

## AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3325/2020. (VIII. 5.) AB HATÁROZATA

### alkotmányjogi panasz elutasításáról

Az Alkotmánybíróság teljes ülése alkotmányjogi panasz tárgyában – *dr. Salamon László és dr. Sulyok Tamás* alkotmánybírók párhuzamos indokolásával – meghozta a következő

#### h a t á r o z a t o t:

Az Alkotmánybíróság a Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv.I.35.062/2016/10. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt elutasítja.

#### I n d o k o l á s

##### I.

- [1] 1. A jogi képviselővel (dr. Gellér Balázs József ügyvéd) eljáró jogi személy indítványozó az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. § alapján alkotmányjogi panaszt nyújtott be az Alkotmánybírósághoz, melyben kérte a Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv.I.35.062/2016/10. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését.
- [2] 1.1. A panasz alapjául szolgáló egyedi ügyben megállapított tényállás az alábbiak szerint összegezhető. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) Kelet-budapesti Adóigazgatósága 2008. január 1-től 2011. szeptember 30-ig terjedő időszakra általános forgalmi adó bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett az indítványozónál, melynek során a NAV megállapította, hogy az indítványozó 2008-ban, 2009-ben, 2010-ben, illetőleg 2011. január-szeptember hónapokban általános forgalmi adóbevallásokat nem nyújtott be. Az indítványozó arra hivatkozott, hogy az általa végzett plasztikai sebészeti tevékenység a NAV korábbi állásfoglalásának megfelelően mentes az adó alól, ezért adóbevallás benyújtására nem volt köteles. A NAV elsőfokú határozatában az indítványozó érvelését nem fogadta el, és úgy ítélte meg, hogy azokat az orvosi szolgáltatásokat, amelyeket elsődlegesen nem a humán egészség megőrzése céljával nyújtanak, nem lehet adómentes szolgáltatásnak tekinteni, ennek megfelelően az indítványozónak be kellett volna jelentkeznie az általános forgalmi adó hatálya alá, áfabevallást kellett volna benyújtania és az általános forgalmi adó tekintetében az általános szabályok szerint kellett volna adóznia. Mindezekre tekintettel a NAV Kelet-budapesti Adóigazgatósága elsőfokú adóhatóságként eljárva 2012. április 5. napján kelt, 4035304496. számú határozatával az indítványozó terhére 16 399 000 Ft adóhiányt állapított meg, mely után 1 472 000 Ft késedelmi pótlékot számított fel, és az adóhiány 1%-ának megfelelő, 164 000 Ft adóbírságot is kiszabott. Az adóbírság kiszabása során a NAV az indítványozó javára értékelte, hogy a kimutatott adókülönbözlet az indítványozó tevékenységének nem megfelelő adójogi minősítéséből fakadt, a feltárt adóhiány pedig nem szándékoltan adóelkerülő magatartás eredménye volt, és az indítványozó sem a bevételeit nem titkolta el, sem pedig a bizonylatait, nyilvántartásait nem hamisította meg.
- [3] 1.2. Az indítványozó fellebbezése nyomán a NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága 2012. július 23. napján kelt, 2888350992. számú határozatával az elsőfokú határozatot megsemmisítette, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény

(a továbbiakban: régi Art.) 95. § (4) bekezdése alapján ugyanis az adóhatóságnak köteleznie kellett volna az indítványozót az adómentes és adóköteles szolgáltatások elkülönítésére vonatkozó nyilvántartás elkészítésére és az adómentességet igazoló dokumentumok becsatolására, amire nem került sor, hanem az elsőfokú adóhatóság a tényállás további tisztázása nélkül a plasztikai sebészetből származó teljes bevételt adókötelesnek tekintette. A másodfokú határozat szerint a plasztikai sebészet megítélésénél beavatkozásonként kell vizsgálni, hogy megvalósul-e az egészség megőrzésének, fenntartásának vagy visszaállításának célja, azaz megállapítható-e a szolgáltatás adómentessége az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) rendelkezéseinek megfelelően.

- [4] A másodfokú határozat azt is kiemelte, hogy helytelenül járt el az elsőfokú adóhatóság, amikor a vevők által fizetett ellenértéket nettó összegnek tekintette, és erre számolta rá az áfa összegét, mert az indítványozó a magánszemély vevőkre az áfa összegét utólag átterhelni nem tudja. Ennek megfelelően a vevők által fizetett ellenértéket bruttó ellenértéknek kell tekinteni, és ebből kell az általános forgalmi adót visszaszámolni. Az indítványozó fellebbezésében szereplő azon érvre, miszerint az adóhatóság a plasztikai sebészet áfamentességével kapcsolatosan korábban több olyan állásfoglalást is kiadott, melyben a plasztikai sebészetet egyértelműen az általános forgalmi adó alól mentes tevékenységi körbe sorolták, a másodfokú határozat megállapította, hogy a NAV szakmai véleménynek minősülő tájékoztatásai a 60/1992. (XI. 17.) AB határozatnak megfelelően jogi kötelező erővel nem bírnak, ekként azok nem képezhetik alapját a tevékenység besorolásának sem, és azokra az indítványozó sem alapozhatja érvelését.
- [5] 1.3. A NAV Kelet-budapesti Adóigazgatósága a megismételt eljárásban 2013. augusztus 5. napján hozott, 3574888276. számú határozatával az indítványozó terhére 12 842 000 Ft adóhiányt állapított meg, mely után 1 151 000 Ft késedelmi pótlékot számított fel, és az adóhiány 1%-ának megfelelő, 128 000 Ft adóbírságot szabott ki. A megismételt eljárásban az indítványozó nem tudta okirattal vagy más megfelelő módon bizonyítani, hogy a plasztikai sebészeti tevékenysége adómentes körbe tartozna, az indítványozó által az egyes műtéti beavatkozásokhoz kapcsolódóan becsatolt dokumentumok pedig az adóhatóság megítélése szerint nem alkalmasak annak igazolására, hogy az egyes beavatkozásokat egészségügyileg indokolt céllal végezték volna el. A NAV megítélése szerint sem a beavatkozást kérő személy véleménye, sem pedig a beavatkozást elvégző orvos véleménye nem meghatározó annak a kérdésnek a megítélésében, hogy a beavatkozás gyógyászati célt szolgál-e, ezt külön erre kiképzett, orvosszakértői szaktudással rendelkező orvosi személyzetnek kellett volna megállapítania. A határozat hivatkozott az Európai Bíróság C-91/12. számú, a *Skatteverket és PFC Clinic AB* közötti ügyben (ECLI:EU:C:2013:198) 2013. március 21. napján meghozott előzetes döntésére is, melynek értelmében az esztétikai célú plasztikai sebészeti beavatkozások és kezelések nem minősülnek orvosi gyógykezelésnek és ekként adómentes tevékenységnek a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikk (2) bekezdés *b)* és *c)* pontjai értelmében. A NAV határozatában azt állapította meg, hogy az indítványozó nem tudta hitelt érdemlően bizonyítani, hogy az általa végzett szolgáltatások az adómentességet biztosító szabályozás körébe tartozó, egészségügyileg indokolt kezelések, ezért a nyújtott szolgáltatások után az indítványozó az általános szabályok szerint általános forgalmi adó fizetésére (lett volna) köteles.
- [6] 1.4. Az indítványozó fellebbezése nyomán másodfokon eljáró NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága 2013. november 19. napján kelt, 2927728731. számú határozatával az elsőfokú határozatot annak helyes megállapításaira tekintettel helybenhagyta. A határozat kiemelte, hogy a régi Art. 170. § (1) bekezdése értelmében adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni, melynek mértéke főszabály szerint az adóhiány 50%-a. A régi Art. 171. § (1) bekezdése szerint az adóbírság mértéke kivételes méltánylást igénylő körülmény esetén mérsékelhető, és az elsőfokú adóhatóság ilyen kivételes méltánylást érdemlő körülményként értékelte, hogy az adóhiány az indítványozó tevékenységének nem megfelelő adójogi minősítéséből adódott, amelyre vonatkozóan a megfelelő joggyakorlat még nem alakult ki. A késedelmi pótlék tekintetében ugyanakkor a NAV megállapítása szerint kivételes méltányosság gyakorlására okot adó körülmény nem állt fenn.
- [7] 1.5. A határozattal szemben az indítványozó keresetet nyújtott be a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz, mely 16.K.30.176/2014/30. számú ítéletével a NAV másodfokú határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az adóhatóságot új eljárásra kötelezte. A bíróság megítélése szerint az Áfa tv. 85. § (1) bekezdés *c)* pontja értelmében mentes az adó alól az a szolgáltatásnyújtás és az ahhoz szorosan kapcsolódó sérült- vagy betegápolás, amelyet humán-egészségügyi (ideértve természetgyógyászatot is)

tevékenységet végző – ilyen minőségében – teljesít. A bíróság osztotta az indítványozó azon álláspontját, hogy ez a rendelkezés az adómentességet nem köti olyan feltételhez, hogy az milyen céllal került elvégzésre, a humán-egészségügyi tevékenység fogalmát pedig az Áfa tv. nem határozza meg. Mindebből következően a bíróság álláspontja szerint az indítványozó nem volt köteles olyan nyilvántartást vezetni, amely akár a fő cél megjelölésével, akár a fő- és egyéb cél százalékos arányának megjelölésével meghatározza, hogy egy adott műtétet humán-egészségügyi vagy szépészeti okokból végez el. A bíróság megkeresésére az Egészségügyi Tudományos Tanács Elnöksége (a továbbiakban: ETT Elnöksége) külön is kiemelte, hogy orvosilag a helyreállító és esztétikai beavatkozások nem különíthetők el, a plasztikai sebészek humán-egészségügyi tevékenységük során diagnosztizálást és kezelést is nyújtanak, ekként a plasztikai sebészek szakmai tevékenysége minden esetben az egészség helyreállítását szolgálja. Az ETT Elnökségének állásfoglalása szerint az a kérdés, hogy az Országos Egészségbiztosítási Pénztár ezen ellátás költségeit mennyiben finanszírozza, semmilyen módon nem függ össze a plasztikai sebészeti tevékenység orvosszakmai megítélésével. Az ETT Elnökségének válasza nyomán a bíróság megállapította, hogy az egyes beavatkozások NAV által megkívánt elkülönítése orvosi szempontok alapján nem lehetséges, mert minden plasztikai sebészeti tevékenység helyreállító és esztétikai beavatkozásnak is tekinthető, az Orvosi Etikai Kódex következtében pedig a plasztikai sebész kizárólag orvosilag indokolt beavatkozásokat végezhet el. Az ETT Elnöksége is kiemelte, hogy az Egészségügyi Világszervezet (WHO) meghatározásának megfelelően az egészség nem csupán a betegség vagy fogyatékoság hiánya, hanem a teljes testi, lelki és szociális jólét állapota, a plasztikai sebészet pedig elsődlegesen a testi jólét biztosítására irányul, ezáltal az egészség helyreállítását végzi. Mindezen szempontokra figyelemmel a bíróság úgy ítélte meg, hogy az indítványozó tevékenysége sem részben sem egészben nem volt áfaköteles tevékenység a vizsgált időszakban.

- [8] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletében külön is rögzítette, hogy az Európai Unió Bíróságának hivatkozott ítélete sem ellentétes ezzel az állásponttal, az ugyanis azt mondja ki, hogy a plasztikai beavatkozások is az egészségügyi ellátások fogalma alá tartozhatnak annyiban, amennyiben azok célja olyan személyek kezelése vagy gyógyítása, akiket betegség, sérülés vagy vele született testi fogyatékoság miatt van szükségük esztétikai beavatkozásokra. A beavatkozás csak akkor nem tartozik e fogalom alá, ha az kizárólag kozmetikai célokat szolgál. Ilyen kizárólagos kozmetikai célt a NAV egyetlen esetre sem tárt fel. A bíróság végzetül azt is hangsúlyozta, hogy a magyar jogi szabályozásban a helyreállító műtétek és az esztétikai okokból elvégzett műtétek elhatárolása egyetlen jogszabályban sem szerepel, ebből következően nem volt olyan nyilvántartásvezetési kötelezettsége az indítványozónak, amely két elkülönült kategóriára sorolta volna az általa végzett műtéteket.
- [9] 1.6. Az ítélettel szemben a NAV nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, melyben elsődlegesen az indítványozó keresetének elutasítását, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat meghozatalára utasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság nem az iratoknak megfelelően ismertette az indítványozó keresetlevelének tartalmát, az alperesi ellenkérelmet, és a bizonyítékokat okszerűtlenül mérlegelte. A NAV álláspontja szerint az uniós jog közvetlen hatályából következően az elsőfokú bíróság nem hagyhatta volna figyelmen kívül az Európai Bíróság C-91/12. számú ügyben született döntését, és megismételte, hogy az indítványozó az adóhatóság kifejezett felhívása ellenére sem mutatott be olyan nyilvántartást, amely céljuk szerint határolta volna el az indítványozó által elvégzett beavatkozásokat.
- [10] A Kúria Kfv.I.35.062/2016/10. számú ítéletével a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte és az indítványozó keresetét elutasította. A Kúria álláspontja szerint az „egészségügyi ellátás” fogalmát sem a magyar Áfa tv., sem pedig a vonatkozó uniós irányelv nem tartalmazza, azt az Európai Bíróság a C-91/12. számú ítéletében értelmezte. A Kúria megítélése szerint annak megállapítása, hogy a plasztikai sebészeti beavatkozás milyen célból került elvégzésre, az Európai Bíróság ítéletéből következően orvosi értékelés kérdése, az adómentesség körét pedig megszorítóan kell értelmezni. Tekintettel arra, hogy a régi Art. 99. § (2) bekezdése értelmében ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani, az indítványozó pedig nem bizonyította a mentességét, ezért a Kúria az indítványozó keresetét elutasította.
- [11] 2. Az indítványozó ezt követően nyújtotta be az Abtv. 27. §-a szerinti alkotmányjogi panaszát, melyben arra hivatkozott, hogy a Kúria ítélete sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését, XIII. cikk (1) bekezdését, XXVIII. cikk (1) bekezdését és XXVIII. cikk (4) bekezdését. Álláspontja szerint ellentétes az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésén alapuló visszaható hatály tilalmával egy jogalkalmazói gyakorlat utólagos gyökeres megváltoztatása, és olyan tevékenységek utólagos áfa-fizetési körbe sorolása, amelyről az ellenőrzéssel érintett időszakban még

maga az adóhatóság állította azt, hogy az mentes az általános forgalmi adó fizetése alól. Érvelése szerint nem egyeztethető össze a B) cikk (1) bekezdésével, hogy egy 2013-ban született európai bírósági ítélet alapján a magyar adóhatóság a korábbi gyakorlatával ellentétben valamely jogalanyra adókülönbötet szabjon ki visszamenőlegesen, a 2008-2011. közötti időszakra vonatkozóan. Az indítvány szerint sérti továbbá a XIII. cikk (1) bekezdése szerinti tulajdonhoz való jogot is, hogy az indítványozó által beszedett nettó összegek terhére az adóhatóság utólagosan követeli az általános forgalmi adó megfizetését.

- [12] Az indítványozó a XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes bírósági eljáráshoz való jog sérelmét látja abban, hogy a Kúria sem a visszaható hatály tilalmával, sem a tulajdonhoz való joggal kapcsolatos, az alapügyben és a Kúria eljárásában is felhívott érveire nem reagált. Álláspontja szerint ugyancsak a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog körében értékelendő, hogy a Kúria ítéletében nem az Alaptörvény 28. cikkének megfelelően értelmezte az Áfa tv. vitatott szabályát. Megítélése szerint a Kúriának hivatalból is olyan értelmet kellett volna az Áfa tv. rendelkezésének tulajdonítania, amely összhangban áll az Alaptörvénnyel, a konkrét esetben pedig erre az indítványozó is kifejezetten hivatkozott, mely hivatkozást a Kúria ítéletében figyelmen kívül hagyta, és nem indokolta meg, hogy miért nem találta alaposnak az indítványozó érveit. Az indítványozó arra is hivatkozott, hogy a Kúria ítélete ellentétes az Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdésével is, miszerint senki nem nyilvánítható bűnösnek, és nem sújtható büntetéssel olyan cselekmény miatt, amely az elkövetés idején nem volt bűncselekmény. Érvelése szerint a kiszabott adóbírság, figyelemmel az Emberi Jogok Európai Bírósága gyakorlatára is, büntetésnek minősül, annak célja ugyanis nem csupán a kár (adóhiány) megtérítése, hanem mértékénél fogva egyértelműen elrettentő hatást kíván elérni.

## II.

- [13] 1. Az Alaptörvény hivatkozott rendelkezései:

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

„XIII. cikk (1) Mindenkinek joga van a tulajdonhoz és az örökléshez. A tulajdon társadalmi felelősséggel jár.”

„XXVIII. cikk (1) 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.”

„XXVIII. cikk (4) Senki nem nyilvánítható bűnösnek, és nem sújtható büntetéssel olyan cselekmény miatt, amely az elkövetés idején a magyar jog vagy – nemzetközi szerződés, illetve az Európai Unió jogi aktusa által meghatározott körben – más állam joga szerint nem volt bűncselekmény.”

- [14] 2. Az Áfatv. indítvánnyal érintett rendelkezése:

„85. § (1) Mentés az adó alól:

c) az a szolgáltatásnyújtás és az ahhoz szorosan kapcsolódó sérült- vagy betegápolás, amelyet humán-egészségügyi – ideértve természetgyógyászatot is – tevékenységet végző – ilyen minőségében – teljesít;”

## III.

- [15] 1. Az Alkotmánybíróság tanácsa, az alkotmányjogi panasz törvényben előírt formai és tartalmi követelményeknek való megfelelését vizsgáló előzetes eljárásában, 2017. november 21. napján az alkotmányjogi panasz befogadása mellett döntött, mert úgy ítélte meg, hogy az alkotmányjogi panasz az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével, illetőleg XXVIII. cikk (1) bekezdésével összefüggésben megfelel az Abtv.-ben foglalt formai és tartalmi követelményeknek, az ügy körülményeire tekintettel pedig csak érdemi vizsgálat alapján dönthető el, hogy a Kúria ítélete megfelel-e az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes bírósági eljáráshoz való jog követelményeinek.

- [16] 2. Az alkotmányjogi panasz ugyanakkor az Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdésének állított sérelmével összefüggésben nem felel meg a határozott kérelem Abtv. 52. § (1b) bekezdés szerinti követelményének, az alábbiak szerint.

- [17] A 30/2014. (IX. 30.) AB határozatból következően a visszaható hatályú jogalkotás és jogalkalmazás Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdésén alapuló tilalma a büntetőügyeken túlmenően, így különösen a versenyjogi ügyek területén is érvényesíthető {30/2014. (IX. 30.) AB határozat, különösen Indokolás [107]–[108]}. Ez a tilalom az Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdésének keretei között a tilalmazott magatartások és a megvalósításuk miatt járó jogkövetkezmények észszerű előreláthatóságát célozza. A XXVIII. cikk (4) bekezdésének büntetőjogon kívüli alkalmazási köre ugyanakkor nem korlátlan, azt az alkalmazásra kerülő szankció súlya jelöli ki. Az Alkotmánybíróság megítélése szerint az adóhatóság által kiszabott, az adóhiány 1%-ának megfelelő, 128 000 forint összegű adóbírság nem tekinthető olyan súlyú szankciónak, amely az Abtv. 27. § szerinti eljárásban a XXVIII. cikk (4) bekezdése hatálya alá tartozna. Az érdemi, közvetlen alkotmányossági összefüggés hiánya az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint az indítvány befogadásának tartalmi akadályá {lásd például: 3350/2019. (XII. 6.) AB végzés, Indokolás [16]}, az indítvány ugyanis ebben az elemében nem teljesíti a határozott kérelem Abtv. 52. § (1b) bekezdés *b*) pontja szerinti követelményét.
- [18] 3. Az alkotmányjogi panasz továbbá az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésének állított sérelmével összefüggésben nem teljesíti az Abtv. 29. §-a szerinti befogadhatósági feltételek egyikét sem, az alábbiak szerint.
- [19] Az indítvány az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésének sérelmét arra hivatkozással állítja, hogy az indítványozónak az adóhatóság határozatából következően saját vagyonából kellett az általános forgalmi adót megfizetnie, azt ugyanis továbbhárítani nem tudta. Az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint az alkotmányos tulajdonvédelem köre és módja nem szükségképpen követi a polgári jogi fogalmakat és nem azonosítható az absztrakt polgári jogi tulajdon védelmével. Az alapjogként védett tulajdonhoz való jog tartalmát a mindenkori közjogi és (alkotmányos) magánjogi korlátokkal együtt kell érteni. A tulajdonjog magánjogi korlátja nem esik szükségképpen egybe az alapjogi korlátozással, a szükséges és arányos korlátozásnak, illetve a tulajdonjog lényeges tartalmának pedig nincs polgári jogi megfelelője {3024/2015. (II. 9.) AB határozat, Indokolás [43]; 7/2015. (III. 19.) AB határozat, Indokolás [45]}. Az Alkotmánybíróság azt is hangsúlyozza, hogy következetes gyakorlata szerint a tulajdonhoz való jog állított sérelmén keresztül nem lehet eszköze a bíróságok által elkövetett, egyéb alkotmányossági kérdést fel nem vető törvénysértések orvoslásának, még akkor sem, ha az indítványozó állítása szerint adott esetben egy jogsértő bírósági határozat eredményeként szenvedett el vagyonvesztést {lásd például: 3163/2020. (V. 21.) AB határozat, Indokolás [12]}. Ennek megfelelően az Alkotmánybíróság arra a következtetésre jutott, hogy a Kúria ítélete sem a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség kételyét, sem pedig alapvető alkotmányjogi kérdést nem vet fel a XIII. cikk (1) bekezdésével összefüggésben.

## IV.

- [20] Az alkotmányjogi panasz nem megalapozott.
- [21] 1. Az Alkotmánybíróság elsőként az indítványozó B) cikk (1) bekezdésének sérelmével kapcsolatos érveit vizsgálta meg. Az alkotmányjogi panasz szerint ellentétes az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésén alapuló visszaható hatály tilalmával egy jogalkalmazói gyakorlat utólagos megváltoztatása, és ezáltal a jogalkalmazói gyakorlat megváltoztatását megelőző időszakra vonatkozóan új kötelezettségek megállapítása. Az indítványozó érvelése szerint sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését, hogy egy 2013-ban született európai bírósági ítélet alapján a magyar adóhatóság a 2008-2011. közötti időszakra vonatkozóan állapítson meg adóhiányt és szabjon ki adóbírságot, valamint késedelmi pótlékot.
- [22] Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerinti jogállamiság elvének egyik fő alkotóeleme a jogbiztonság, amely többek között azt követeli meg, hogy a jogalanyoknak tényleges lehetőségük legyen arra, hogy magatartásukat a jog előírásaihoz tudják igazítani. Ennek egyik aspektusa, hogy a jogszabályok a kihirdetésüket megelőző időre nézve nem állapíthatnak meg kötelezettséget, illetőleg valamely magatartást visszamenőleges hatállyal nem minősíthetnek jogellenesnek {lásd például: 34/2014. (XI. 14.) AB határozat, Indokolás [71]}. Valamely jogszabályi rendelkezés nem kizárólag akkor minősülhet a visszaható hatályú jogalkotás tilalmába ütközőnek, ha a jogszabályt a jogalkotó visszamenőlegesen léptette hatályba, hanem adott esetben akkor is, ha a hatálybalépítés nem visszamenőlegesen történt ugyan, de a jogszabály a jogalanyra nézve a korábbi szabályozásnál hátrányosabb helyzetet okozó rendelkezéseit erre irányuló kifejezett rendelkezés szerint a jogszabály hatálybalépése előtt létrejött jogviszonyokra is alkalmazni kell {16/2014. (V. 22.) AB határozat, Indokolás [32]}.

- [23] Az Európai Bíróság C-19/12. számú ítélete 2013. március 21. napján kelt, és ebben a 2006/112/EK tanácsi irányelv rendelkezéseit értelmezte. Amikor az Európai Bíróság előzetes döntéshozatali eljárás keretében az uniós jog valamely szabályát értelmezi, a norma azon jelentését tárja fel, amely „benne rejlett” az adott szabályban, azaz ahogyan az adott normát mindig is értelmezni kellett volna. Ez alól kizárólag az az eset képez kivételt, amikor maga az Európai Bíróság korlátozza az ítéletének időbeli hatályát (lásd például: *Defrenne kontra Sabena* ügy, ECLI:EU:C:1976:56, különösen az ítélet 75. pontja). Jelen esetben az Európai Bíróság nem korlátozta az ítéletének időbeli hatályát, melyből következően, figyelemmel az ügyben alkalmazott jogi norma változatlanságára és az Európai Bíróság jogértelmezésének *ex tunc* természetére, a Kúria döntése az indítványozó által állított okból nyilvánvalóan nem ellentétes az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével.
- [24] 2. Az indítványozó a tisztességes bírósági eljáráshoz való jogot biztosító XXVIII. cikk (1) bekezdésének sérelmét részben arra tekintettel állítja, hogy a Kúria nem vette figyelembe az alkotmányjogi panasz alapját képező ügy alapjogi vonatkozásait, és nem értékelte az indítványozó azon érveit, hogy a jogszabály értelmezésének jelentős mértékű utólagos megváltoztatása sérti a jogbiztonság követelményét.
- [25] A 7/2013. (III. 1.) AB határozat szerint „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 alapossgal 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.” {7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [34]}
- [26] Az Alkotmánybíróság kiemeli: a Kúria eljárásában az indítványozó felülvizsgálati ellenkérelmet (és nem pedig csatlakozó felülvizsgálati kérelmet) terjesztett elő. Az Alkotmánybíróság korábban már megállapította: az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdéséből nem vezethető le sem az a követelmény, hogy a Kúria a felülvizsgálati ellenkérelmet ugyanolyan szinten ismertesse, mint a felülvizsgálati kérelmet, miként az sem, hogy a Kúriának az ellenkérelem elutasítását részletesen indokolnia kellene {lásd például: 3349/2019. (XII. 6.) AB végzés, Indokolás [19]}. Az Alkotmánybíróság ennek megfelelően megállapítja: a Kúria döntése az indítványozó által állított okból nem sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes bírósági eljáráshoz való jogot. Az Alkotmánybíróság pedig arra is rámutat, hogy a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság eljárásában az indítványozó még nem hivatkozott azon érvekre, melyek vizsgálatának elmaradására hivatkozással az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésének sérelmét állítja.
- [27] Az Alkotmánybíróság az indítványozó azon érvével összefüggésben, miszerint a Kúriának értékelnie kellett volna, hogy a jogszabály értelmezésének jelentős mértékű utólagos megváltoztatása sérti a jogbiztonság követelményét, kiemeli, hogy ha az Európai Bíróság előzetes döntéshozatali eljárás keretében értelmezi az uniós jog valamely szabályát, illetőleg állást foglal egy meghatározott tartalmú nemzeti jogszabály uniós joggal való összeegyeztethetlensége kérdésében, az Európai Bíróság döntésének elvi tartalmát a tagállami bíróság az uniós jogból fakadó kötelezettségének eleget téve követni köteles. Abban az esetben azonban, ha valamely nemzeti jogszabály eltérő jogértelmezésének következményeit értékeli a bíróság, nem hagyható figyelmen kívül az sem, hogy figyelemmel az állam valamely szervének korábbi állásfoglalására, az érintett magán- vagy jogi személy alappal bízott-e az adott norma eltérő értelmezésében, mely nem csupán az uniós jogból, hanem az Alaptörvény 28. cikkéből is fakadó kötelezettség, és melynek megsértése kivételes esetekben akár az alaptörvény-ellenesség szintjét is elérheti. Az Alkotmánybíróság ugyanakkor jelen esetben rámutat: a NAV általános, jogi kötelező erővel nem bíró tájékoztatási kötelezettsége a régi Art. 1. § (5) bekezdésén (jelenleg az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény 6. §-án) alapul, és nem minősül hatósági eljárásnak, ekként ezen tájékoztatások esetén az adózással kapcsolatos kötelezettségek teljesítésének kockázatát továbbra is az adózó viseli. Figyelemmel arra, hogy a jelen ügyben az indítványozó érvelésének alapját képező tájékoztatás a régi Art. 1. § (5) bekezdésén alapul, és a tájékoztatás maga is kifejezetten tartalmazta, hogy az nem bír kötelező erővel, ezért az Alkotmánybíróság azt állapította meg, hogy a támadott bírói döntés az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdését ezen okból sem sérti.

[28] 3. Mindezek alapján az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt a rendelkező részben foglaltak szerint elutasította.

Budapest, 2020. július 14.

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Czine Ágnes*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Dienes-Oehm Egon*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Handó Tünde*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Horváth Attila*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Juhász Imre*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Pokol Béla*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Salamon László*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Schanda Balázs*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Szabó Marcel*  
előadó alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Szalay Péter*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Szívós Mária*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Varga Zs. András*  
alkotmánybíró helyett

#### *Dr. Salamon László alkotmánybíró párhuzamos indokolása*

- [29] A határozatot támogatom, az indokolással kapcsolatban azonban az alábbi észrevételt teszem.
- [30] A határozat indokolásának III/2. pontjában (Indokolás [16] és köv.) nem zárja ki annak elvi lehetőségét, hogy az Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdésének a védelme a büntetőügyeken túlmenően, akár – mint a jelen ügyben – az adóhatósági eljárásokra is kiterjedjen. (A határozat a szankció csekély súlya miatt nem állapítja meg e körben az alkotmányosság összefüggést.)
- [31] Álláspontom szerint azonban az Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdése kizárólag büntetőjogi eljárási alapelvet fogalmaz meg; e körben fenntartom és hivatkozom – a határozatban is idézett – 30/2014. (IX. 30.) AB határozathoz fűzött párhuzamos indokolásomban foglaltakra: „A jelen ügy szempontjából leglényegesebbet, az ártatlanság vélelmét tekintve például, véleményem szerint ez az elv fogalmi értelemben büntetőjogi alkotmányos alapelv; egyben olyan áttételes alkotmányjogi norma, amely egyszersmind a büntetőjog részét képező jogtételnek tekintendő, de ebben a formában nem vonatkoztatható a közigazgatási (így GVH) eljárásra. Ennek ellenére ennek az elvnek a közigazgatási jogban implicite fellelhető a megfelelője. A jogsértés ugyanis olyan jogi tény, amelyet az emiatt szankcióval sújtandóval szemben bizonyítani kell, és csak ennek eredményes megtörténte esetén nyílhat meg a lehetőség a jogsértővel szemben a jogkövetkezmény alkalmazására. Ez azonban alkotmányjogilag az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésén, az itt rögzített tisztességes módon történő hatósági eljárás követelményén alapul”. (Indokolás [137])

Budapest, 2020. július 14.

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke,  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Salamon László*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás alkotmánybíró párhuzamos indokolása*

- [32] A többségi határozat rendelkező részében foglalt elutasító döntést támogattam, annak indokolásához az alábbi párhuzamos indokolást fűzöm.
- [33] 1. A többségi határozat III/2. pontja (Indokolás [16] és köv.) nem tartotta érdemben vizsgálhatónak az Abtv. 27. §-a szerinti alkotmányjogi panaszindítványnak az Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdésében foglalt ártatlanság vélelmének sérelmét állító indítványi elemét, mivel az nem felelt meg a határozott kérelemmel szemben támasztott, az Abtv. 52. § (1b) bekezdése *b)* pontjában foglalt törvényi feltételnek. A többségi határozat indokolása megállapította, hogy nincs tartalmi kapcsolat a Kúria támadott felülvizsgálati ítélete és az ártatlanság vélelmének alkotmányos tartalma között, ekként az Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdésének sérelmét állító indítványi elem nem tartalmazott határozott kérelmet. Az indokolás a tartalmi kapcsolat hiányát arra tekintettel látta megállapíthatónak, hogy az Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdésének büntetőjogon kívüli alkalmazási körét az alkalmazásra kerülő szankció súlya jelöli ki, és a vizsgált ügyben az adóhatóság által kiszabott, az adóhiány 1%-ának megfelelő, 128 000 forint összegű adóbírság nem volt olyan súlyú szankciónak tekinthető, amely az Abtv. 27. § szerinti eljárásban az Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdése hatálya alá tartozna. Az indokolás azon végkövetkeztetésével, amely arra jut, hogy az ártatlanság vélelmének sérelmét állító indítványi elem nem tartalmazott határozott kérelmet egyetértek, ám véleményem szerint ezt arra tekintettel lehetett a vizsgált ügyben megállapítani, hogy az indítványozó az indítványában az ártatlanság vélelmének állított sérelmét alkotmányjogilag értékelhető indokolással nem támasztotta alá. Álláspontom szerint a vizsgált ügyben nem önmagában az adójogi szankció nagysága dönti el azt, hogy van-e érdemi elbírálást lehetővé tevő tartalmi kapcsolat a támadott Kúriai döntés és az ártatlanság vélelmének alkotmányos tartalma között; alkotmányjogilag értékelhető indokolás híján az adójogi szankció nagyságától, és a tartalmi kapcsolattól függetlenül, a vizsgált indítványi elem érdemben nem vizsgálható.
- [34] 2. A többségi határozat indokolásának III/3. pontja (Indokolás [18] és köv.) az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tulajdonhoz való alapjog állított sérelmét tartalmazó indítványi elem kapcsán megállapítja, hogy az nem felelt meg az Abtv. 29. §-ában foglalt vagylagos törvényi feltételeknek. Egyetértek azzal, hogy a mondott indítványi elem a vizsgált ügyben érdemben nem volt vizsgálható, ám véleményem szerint ennek az az indoka, hogy ezen indítványi elem sem tartalmazott alkotmányjogilag értékelhető indokolást a tulajdonhoz való alapjog állított sérelmének az alátámasztására, és ez okból nem felelt meg az Abtv. 52. § (1b) bekezdés *b)* pontjában foglalt törvényi feltételnek. Véleményem szerint, ha az Alkotmánybíróság az Abtv. 27. §-a szerinti panaszindítványt annak befogadását követően érdemben bírálja el, akkor annak egy indítványi részeleméről, az egységes befogadásra tekintettel már nem mondhatja ki, hogy az nem felelt meg az Abtv. 29. §-ban foglalt befogadási feltételeknek. Ennek kimondására véleményem szerint a vizsgált ügyben egyébiránt szükség sem volt, mert a mondott indítványi elem nem tartalmazott határozott kérelmet, alkotmányjogilag értékelhető indokolással nem támasztotta alá a tulajdonhoz való alapjog állított sérelmét.

Budapest, 2020. július 14.

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/546/2017.

