

## AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3086/2020. (III. 18.) AB VÉGZÉSE

### alkotmányjogi panasz visszautasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

v é g z é s t:

Az Alkotmánybíróság a Kúria Kfv.V.35.465/2019/2. számú végzése, valamint a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.044/2019/20. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt visszautasítja.

### I n d o k o l á s

- [1] 1. Az indítványozó az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. §-a alapján, 2019. október 30-án alkotmányjogi panaszt terjesztett elő. Kérte a Kúria Kfv.V.35.465/2019/2. számú végzése, valamint a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.044/2019/20. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését, a NAV Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága 4321177646/2018. iktatószámú határozatára és a NAV Fellebbviteli Igazgatósága 2234410256. iktatószámú határozatára is kiterjedően.
- [2] 1.1. Az indítványra okot adó ügyben a beadvány és mellékletei tartalma szerint az elsőfokú adóhatóság az indítványozónál ellenőrzést tartott és a terhére adóhiányt állapított meg, az adóhiány után bírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. Az indítványozó fellebbezése nyomán a másodfokú adóhatóság az elsőfokú határozatot helybenhagyta. A másodfokú határozattal szemben az indítványozó mint felperes közigazgatási pert indított.
- [3] A Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az indítványozó keresetét elutasította. Az ítélet szerint a rendelkezésre álló iratanyag alapján az volt megállapítható, hogy az elsőfokú adóhatóság a felperes által egy kft.-től agglomerátum (vulkáni eredetű, durvább szemcséjű törmelékes kőzet) beszerzéséről szóló, befogadott számlák esetében megállapította, hogy a számlakibocsátót mesterségesen iktatták közbe egy másik zrt. és a felperes közötti ügyletbe, névleges szerepe számlakibocsátásra és felperes részére az adólevonási jog jogosulatlan megteremtésére korlátozódott. Valójában azonban a felperes a zrt.-től vásárolta meg a kft. által kiszámlázott alapanyagokat, a kft. valós piaci kockázatot nem vállalt, saját erőforrások hiányában tevőlegesen nem vett részt a gazdasági eseményekben, és mivel semmit sem tudott hozzátenni a valós folyamatokhoz, így annak gazdasági eredménye sem kimutatható. Az indítványozóval szemben meghozott adóhatósági határozatok a kft.-nél lefolytatott adóellenőrzési eljárásban hozott, első fokon jogerőre emelkedett határozatban foglalt megállapításokat is alapul vették. Az indítványozó a bírósági eljárásban sérelmezte, hogy a kft.-nél lefolytatott adóellenőrzési eljárásba nem vonták be, a kft.-vel szemben hozott adóhatósági határozattal szemben jogorvoslattal nem élhetett. A bíróság utalt arra, hogy az adóhatóságnak meg kell tagadnia az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy a jogra csalárd módon, visszaélészerűen hivatkoztak. A bíróság egyetértett a másodfokú adóhatóság azon megállapításával, hogy az elsőfokú adóhatóság a tényállástisztázási kötelezettsége körében kétséget kizáróan bizonyította, hogy a számlák szerinti gazdasági események nem a számlák szerinti felek között jöttek létre; a felperes által rendelkezésre bocsátott dokumentumok sem voltak alkalmasak a termékértékesítés számla szerinti felek közötti megvalósulásának igazolására.
- [4] A bíróság ítélete ellen az indítványozó felülvizsgálati kérelmet nyújtott be, a Kúria a Kfv.V.35.465/2019/2. számú végzésével az indítványozó felülvizsgálati kérelmének befogadását megtagadta. Az ügyet véglegesen lezáró végzést az indítványozónak 2019. október 14-én kézbesítették.
- [5] 1.2. Az alkotmányjogi panasz lényege szerint a hatósági eljárások során a tisztességes eljárás [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése] alapvető és szükséges feltétele az ügyféli jogok biztosítása az érintett személyek számára. Az ügyféli jogok sérelme, az ügyféli jogok biztosításának hiánya a hatósági és bírósági eljárások során olyan alapjogsérelmet okoz a jogalanyok számára, mely indokolja és megalapozza az ilyen eljárásokban

született határozatok elleni alkotmányjogi panasz benyújtásának lehetőségét. A panasz kifejezetten az indítványozó ügyféli jogaink, ezen belül többek között az ügyfeleket és érdekelteket megillető indítványozási, észrevételezési jognak, bizonyításhoz és jogorvoslathoz való jognak [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] az alapvető sérelmét kifogásolja a panaszolt eljárások kapcsán. A panasz szerint a Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete kritika nélkül átvette, érdemi eljárási cselekmény nélkül jóváhagyta az adóhatóság jogsértő, tisztességtelen eljárását és döntését, így az adóhatóság alapjogokat sértő eljárása alapvetően befolyásolta az ítélet meghozatalát és tartalmát.

- [6] 1.3. Alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésnek tartja a panasz azt, amikor egy ügyben csupán formális jogorvoslati lehetőség áll az ügyfél rendelkezésére, vagy még attól is teljes egészében elzárják. A jelen esetben a panasz szerint a közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata, mint jogorvoslati lehetőség, pusztán formálisan volt biztosítva az indítványozó részére, hiszen a bíróság érdemben nem vizsgálta az ügyet, az okirati bizonyítékokat, bizonyítási eljárást nem folytatott le.
- [7] 1.4. Továbbá alaptörvény-ellenes eljárási cselekmény volt a panasz szerint a Kúria végzése is, mellyel a felülvizsgálati kérelem befogadását jogellenesen megtagadta, ezzel elzárva az indítványozót a törvény adta további jogorvoslati lehetőségétől. Ez sértette az indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogát [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés], ügyféli jogaitól, az érdemi védekezés lehetőségétől az indítványozó esetét az ügyben, így a lefolytatott tisztességtelen eljárás eredményeképpen állapítottak meg adóhátralékot az indítványozó terhére.
- [8] A panasz szerint az indítványozó mint adózó terhére az adókülönbözetest kizárólag egy, már más eljárásban, más adózóval szemben beszerzett bizonyítékok felhasználásával állapította meg az adóhatóság. Az indítványozó szerint az általa csatolt jelentős mennyiségű okirati bizonyítékokat az adóhatóság figyelmen kívül hagyta, az általa kezdeményezett bizonyítási indítványokat mellőzte, a tényállást a már korábban, más adózó ellen folytatott eljárásban beszerzett, az adóhatóság által szelektált iratok alapján állapították meg.
- [9] Az indítványozó utalt arra, hogy az ügyben az adóhatóság feljelentése alapján indult 07000/129/2016.bü. számú büntetőeljárást bűncselekmény hiányában lezárták, vagyis objektív, független nyomozás is cáfolta az ügylet hatóság által állított fiktív jellegét.
- [10] 1.5. Az indítványozó beadványában igazolási kérelmet is előterjesztett, mert úgy vélte, hogy – a felülvizsgálati eljárás befejezésének bevárása következtében – az alkotmányjogi panasz előterjesztésre nyitva álló határidőt elmulasztotta. Az 1/2019. (XI. 25.) AB Tü. állásfoglalás értelmében az Abtv. 27. § b) pontja szerinti „jogorvoslati lehetőségeit már kimerítette” fordulat a rendes jogorvoslati lehetőségek igénybevételére vonatkozik, az indítványozó nem köteles a felülvizsgálatot és a perújítást, mint rendkívüli jogorvoslatokat is kimeríteni. A folyamatban lévő felülvizsgálati vagy perújítási eljárás ugyanakkor az Alkotmánybíróság eljárásának akadályá. Az indítványozó a Kúria végzését követően az alkotmányjogi panaszt határidőben nyújtotta be, ezért igazolási kérelméértől nem kellett dönten.
- [11] 2. Az Abtv. 56. § (1) bekezdése szerint az Alkotmánybíróság az ügyrendjében meghatározottak szerinti tanácsban eljárva dönt az alkotmányjogi panasz befogadásáról. A (2) bekezdés alapján a tanács mérlegelési jogkörében vizsgálja az alkotmányjogi panasz befogadhatóságának törvényben előírt tartalmi feltételeit, ezek között a 26–27. § szerinti érintettséget, az Alaptörvényben biztosított jogok sérelmét, valamint a 29–31. § szerinti feltételeket. A (3) bekezdés úgy szól, hogy a befogadás visszautasítása esetén a tanács rövidített indokolással ellátott végzést hoz, amelyben megjelöli a visszautasítás indokát.
- [12] 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.
- [13] 3. A panasz kúriai döntést, továbbá közigazgatási és munkaügyi bírósági ítéletet támad. Ezeknek a befogadását külön-külön kell megítélni.
- [14] 3.1. A Kúria végzése az alkotmányjogi panasz értelmében azzal sérti a tisztességes bírósági tárgyaláshoz való jogot, hogy a felülvizsgálati kérelem befogadását a Kúria jogellenesen megtagadta, ezzel elzárva az indítványozót a törvény adta további jogorvoslati lehetőségétől. Az alkotmányjogi panasz a Kúria végzését illetően

a felülvizsgálati kérelem befogadhatóságáról szóló egyes törvényi rendelkezések értelmezését és a konkrét esetre való mikénti alkalmazását kifogásolja.

- [15] Az Alkotmánybíróság az Abtv. 27. §-ából következően nem tekinthető általános felülbírálati fórumnak, és valójában e hatásköre is – az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogának védelmén keresztül – az Alaptörvény védelmét biztosítja [Alaptörvény 24. cikk (1) bekezdés]. A rendes bíróságok által elkövetett vélt vagy valós jogszabálysértések ezért önmagukban nem adhatnak alapot alkotmányjogi panasz előterjesztésére {lásd: 3268/2012. (X. 4.) AB végzés, Indokolás [28]}.
- [16] Az Alkotmánybíróság jogköre az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *d)* pontja és az Abtv. 27. §-a értelmében arra terjed ki, hogy kiküszöbölje a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenességet. Következésképpen a bizonyítékok bírói mérlegelésének és a bírósági eljárás teljes egészének ismételt felülbírálatára nem rendelkezik hatáskörrel {lásd: 3231/2012. (IX. 28.) AB végzés, Indokolás [4]; 3325/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [13]}. Az alkotmányjogi panaszban foglalt érvek alapján nem állapítható meg, hogy a Kúria döntésével kapcsolatban az Abtv. 29. §-ában szereplő feltételek fennállnak.
- [17] 3.2. A bíróság ítéletével kapcsolatban a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelmének megvalósulását az indítványozó abban látta, hogy ügyféli jogai (indítványozási, észrevételezési joga, bizonyításhoz és jogorvoslathoz való joga) sérültek; a bíróság kritika nélkül átvette, érdemi eljárási cselekmény nélkül jóváhagyta az adóhatóság jogsértő, tisztességtelen eljárását és döntését.
- [18] Az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint a bíróságok indokolási kötelezettségéből nem következik a felek által felhozott minden észrevétel egyenként való megcáfolási kötelezettsége, különösen nem a szubjektív elvárásait is kielégítő mélységű érvrendszer bemutatása {3107/2016. (V. 24.) AB határozat, Indokolás [38]; 30/2014. (IX. 30.) AB határozat, Indokolás [89]}. Az indokolási kötelezettség mindössze azt az elvárást támasztja a bírósággal szemben, hogy a döntés indokolásának az ügy érdeme szempontjából releváns kérdésekre kell kiterjednie és nem minden egyes részletre {lásd legutóbb pl. 3159/2018. (V. 16.) AB határozat, Indokolás [31]}.
- [19] A bíróság az adózás rendjéről szóló 2013. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) egyes szabályai [az Art. 1. § (3) bekezdése, (3a) bekezdése, (7) bekezdés, 2. § (1) bekezdése, 97. § (4) bekezdése, 100. § (3)–(4) bekezdése], továbbá az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) több rendelkezése [az Áfa tv. 119. § (1) bekezdése, 120. § *a)* pontja, 127. § (1) bekezdés *a)* pontja], valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) előírásai [az Sztv. 165. § (1)–(2) bekezdése, 166. § (2) bekezdése, 15. § (3) bekezdése] értelmezésével és alkalmazásával döntött az indítványozó keresetéről. A bíróság az eljárása során először az adóhatósági határozatokban rögzített konkrét megállapításokat, a másik zrt., a kft. és az indítványozó között lezajlott gazdasági eseményeket vette górcső alá az ítélet szerint. Ennek eredményeképpen megállapította, hogy az adóhatóság az Art. 1. § (7) bekezdése szerint az ügyleteket adójogi szempontból annak valódi, tényleges gazdasági tartalma alapján minősítette. Utalt arra, hogy a büntetőeljárás és az adóigazgatási eljárás egymástól elkülönült, független eljárások. Ezért önmagában az a tény, hogy a nyomozást a bűnügyi hatóság elrendelte, majd az eljárást végső soron megszüntették, nem teszi az adóhatósági megállapításokat alaptalanná.
- [20] A bíróság megállapította, hogy a másodfokú adóhatóság jogszerűen jutott arra a következtetésre, miszerint az elsőfokú adóhatóság körültekintő, alapos vizsgálatot végzett, okszerűen foglalta össze az objektív körülményeket, amelyek alapján a levonási jog megtagadása mellett döntött; az elsőfokú adóhatóság eleget tett a tényállástisztázási kötelezettségének, a szükséges bizonyítási eljárást lefolytatta; a feltárt tényekhez és a megállapított tényálláshoz képest további bizonyítási kötelezettség az eljáró hatóságokat nem terhelte. A bíróság számot adott arról is, hogy az indítványozó által indítványozott további bizonyításnak mely okból nem adott helyt.
- [21] Az Art. 1. § (3a) bekezdését a hatóságok és a bíróság is alkalmazta. Eszerint „[a]z adókötelezettséget érintő jogviszony (szerződés, ügylet) alanyainak ellenőrzése során ugyanazt a vizsgálattal érintett és már minősített jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során”. E szabály a jogbiztonság, valamint az adóalanyok közötti egyenlőség biztosítására irányul, mivel arra kötelezi a hatóságot, hogy következetesen járjon el, és azonos tényállásokat jogilag azonos módon minősítsen.
- [22] Az indítványozó az indítványra okot adó ügyben az elsőfokú hatóság határozata ellen fellebbezést nyújtott be, azt a másodfokú hatóság érdemben bírálta el, a bíróság pedig érdemben döntött keresetéről. A bíróság a törvények jogalkalmazói értelmezésével, a konkrét ügy sajátosságaira tekintettel hozta meg döntését. A bizonyítás

körébe tartozó kérdés az, hogy az indítványozó, a másik zrt. és kft. között milyen gazdasági esemény valósult meg, illetve a számlák szerinti gazdasági események a számlák szerinti felek között létrejöttek-e. Az áfa levonásához való jog adóalany által való gyakorlásának vizsgálata során a hatóság – az Art. 1. § (3a) bekezdése értelmében – kötve van a más adóalanyokkal szemben indult olyan kapcsolódó közigazgatási eljárások keretében általa tett ténymegállapításokhoz és jogi minősítésekhez, amelyekben ezen adóalany félként nem vett részt.

- [23] Azonban az adóhatóság az Art. e szabálya alapján sem mentesül az alól, hogy tájékoztassa az adóalanyt a bizonyítékokról, amelyek alapján valamely határozatot meg kíván hozni, ily módon pedig az adóalanyt nem fosztják meg attól a jogától, hogy a vele szemben indult eljárás keretében megfelelően vitassa a ténymegállapításokat és a jogi minősítéseket. A hatóság döntésével szemben benyújtott jogorvoslati kérelem tárgyában eljáró bíróság pedig vizsgálhatja, és vizsgálja a bizonyítékokat, valamint a harmadik személyekkel szemben hozott közigazgatási határozatokban tett azon megállapításokat, amelyek a kereset kimenetele szempontjából meghatározóak.
- [24] Az Alkotmánybíróság nem ténybíróság, a bizonyítékok értékelése és ezen keresztül a tényállás megállapítása, illetve annak bizonyos fokú felülvizsgálata a jogorvoslati eljárás(ok) során az eljáró bíróságok, végső soron a Kúria feladata. A bírói döntés irányának, a bizonyítékok bírói mérlegelésének (annak, hogy a rendes bíróságok egy-egy tényt miként értékelték), valamint a bírósági eljárás teljes egészének ismételt felülbírálatára nem rendelkezik felhatalmazással {21/2016. (XI. 30.) AB határozat, Indokolás [24]; 3013/2016. (I. 25.) AB végzés, Indokolás [18]; 3221/2014. (IX. 22.) AB végzés, Indokolás [14]–[15]; 3309/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [5]}.
- [25] 4. Mindezekre figyelemmel az Alkotmánybíróság a bíróság ítélete és a Kúria végzése elleni panaszt az Ügyrend 30. § (2) bekezdés a) pontja alapján, az Abtv. 56. § (3) bekezdése alkalmazásával visszautasította.

Budapest, 2020. március 3.

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

*Dr. Handó Tünde s. k.,*  
alkotmánybíró

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

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

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

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/1812/2019.

