében részletezettek alapján tehát kizárólag abban az esetben lehet 200 % mértékű adóbírságot kiszabni, ha az adott adózó tevőlegesen lépett fel a mesterséges ügyletek kialakítása és a jogellenes adóelőny megszerzése érdekében. Ebben az esetben szükségtelen a tudattartalom vizsgálata, hiszen az adott adózó cselekedetei bizonyítják, hogy elsődleges alakítója volt a jogellenes ügyletnek. Ha viszont az adóhiány megállapításához az adózó tudattartalmának a vizsgálata szükséges, mert passzív magatartást tanúsított a jogellenes ügyletekkel kapcsolatban, akkor az adóbírság kiszabása esetén nem merülhet fel a 200 % mérték alkalmazása.

Kiemeljük, hogy a Kúria fent bemutatott álláspontja véleményünk szerint az adóbírság kiszabása vonatkozásában alkalmazandó Emberi Jogok Európai Egyezmény 6. cikke szerinti büntetőjogi garanciákkal is összhangban áll. A jogellenes adóelőny elérése érdekében tanúsított aktív magatartás adóhatóság általi bizonyítása esetén értelemszerűen már nem merülhet fel az ártatlanság vélelme miatti 200 % mértékű adóbírság kiszabásának mellőzése, míg a passzív magatartás esetén viszont egyértelműen felmerül.

Az indítványozó alkotmányjogi panaszával érintett ügyben a másodfokú adóhatóság a 2234359513 számú határozatának 11. oldalán egyértelműen rögzítette, hogy a bünszövetséget aktívan működtető személy [REDACTED] külföldi állampolgár volt:

„Ezen túlmenően az elsőfokú adóhatóság felhasználta a NAV Észak-alföldi Bűnügyi Igazgatósága előtt 63015/204/2015.b.ü. számon folyamatban lévő eljárás során felderítetteket is. Ennek lényege szerint a [REDACTED] külföldi állampolgár által létrehozott és irányított bünszövetség 2013. évtől kezdődően a Közösség tagállamaiból – [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] – kristálycukor, étolaj és egyéb árubeszerzéseket valósított meg. A román beszerzések jelentős része a [REDACTED] [REDACTED] ügyvezetése alatt álló [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] s.r.l.-től történik. Az árukat Magyarországon adófizetése nélkül hozzák forgalomba, melyhez időszakonként újabb társaságokat vesznek igénybe úgy, hogy az addigi értékesítést végző társaság való működtetési szándék nélkül kerül átírásra más személy nevére. A bünszövetség tagja többek között az [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] ügyvezető -, a vállalkozások és a bünszövetség irányítását [REDACTED] [REDACTED] látta el. A cégek képviselőit [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] utasította, a vevőkkel, a könyvelőkkel is ő tartotta a kapcsolatot (...)”

Sem az elsőfokú adóhatóság, sem a másodfokú adóhatóság nem bizonyította azt, hogy az indítványozó aktív magatartással segítette volna a [REDACTED] által irányított bünszövetséget. Az indítványozó terhére szóló megállapítások hatályában fenntartását a Kúria is azzal indokolta, hogy az indítványozó szerinte tudott az adókijátszásról, azaz a Kúria

álláspontja sem az volt, hogy az indítványozó aktív magatartással hozzájárult a jogellenes ügyletnek, hanem az, hogy az indítványozó passzív volt:

„A jogerős ítéletnek és alperesi határozatnak a cukor értékesítés körében elfoglalt álláspontjával a Kúria a felperesi felülvizsgálati kérelemben írtak ellenére egyetértett. Az adóhatóság ugyanis a felperes magatartásának megítéléséhez kapcsolódó, olyan plusz tényállási elemet tárt fel, mely alkalmas volt annak igazolására, hogy a felperes tudott arról, hogy adókijátszásban vesz részt. A Kúria kiemelt jelentőséget tulajdonított annak, hogy a ■■■ a felperes alkalmazásában álló személy képviselte, ő járt el a ■■■ oldaláról a gazdasági kapcsolat kialakításában, fenntartásában, irányította a szállításokat. Erről a személyi egybeesésről a felperes is tudomással bírt. A vevő és eladó képviselő személyének egybeesése, a könyvelő személyének azonossága olyan tényezők, ami a feltárt egyéb tényállási elemek mellett megerősítették az alperesi határozatban az adólevonási jog kapcsán rögzített álláspontot. A cukor értékesítéssel összefüggésben megállapított tényállás nem minősíthető bizonytalannak, azt az adóhatóság részletesen feltárta, a bizonyítékokat értékelte, határozata a bizonyítékok mérlegelését tartalmazza, az általa megállapított tényállás a bizonyítékokkal kellően alátámasztott.”

Tekintettel arra, hogy a Kúria szerint az indítványozó magatartása az adóhatóság által feltárt jogellenes ügylet tekintetében passzív volt, így 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményében és a Kfv. 35.036/2018/10. számú döntésében részletezettek alapján az indítványozó terhére kiszabott adóbírság mértéke az 50%-ot nem haladhatta volna meg. Azzal, hogy a Kúria figyelmen kívül hagyta a saját gyakorlatát és hatályában fenntartotta a 200 %-os mértékű adóbírságot jogszerűnek minősítő elsőfokú ítéletrészt, az előzőekben levezetettek szerint az indítványozót megillető ártatlanság vélelmét is megsértette.

10. A Kúria által lefolytatott felülvizsgálati eljárásban alkalmazott alaptörvény-ellenes jogszabálynak, valamint az indítványozó Alaptörvényben biztosított, a Kúria eljárásával megsértett garanciális jogának megnevezése

10.1. A Kúria felülvizsgálati eljárásában alkalmazott Art. 170. § (1) bekezdés második fordulata alaptörvény-ellenes

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

10.2. A Kúria felülvizsgálati eljárásában alkalmazott alaptörvény-ellenes jogszabályi rendelkezés sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (2) bekezdése szerinti büntetőjogi garanciákat, így az ártatlanság vélelmét, valamint felveti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésben rögzített jogállamiság fogalmából levezethető arányosság és jogbiztonság követelményének sérelmét, illetve az Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdésből is következő kétszeres értékelés tilalmának sérelmét, továbbá az Alaptörvény II. cikk (1) bekezdésében rögzített emberi méltóságból levezethető bűnösségen alapuló felelősség elvének sérelmét is

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

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

Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdés „A jogorvoslat törvényben meghatározott rendkívüli esetei kivételével senki nem vonható büntetőeljárás alá, és nem ítéltető el olyan bűncselekményért, amely miatt Magyarországon vagy - nemzetközi szerződés, illetve az Európai Unió jogi aktusa által meghatározott körben - más államban törvénynek megfelelően már jogerősen felmentették vagy elítélték.”

Alaptörvény II. cikk Az emberi méltóság sérthetetlen. Minden embernek joga van az élethez és az emberi méltósághoz, a magzat életét a fogantatástól kezdve védelem illeti meg.

11. Az alkotmányjogi panasz indítványunkkal támadott Kúria ítéletet megelőző bírósági eljárásban alkalmazott jogszabály alaptörvény-ellenességének és az okozott jogsérelemnek a kifejtése

Álláspontunk szerint az Art. 170. § (1) bekezdésének 200 % mértékű adóbírság kiszabására vonatkozó rendelkezése az alábbiakban részletezettek miatt alaptörvény-ellenes és ezért alkalmazása sérti a jelen alkotmányjogi panaszt előterjesztő indítványozó Alaptörvényben biztosított garanciális jogait.

Előjáróban szeretnénk rögzíteni, hogy az Art-t 2018. január 1-től az *adóigazgatási rendtartásról* szóló 2017. évi CL. törvény 138. §-a hatályon kívül helyezte. Az átmeneti rendelkezések alapján az Art-t már csak a 2018. január 1-ét megelőzően indult adóigazgatási eljárásokban kell alkalmazni. A 36/2008. (IV. 3.) AB határozatban foglaltak alapján azonban ez nem akadályozza az Art. 170. (1) bekezdés második fordulat alaptörvény-ellenessége vizsgálatának:

„Az Alkotmánybíróság következetesen érvényesített gyakorlata, hogy hatályon kívül helyezett jogszabályi rendelkezés alkotmányosságának vizsgálatát kizárólag akkor végzi el, ha annak alkalmazhatósága is eldöntendő kérdés (335/B/1990. AB határozat, ABH 1990, 261, 262.). A konkrét normakontroll két esetében, az Alkotmánybíróságról szóló 1989. évi XXXII. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 38. § (1) bekezdésében foglalt bírói kezdeményezés és 48. § szerinti alkotmányjogi panasz alapján - mivel ilyenkor alkalmazási tilalom kimondására van lehetőség - az Alkotmánybíróság a már nem hatályos rendelkezés alkotmányellenességét is vizsgálja [10/1992. (II. 25.) AB határozat, ABH 1992, 72, 76.]”

Megjegyezzük továbbá, hogy mivel a 200 % mértékű adóbírság rendelkezéseket a jelenleg hatályos adóigazgatási eljárásjogi törvény, az *adózás rendjéről* szóló 2017. évi CL. törvény 215. § (4) bekezdése is tartalmazza, sőt annak alkalmazási körét ki is szélesítette, így a Tisztelt Alkotmánybíróság döntése a 200 % mértékű adóbírság alaptörvény-ellenességével kapcsolatban emiatt is kiemelt jelentőségű.

Az Art. 170. § (1) bekezdésének 200 % mértékű adóbírsággal kapcsolatos rendelkezéseit az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény 349. §-a emelte be az eljárásjogi törvénybe. A 349. §-hoz fűzött indokolás a következő:

„Az 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. A gyakorlati értelmezési zavarok és a bírságolási szigor növelése a minősített adózók lényegesen „kedvezményesebb” adómértékének megszüntetését is indokoltá teszi.”

A jogszabály indokolása a 200 % mértékű adóbírság alkalmazását egyértelműen a bizonylatokat és könyveket meghamisító, iratokat megsemmisítő jogellenes, aktív magatartásokhoz köti.

Ebből adódóan, ha az adóigazgatási eljárási szabályokat alkalmazó adóhatóság úgy ítéli meg, hogy a bevallások utólagos ellenőrzése (vagy a jelenleg hatályos szabályok alapján adóellenőrzés) alá vont adózó szándékos, tevőleges magatartása jogszerűtlen adóelőny megszerzésére irányuló csalárd magatartást valósított meg, és ennek érdekében pl. bizonylatokat „hamisít meg”, akkor az Art. 170. § (1) bekezdés második fordulata alapján szankcióként az adójogszabályok alapján megállapított adóhiány kétszeresét kell kiszabnia.

A fenti jogszabályi indokolás és az Art. megfogalmazása és alkalmazása alapján – tekintve a rendelkezés tartalmát, az elkövetési magatartást és a szándékot is – a jelen alkotmányjogi indítvánnyal támadott rendelkezésnek büntető-tényállási tartalma van.

Álláspontunk szerint annak, hogy egy büntető tényállás és ennek büntető szankciója nem a büntetőjogi kódexben, hanem egy közigazgatási jogi jogszabályban található, már önmagában megalapozza a rendelkezés alaptörvény-ellenességét.

A rendelkezés Alaptörvénybe ütközését erősíti álláspontunk szerint az is, hogy a 200 % mértékű adóbírságra vonatkozó rendelkezés jogszabályi megfogalmazása viszont eléggé bizonytalan (bevétel eltitkolással, vagy dokumentumok meghamisításával vagy megsemmisítésével „összefüggő” cselekményeket kell szankcionálni). Emiatt magának a jogszabályi rendelkezésnek az alkalmazási gyakorlata is teljesen eshetőleges. Mivel a rendelkezésből nem lehet megállapítani, hogy valójában mi is a bizonyítottság elvárt szintje (mikor állapítható meg az „összefüggő” cselekmény), így a 200 % mértékű adóbírság alkalmazása esetről esetre változhat. Azaz attól függően fognak az adott adóigazgatási eljárásban az adókülönbözetből adóhiánynak minősülő összeg kétszeresének megfelelő összegű adóbírságot kiszabni, hogy az adott elsőfokú adóhatóság hogyan értelmezi a bizonyítottság elvárt szintjét és mit tekint elkövetési magatartásnak.

Tovább súlyosbítja a rendelkezés alkalmazásával elkövetett alaptörvény-ellenes eljárást, hogy a büntető szankciót, 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. Másképpen fogalmazva, 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. Az Art. vonatkozó rendelkezése során van ugyan utalás a jogi személy adott ügyben eljáró tagjára, illetve alkalmazottjára, ugyanakkor a gyakorlatban soha nem kerül tisztázásra és kimondásra, hogy egyáltalán konkrétan ki, mikor, milyen elkövetési magatartással valósítja meg a 200%-os bírságolásra okot adó törvényi tényállást. Ebben a kérdésben a jogszabály és a jogalkalmazói gyakorlat semmiféle tényállás-tisztázási 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. Ezt a Kúria is megerősítette a Kfv.I.35.646/2016/6. számú döntésében, melyben a 200 % mértékű adóbírság alkalmazási lehetőségét részleteibe menően vizsgálta:

„A magasabb összegű adóbírság kiszabásának tehát nem feltétele a Btk.-ban rögzített tényállás megvalósulása és bizonyítása, hanem „legendő” egy tudatos és az adó kijátszására irányuló magatartás adózói megvalósulása, mely során az adóhiány és az azt előidéző, azzal összefüggésben álló csalárd, adókijátszó magatartás cél-eszköz viszonyban áll egymással. (...) A bizonylatok, könyvek és nyilvántartások meghamisításával összefüggő magasabb mértékű adóbírság kiszabása megítélésekor nem a Btk. fogalmi rendszeréből kell kiindulni.”

Ez természetesen formálisan igazolható, hiszen eltérő jogágakról és felelősségre vonásról van elméletben szó, de valójában mégiscsak egy büntetőjogi jellegű elkövetési magatartásról („meghamisításával”) és annak egy büntetőjogi jellegű szankciójáról (a 200%-os adóbírság elég jelentős pénzbírságnak feleltethető meg) van szó. Ez álláspontunk szerint egy egyértelműen büntetőjogi jellegű szankció esetében az Alaptörvénybe ütközik, sértve egyrészt – az előbb levezetettek szerint – az Alaptörvénnyel védett a jogbiztonságot, másrészt jobbra az Alaptörvény generálklauzuláiból levezethető, az Alaptörvényben külön nem nevesített büntetőhatalmi korlátokat, azaz a büntetőjogi garanciákat. Álláspontunk szerint a jelen indítvánnyal támadott rendelkezés alaptörvény-ellenességét alapozza meg az is, hogy a rendelkezés alkalmazása – szintént az előzőekben kifejtett indokolás miatt – sérti (1) a jogállamiság fogalmából levezethető arányosság követelményét (hiszen az adózót sújtó – a megállapított adóhiány kétszeresének megfelelő összegű – adóbírság nem áll arányban az adóhatóság büntetőjogi tényállás feltárási kötelezettségével, pontosabban fogalmazva annak hiányával), (2) 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.

Az Art. 170. § (1) bekezdés 200 % mértékű adóbírságra vonatkozó rendelkezése büntető-tényállást és szankciót tartalmaz, miközben az Art. egy adóeljárási kódex, éppen emiatt a büntetőeljárás garanciái is hiányoznak az Art.-ból. Emiatt az az adózó, akivel szemben alkalmazzák a 200 % mértékű adóbírság rendelkezést, a büntetőjogi felelősséghez szükséges bizonyítás és bizonyítottság hiányát számon sem tudja kérni az eljáró adóhatóságon.

Mivel bár azonos büntetőjogi jellegű tényállásról és szankcióról van szó, de a bizonyítás, tényállás-feltárás követelményei eltérőek, emiatt az adójogi és a büntetőjogi felelősségre vonás összeütközése is megvalósul. Előfordulhat és elő is fordul, hogy míg az adóeljárásban kiszabhatónak tartják a 200%-os bírságot, addig a büntetőeljárás meg sem indul, vagy azt megszüntetik, vagy felmentéssel zárul.

Abban az esetben pedig, amikor ugyanazon cselekmény miatt mind az adójogi büntetés (200 % mértékű adóbírság) kiszabásra, mind a büntetőjogi felelősségre vonásra sor kerül, álláspontunk szerint az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből is következő, de az Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdéséből egyértelműen következő ne bis in idem elvet is sérti.

Mindezek alapján álláspontunk szerint az Art. 171. § (1) bekezdésben foglalt 200 % mértékű adóbírság rendelkezés az Alaptörvénybe ütközik.

Az előzőekben részletezettekre figyelemmel kiemeljük, hogy a jelen alkotmányjogi panaszt indítványozó ügyében sem vált szét az adójogi és a quasi büntetőjogi felelősség, miközben az

indítványozót megillető büntetőjogi garanciák egyáltalán nem érvényesültek sem az adóigazgatási eljárásban, sem az azt követő közigazgatási per során. Ezzel kapcsolatban hivatkozunk a III/1637/2015. AB határozatban foglalt döntésre, amit a Tisztelt Alkotmánybíróság többek között a jogbiztonság sérelmére alapozott. Az ottani ügyben egy alapvetően adózási tényállás megvalósulása – az üzletszerű ingóértékesítés – szolgált volna a büntetőjogi felelősségrevonás alapjául. És bár ott az is külön problémát jelentett, hogy az adójogi, és egyben a büntetőjogi felelősség megállapítása egy Közigazgatási Jogegységi Határozat értelmezésén alapult, azaz a büntetőjog *nullum crimen sine lege* és *nulla poena sine lege* elvei is sérültek, az alapprobléma meglehetősen analóg. Azaz lehet-e egy büntetőjogi tényállást (elkövetési magatartást) és ehhez kapcsolódó felelősség-re-vonást és szankciót egy adótényállásra és annak adóhatósági-bíróági értelmezésére gyakorlatára alapítani. Hiszen amennyiben a 200%-os bírság kiszabásához a közigazgatási szervek kimondhatják pl. a bizonylatok meghamisítását a büntetőeljárás garanciái nélkül, úgy ez egyértelműen büntetőjogi elkövetést és felelősséget telepít egy adózóra.

Mindezek alapján az indítványozó Alaptörvényben biztosított garanciális jogai súlyosan sérültek az alaptörvény-ellenes jogszabályi rendelkezés alkalmazása következtében.

Emiatt kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy az adójogi felelősség-re-vonást fossa meg a büntetőjogi felelősség-re-vonáshoz hasonló tartalmától, azaz a megsértett jogtárgyhoz, az adóhatósággal szemben elvárt, büntetőeljáráshoz képest csekélyebb tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettséghez, valamint az adóeljárásban az adózót megillető – ugyancsak a büntetőeljáráshoz képest szűkebb körű – eljárási garanciákhoz mérten a 200%-os adóbírság törvényi tényállását nyilvánítsa Alaptörvénybe ütközőnek és tiltsa meg a jelen ügyben történő alkalmazhatóságát is.

* * *

Az előzőekben részletezték alapján a Kúria ítélete a jelen alkotmányjogi panasszal érintett részében sérti az Alaptörvény XXIV) cikk (1) bekezdéséből levezethető tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rögzített tisztességes bírósági eljáráshoz való jogot, továbbá az Alaptörvény XXVIII cikk (2) bekezdése szerinti ártatlanság vélelmét is. Ezért kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy egyrészt állapítsa meg a Kúria Kfv.I.35.662/2019/10. iktatószámú ítéletének a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 101.K.27.900/2018/37. számú ítélete műanyagáru beszerzésére vonatkozó részén kívüli részeit hatályában fenntartó része alaptörvény-ellenességét és az Abtv. 43. §-ának megfelelően semmisítse meg azt. Másrészt a jelen indítványban kifejtettek miatt álláspontunk szerint az Art. 170. § (1) bekezdés második fordulata alaptörvény-ellenes, ezért kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságtól, hogy a rendelkezés alaptörvény-ellenességének megállapítása mellett az Abt. 41. § (1) bekezdés alapján rendelje el az alaptörvény-ellenes jogszabályi rendelkezés alkalmazásának a kizárását is.

Budapest, 2020. augusztus 18..

Kérelmünk kedvező elbírálásában bízva,

 indítványozó
képviselőtében eljárva, tisztelettel:

Vámosi-Nagy Ernst & Young
Ügyvédi Iroda

Dr. Sefer Iván, ügyvéd
Vámosi-Nagy Ernst & Young Ügyvédi Iroda