

Debreceni Törvényszék
101.K.701.303/2021/15.

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	III/ 0 2 3 8 9 - 0 / 2022
Érkezett:	2022 OKT 25
Kezelőiroda:	600 Vác, Széchenyi u. 14.

A Debreceni Törvényszék a [redacted] a [redacted]
eljáró ügyvéd: [redacted] által képviselt [redacted]
[redacted] felperesnek – a [redacted]
[redacted] által képviselt [redacted]
[redacted] alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási
határozat, mint közigazgatási cselekmény jogszerűségének felülvizsgálata iránt indított perében
meghozta a következő

v é g z é s t:

A törvényszék kezdeményezi az Alkotmánybíróság eljárását és annak eredményeként:

indítványozza, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 164. § (13) bekezdése és 189. § (2) bekezdése és az ezeket beiktató, az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény 347. §-ának és 359. § (2) bekezdése alaptörvényellenességének megállapítását és megsemmisítését, valamint ezen jogszabályhelyek jelen ügyben való alkalmazhatóságának kizárását.

I n d o k o l á s

I.

A kezdeményezés alapjául szolgáló ügy tényállása:

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Hajdú-Bihar Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) 2011. január 1. – 2011. december 31. közötti időszakra általános forgalmi adó (áfa) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést rendelt el, a megbízólevelet a felperes 2012. augusztus 9-én vette át. Az elsőfokú hatóság a 2016. szeptember 22-én kelt 2134954665 számú határozatával a felperest [redacted] adóhiánynak minősülő adókülönbözet, [redacted] adóbírság, valamint [redacted] késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte, továbbá [redacted] következő időszakra átvihető követelés különbözetet állapított meg. A fellebbezés alapján eljáró alperes a 2016. december 13. napján kelt 2154020685 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. A határozatot a felperes 2016. december 15-én vette át. Az alperes indokolása szerint a felperes által kilenc gazdasági társaságtól befogadott számlák hiteltelenek, ezért az azokon szereplő áfa-t a felperes jogosulatlanul helyezte levonásba.

A felperes keresete alapján eljáró Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 2017. október 3-án meghozott 14.K.27.243/2017/7. számú ítéletével az alperes 2154020685 iktatószámú határozatát - kiadmányozási hiba miatti semmisség folytán - hatályon kívül helyezte és a másodfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. A semmisség okán az elsőfokú bíróság az ügy érdemében a kereseti kérelemről nem döntött.

A megismételt eljárásban a másodfokú adóhatóság a 2018. április 11-én kelt, 2235348150 számú határozatával az elsőfokú hatóság határozatát ismételten helybenhagyta. A határozat kézbesítésére 2018. április 13-án került. A határozat ellen a felperes keresetet nyújtott be. Keresetlevelében többek között arra hivatkozott, hogy a keresettel támadott határozat meghozatalakor az adó megállapításához való jog elévült. Kérte, hogy a bíróság kezdeményezzen alkotmánybírósági eljárást a régi Art. 164. § (13) és a 189. § (2) bekezdésével szemben, amelyek az öt éves adómegállapítási elévülési idő hat hónapos meghosszabbodásáról rendelkeznek bizonyos esetekre.

Az elsőfokú bíróság a 2018. december 12-én kelt 101.K.27.459/2018/20. számú ítéletével az első- és másodfokú hatósági határozatot – új eljárás elrendelése nélkül – megsemmisítette. Az elévülés nyugvására és meghosszabbodására vonatkozó szabályokat azért nem alkalmazta mert a kiadmányozási hiba miatti semmisség okán az egykori hatósági határozathoz semmilyen joghatás nem fűződhet. Az ítélet szerint a semmisségi ok fennállása miatt hatályon kívül helyezett hatósági határozathoz nem fűződött joghatás, ezért az adómegállapításhoz való jog 2011. január 1. és november 30. közötti időszak vonatkozásában 2016. december 31-én, a 2011. decemberi időszak vonatkozásában 2017. december 31-én elévült. Ebből következően a megismételt eljárásban meghozott és kézbesített másodfokú határozat az elévülési időn túli.

A jogerős bírósági döntéssel szemben az alperes élt felülvizsgálati kérelemmel. A felperes a felülvizsgálati ellenkérelmében megismételte az alkotmányossági aggályait. A Kúria mint felülvizsgálati bíróság a 2020. február 6-án kelt Kfv.35.143/2019. számú végzésében a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Megállapította, hogy az elévülés nyugvása és meghosszabbodása a régi Art. 164. § (5) és (13) bekezdése alapján a határozat bírósági felülvizsgálatával, illetve az új eljárás lefolytatásának az elrendelésével következik be.

Az elsőfokú bíróság a megismételt eljárásban a 2020. október 14-én kelt 101.K.701.692/2020/6. szám alatt hozott ítéletével az első- és másodfokú hatósági határozat – új eljárás elrendelése nélkül – megsemmisítette. A régi Art. 189. § (2) bekezdésére, a 164. § (1), (5), (13) bekezdésére hivatkozva megállapította, hogy ezeket a 2012. január 1-jét követő eljárásban, azaz a perbeli adóhatósági eljárásban is alkalmazni kell. Ugyanakkor az adómegállapításhoz való jog az öt éves elévülési idő számításával a 2011. január 1. és november 30. közötti időszakot illetően 2016. december 31-én, míg a 2011. decemberi időszakot illetően 2017. december 31-én járt volna le. Az elévülési idő azonban a másodfokú hatósági határozat első alkalommal történő kézbesítésétől kezdve a bíróság jogerős határozatának kézbesítéséig, 2017. október 3-ig nyugodott. Az ítélet szerint innen számítandó a hat hónapos meghosszabbítása az elévülési időnek, mely így 2018. április 3-án telt le. Ebből következően az alperesnek a perben vitatott 2018. április 11-én kelt, és április 13-án kézbesített másodfokú határozata már az elévülési időn túli. A jogerős bírósági döntéssel szemben az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. A felperes a felülvizsgálati ellenkérelmében megismételte az korábban kifejtett alkotmányossági aggályait, az ítélettel szemben alkotmányjogi panaszt is előterjesztett, melyet az Alkotmánybíróság visszautasított a 2021. január 19-én kelt IV/21-2/2021. számú végzésével figyelemmel a folyamatban lévő felülvizsgálati eljárásra.

A Kúria a 2021. június 3-án kelt Kfv.I.35.480/2020/14. számú végzésében az elsőfokú bíróság – 101.K.701.692/2020/16. számú végzéssel kijavított – 101.K.701.692/2020/6. számú ítéletét hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. A Kúria – az elsőfokú bírósággal egyezően – alkalmazandónak tartotta a régi Art 164. § (13) bekezdését. Ugyanakkor megállapította, hogy a jelen esetben az elévülési idő kezdetére, tartamára, nyugvására, számítására vonatkozó rendelkezések alapján az alperes adó megállapításhoz való joga a keresettel támadott határozattal érintett valamennyi év vonatkozásában mindennek következtében fennállt, nem évült el. A lényegi megállapítása szerint a hat hónapos meghosszabbítási időtartamot nem önállóan, a jogerős bírósági döntés 2017. október 3-i kézbesítésétől kell számítani, hanem ezt a hat hónapos időtartamot a nyugvási idővel csökkentett öt éves elévülési idő tartamához hozzáadottan kell számításba venni. További lényegi megállapítása volt, hogy a perbeli esetben az adómegállapításához való jog elévülése 2012. január 1-jén kezdődött, és ebből következően az e nappal hatályba lépő régi

Art. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdésének az alkalmazása a visszamenőleges jogalkotás jogalkalmazás tilalmába nem ütközhet.

A végzéssel szemben a felperes jogegységi panaszt terjesztett elő a Kúriánál 2021. augusztus 18. napján a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 115. § (3) bekezdésével alkalmazni rendelt, a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény (a továbbiakban: Bszi.) 41/B. § (2) bekezdése alapján, amelyben az adójogi elévülés számítására vonatkozó ítéleti megállapításokat kifogásolta, mint korábbi döntésektől eltérő megállapításokat.

A Kúria Jogegységi Panasz Tanácsa a 2022. február 28. napján kelt Jpe.I.60.023/2021/11. számú határozatával elutasította a felperes jogegységi panaszát. Megállapította, hogy a Kúria a Kfv.I.35/480/2020/14. számú végzésével nem tért el a Kfv.V.35.036/2012/7., Kfv.VI.35.810/1012/8., Kfv.I.35.472/2016/5.számon közzétett kúriai döntésektől. A Jogegységi Panasz Tanácsának álláspontja szerint a Kúria a Kfv.I.35.480/2020/14. számú végzésében a régi Art. 164. § (1) bekezdés első mondatát az Alaptörvény 28. cikkével egyezően értelmezte és a kialakult bírósági joggyakorlatának megfelelően alkalmazta, amely jogértelmezést és jogalkalmazást nem teszi meg nem történtté, illetve nem cáfolja meg önmagában a végzés [43] bekezdés első mondatának tartalma. A panasszal támadott végzés nem ellentétes a közzétett kúriai határozatokkal. A Jogegységi Panasz Tanács rögzítette, hogy a régi Art. 164. § (13) bekezdés c) pontjára vonatkozóan a felperes jogegységi panaszában a Bszi. 41/B. § (1), (2) bekezdései alapján panaszt nem terjesztett elő, e törvényhelyre kialakított bírósági joggyakorlattól való eltérésre kúriai döntések megjelölésével nem hivatkozott, és kérelmet a Kfv.I.35.480/2020/14. számú végzésére vonatkozóan nem közölt. Hangsúlyozta, hogy a panasz eljárás tárgyát e kúriai döntésben foglaltaknak a régi Art. 164. § (13) bekezdés c) pontjára alapított vizsgálata nem képezte, így a Jogegységi Panasz Tanács a felperesnek az e törvénnyel kapcsolatos előadásait nem értékelhette. A döntés elvi tartalommal rögzítette, hogy a jogegységi panasz nem alapos, a Kúria ítélező tanácsa jogkérdésben a régi Art-nak az elévülés kezdő időpontját szabályozó 164. § (1) bekezdés első mondatának értelmezésében és alkalmazásában nem tért el a Kúria közzétett határozataiban foglaltaktól.

Időközben a felperes 2021. szeptember 21. napján alkotmányjogi panaszt terjesztett elő a régi Art. 164. §-ának a 2011. évi CLVI. törvény 347. §-a által 2012. január 1-jétől megállapított (13) bekezdésével, továbbá ennek a 2012. január 1-jén vagy azt követően induló eljárásokban való alkalmazásáról szóló 189. § (2) bekezdésével, valamint a Kúria Kfv.I.35.480/2020/14. számú végzésével és a Debreceni Törvényszék 101.K.701.692/2020/6. számú ítéletével szemben. Panaszában kérte ezek alaptörvény-ellenességének a megállapítását, és a bírósági döntések megsemmisítését, valamint a támadott jogszabályok alkalmazhatóságának a kizárását.

Az Alkotmánybíróság a 2022. március 29. napján kelt IV/3811-5/2021. számú végzésével visszautasította az alkotmányjogi panaszt arra történő hivatkozással, hogy a bírósági eljárás folyamatban van, ekként az alkotmányjogi panasz idő előtti.

A Debreceni Törvényszék a közigazgatási perben 2022. május 25. napján megtartott tárgyaláson felfüggesztette a peres eljárást a 101.K.701.303/2022/14. sorszám alatti jegyzőkönyvbe foglat végzésével a Kp. 32. §-a alapján alkalmazandó polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 126. § (1) bekezdés b) pontja alapján.

II.

A perben alkalmazandó jogszabályok:

- *Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art) 164. §-ának (13) bekezdése:*

„Az adó megállapításához való jog elévülése 6 hónappal meghosszabbodik,

- a) egy alkalommal, ha a felettes adóhatóság a másodfokú eljárás keretében, vagy
- b) a felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter vagy a NAV felügyeletére kijelölt miniszter felügyeleti intézkedés keretében, illetve
- c) az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata során a bíróság új eljárás lefolytatását rendeli el.”

- *a régi Art. 189. § (2) bekezdése:*

„Az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvénnyel megállapított 34. § (7) bekezdését, 87. § (3) bekezdését, 92. §-át, 93. § (1) bekezdését, 104. § (4)-(4a) bekezdését 124. § (1)-(2) bekezdéseit, 161. § (1) bekezdését, 164. § (13) bekezdését, 170. § (6) bekezdését, 172. § (19)-(20b) bekezdését, 175. § (9) bekezdését megállapító rendelkezéseket a 2012. január 1-jén vagy azt követően indult eljárásokban kell először alkalmazni.”

- *Az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény 347. §-a:*

Az Art. 164. § (13) bekezdése helyébe a következő rendelkezés lép:

„(13) Az adó megállapításához való jog elévülése 6 hónappal meghosszabbodik,

- a) egy alkalommal, ha a felettes adóhatóság a másodfokú eljárás keretében, vagy
- b) a felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter vagy a NAV felügyeletére kijelölt miniszter felügyeleti intézkedés keretében, illetve
- c) az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata során a bíróság új eljárás lefolytatását rendeli el.”

- *Az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény 359. § (2) bekezdése:*

Az Art. a következő 189. §-sal egészül ki:

„Az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvénnyel megállapított 34. § (7) bekezdését, 87. § (3) bekezdését, 92. §-át, 93. § (1) bekezdését, 104. § (4)-(4a) bekezdését 124. § (1)-(2) bekezdéseit, 161. § (1) bekezdését, 164. § (13) bekezdését, 170. § (6) bekezdését, 172. § (19)-(20b) bekezdését, 175. § (9) bekezdését megállapító rendelkezéseket a 2012. január 1-jén vagy azt követően indult eljárásokban kell először alkalmazni.”

III.

A bíróság eljárás-kezdeményezési jogosultsága:

Az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény 25. § (1) bekezdése szerint ha a bírónak az előtte folyamatban levő egyedi ügy elbírálása során olyan jogszabályt kell alkalmazni, amelynek alaptörvény-ellenességét észleli, vagy alaptörvény-ellenességét az

Alkotmánybíróság már megállapította, - a bírósági eljárás felfüggesztése mellett - az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés b) pontja alapján az Alkotmánybíróságnál kezdeményezi a jogszabály vagy jogszabályi rendelkezés alaptörvény-ellenességének megállapítását, illetve az alaptörvény-ellenes jogszabály alkalmazásának kizárását.

A törvényszéknek az alábbiakban kifejtett álláspontja szerint az előtte folyamatban lévő perben olyan jogszabályi rendelkezést kellene alkalmaznia, amely alaptörvény-ellenes.

IV.

Az alkalmazandó jogszabály Alaptörvénybe ütközése:

- A. A megsemmisíteni kért jogszabályi rendelkezés az Alaptörvény következő rendelkezéseit sérti:

Alaptörvény B) cikk (1) bekezdés:

„Magyarország független, demokratikus jogállam.”

- B. A megsemmisíteni kért jogszabályi rendelkezés Alaptörvénybe ütközése az alábbiakban foglalható össze:

Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében foglalt jogállamiság klauzulából következik a jogbiztonság követelménye. E követelmény az Alkotmánybíróság következetes felfogása szerint azt jelenti, hogy a jogrendszer egészének, annak részterületeinek, valamint egyes jogszabályainak világosnak, egyértelműnek, hatásukat tekintve kiszámíthatóak és a norma címzettjei számára előre láthatónak kell lenniük, és a jogalkalmazás során felismerhető normatartalmakat kell hordozniuk. [a 38/2012. (XI. 14.) AB határozat indokolásának [84] bekezdése, a 3106/2013. (V. 17.) AB. határozat indokolásának [8] bekezdése, a 33/2019. (XI.27.) AB határozat indokolásának [39] bekezdése]

Az Alkotmánybíróság töretlen gyakorlata szerint sérti a jogbiztonság és így a jogállamiság követelményét a tiltott visszaható hatályú jogalkotás, illetőleg a tiltott visszaható hatályú jogalkalmazás. A tiltott visszaható hatályú jogalkotásnak két esetkörét, míg a tiltott visszaható hatályú jogalkalmazásnak egy eset körét alakította ki az Alkotmánybíróság gyakorlatában.

Valódi vagy tényleges vissza hatályú jogalkotás: jogszabály a kihirdetését megelőző időre nem állapíthat meg kötelezettséget, és nem nyilváníthat valamely magatartást jogellenessé. A jogi normák előreláthatóság és kiszámítható működésének követelménye ugyanis felöleli a valódi visszamenőleges hatályú jogalkotás korlátozott és kivételes lehetőségét. Ez azonban nem feltétlen, hanem kizárólag a jogalanyok helyzetét elnehezítő (ad malam partem) jogalkotásra irányadó. Ebből pedig következik az, hogy a jogalkotó élhet a valódi visszaható hatályú jogalkotással, amikor új jogosultságot állapít meg, meglévő jogosultságot terjeszt ki, vagy valamely jog korlátozását oldja fel. Minden más esetben a valódi visszaható hatályú jogalkotás nem megengedett. [a 10/2014. (IV.4.) AB határozat indokolásának [18]. bekezdése, a 16/2014. (V.22.) AB határozat indokolásának [32]. bekezdése, az 1/2016. (I.29.) AB határozat indokolásának [55]. bekezdése, a 19/2020. (VIII.4.) AB határozat indokolásának [32]. bekezdése, a 11/2021. (IV.7.) AB határozat indokolásának [30]. és [88]. bekezdései]

Azonnali visszaható hatályú jogalkotás: az Alkotmánybíróság értelmezése szerint megvalósul a visszaható hatályú jogalkotás abban az esetben is, ha a jogszabályt a jogalkotó ugyan nem visszamenőlegesen léptette hatályba, de a jogszabály rendelkezéseit – erre irányuló kifejezett rendelkezés szerint – a jogszabály hatálybalépése előtt létrejött jogviszonyokra is alkalmazni kell. [az 57/1994. (XI.17.) AB határozat indokolásának II.2. d) pontja, a 3062/2012. (VII.26.) AB határozat indokolásának [88]. bekezdése, 10/2014. (IV.4.) AB határozat indokolásának [15]. bekezdése, a 30/214. (IX.30.) AB határozat indokolásának [106]. bekezdése és a 3051/2016. (III.22.) AB határozat indokolásának [15]. bekezdése]

A visszaható hatályú jogalkalmazás az Alkotmánybíróság megállapította továbbá azt is, hogy alaptörvény-ellenesség nem csak a jogalkotással, hanem a visszaható hatályú jogszabályalkalmazással is megvalósul, ha a jogvitára okot adó eseménykor még nem létező vagy nem hatályos előírás alapján bírálják el egy ügyet. [a 3051/2016. (III.22.) AB határozat indokolásának [16]. bekezdése, a 3158/2017. (VI.21.) AB határozat indokolásának [16]. bekezdése, a 3363/2017. (XII.12.) AB határozat indokolásának [16]. bekezdése, a 3164/2019. (VII.10.) AB határozat indokolásának [54]. bekezdése, a 3148/2020. (V.15.) AB végzés indokolásának [16]. bekezdése és a 3004/2021. (I.14.) AB végzés indokolásának [35]. bekezdése]

A fenti három esetkör közül jelen ügyben az *azonnali visszaható hatályú jogalkotás és a visszaható hatályú jogalkalmazás* esetköre valósulhat meg a régi Art. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdésének alkalmazásával (egymástól függetlenül).

Az azonnali visszaható hatályú jogalkotás megvalósulása jelen ügyben:

Az adóhatóság a felperes vonatkozásában a 2011. évi adóévet vonta ellenőrzés alá, vagyis a felperes 2011. évi adókötelezettségeit (azon belül áfakötelezettségeit), az adózással 2011. évben létrejött anyagi jogi jogviszonyait (ügyleteit, gazdasági eseményeit) értékelte és bírálta el. A felperes a 2011. január-november közötti időszakban havi áfa-bevallásra volt kötelezett, amelynek értelmében a felperes minden hónapra vonatkozóan a tárgyhót követő hónap 20. napjáig volt köteles eleget tenni az áfabevallási, az áfa megállapítási és az áfafizetési adókötelezettségeinek (a régi Art 2. számú mellékletének határidők című része). A jelen ügyet érintő adóellenőrzési eljárás 2012. augusztus 7-én indult meg, tehát első olvasatra – pusztán a régi Art 189. § (2) bekezdésében foglalt átmeneti szabály alapján – úgy tűnhet, mintha alkalmazható lenne a régi Art 164. § (13) bekezdése a felperes ügyében a bíróság által elrendelt új eljárásra utasítás ténye miatt. Ugyanakkor a régi Art. 164. § (13) bekezdés c) pontja és a 189. § (2) bekezdése, valamint a 2011. évi CLVI. törvény 347. §-a és 359. § (2) bekezdése alaptörvény-ellenes, mivel azonnali visszaható hatályú jogalkotást valósít meg, és így sérti a jogbiztonságot, valamint a jogállamiságot.

A felperesre kifejezetten hátrányos, azonnali visszaható hatályú jogalkotás valósul meg azáltal, hogy a felperes 2011-ben keletkezett jogviszonyainak (ügyleteinek és áfakötelezettségeinek) ellenőrzése és elbírálása kapcsán olyan anyagi jogi rendelkezés (rég Art. 164. § (3) bekezdés) alkalmazására kerül sor a régi Art 189. § (2) bekezdése alapján, amely csak később, 2012. január 1-jén lépett hatályba. Az anyagi jellegű szabályok (amilyen a régi Art. 164. § (13) bekezdésében foglalt, adójogi elévülést 6 hónappal meghosszabbító szabály is,) kizárólag a hatálybalépésüket követően tanúsított magatartásokra alkalmazhatóak (szemben az eljárásjogi szabályokkal, amelyeket – jogszabályi felhatalmazás esetén – akár már a folyamatban lévő eljárásokban is alkalmazni lehet).

2011. évben az adókötelezettségek keletkezésekor tehát nem létezett az adójogi elévülést meghosszabbító szabály. A régi Art elévülést 6 hónappal meghosszabbító 164. § (13) bekezdése csak 2012. január 1-jén lépett hatályba, azonban a kapcsolódó átmeneti szabály folytán azt nem a 2012. január 1-jei vagy azt követő magatartásokra (és adókötelezettségekre) kellett először alkalmazni, hanem a 2012. január 1-jén vagy azt követően indult eljárásokban. Ez az azonnali visszaható hatályú jogalkotás eklatáns példája, amely a fentiekben bemutatottak alapján alaptörvény-ellenes.

A régi Art. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdését, mint anyagi jellegű jogszabályi rendelkezéseket legkorábban a 2012. január 1-jei vagy az azután keletkezett ügyletekre (adókötelezettségekre) lehetett volna jogszerűen alkalmazni függetlenül attól, hogy az adóigazgatási eljárás 2012. január 1-jén vagy azt követően indult meg.

Az azonnali visszaható hatályú jogalkotással megvalósult hátrányok körében hangsúlyozandó az Alkotmánybíróság 8/2020. (VI. 13.9 AB határozata, amely rögzítette: „nem egyeztethető össze a jogállamiság tartalmával egy új szabály oly módon történő hatályba léptetése, hogy az hátrányosan változtatja meg a hatálybalépés időpontjában már fennálló tényállás anyagi jogi jellegű jogkövetkezményeit a folyamatban lévő eljárásokban. Azt kell tehát megítélni, hogy a tényállás már létrejött-e az újonnan alkalmazandó szabály hatálybalépése előtt, és ha igen, akkor az utóbbi egy új, a régitől eltérő jogkövetkezményt vezet-e be, amely hátrányt, jogvesztést okoz [.....]”.

Az Alkotmánybíróság hivatkozott döntésében megjelenő szempontok jelen ügyre vonatkoztatása:

- Az alapul fekvő tényállás már megvalósult az újonnan alkalmazandó szabály hatályba lépése előtt akként, hogy az adóhatóság a felperes önadózás keretében 2011. évben a január-november közötti időszakokban megvalósított magatartását, ügyleteit (adókötelezettségeit) vonta ellenőrzés alá. A „tényállás” tehát a 2011. évet öleli fel. Ennek során alkalmazta a régi Art adójogi elévülést 6 hónappal meghosszabbító 164. § (13) bekezdését, amely azonban csak 2012. január elsején lépett hatályba
- Az újonnan alkalmazandó jogszabály eltérő jogkövetkezményt vezetett be akként, hogy 2012. január 1-jét megelőzően nem volt olyan jogszabályi rendelkezés a jogrendszerben, amely az adóhatóság a felperessel szembeni adómegállapításához való jogának 6 hónappal történő meghosszabbodását lehetővé tette volna azokban az esetekben, ha az eljáró bíróság új eljárás lefolytatását rendelte el.
- Ez a jogkövetkezmény a felperes tekintetében hátrányt, jogvesztés okozott azzal, hogy ez a szabály kifejezetten hátrányos a felperesre nézve, hiszen, ha nem lett volna ilyen szabály akkor az adóhatóság adómegállapításához való joga elévült volna a jelen ügyben a 2011. január-november havi áfa-kötelezettségek tekintetében. Így az adóhatóság erre az időszakra nem tehetett volna hátrányos megállapítást a felperesre nézve.

Az Art 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseinek alkalmazása a felperesnél bekövetkezett hátrányok, illetve jogvesztések:

- *Az adóhatóság nem tehetett volna megállapítást:* az alperes az azonnali visszaható hatályú jogalkotás tilalmába ütközően, a régi Art. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdések alkalmazásával hozta meg 2018. április 11-én a végleges (jogerős) másodfokú adóhatósági határozatát a bíróság által elrendelt új eljárásban, melyet 2018. április 13-án kézbesített a felperes számára. Ebben [REDACTED]-forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, [REDACTED] forint adóbírságot, [REDACTED] forint késedelmi pótlék fizetési

kötelezettséget, valamint [REDACTED] forint következő időszakra átvihető követelés különbözetet állapította meg a felperes terhére. Ebből [REDACTED] forint adóhiány, [REDACTED] forint adóbírság és [REDACTED] forint késedelmi pótlék a 2011. január-november időszakhoz kapcsolódott.

Abban az esetben viszont, ha az alaptörvény-ellenes, azonnali visszaható hatályú jogalkotás tilalmát sértő régi Art. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdések alkalmazására nem került volna sor, úgy az alperes a 2011. január-november időszak tekintetében nem tehetett volna hátrányos megállapítást a felperes terhére a megismételt eljárásban meghozott határozatában, mivel ezek az időszakok 2017. október 18-án elévültek. (A 2011. január-november időszakok 2016. december 31. helyett 2017. október 18-án évültek el az rArt. 14. § (5) bekezdésében foglalt nyugvás szabályai miatt.) Az alperes ehhez képest jóval később, 2018. április 11-én tette meg a megállapításait a megismételt eljárásban meghozott másodfokú határozatában és 2018. április 13-án. kézbesítette azt.

- *Az elévülés meghosszabbodása féloldalas, hiszen csak az adóhatóságnak biztosít plusz jogokat:*

A felperesre nézve azért is hátrányos a régi Art. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseinek alkalmazása, mert az adómegállapításhoz való jog elévülésének 6 hónapos meghosszabbodása „féloldalas”. Ez ugyanis csak az adóhatóságnak biztosít arra jogot (és kötelezettséget), hogy új határozatot hozzon, és a felperes terhére megállapítást tegyen. A felperesnek azonban nem biztosít jogot, mert az önadózáshoz elválaszthatatlanul kapcsolódó, a felperest megillető önellenőrzési jogosultság gyakorlására nem terjed ki. A felperes tehát nem „nyer” 6 hónapot arra, hogy az eredeti adókötelezettségeit önellenőrizhesse. Ráadásul az elévülést 6 hónappal meghosszabbító szabály úgy kedvez egyoldalúan az adóhatóságnak, hogy a 6 hónapos meghosszabbodásra amiatt kerül sor, mert az adóhatóság döntését a bíróság hatályon kívül helyezte és az adóhatóságot új eljárásra utasította. Értelemszerűen ez akkor történik meg, ha az adóhatóság az önadózás keretében teljesített adókötelezettségek ellenőrzése során jogszabálysértő döntést hozott. Vagyis az adóhatóság a jogszabálysértő eljárása ellenére „nyer” további 6 hónapot arra, hogy ellenőrizzen, határozatot hozzon és megállapítást tegyen, miközben a felperesnek nincs újabb lehetősége az önellenőrzésre.

- *Kiszámíthatatlanná és előre láthatatlanná vált az önadózás:*

A már korábban önadózás keretében teljesített adókötelezettségek vonatkozásában az elévülési idő utólagos és egyoldalú módosítása (meghosszabbodása) kiszámíthatatlanná és előreláthatatlanná teszi a felperes számára az önadózás, ezen belül pedig az adókötelezettségek teljesítésének jogintézményét, mely sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből eredő jogbiztonság követelményét. A jogbiztonság ugyanis megköveteli, hogy a jog egésze, részterületei és egyes jogszabályok világosak és egyértelműek legyenek. Működésüket tekintve kiszámíthatónak és előreláthatónak kell lenniük a norma címzettje számára. A jogbiztonság nem csupán az egyes normák egyértelműségét követeli meg, de az egyes jogintézmények működésének kiszámíthatóságát is. [a 38/2012. (XI.14.) AB határozat indokolásának [84]. bekezdése, a 3106/2013. (V.17.) AB határozat indokolásának [8] bekezdése, a 33/2019. (XI.27.) AB határozat indokolásának [39]. bekezdése.]

Az adómegállapításhoz való jog elévülési szabályainak utólagos, a felperes kifejezetten hátrányos módon történő módosítása ennek az alapjogi követelménynek nem felel meg.

Összegzés:

A fentiek alapján kijelenthető, hogy jelen ügyben a régi Art. 164. § (13) és 189. § (2)

bekezdésének alkalmazásával alaptörvény-ellenes az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését és a jogállamiságot, és ezen keresztül a jogbiztonság elvét, illetve az Alkotmánybíróságnak a visszaható hatályú jogalkotás körében kimunkált töretlen gyakorlatát sértő jogszabály alkalmazására került sor, amely a felperesnek az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében biztosított jogának a sérelmét eredményezi.

A visszamenőleges hatályú jogalkalmazás megvalósulás és a felperes ügyében:

Az Alkotmánybíróság töretlen gyakorlata a következőket rögzítette az alaptörvény-ellenes visszaható hatályú alkalmazással kapcsolatban: „Mindezekhez kapcsolódóan a jogalkalmazást érintően alaptörvény-ellenesség csak a visszaható hatályú szabályalkalmazással összefüggésben vethető fel, tehát akkor, ha a jogvitára okot adó eseménykor még nem létező - vagy nem hatályos - előírás alapján bírálnak el egy ügyet. [a 3051/2016. (III.22.) AB határozat indokolásának [16]. bekezdése, a 3158/2017. (IV.21.) AB határozat indokolásának [16]. bekezdése, a 3363/2017. (XII.12.) AB határozat indokolásának [16] bekezdése, a 3164/2019. (VII.10.) AB határozat indokolásának [54]. bekezdése, a 3148/2020. (V.15.) AB végzés indokolásának [16]. bekezdése és a 3004/2021. (I.14.) AB végzés indokolásának [35]. bekezdése]

A jelen ügyben a jogvitára okot adó események a felperes 2011. évben tanúsított ügyletei, magatartási (adókötelezettségei). 2011. évben még nem létezett az adójogi elévülést 6 hónappal meghosszabbító anyagi jogi jellegű szabály. A régi Art elévülést 6 hónappal meghosszabbítható 164. § (13) bekezdése ugyanis csak 2012. január 1-jén lépett hatályba. Tehát jelen ügyben olyan anyagi jogi jellegű szabály alapján bírálta el az adóhatóság a felperes 2011. évi ügyleteit, magatartásait (adókötelezettségeit), amely 2011. évben nem létezett és 2011. évben nem is volt hatályos, hiszen csak 2012. január 1-jén került bevezetésre a jogrendszerbe és csak 2012. január 1-jén vált hatályossá. Mindezek okán jelen ügyben a visszaható hatályú jogalkalmazás is megvalósult, amely szintén alaptörvény-ellenes, hiszen sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését és a jogállamiság, és ezen keresztül a jogbiztonság elvét.

Debrecen, 2022. október 12.



Dr. Pál Zoltán s.k.
a tanács elnöke

A kiadmány hitelesül:  kiadó
