

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3017/2018. (I. 22.) AB VÉGZÉSE

alkotmányjogi panasz visszautasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

v é g z é s t:

Az Alkotmánybíróság a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság K.27.023/2015/10. számú ítélete, valamint a Kúria Kfv.I.35.586/2016/6. számú ítélete, továbbá az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 100. § (4) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt visszautasítja.

I n d o k o l á s

- [1] 1. Az indítványozó korlátolt felelősségű társaság – jogi képviselője (dr. Tatár Klára ügyvéd, 2200 Monor, Petőfi utca 8.) útján – 2017. szeptember 20-án az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 26. § (1) bekezdése, valamint 27. §-a szerinti alkotmányjogi panaszt nyújtott be az Alkotmánybírósághoz, melyben kérte a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság K.27.023/2015/10. számú ítélete, valamint a Kúria Kfv.I.35.586/2016/6. számú ítélete, továbbá az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 100. § (4) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését. Az indítványozó szerint a két ítélet ellentétes az Alaptörvény XXIV., XXVIII. és XXX. cikkével, illetve R) cikk (2) bekezdésével, a jogszabályi rendelkezés pedig az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésével, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartája 47. cikkével.
- [2] 2. Az indítványozó az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló bírósági eljárás felperese, illetve a bíróság által felülvizsgált közigazgatási hatósági (adóhatósági) eljárás ügyfele, egy bolti vegyes kiskereskedelemmel foglalkozó gazdasági társaság; az alapul fekvő jogvita alapja a következő tényállás volt. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Győr-Moson-Sopron Megyei Adóigazgatósága mint elsőfokú adóhatóság a 2007. és 2008. adóévre vonatkozóan valamennyi adónemre kiterjedő, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett az indítványozónál. Az ezen ellenőrzés eredményeként meghozott, jelentős mértékű adóhiányt megállapító elsőfokú, majd az ezt helybenhagyó másodfokú adóhatósági határozatokat a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság K.27.063/2014/9. számú ítéletével hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte, mivel az adóhatósági ellenőrzés során megállapított egyes tényeket és bizonyítékokat a felperes panaszos nem ismerhette meg, iratbetekintési jogával nem élhetett, illetve az alperes hatóság ezek egy részét nem csatolta az ellenőrzési jegyzőkönyvhöz. A megismételt adóhatósági eljárás eredményeként az elsőfokú adóhatóság 2014. október 15-én meghozott 2516511003. számú határozatában a későbbi indítványozót 311 258 000 Ft adóhiány megfizetésére kötelezte, továbbá adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot is megállapított. Az elsőfokú adóhatóság szerint az új eljárásban készült jegyzőkönyv immáron tartalmazza mindazon releváns iratokat, melyek megismerhetőségének hiányát az alapeljárást felülvizsgáló Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az alperes hatóságnak felrótta. Ezen iratok alapján az elsőfokú adóhatóság arra jutott, hogy a felperes által benyújtott adóbevallások mögött nem valós gazdasági tevékenység áll; a szlovák cégek részére történő, ún. közösségi (vagyis az Európai Unió egy másik tagállamába irányuló) termékértékesítések fiktív ügyletek, melyek célja a belföldi termékértékesítés leplezése, ezáltal a belföldi termékértékesítés esetén kötelezően fizetendő áfa megfizetésének kijátszása (mivel a közösségi termékértékesítés esetében az áfatartalom 0%). A későbbi panaszos ügyfél az elsőfokú adóhatósági határozat ellen fellebbezett, azt azonban a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága mint alperesi jogelőd 3759246886. számú másodfokú határozatával helybenhagyta. A tényállást a másodfokú hatóság az elsőfokú hatóság által hozott határozattal azonosan állapította meg; összességében arra jutott, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékok azt bizonyítják, hogy a felperes a szlovák cégek közreműködésével a közösségi értékesítés látszatát keltve adómentesen értékesítette a termékeket Magyarországon.

- [3] Az indítványozó keresetet nyújtott be a jogerős adóhatósági határozat ellen, melyben az alperes másodfokú hatóság határozatának hatályon kívül helyezését kérte. Ebben kifejtette, hogy az adóhatóság annak ellenére nem vette figyelembe a megállapított áfakülönbözet társaságiadó-alapot csökkentő (így a társasági adó vonatkozásában a korábban befizetett adó egy részének visszaigénylését lehetővé tevő) hatását, hogy az ellenőrzést nemcsak áfa adónemre, hanem minden adónemre vonatkozóan végezte el; az adóhatóság pedig az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. Ezenkívül az adóhiányt a szlovák adóalanyok terhére kellett volna megállapítani, velük szemben kellett volna átfogó vizsgálatot lefolytatni, nem a felperessel szemben. Szerinte az adóhatóság nem bizonyította, hogy az áruk (melyeket a szerződés szerint a vevő szlovák cégek fuvaroztak ki Magyarországról) nem hagyták el Magyarország területét, vagy hogy elhagyták ugyan, de a szlovák cégek ide értékesítették vissza azokat. Ha ez utóbbi is történt, az akkor is a szlovák cégeknek felróható, arra neki mint eladónak ráhatása nem volt, és arról tudomással nem bírt, ennek az ellenkezőjét az alperes hatóság sem bizonyította. Szerinte az adóhatóság a javára szóló tényeket szándékosan elhallgatta, és elfogult volt vele szemben. A hatóság csak az iratok egy részét tette számára megismerhetővé, így például a más társaságokra vonatkozó kapcsolt ellenőrzések vele kapcsolatos megállapításokat nem tartalmazó ellenőrzésének eredményeit nem ismerhette meg, valamint az alapeljárásban iratbetekintési jogával nem élhetett. Azt is sérelmezte, hogy az adóhatóság olyan bizonyítékokat (például tanúvallomásokat) is felhasznált, melyeket a vizsgált ügylet kapcsán indult, különösen nagy vagyoni hátrányt okozó csalás miatti büntetőeljárás során szerzett be a büntetőügyet elbíráló bíróságtól; az indítványozó szerint az adóhatóságnak ezen bizonyítékok felhasználására nem lett volna joga. Végül összességében arra hivatkozott, hogy az adóhatósági megállapítás alapjául szolgáló bizonyítékok ellentmondásosak, és a jogerős közigazgatási határozat egymást kizáró érveléseket tartalmaz.
- [4] A Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság K.27.023/2015/10. számú, elsőfokon jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. A bíróság szerint az alperes hatóság a határozata alapjául szolgáló tényállást teljes körűen feltárta, megállapításait bizonyította, és a tényekből helyes jogi következtetéseket vont le. Mindenekelőtt kiemelte, hogy amennyiben az adózó adómentességre tart igényt, ennek feltételeit neki kell bizonyítania; tehát nem az adóhatóságnak kell bizonyítania azt, hogy az adózó nem volt jogosult az adómentesség igénybe vételére. Ezt a felperes nem tudta hitelt érdemlően bizonyítani; az általa felajánlott bizonyítási eszközök [például a vevő szlovák cég bevallása, a nem megfelelően kitöltött fuvarozási okmány (CMR) stb.] erre nem voltak alkalmasak. Annak sem volt jelentősége, hogy a felperes milyen tudattartalommal bírt, mert az adómentesség igénybe vételéhez szükséges tény fennállása (a közösségi termékértékesítés megtörténte) olyan objektív körülmény, amelyet a felperesnek kell hitelt érdemlően bizonyítani. Utalt a bíróság arra is, hogy – a felperes interpretációjával ellentétben – az adóhatósági megállapítás tárgya nem az volt, hogy nem történt árumozgás, vagy hogy az áru nem hagyta volna el Magyarország területét; hanem az, hogy ha el is hagyta, azt Magyarországon értékesítették (ide értékesítették vissza), amely esetben áfamentes közösségi termékértékesítés nem valósul meg, azaz a magyar adójogi szabályok alapján az áfát meg kell fizetni.
- [5] Az ügylet fiktív jellege tehát nem az árumozgás hiánya miatt volt megállapítható, hanem amiatt, hogy az ügylet tényleges gazdasági tartalmában nem (adómentes) közösségi termékértékesítésnek, hanem (adófizetési kötelezettséggel járó) belföldi termékértékesítésnek minősült. Sem a helyszíni ellenőrzések, sem a vevő készletadatai nem bizonyították az áruk kivitelét, ahogy a fuvarokmányok hiányosságai sem támasztották alá a felperes állítását. A büntetőeljárásban keletkezett bizonyítékok vonatkozásában megállapította a bíróság, hogy a szabad bizonyítás rendszeréből következően semmilyen ok nem állt fenn arra, hogy a releváns tényállási elemek bizonyítására alkalmas bizonyítási eszközökből származó bizonyítékokat a hatóság ne használja fel, így az ott tett, a vizsgált ügyletek fiktív jellegét alátámasztó tanúvallomások felhasználása sem volt jogellenes; ugyanakkor a bíróság hangsúlyozta, hogy az adóhatóság nem kizárólag ezekre alapította a tényállást, ezek mellett számos más bizonyíték is az adóhatóság álláspontját támasztotta alá. Kiemelte, hogy a szlovák adóalanyokkal szemben – a felperes állításával ellentétben – joghatóság hiányában nem állapíthatott volna meg az adóhatóság adóhiányt, és nem kötelezhette volna őket az adó megfizetésére. Végül nem tartotta megalapozottnak azon felperesi hivatkozást sem, hogy az adóhatóságnak az áfa adónemben történt adómegállapításból következően társasági adó adónemben is megállapítást kellett volna tennie, ugyanis az értékesítést terhelő áfa megállapítása a társasági adót nem érinti. Összességében a bíróság megalapozatlannak tartotta azon felperesi hivatkozást, hogy az alperesi tényállás ellentmondásos lenne, illetve hogy a másodfokú adóhatóság nem foglalkozott volna érdemben az elsőfokú adóhatósági határozattal szembeni fellebbezés során előterjesztett érveivel, nem reagált volna érdemben azokra; a bíróság szerint az alperes a fellebbezésre foglaltakra kellő terjedelemben, érdemben reagált, a határozatból az adókülönbözet mértéke is kiderült, a gondos ügyintézés hiánya nem bizonyított, a ha-

tározat indokolása nem ellentmondásos, és az nem tartalmaz egymást kizáró érveléseket sem. Mindezek alapján a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság K.27.023/2015/10. számú, elsőfokon jogerős ítéletével a felperes keresetét mint alaptalant elutasította.

- [6] A jogerős közigazgatási és munkaügyi bírósági ítélettel szemben a felperes panaszos felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Kúriához, melyben elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a jogszabályoknak megfelelő új határozat meghozatalát, másodlagosan pedig a közigazgatási és munkaügyi bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára kötelezését kérte. Arra hivatkozott, hogy az elsőfokú bíróság az általa előadott kérelmeket és érveket csak formálisan bírálta el, így különösen nem bírálta el a felperes javára szolgáló bizonyítékok becsatolásának hiányára vonatkozó hivatkozását és az az alapjául szolgáló érveket, illetve azt sem indokolta, hogy az elsőfokú bíróság joghatósága miért kizárt a szlovák vevők vonatkozásában. Nem értett egyet azon jogértelmezéssel sem, hogy az áfahiány megállapítása nincs kihatással a társasági adóra, így az ebből adódó következmények levonásának elmaradása miatt a bíróságnak az adóhatósági határozatot jogsértőnek kellett volna nyilvánítania. Állítása szerint a közösségen belüli termékértékesítés igazolásának módját a magyar jogalkotó nem szabályozta, így nincs olyan jogszabály, amely konkrét követelményeket fogalmazna meg az adóalanyokkal szemben, és a bíróság sem határozta meg, hogy milyen dokumentumokkal tehetett volna eleget igazolási kötelezettségének. Azt is sérelmezte, hogy sem az adóhatósági határozat, sem a jogerős bírósági ítélet nem vizsgálta a tudattartalmát, vagyis hogy ő maga tudott-e arról, hogy mi történt az eladott áruval, miután azt a szlovák vevők elszállították. Végül kifogásolta azt is, hogy az elsőfokú bíróság annak ellenére jogszerűnek fogadta el az adóhatósági adómegállapítást, hogy az eljárásban az iratbetekintési joga korlátozva volt.
- [7] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet alaptalannak találta, és a jogerős elsőfokú ítéletet Kfv.I.35.586/2016/6. számú ítéletével hatályában fenntartotta. A Kúria mindenekelőtt hangsúlyozta, hogy a felülvizsgálati eljárás során nincs helye bizonyítás felvételének, illetve a bizonyítékok felülmérlegelésének; a Kúria a rendelkezésre álló iratok alapján kell, hogy döntsön. Az ítéleti tényállás kapcsán jogszabálysértés akkor állapítható meg, ha az hiányos, iratellenes, téves, illetve okszerűtlen, ám a jogerős ítéletben megállapított tényállás ezen fogyatékoságok egyikeiben sem szenved. Egyetértett a Kúria a közigazgatási és munkaügyi bírósággal abban, hogy az áfamegállapítás kulcsmomentuma nem az, hogy nem történt termékértékesítés, hanem az, hogy nem közösségi, hanem belföldi termékértékesítés történt, mellyel a felperes kikerülte a belföldi áfaalkalmazási kötelezettségét. Ennek okán a tudattartalom vizsgálata is irreleváns, a közösségi termékértékesítés megtörténte bizonyításának hiányában ugyanis a felperes áfamentességre nem hivatkozhat. A bizonyítás őt mint az adómentességre hivatkozó adózót terheli; a bizonyítás elmulasztása az ő terhére esik.
- [8] Alaptalanul hivatkozott a felperes a büntetőeljárásban beszerzett bizonyítékok felhasználásának tilalmára is, ahogyan a Kúria szerint ténylegesen az iratbetekintési jog korlátozására sem került sor, hiszen az azon alapeljárásban hozott első- és másodfokú közigazgatási határozatokat, amelyek eredményeképpen a felperessel szemben először adóhiányt állapítottak meg, a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság hatályon kívül helyezte, a megismételt eljárásban pedig (amelyben született határozat bírósági felülvizsgálatáról jelen eljárásban szó van) az indítványozó minden releváns iratot megismerhetett. Az igaz ugyan, hogy a kapcsolódó vizsgálatok során ellenőrzött más adózókra vonatkozó, a felperes szempontjából nem releváns adóhatósági megállapításokat nem ismerhette meg, de ezt az adóitok indokolja; azzal, hogy a kizárólag más adózókra vonatkozó megállapításokat a felperes nem ismerhette meg, őt semmilyen joghátrány nem érte, mivel azoknak az ő ügyére kihatása nem lehetett; mindezt egyébként az Art. 100. § (4) bekezdése is kizárja. Egyetértett a Kúria az elsőfokú bírósággal abban is, hogy a megállapított áfahiány nem változtat a társaságiadó-fizetési kötelezettségen, így jogszerűen járt el a közigazgatási és munkaügyi bíróság akkor, amikor nem állapította meg az adóhatósági határozat jogellenességét pusztán arra hivatkozással, hogy az adóhatóság az ellenőrzés eredményeképpen csak az áfára vonatkozóan tett megállapítást, a társasági adóra vonatkozóan nem. Mindezek alapján a Kúria a jogerős döntést meghozó elsőfokú bíróság által megállapított tényállást megalapozottnak találta, az alkalmazott jogszabályok értelmezésében nem talált semmilyen, az ügy érdemére kiható jogsértést, így a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.
- [9] 3. Az indítványozó ezt követően alkotmányjogi panaszt nyújtott be az Alkotmánybírósághoz, melyben kérte a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság K.27.023/2015/10. számú ítélete, valamint a Kúria Kfv.I.35.586/2016/6. számú ítélete, továbbá az Art. 100. § (4) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését. Érvelése szerint a két ítélet ellentétes az Alaptörvény XXIV., XXVIII. és XXX. cikkével, az Art. 100. § (4) be-

kezdése pedig ellentétes az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésével, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartája 47. cikkével.

- [10] A másodfokú közigazgatási határozatot helybenhagyó jogerős közigazgatási és munkaügyi bírósági ítélet, valamint az ezt hatályában fenntartó kúriai felülvizsgálati ítélet az indítványozó szerint azért ellentétes az Alaptörvény XXIV. cikke szerinti tisztességes hatósági eljáráshoz való joggal, illetve az Alaptörvény XVIII. cikke szerinti tisztességes bírósági eljáráshoz való joggal, mert az adóhatóság valamennyi adónemben vizsgálatot indított ugyan, de nem vonta le a megállapításokból eredő, az indítványozó javára szolgáló, a társasági adóval kapcsolatos adójogi következtetéseket, mellyel mindkét bíróság megsértette az Art. 129. § (1) bekezdés d) pontját és a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 81. § (2) bekezdés e) pontját, ugyanis az áfa adónemben történt megállapítással egyidejűleg a társasági adó vonatkozásában a megállapított áfakülönbözetet – mint „egyéb ráfordítást” – adóalap-csökkentő tényezőként kellett volna figyelembe venni, ezzel pedig az adóhatóság, valamint a bíróságok „nem alkalmazták, illetve *contra legem* alkalmazták a vonatkozó jogszabályi rendelkezéseket”.
- [11] Ugyancsak az Alaptörvény XXIV. és XXVIII. cikkét sértőnek találja az indítványozó az eljáró bíróságok azon jogértelmezését, hogy neki mint adózónak kellett volna bizonyítania azt, hogy a vizsgált ügyletek megfeleltek a közösségi termékértékesítés feltételeinek; szerinte az adóhatóságnak kellett volna bizonyítania azt, hogy nem feleltek meg annak. E körben továbbá alaptörvény-ellenesnek tartja az indítványozó azt is, hogy több, általa megnevezett tény és körülményt nem értékelték a bíróságok a javára, melyek szerinte az ő álláspontját támasztották alá, így különösen, hogy – állítása szerint – a „szlovák adóhatóság visszaigazolta az értékesítéseket”; illetve hogy „az indítványozó igazolta a közösségen belüli termékértékesítéshez kapcsolódó áfamentességet” – egyebek mellett azzal, hogy a termékeket a szlovák vevők (a CMR-eken, illetve a számlákon látható pecséttel és aláírással bizonyítottan) átvették; hogy a számlákon és a CMR-eken feltüntették, hogy „Az áru Magyarországról kiszállításra kerül.”; hogy a felperes számítógépes raktárnyilvántartása is tanúsítja a termékek átadását; hogy a CMR-ek tanúsága szerint a szállításokat a szlovák vevők végezték; hogy a termékek ellenértékét a felperes bizonyítottan megkapta a szlovák vevőktől; hogy a független könyvvizsgálói jelentés tanúsította, hogy a felperes eljárása megfelelt a számviteli törvény előírásainak stb. Összességében az indítványozó számos olyan tényre és körülményre hivatkozott, amelyeket már a bírósági eljárás során is felhozott az álláspontja alátámasztására, de amelyet a bírósági ítéletek indokolásának tanúsága szerint a bíróságok nem fogadtak el.
- [12] Az indítványozó szerint az is az Alaptörvény XXIV. és XXVIII. cikkébe ütközik, hogy a bíróságok jogszabályi kötelezettség nélkül, azaz „önkéntesen” támasztottak az indítványozóval szemben többletfeltételeket, mivel „konkrét jogszabályi rendelkezés hiányában az adómentesség igazolása szabad bizonyítás keretében történik, ezért a bíróságnak is el kellett volna fogadnia a felperes által szolgáltatott bizonyítékokat” (CMR okmány, számla, vevői átvétel, vételár kiegyenlítése, összesítő nyilatkozatok, raktári nyilvántartás stb.). Ugyancsak a tisztességes hatósági és bírósági eljáráshoz való jogokba ütközik az indítványozó szerint az, hogy a büntetőeljárásban beszerzett bizonyítékokat az adóhatóság felhasználta az adókülönbözet megállapításához; valamint hogy az eljárás (a megismételt eljárás előtti alapeljárás) során az iratbetekintési jogát az adóhatóság korlátozta. Ez utóbbi esetben továbbá a jogorvoslathoz való joga sérelmének megállapítását is kéri az Alkotmánybíróságtól. Továbbá az Alaptörvény XXIV. cikke szerinti „részhajlás nélküli, pártatlan eljáráshoz való jog”, valamint az Alaptörvény XXX. cikke szerinti, „a gazdaságban való részvételnek megfelelő közteherviselés kötelezettsége” sérelmének tartja azt, hogy az adóhatóság nem tett megállapítást az indítványozó javára társasági adó adónemben.
- [13] Az Art. 100. § (4) bekezdését az indítványozó az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésével és az Európai Unió Alapjogi Chartája 47. cikkével is ellentétesnek tartja. Az Art. 100. § (4) bekezdése szerint: „Ha az adóhatóság a vizsgálat megállapításait más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével vagy ennek során beszerzett adatokkal, bizonyítékokkal támasztja alá, az erről szóló jegyzőkönyvnek, határozatnak, illetve a kapcsolódó vizsgálat során feltárt adatoknak, bizonyítékoknak adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetni kell.” Az indítványozó szerint az, hogy e vizsgálatnak csak az „adózót érintő részét” kell az érintett adózóval ismertetni, lehetővé teszi, hogy az adóhatóság megtagadja az adóeljárásban keletkezett iratok egy részének megismerését, így az ellenőrzés alá vont adóalany nem tekinthet bele a kapcsolódó vizsgálatok (az üzleti partnereknél lefolytatott adóellenőrzések) irataiba, ezáltal pedig e rendelkezés elzárja a bizonyítékok teljes megismerésétől az ellenőrzés alá vont adóalanyt, végeredményben kiüresítve az adózók jogorvoslathoz való jogát.
- [14] 4. Az Alkotmánybíróságnak mindenekelőtt azt kellett vizsgálnia, hogy az alkotmányjogi panasz alkalmas-e az érdemi elbírálásra, azaz megfelel-e a befogadási feltételeknek. Ennek alapján a következő megállapításokra jutott.

- [15] Az Abtv. 26. § (1) bekezdése és 27. §-a szerinti alkotmányjogi panaszt a sérelmezett bírósági döntést követő 60 napon belül nyújtották be [Abtv. 30. § (1) bekezdés]. Az indítvány tartalmazza azt a törvényi rendelkezést, amely megállapítja az Alkotmánybíróság hatáskörét az indítvány elbírálására, továbbá amely az indítványozó jogosultságát megalapozza [Abtv. 52. § (1b) bekezdés a) pont]. Az indítvány tartalmazza az Alaptörvényben biztosított jog sérelmének lényegét [Abtv. 52. § (1b) bekezdés b) pont]. Az indítvány tartalmazza az Alkotmánybíróság által az indítványozó szerint vizsgálendő jogszabályi rendelkezést, illetve bírói döntést [Abtv. 52. § (1b) bekezdés c) pont]. Az indítvány tartalmazza az Alaptörvénynek az indítványozó véleménye szerint megsértett rendelkezéseit [Abtv. 52. § (1b) bekezdés d) pont]. Az indítvány tartalmaz érdemi indokolást arra nézve, hogy a sérelmezett jogszabályi rendelkezés, illetve bírói döntés miért ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezéseivel [Abtv. 52. § (1b) bekezdés e) pont]. Az indítvány tartalmaz kifejezett kérelmet a jogszabályi rendelkezés, illetve a bírói döntés megsemmisítésére [Abtv. 52. § (1b) bekezdés f) pont]. Az indítvány megfelel annak a tartalmi feltételnek, mely szerint az indítványozó a jogorvoslati lehetőségeit már kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva [Abtv. 26. § (1) bekezdés b) pont és 27. § b) pont]. Az indítványozó jogosultnak tekinthető [Abtv. 51. § (1) bekezdés]. Az indítványozó érintettnek tekinthető [Abtv. 26. § (1) bekezdés és 27. §].
- [16] 2018. január 1-jével az Art. egészét, így annak 100. § (4) bekezdését is hatályon kívül helyezte az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény 138. §-a. Mivel az Abtv. 41. § (3) bekezdése szerint alkotmányjogi panasz esetén az Alkotmánybíróság a hatályon kívül helyezett jogszabály vagy jogszabályi rendelkezés alkotmányosságát is vizsgálhatja, amennyiben azt a konkrét ügyben még alkalmazni kell, ezért az alkotmányjogi panasz az Abtv. 26. § (1) bekezdése szerinti határcsíkban való érdemi vizsgálatának önmagában az Art. egészének hatályon kívül helyezése miatt [beleértve e hatályon kívül helyezésbe az Art.-nak az indítványozó által támadott 100. § (4) bekezdését is] nem lett volna akadály.
- [17] Nem fogadható be azonban a panasz, ha az nem veti fel annak a lehetőségét, hogy a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség történt volna, illetve hogy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdéssről volna szó (Abtv. 29. §). Jelen esetben megállapítható, hogy az indítványozó az Abtv. 27. §-a szerinti panaszkezelés keretében a bíróságok tényállás-megállapítási, bizonyítékértékelési és jogértelmezési tevékenységét támadja, érvelése pedig a döntések tartalmi kritikáját foglalja magában; a panasz érdemi alkotmányjogi okfejtést nem tartalmaz. A tényállás megállapítása és az ehhez vezető bizonyítékok felvétele és értékelése, valamint a jogszabályok értelmezése azonban a bíróságok, ezen belül is elsősorban a Kúria, nem pedig az Alkotmánybíróság hatáskörébe tartozó kérdés. Az indítványozó által szintén felhívott R) cikk továbbá nem tartalmaz alkotmányjogi panaszban hivatkozható Alaptörvényben biztosított jogot; a XXX. cikk pedig szintén nem tartalmaz ilyen jogot, valamint annak sérelmére vonatkozóan az indítványozó alkotmányjogilag értékelhető indokolást egyáltalán nem is terjesztett elő. Az Abtv. 26. § (1) bekezdése szerinti panaszkezelés tekintetében az indítvány az Art. 100. § (4) bekezdése alaptörvény-ellenessége vonatkozásában érdemi alkotmányjogi okfejtést ugyancsak nem tartalmaz; nincs ugyanis alkotmányjogilag értékelhető kapcsolat a kizárólag más adózók adóitkának minősülő tények és adatok megismerhetőségének tilalma, valamint a jogorvoslatihoz való jog állított sérelme között. Az Alkotmánybíróság továbbá már a 3325/2012. (XI. 12.) AB végzésben kifejtette, ezzel kapcsolatos gyakorlata pedig azóta is töretlen, hogy „[a]z Alkotmánybíróság az Alaptörvény 24. cikkének (1) bekezdése alapján az Alaptörvény védelmének legfőbb szerve. [...] [A]z Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszon keresztül is az Alaptörvényt, az abban biztosított jogokat védi. Önmagukban [...] a rendes bíróságok által elkövetett vélt vagy valós jogszabálysértések nem adhatnak alapot alkotmányjogi panaszra. Egyébként az Alkotmánybíróság burkoltan negyedfokú bírósággá válna” [3268/2012. (X. 4.) AB végzés, Indokolás [28]].
- [18] Mindemellett az Alkotmánybíróságnak jogszabályi rendelkezések európai uniós (közösségi jogi) rendelkezésekbe ütközésének vizsgálatára eleve nincs hatásköre. Végül azt is megjegyzi az Alkotmánybíróság, hogy az indítványozó érvelése alapjaként az alkotmányjogi panaszban általa előadott tényállás egyes esetekben konkrétan ténytelen, iratellenes (például az iratbetekintési jog korlátozása vonatkozásában, mivel a – támadott bírósági döntések által felülvizsgált másodfokú adóhatósági határozat alapjául szolgáló – megismételt eljárásban az iratbetekintés jogát az adóhatóság nem korlátozta).

- [19] 5. Mindezekre tekintettel az Alkotmánybíróság a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság K.27.023/2015/10. számú ítélete, valamint a Kúria Kfv.I.35.586/2016/6. számú ítélete, továbbá az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 100. § (4) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt az Ügyrend 30. § (2) bekezdés a) pontja alapján visszautasította.

Budapest, 2018. január 16.

Dr. Schanda Balázs s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró

Dr. Pokol Béla s. k.,
előadó alkotmánybíró

Dr. Stumpf István s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Szívós Mária s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Varga Zs. András s. k.,
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/1820/2017.

