

Li. Gulyás valéria
Bp 107 0120

(39)

Gellér és Bárányos Ügyvédi Iroda

Alkotmánybíróság részére

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
útján

Tárgy: Alkotmányjogi panasz iránti márvány

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	IV/546 -0 /2017
Érkezett:	2017 FEBR 15.
Székhely:	1
Melléklet:	7
Kezelőiroda:	lu

FŐVÁROSI KÖZIGAZGATÁSI ÉS MUNKAÜGYI BÍRÓSÁG KÖZIGAZGATÁSI ÜGYSZAK 7.	
FŐLAJSTROMSZÁM KEZDŐIRATON:	
Postai Gyűjtőhely: ...	
Érkezett:	2017 -01- 13
PÉLDÁNY	1 db. panasz + kor.
MELLÉKLET	3
FŐLAJSTROMSZÁM UTÓIRATON:	16k 30.176/14

Tisztelt Alkotmánybíróság!

[redacted] – mellékelten csatolt meghatalmazással igazolt – jogi képviselőm útján az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja, valamint az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (ABtv.) 27. §-a alapján

alkotmányjogi panasszal

élek a Kúria Kfv.I.35.062/2016/10. számú ítélete ellen.

Álláspontunk szerint a Kúria Kfv.I.35.062/2016/10. számú ítélete sérti a jogbiztonságot, a visszaható hatály tilalmát, a tulajdonhoz való jogot, valamint a tisztességes eljáráshoz való jogot, ezáltal az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésébe, XXVIII. cikk (4) bekezdésébe, a XIII. cikk (1) bekezdésébe, és a XXVIII. cikk (1) bekezdésébe ütközik.

Kérem ezért a T. Alkotmánybíróságot, hogy a Kúria Kfv.I.35.062/2016/10. számú ítéletét semmisítse meg.

Indokolás

I. Tényállás

Az [redacted] tevékenységének túlnyomó része plasztikai sebészeti műtétek elvégzéséből áll. A Kft. tevékenységét Áfa-mentesnek tekintette.

Ezt az álláspontot támasztotta alá az APEH Közép-magyarországi Regionális Igazgatósága 2008. március 20-án kelt levele, melyben azt a tájékoztatást adta, hogy „az Áfa. tv. alkalmazásában a plasztikai sebészet humán egészségügyi tevékenységnek tekinthető. A

humán egészségügyi szolgáltatás az Áfa tv. 85. § c) alapján adómentes. Ez alapján a kérdéses plasztikai sebészeti szolgáltatás adómentesnek minősül”.

A NAV Kelet-budapesti Adóigazgatósága Társas Vállalkozások Ellenőrzési Főosztály I. Társas Vállalkozások Ellenőrzési Osztály 7. **2008. január 1-től 2011. szeptember 30-ig terjedő időszakra** bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett Áfa adónemben. Az ellenőrzés eredményeként az adóhatóság 4035304496. sz. határozatában az [REDAKTOR] mint adózó terhére 16.399.000,- Ft adókülönbözetet, 16.399.000,- Ft adóhiányt állapított meg és az adóhiány összege után 164.000,- Ft adóbírságot szabott ki, valamint 1.472.000,- Ft késedelmi pótlékot számított fel. Az adóhatóság határozatát azzal indokolta, hogy az [REDAKTOR] a vizsgált 2008., 2009., 2010. évekre, illetve a 2011. január-szeptember időszakra vonatkozóan általános forgalmi adó bevallásokat nem nyújtott be.

Az [REDAKTOR] a határozat ellen fellebbezést nyújtott be, melynek eredményeképpen a NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága Hatósági Főosztály I. Hatósági Osztály 3. 2888350992 sz. határozatával az első fokú határozatot megsemmisítette és az első fokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította. Előírta, hogy a megismételt eljárásban beavatkozásoként kell vizsgálni, hogy megvalósul-e a szolgáltatás adómentessége.

A megismételt eljárásban az [REDAKTOR] műtéti jegyzőkönyveket, ambuláns lapokat, és plasztikai sebészeti kórlapokat csatolt. Az első fokú adóhatóság 2013. augusztus 5-én kelt, 3574888276/370039. iktatószámú határozatával felperes terhére 12.842.000,- Ft adóhiányt, 128.000,- Ft,- adóbírságot és 1.151.000,- Ft késedelmi pótlékot állapított meg. Álláspontja szerint a csatolt dokumentumok nem voltak alkalmasak a beavatkozások adómentességének, azaz annak igazolására, hogy a beavatkozások valamely betegség, egészségügyi rendellenesség diagnosztizálására, kezelésére, vagy helyreállítására irányultak volna.

A határozattal szemben az [REDAKTOR] fellebbezett, melyet a NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága Hatósági Főosztály I. Hatósági Osztály bírált el és 2013. november 19-én kelt, 2927728731 sz. határozatával az elsőfokú adóhatóság határozatát helyben hagyta.

Az [REDAKTOR] keresetet nyújtott be a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz, melyben elsődlegesen a határozat megváltoztatását, az adóhiány, adóbírság és késedelmi pótlék törlését kérte. Másodlagosan a határozat hatályon kívül helyezését és az adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte, azzal, hogy minden egyes beavatkozás célját orvosszakértő bevonásával vizsgálják meg.

Az [REDAKTOR] a per során előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését és az Alkotmánybíróság előtti konkrét normakontroll eljárást is indítványozott.

2015. szeptember 24-én kelt, 16.K.30.176/2014/30. számú ítéletével a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága Hatósági Főosztály I. Hatósági Osztály 2927728731 sz. határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az adóhatóságot új eljárásra kötelezte.

Az elsőfokú bíróság többek között arra hivatkozott, hogy „a jogszabály az adómentességet nem köti olyan feltételhez, hogy az milyen céllal került elvégzésre”.

Az ETT Elnökségének kiadott állásfoglalása értelmében a plasztikai sebészek szakmai tevékenysége az egészség helyreállítását szolgálja.”

„a NAV által megkívánt elkülönítés orvosi szempontok alapján nem lehetséges a felperesi tevékenység során”.

„A magyar Áfa törvény szabályozásának keretén belül felperes tevékenysége adómentesnek minősült. A bíróság álláspontja szerint a magyar Áfa törvény szabályozása értelmében felperesi tevékenység sem részben, sem egészben a tárgyi időszakban nem volt Áfa-köteles.”. (ítélet 7. o.)

„Sem szakmai, sem törvényben írt fogalom-meghatározás alapján a felperesi tevékenység nem volt osztható szépeszeti, illetve helyreállító beavatkozásokra, mindegyik beavatkozás esetében szükségképpen fennállt az orvosilag indokolt helyreállítás vagy pszichikai, pszichológiai okokból a beavatkozás elvégzése az Áfa-tv. 85. § (1) bekezdés c) pontja a beavatkozás céljához tartozóan nem tartalmazott megszorítást”. (ítélet 8. o.)

Ítéletében kiemelte, hogy „orvos szakmai szempontból a felperes által végzett tevékenység során a szétválasztás nem volt lehetséges, az Áfa-törvény, illetve más adókötelezettség megítéléséhez tartozó jogszabályok sem tartalmaztak olyan meghatározást, amely alapján bármilyen szétválasztásra lehetőség lett volna.” (9. o.)

„A magyar jogi szabályozásban a helyreállító műtétek és esztétikai okból elvégzett műtétek elhatárolása egyik jogszabályban sem történt meg, fogalmi meghatározások e körben nem álltak fenn”. (9. o.)

Az ítélet ellen a NAV felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Kúriához.

2016. szeptember 15-én kelt Kfv.I.35.062/2016/10. számú ítéletével a Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.30.176/2014/30. számú ítéletét hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

A Kúria ítéletét lényegében az Európai Bíróság C-91/12. ítéletére alapította. Álláspontja szerint „ahhoz, hogy a felperes által nyújtott szolgáltatás az Áfa tv. 85. § (1) bekezdésének keretei között adómentesnek minősülhessen, szolgáltatásának célja betegségek vagy egészségügyi zavarok diagnosztizálása, kezelése vagy gyógyítása, valamint az egészség védelme, fenntartása, vagy helyreállítása kell legyen, amely célnak az orvos szakmai minősítésen, és nem a páciensek szubjektív érzetén kell alapulnia”. (6. o.)

Hivatkozott továbbá az Art. 99. § (2) bekezdésére, mely szerint a felperesnek kell az adómentességet bizonyítania. A Kúria jogi álláspontja szerint „a tevékenység közérdekű jellegére tekintettel biztosított adómentesség a tevékenység céljához kötődik, a mentességet az adózónak kell bizonyítania, adott esetben az alkalmazott orvos szakmai szempontok és döntések dokumentálásával.” (7. o.)

2016. november 22-én kelt, 2105541270 számú végzésével a NAV Kelet-budapesti Adóigazgatósága Társas Vállalkozások Ellenőrzési Főosztály I. Társas Vállalkozások Ellenőrzési Osztály 7. 3574888276/370039. iktatószámú határozatával az ellenőrzési eljárást megszüntette, mivel az új eljárás a Kúria ítélete folytán okafogyottá vált.

II.

Az ABtv. 27. § értelmében „Az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja alapján alaptörvény-ellenes bírói döntéssel szemben az egyedi ügyben érintett személy vagy szervezet alkotmányjogi panasszal fordulhat az Alkotmánybírósághoz, ha az ügy érdemében hozott döntés vagy a bírósági eljárást befejező egyéb döntés

a) az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogát sérti, és

b) az indítványozó a jogorvoslati lehetőségeit már kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva.”

II.1. Egyedi ügyben érintettség

Az adóhatósági eljárás az [REDACTED] ellen folyt, a közigazgatási pernek az [REDACTED] volt a felperese, az [REDACTED] az adóhiány, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésének kötelezettje. Ez személyes érintettségét megalapozza.

II.2. Az ügy érdemében hozott döntés

A Kúria ítéletével érdemben eldöntötte a felek közötti adójogi vitát. Ítéletében kifejezetten rögzítette, hogy újabb adóhatósági eljárás lefolytatására nem látott lehetőséget. (7. o.)

II.3. Jogorvoslati lehetőség kimerítése

Az [REDACTED] az ügyben minden rendelkezésre álló jogorvoslatot igénybe vett. Ahogy azt a Kúria ítélete a rendelkező részben maga is rögzíti, a Kúria ítélete ellen további jogorvoslatnak nincsen helye.

II.4. A felülvizsgálati ítélet kézbesítése 2016. november 16-án történt meg, így a 60 napos határidő megtartott.

III.

Az Alaptörvényben biztosított jogok megsértése

A jelen ügynek a központi kérdése az volt, hogy a plasztikai sebészeti beavatkozások Áfa-kötelesek vagy Áfa-mentesek-e, illetve, hogy ki, milyen szempontok alapján, és milyen eljárásban sorolhatja be az Áfa-köteles vagy Áfa-mentes körbe a plasztikai sebészeti beavatkozást. A héa irányelv miatt az ügy az uniós vonatkozásokat sem nélkülözte, és a jogkérdés abban csúcsosodott ki, hogy megfelelő jogi szabályozás hiányában, pusztán az Európai Unió Bírósága (EuB) egy 2013-ban, más ügyben meghozott ítélete alapján az adóhatóság megállapíthatja-e 2008-2011 között végzett beavatkozások Áfa-kötelezettségét.

III.1. A jogbiztonság, és a visszaható hatály tilalmának megsértése

Tudatában vagyunk annak, hogy az Alkotmánybíróság értelmezése szerint a jogbiztonság önmagában nem alapjog, így a B) cikk (1) bekezdésének a sérelmére alkotmányjogi panaszt csak kivételes esetben - a visszaható hatályú jogalkotás és a felkészülési idő hiánya esetén {1.

pl. 3268/2012. (X. 4.) AB végzés, Indokolás [14]-[17]; 3323/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [9]} - lehet alapítani.

A jogbiztonság azonban a visszaható hatály tilalmával olyan szoros összefüggést, ami indokolja az idevágó alkotmánybírósági gyakorlat meghivatkozását is.

III.1.1. A jogi szabályozás az ellenőrzéssel érintett időszakban

A 2006/112/EK irányelv (továbbiakban: héairányelv) 132. cikkének (1) bekezdés b) és c) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

b) kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, illetve az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben hasonló feltételek mellett működő intézmények, kórházak, rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek,

c) azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlói nyújtanak”.

A 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa törvény) 85.§ (1) bekezdés c) pontja alapján *„Mentes az adó alól az a szolgáltatásnyújtás és az ahhoz szorosan kapcsolódó sérült – vagy betegápolás, amelyet humán-egészségügyi – ideértve a természetgyógyászatot is – tevékenységet végző – ilyen minőségében – teljesít”.*

Az eljárás során nem volt vitatott, hogy az Interplasztika Kft. humán-egészségügyi szolgáltatóként, ilyen minőségben végezte a plasztikai sebészeti beavatkozásokat.

A fent idézett jogszabály szövegek alapján az sem vitatható, hogy sem a héa irányelv, sem a magyar Áfa törvény nem tartalmazott olyan feltételt, amely a beavatkozás céljához kötötte volna az adómentességet.

Ezt az értelmezést tükrözte az APEH Közép-magyarországi Regionális Igazgatósága 2008. március 20-án kelt levele is, mely szerint *„az Áfa. tv. alkalmazásában a plasztikai sebészet humán egészségügyi tevékenységnek tekinthető. A humán egészségügyi szolgáltatás az Áfa tv. 85. § c) alapján adómentes”.*

A plasztikai sebészeti beavatkozások esetében első alkalommal a C-91/12. számú ítéletben jutott arra az álláspontra az Európai Unió Bírósága, hogy az adómentesség a beavatkozás céljától függ. Az ítéletet az EuB 2013. március 21-én hozta meg.

Ahogy a bevezetőben is említettük, az ellenőrzéssel érintett időszak **2008. január 1-től 2011. szeptember 30-ig terjedt.**

Az elvi jelentőségű kérdés ezért az, hogy egy korábbi időszakra, évekkel később, jogértelmezéssel meg lehet-e állapítani kötelezettséget egy adóalany terhére.

Álláspontunk szerint ez az eljárás súlyosan sérti a jogbiztonságot, és a visszaható hatály tilalmát.

III.1.2. Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése értelmében „Magyarország független, demokratikus jogállam.”

Az Alkotmánybíróság már működése kezdetén leszögezte, hogy ez a szövegrész, mely megegyezik az Alkotmány 2. § (1) bekezdésével, nem pusztá deklaráció.

„A jogállam nélkülözhetetlen eleme a jogbiztonság. A jogbiztonság az állam - s elsősorban a jogalkotó - kötelességévé teszi annak biztosítását, hogy a jog egésze, egyes részterületei és az egyes jogszabályok is világosak, egyértelműek, működésüket tekintve kiszámíthatóak és előreláthatóak legyenek a norma címzettjei számára. Vagyis a jogbiztonság nem csupán az egyes normák egyértelműségét követeli meg, de az egyes jogintézmények működésének kiszámíthatóságát is.” (9/1992. (I.30.) AB határozat)

A 11/1992. (III.5.) AB határozatban az AB hangsúlyozta, hogy *„A jogbiztonság - az Alkotmánybíróság értelmezésében - az államtól és elsősorban a jogalkotótól azt várja el, hogy a jog egésze, egyes részterületei és egyes szabályai is világosak, egyértelműek, hatásukat tekintve kiszámíthatóak és a norma címzettjei számára a büntetőjogban is előre láthatóak legyenek. A kiszámíthatóság és előreláthatóság elvéből a büntetőjogban közvetlenül is levezethető a visszamenőleges hatály tilalma, de különösen az ex post facto jogi rendezés, valamint az analógia alkalmazási tilalma.”*

A visszamenőleges hatályú jogalkotás tilalma a következetes alkotmánybírósági gyakorlat szerint az Alkotmány 2. § (1) bekezdésében, illetve az Alaptörvény „Alapvetés” című fejezetének B) cikk (2) bekezdésében foglalt jogállamiság, illetve jogbiztonság elvének részét képezi – többek között a normatartalom normavilágosság követelményének való megfelelése, illetve az egyes jogintézmények kiszámítható (előre látható) működésének a követelménye mellett. (184/2010 AB határozat)

A jogbiztonságból fakadó alapvető követelmény tehát az előreláthatóság és a kiszámíthatóság, azaz annak biztosítása, hogy a jogalanyok a cselekményük, nyilatkozatuk időpontjában előrelássák, hogy egy-egy magatartás milyen következménnyel fog járni.

A jogbiztonság követelményéből számos garancia fakad, többek között

- a normavilágosság követelménye,
- a meghatározottság követelménye,
- a jogalanyokra hátrányos visszaható hatályú jogalkotás és jogalkalmazás tilalma,
- a kiterjesztő jogértelmezés és az analógia tilalma,
- a bírói szokásjog tilalma.

A hatályos jogalkotási törvény a normavilágosság követelményét rögzíti, amikor kimondja, hogy *„a jogszabálynak a címzettek számára egyértelműen értelmezhető szabályozási tartalommal kell rendelkeznie.”*[2010. évi CXXX. törvény 2. § (1) bekezdés]

A jogalkotási törvény 2. § (2) bekezdése expressis verbis kimondja azt is, hogy *„[j]ogszabály a hatálybalépését megelőző időre nem állapíthat meg kötelezettséget, kötelezettséget nem tehet terhesebbé, valamint nem vonhat el vagy korlátozhat jogot, és nem nyilváníthat valamely magatartást jogellenessé.”*

A visszamenőleges hatály nemcsak abban az esetben állapítható meg, ha a jogszabályt a jogalkotó visszamenőlegesen léptette hatályba, hanem akkor is, ha a hatálybaléptetés nem

visszamenőlegesen történt ugyan, de a jogszabály rendelkezéseit – erre irányuló kifejezett rendelkezés szerint – a jogszabály hatályba lépése előtt létrejött jogviszonyokra is alkalmazni kell. (365/B/1998. AB határozat, ABH 1998, 852.)

Az Alkotmánybíróság kimondta, hogy a visszamenőleges érvényű hatálybaléptetés kizárólag akkor nem alkotmányellenes, ha a jogot megállapító, jogot kiterjesztő, kötelezettséget enyhítő, vagy más, a jogszabály valamennyi címzettje számára a korábbi jogi szabályozásnál egyértelműen előnyösebb rendelkezéseket tartalmazó jogszabályokról van szó. [28/1992. (II. 30.) AB határozat, ABH 1992, 155., 158.]

A visszaható hatály tilalma azonban nem csak a jogalkotásra, hanem a jogalkalmazásra is vonatkozik. Alkotmányellenes lehet pl. a jogalkalmazói döntés akkor is, ha ugyan létezik az adott magatartásra alkalmazható jogszabály, és a jogalkalmazó a helyes normát alkalmazza, de a norma értelmezése alkotmányellenes. Azáltal, hogy a jogalkalmazó egy létező normát az eljárás alá vont személy hátrányára értelmez kiterjesztően, visszamenőlegesen terhet ró a jogalanyra.

Azt, hogy a jogbiztonság elvének – ezen belül pedig a visszaható hatály tilalmának – a jogalkalmazók magatartásában is érvényesülnie kell, a 72/1995. (XII.15.) AB határozat is alátámasztja, amely szerint „[a]z Alkotmány 2. § (1) bekezdésében meghatározott jogállam fogalmának egyik feltétlen ismérve a jogbiztonság. A jogbiztonságnak viszont elengedhetetlen követelménye, hogy a jogalkalmazói magatartás (...) előre kiszámítható legyen.”

Ahogy a jogalkotási törvény szerint sincs lehetőség arra, hogy valamely jogszabály a hatálybalépését megelőző időre állapítson meg kötelezettséget, úgy a már hatályos jogszabály utólagos értelmezése sem alkalmazható visszamenőlegesen a jogalanyok terhére.

Ez az eljárás nemcsak azért alkotmányellenes, mert az előreláthatóság követelményét sérti, hiszen a címzett számára megismerhetetlen volt a jogalkalmazó utólag meghatározott, korábbi gyakorlattal teljesen ellentétes elvárása, hanem azért is, mert sérti a jogalkotás és a jogalkalmazás közötti hatáskörmegosztást. Abban az esetben, ha a jogalkalmazás utólag állapít meg kötelezettséget a jogalanyok számára, azzal olyan magatartásokra terjeszti ki a szabályozást, amelyre a jogalkotás nem kívánta. Ez pedig hatalommegosztási problémaként is jelentkezik.

A jogalkalmazói gyakorlat utólagos gyökeres megváltoztatása, és olyan tevékenységnek az utólagos Áfa-körbe vonása, amelyről az ellenőrzéssel érintett időszakban maga az adóhatóság azt állította, hogy Áfa-mentességet élvez, alapjaiban sérti az előreláthatóság és kiszámíthatóság követelményét.

III.1.3. Az Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdés értelmében „*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.*”

Megjegyezzük, hogy bár az Alkotmány, majd az Alaptörvény is a visszamenőleges hatályú jogalkotás tilalmát szövegszerűen csak a büntető jogalkotás tekintetében fogalmazta meg, az Alkotmánybíróság a tilalmat a büntetőjog körén kívül is érvényesítette a jogállamiság elve

alapján. Az Alkotmánybíróság szerint a jogállamiság elvéből fakad az elbíráláskori enyhébb szabály alkalmazásának előírása is. (2086/A/1991 AB határozat)

A büntetőjogi garanciákra utalást indokolja az adóhatósági eljárás és az alkalmazott szankciók jellege is, amire alább még részletesen kitérünk.

III.1.4. Az Emberi Jogok Európai Bíróságának gyakorlata

a) A kiszámíthatóság és előreláthatóság követelményét az Emberi Jogok Európai Bírósága (EJEB) is hangsúlyozta.

Az Alkotmánybíróság már működésétől kezdve, azaz már Magyarországnak a Római Egyezményhez való csatlakozása előtt figyelemmel kísérte a strasbourgi joggyakorlatot, majd a 18/2004. (V.25.) AB határozatban úgy foglalt állást a testület, hogy az Emberi Jogok Európai Bíróságának a felfogása a magyar joggyakorlatot alakítja és kötelezi.

Az Alaptörvény hatályba lépése után is fenntartotta a testület, hogy „*az alapjogok érvényesülésének minimális mércéjeként fogadja el a nemzetközi jogvédelmi mechanizmusok által biztosított jogvédelmi szintet*”.¹

Azt a követelményt, hogy a széles értelemben felfogott „törvénynek” előreláthatónak kell lennie, legismertebb módon az ún. első *Sunday Times* ügyben fogalmazta meg. Az EJEB kimondta, hogy „*egy normát mindaddig nem lehet »törvénynek« tekinteni, amíg elegendő precizitással meg nem fogalmazták, és lehetővé nem teszik, hogy az állampolgár ehhez tudja igazítani magatartását: képes legyen előre látni – ha szükséges, megfelelő tanács segítségével – a körülményekhez képest ésszerű mértékig azon következményeket, amelyeket egy adott magatartás kiválthat*”. (*Sunday Times v. United Kingdom* (1979) A no. 30, az ECHR ítéletének 49. pontja)

b) Ezen túlmenően, az Emberi Jogok Európai Egyezménye (a továbbiakban: *EJEE*) szintén deklarálja a visszaható hatály tilalmát:

„7. cikk - Büntetés kiszabásának tilalma törvényi rendelkezés nélkül

1. Senkit sem szabad elítélni olyan cselekményért vagy mulasztásért, amely elkövetése idején a hazai vagy nemzetközi jog alapján nem volt bűncselekmény. Ugyancsak nem lehet a bűncselekmény elkövetése idején alkalmazható büntetésnél súlyosabb büntetést kiszabni.

2. Ez a cikk nem zárja ki valamely személy bíróság elé állítását és megbüntetését olyan cselekmény vagy mulasztás miatt, amely elkövetése idején a civilizált nemzetek által elismert általános jogelvek szerint bűncselekmény volt.”

A jelen ügyben ennek a rendelkezésnek azért van relevanciája, mert egy adóeljárásról van szó, ahol az Interplastika Kft.-vel szemben büntető jellegű szankciót alkalmaztak.

¹ először 61/2011. (VII. 13.) AB határozat, ABH 2011, 290, 321.; megerősítette, többek között: 22/2013. (VII. 19.) AB határozat, Indokolás [16], 7/2014. (III.7.) AB határozat (25), 13/2014. (IV.18.) AB határozat (33)

A büntető jogszabály és a büntetés fogalma az EJEB értelmezésben tágabb, mint a nemzeti jogszabályok által meghatározott kör. A „büntetés” szónak a Bíróság autonóm értelmezést tulajdonít: „[j]elentőséghez jut e körben az intézkedés természete, célja, szigorúsága és más fontos jellemzői, maga a kiszabásához és végrehajtásához vezető eljárás, végül, hogy azt bűncselekmény miatt történt elítélés következményeként alkalmazzák-e.” (GRÁD A.: *A strasbourgi emberi jogi bíraskodás kézikönyve*, Strasbourg Bt., Budapest 2005., 361. oldal)

Az, hogy egy adott szankció lényegileg büntetésnek tekinthető-e, a Bíróság esetjogának kritériumai szerint minősül, függetlenül attól, hogy az adott szankció büntetőjogi, közigazgatási jogi vagy éppen polgári jogi szankciónak számít-e az érintett ország belső jogában.

A *Jamil v. France (317-B)* és a *Welch v. the United Kingdom (307-A)* eset kapcsán a Bíróság ötlépcsős tesztet alakított ki annak megállapítására, hogy az adott intézkedés büntetés-e:

- a büntetés létezését vizsgáló minden értékelés kiindulópontja annak megállapítása, miszerint a kérdéses intézkedést bűncselekményért történő elítélés során szabták-e ki,
- meghatározó ebben az összefüggésben a kérdéses intézkedés természete és célja,
- a nemzeti jog szerinti jellemzése,
- az adott intézkedés létrehozásának és alkalmazásának eljárási feltételei,
- valamint szigora.

Kiemelten hivatkozunk e körben a *Welch v. the United Kingdom* ügyben kifejtettekre. A Bíróság ezen ügyben elmarasztalta az Egyesült Királyságot azért, mert az adott esetben olyan jogszabály alapján került sor elkobzás alkalmazására, mely visszaható hatállyal, az elkobzásra jogalapot biztosító törvény hatályba lépését megelőző időszakban szerzett vagyona iránt. „A probléma az Egyezmény szempontjából abból fakadt, hogy a jogszabály alkalmazása a kezdeti időszakban óhatatlanul azzal járt, hogy a terhelt olyan jövedelmét is érintette, amely kétségtől a jogszabály hatálybalépését megelőzően keletkezett.” (GRÁD A.: *Im.*, 362. oldal)

A *S.W. és a C.R. v. the United Kingdom (335-B and C)* ügyben a Bíróság a következőképpen foglalt állást: „A nemzeti bíróságoknak jogában áll a jogszabályok értelmezése, azonban új büntetőjogi tényállásokat nem kreálhatnak. A társadalom fejlődése szükségessé teheti a kiterjesztő értelmezést is, ez azonban az Egyezmény szempontjából csak akkor elfogadható, ha az érintettek oldalán a változás kellőképpen előre látható volt.” (GRÁD A.: *Im.* 364. oldal).

Az Emberi Jogi Egyezmény fent idézett rendelkezésével összefüggésben a Bíróság leszögezte, hogy „az illető állam vonatkozó büntető jogszabályainak kellően világosaknak és egyértelműeknek kell lenniük, legalábbis annyira, hogy az egyén a jogszabály szövege és szükség esetén a bíróságok joggyakorlata alapján világosan láthassa előre, egyes cselekedete vagy mulasztása esetén milyen felelősségre vonásra számíthat.” (GRÁD A.: *Im.* 359. oldal)

Fontos hangsúlyozni egyúttal, hogy az Emberi Jogi Bíróság következetes joggyakorlata szerint nem csak a visszamenőleges hatályú jogalkotás tilalmazott, de a jogszabályok terheltre nézve kiterjesztő értelmezése sem engedhető meg. (GRÁD A. - WELLER M.: *A strasbourgi emberi jogi bíraskodás kézikönyve*, HVG-ORAC, 2011. 432. oldal)

Mint láthattuk, annak megítélésakor, hogy egy intézkedés az EJEE 7. cikke szerinti büntetésnek tekinthető-e, nem kizárólag az adott intézkedés belső jogi minősítése irányadó; erről a kérdésről a Bíróság a korábban ismertetett ismérvek alapján, az eset összes körülményének figyelembe vételével dönt. **A Bíróság ebből következően több olyan**

szankciót is büntetésnek minősített, amelynek kiszabására közigazgatási és nem büntetőeljárás keretében került sor: pl. a *Sud Fondi SRL et autres c. Italie* ügyben a Bíróság büntetésnek tekintette a jogellenesen épített ingatlanok elkobzását, amely az olasz jog szerint közigazgatási szankciónak minősült.

Jelen eljárás szempontjából kiemelkedő relevanciája van a *Ruotsalainen v. Finland* ügyben hozott ítéletnek. Ebben a Bíróságnak arról kellett döntenie, hogy egy adóeljárásban, kisebb adóvétség miatt (amely nem megfelelően adózott üzemanyag felhasználásával valósult meg) kiszabott bírság vajon büntetésnek – és egyben a kétszeres elítélés tilalma szempontjából figyelembe veendő szankciónak – minősül-e.

A bíróság kimondta:

„It may well be that the fuel fee imposed corresponded to the damage caused, namely loss of revenue. It is however to be noted that the fuel fee collected was trebled. This must in the Court's view be seen as a punishment to deter re-offending, recognised as a characteristic feature of criminal penalties (see Ezech, §§ 102 and 105). It may therefore be concluded that the fuel fee debit was imposed by a rule whose purpose was not only compensatory but also deterrent and punitive. The Court considers that this establishes the criminal nature of the offence.”

A Bíróság álláspontja szerint tehát **a bírság büntetésnek minősül, amennyiben nem csak a kár (adóhiány) megtérítését szolgálja, hanem – mértékénél fogva – egyértelműen elrettentő hatást kíván elérni**, utóbbi cél ugyanis a büntetésekre jellemző. (GRÁD-WELLER: *Im.* 446. o.)

A *Nykänen v. Finland* ügyben² ugyancsak az adóbírság jogi természetének a megítélése állt a középpontban, mivel az adóbírság kiszabását követően ugyanazon cselekmény miatt büntetőeljárás is indult a kérelmezővel szemben. Amennyiben pedig az adóbírság büntetésnek minősül, akkor a finn hatóságok ezen eljárása sérti a ne bis in idem elvét. A Bíróság megerősítette, hogy az eljárás nemzeti jog szerinti minősítése nem lehet az egyetlen kritérium annak eldöntésekor, hogy egy adott ügyre a ne bis in idem elve alkalmazható-e. A Bíróság az esetjogában kidolgozott ún. Engel kritériumot vizsgálta annak eldöntésében, hogy az adóbírság büntetés-e, az eljárás pedig büntető jellegű-e. Rámutatott, az, hogy az érintett rendelkezések a finn jogban a pénzügyi és nem a büntető rezsím részét képezték, nem döntő jelentőségű a szankció és az eljárás jogi természetének meghatározásakor. Annál fontosabb a cselekmény természete és az, hogy az adóbírság célja nem a kár pénzügyi kompenzálása volt, hanem az újabb elkövetéstől való elrettentés. A cél tehát elrettentő és büntető, ami a büntető jelleget alapozza meg. Ezen érvelés alapján a Bíróság álláspontja szerint nem lehet kétséges, hogy mindkét eljárás büntető jellegű volt.

Megállapítható tehát, hogy a NAV által kiszabott adóbírságok a fenti kritériumok alapján egyértelműen az EJEE 7. cikk szerinti büntetésnek minősülnek, így azok vonatkozásában is érvényesülnie kell a visszaható hatály tilalmának.

III.1.5. A visszaható hatály tilalma az Európai Unió jogában

² Application no. 11828/11

A visszaható hatály tilalmának elve az Európai Unió (illetve korábban az Európai Közösségek) jogában eredetileg a közös jogelvek egyikeként került megfogalmazásra. Az Európai Bíróság gyakorlata szerint ezek az általános elvek a jogforrási hierarchia csúcsán helyezkednek el – hasonlóan az alapvető szerződésekhez; a belőlük eredő követelmények pedig az uniós intézményeken kívül a tagállamokat is kötelezik a közösségi jogszabályok alkalmazása során. (pl. C-459/02 *Willy Gerekens és az Association agricole pour la promotion de la commercialisation laitière Procola v. Luxemburgi Nagyhercegség*).

Minthogy a tilalom valamennyi tagállam jogrendjében megtalálható és a közös európai jogi tradíció részét képezi, az elv tartalmát az Európai Bíróság részben a tagállami bíróságok, részben az Emberi Jogok Európai Bíróságának jogértelmezését követve alakította ki. Az elvnek ezt az univerzális jellegét emelte ki a Bíróság az *R. v. Kirk* ügyben hozott ítéletében is, amelyben kimondta:

„The principle that penal provisions may not have retroactive effect is one which is common to all the legal orders of the Member States and is enshrined in Article 7 of the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms as a fundamental right; it takes its place among the general principles of law whose observance is ensured by the Court of Justice.” (C-63/83 eset, az ECJ ítéletének 22. pontja)

A visszaható hatály tilalmát az Európai Bíróság a jogbiztonság elvéből vezette le, amelynek lényege az előreláthatóság, a szerzett jogok tiszteletben tartása, illetve a bizalomvédelem elve (lásd *Racke v. Hauptzollamt* [C-98/77], *Decker v. Hauptzollamt* [C-99/78], *Töpfer & Co. GmbH v. Commission* [C-321/86] esetek).

A visszaható hatály tilalma az Európai Bíróság joggyakorlatában azt jelenti, hogy az új jogi normának semmiféle negatív hatása sem lehet a jogszabály hatályba lépése előtt befejezett cselekmények tekintetében. Kivételes esetben megengedhető a visszamenőleges hatályú jogalkotás, amennyiben azt az elérni kívánt célok megkövetelik, és az érintettek jogos elvárásait tiszteletben tartják, de a tagállamok ekkor sem állapíthatnak meg büntetést olyan cselekményért, amely elkövetése idején nem volt büntetendő. (C-63/83 eset, az ECJ ítéletének 21. pontja)

Az Európai Bíróság a visszaható hatály tilalmának alkalmazhatóságát nem csak a büntetőjogi normák vonatkozásában, hanem a büntetőjog hatókörén kívüli esetekben is kimondta. (C-331/88 *Fedesa and Others*)

Megjegyezzük, hogy idővel a jogelv az elsődleges írott jogforrások szintjén is megjelent, az Európai Unió Alapjogi Chartája, amely a Lisszaboni Szerződés 2009. december 1-i hatályba lépésével immár az európai uniós szerződésekhez hasonlóan kötelező erővel rendelkezik, ugyanis a 49. cikk (1) bekezdésében kimondja:

„(1) Senkit sem szabad elítélni olyan cselekményért vagy mulasztásért, amely az elkövetése idején a hazai vagy a nemzetközi jog alapján nem volt bűncselekmény. Ugyancsak nem lehet a bűncselekmény elkövetése idején alkalmazható büntetésnél súlyosabb büntetést kiszabni. Ha valamely bűncselekmény elkövetése után a törvény enyhébb büntetés kiszabását rendeli, az enyhébb büntetést kell alkalmazni.”

Az Alapjogi Charta Kommentárja szerint a 49. cikk (1) bekezdésének tartalma lényegében megegyezik az Emberi Jogok Európai Egyezménye 7. cikkének – fentiekben tárgyalt –

tartalmával, így az előző pontban leírtak többnyire az Alapjogi Charta vonatkozásában is mérvadóak. (LIBE, Parliamentary Committee on Citizens' Freedoms and Rights, Justice and Home Affairs: Commentary of the Charter of Fundamental Rights of the European Union, 380. oldal)

A Chartában rögzített jogokat az Unió intézményeinek, valamint az uniós jogszabályok végrehajtása során a tagállamoknak is tiszteletben kell tartaniuk.

III.1.6. Az Európai Bíróság ítéleteinek hatálya és a visszaható hatály tilalmának összefüggése

Bár a konkrét ügyekben hozott európai bírósági döntések az értelmezett közösségi jogi rendelkezés hatálybalépésétől fogva érvényesek, bizonyos esetekben ez a visszamenőleges hatály erősen korlátozott, különösen, ha az széles körben több évre visszamenőleges követeléseknek nyitna utat. A Defrenne v. Sabena (C-43/75.) ügyben ezért az EuB úgy foglalt állást, hogy: *„Ennélfogva a 119. cikk közvetlen hatálya nem hivatkozható olyan igények alapjául, amelyek a jelen ítélet napját megelőző időre vonatkozó fizetési időre irányulnak”*. A Bíróság egyben azt is kijelentette, hogy a 119. cikk közvetlen hatályára nem lehet visszamenőlegesen hivatkozni, csak *ex nunc* hatállyal, ugyanis ha minden nő tömegesen pert indít a munkáltatójával szemben és a Római Szerződés megszületése óta eltelt időre vonatkozóan bérkülönbözetet követelt volna, az a tagállamok gazdaságát drasztikus mértékben sújtotta volna.

Az európai jogi gondolkodással és a jogbiztonság követelményével teljesen ellentétes tehát az a felfogás, hogy egy 2013-ban született európai bírósági ítélet alapján a magyar adóhatóság, korábbi gyakorlatával ellentétben, valamely jogalanyra adókülönbözetet szabjon ki visszamenőlegesen 2008-2011 közötti időszakra.

Hangsúlyozzuk, hogy a C-91/12. számú ítélet alapjául szolgáló ügyben a magánfél érdeke éppen az adózási kötelezettség, mint áfa levonási jogosultság megállapítása volt, nem pedig több évre visszamenő fizetési kötelezettségek megállapítása. Utóbbi esetben ugyanis a nagyszámú, a jogalanyok által előre nem látható állami igények az egyes jogalanyok pénzügyi helyzetét súlyosan érintenék, hiszen ezen kifizetésekkel előre nem számoltak, nem is számolhattak, mely akár csődhelyzetet is eredményezhet.

III.1.7. A Kúriára háruló kötelezettség az Alaptörvény 28. cikke alapján

A fentiekből megállapítható, hogy a jogbiztonság, és az abból eredő visszaható hatály tilalma olyan garanciák, amelyek közösek az európai jogi hagyományban, így ezek betartását az Alkotmánybíróság, az EuB és az EJEB is védi.

Az Alaptörvény 28. cikke a bíróságok kötelezettségévé teszi, hogy a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezzék.

A Kúria azonban az ügy alapjogi vonatkozásával nem foglalkozott, és nem reflektált arra a felperesi érvelésre, hogy az Áfa-törvény értelmezésének ilyen mértékű utólagos megváltoztatása a jogbiztonságot és a visszaható hatály tilalmát sérti.

A Kúria ítéletében mindössze annyit rögzített, hogy „az EUB a C-19/21. számú ítéletében egy meglévő, hatályos rendelkezést értelmezett, annak eredménye sem igényelt jogszabály módosítást, a HÉA irányelv, illetve az Áfa tv. adott rendelkezései alkalmazásának nincs akadálya, az EUB döntése azok valós, mindig is alkalmazandó tartalmát értelmezte”. (19)

Ez az indokolás azonban elfedi a probléma lényegét, nevezetesen azt, hogy a magyar adóhatóság az Áfa-törvényt és a HÉA irányelvet 2013-ig soha nem úgy értelmezte, hogy a plasztikai sebészeti beavatkozások célja döntené el az Áfa-mentesség kérdését. Ezt egyértelműen bizonyítja az adóhatóság 2008-as levele. Az sem felel meg a valóságnak, hogy az EuB a HÉA irányelv mindig is alkalmazandó tartalmát értelmezte volna. Ha ugyanis ez az értelmezés nyilvánvaló lett volna, akkor nem lett volna szükség előzetes döntéshozatali eljárás lefolytatására és a C-19/21. számú ítélet meghozatalára.

A 2008-as NAV állásfoglalás és az előzetes döntéshozatali eljárás tényéből következik, hogy ez az értelmezés 2013-ig, az EuB ítélet meghozataláig nem volt ismert, nem volt előre látható a jogalanyok számára.

III.1.8. Az adóalanyok számára azonban nemcsak az nem volt előrelátható, hogy a plasztikai sebészeti beavatkozások cél szerinti elkülönítését el kell végezni, és hogy ettől függ az adott beavatkozás Áfa-mentessége, hanem az sem volt előrelátható, hogy ezt az elválasztást mi alapján kell elvégezni, és az adóeljárásban milyen dokumentumokat kell az adómentesség alátámasztásához csatolni.

Tényszerűen megállapítható, hogy sem az ellenőrzéssel érintett időszakban nem volt, sem jelenleg nincs olyan paraméterrendszer, amely meghatározná, hogy az adómentesség szempontjából hogyan kellene a plasztikai sebészeti beavatkozásokat szétválasztani.

Az Egészségügyi Tudományos Tanács (a továbbiakban: ETT) mint a legmagasabb szakmai grémium álláspontja szerint a plasztikai sebészeti beavatkozások orvosilag nem különíthetők el egymástól.

Az ETT Elnöksége 2015. március 16-án az alábbi állásfoglalást adta a Magyar Plasztikai, Helyreállító és Esztétikai Sebészeti Társaság megkeresésére:

„A plasztikai sebészet annak mindkét ágában egészséghelyreállítást végez.

A plasztikai sebészek humán egészségügyi tevékenységük során diagnosztizálást és kezelést nyújtanak, ezáltal a betegség vagy egyéb egészségügyi rendellenesség gyógyítását végzik.

Mivel szakmai tevékenységük az egészség helyreállítását szolgálja, az Áfa mentesség indokolt”.

Az ETT Elnöksége 2015. május 27. napján kelt levelében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság megkeresésére kifejti, hogy „A plasztikai sebészek tevékenységük során mind a helyreállító, mind az esztétikai beavatkozások során orvoslást/gyógyítást végeznek. Orvosilag a két tevékenység nem különíthető el.”

Az ETT Elnöksége 2015. június 23. napján kelt levelében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ismételt megkeresésére akként nyilatkozott, hogy „orvosilag a két

tevékenység nem különíthető el egymástól. A plasztikai sebészek tevékenységük során mind a helyreállító, mind az esztétikai beavatkozások során orvoslást végeznek.”.

Ennek fényében nem értelmezhető a Kúria ítéletének azon része, amelyet ráadásul a döntés elvi tartalmaként fogalmazott meg, miszerint „*a mentességet az adózónak kell bizonyítani, adott esetben az alkalmazott orvos szakmai szempontok és döntések dokumentálásával*”. (34)

Ettől függetlenül, az Állam dönthet úgy, hogy mégis meghatároz valamilyen szempontrendszert, amely szerint szét kell választani az adómentesség szempontjából a beavatkozásokat. Akkor azonban azt mindenki számára hozzáférhető módon, jogszabályban, előre kell rögzíteni a jogalanyok számára.

III.2. A tulajdonhoz való jog megsértése

Az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdése értelmében „*Mindenkinek joga van a tulajdonhoz*”.

„A tulajdonhoz való jog tartalmának legalaposabb kifejtését a 64/1993. (XII. 22.) AB határozat tartalmazza, melynek 2012 utáni alkalmazhatóságát az Alkotmánybíróság számos határozata megerősítette. {18/2015. (VI. 15.) AB határozat, Indokolás [26]; 25/2015. (VII. 21.) AB határozat, Indokolás [59]} Eszerint a tulajdonhoz való jog fogalma „nem azonosítható az absztrakt polgári jogi tulajdon védelmével; azaz sem a birtoklás, használat, rendelkezés részjogosítványával, sem pedig negatív és abszolút jogként való meghatározásával. Az alapjogként védett tulajdon tartalmát a mindenkori (alkotmányos) közjogi és magánjogi korlátokkal együtt kell érteni. Az alkotmányos tulajdonvédelem terjedelme mindig konkrét; függ a tulajdon alanyától, tárgyától és funkciójától, illetve a korlátozás módjától is. A másik oldalról nézve: ugyanezen szempontoktól függően az adott fajta közhatalmi beavatkozás alkotmányos lehetősége a tulajdonjogba más és más.” [64/1993. (XII. 22.) AB határozat, ABH 1993, 369, 179.] A polgári jogi tulajdonfogalomtól való elhatárolás azonban nem eredményezi a tulajdonjog részjogosítványai alkotmányos védelmének teljeskörű hiányát. A tulajdonhoz való jog - azon belül a tulajdonjog részjogosítványainak - korlátozása akkor alkotmányellenes (alaptörvény-ellenes), ha az elkerülhetetlen, tehát kényszerítő ok nélkül történik, továbbá, ha a korlátozás súlya a korlátozással elérni kívánt célhoz képest aránytalan. Az állam egyfelől - az alkotmányos kivételek lehetőségétől eltekintve - köteles tartózkodni a magán- vagy jogi személyek tulajdonosi szférájába való behatolástól, másfelől köteles megteremteni azt a jogi környezetet, azt az intézményi garanciát, amely a tulajdonhoz való jogot diszkrimináció nélkül működőképpé teszi. {3009/2012. (VI. 21.) AB határozat, Indokolás [50]} Mindemellett az Alkotmánybíróság megállapította, hogy alapjogi védelem illeti meg azt is, akinek a tulajdonszerzéshez kétségtelen jogcíme van. A jogcím akkor kétségtelen, ha az egyértelmű” {3387/2012. (XII. 30.) AB végzés, Indokolás [16]; 3177/2014. (VI. 18.) AB végzés, Indokolás [24]}”. (5/2016. (III. 1.) AB határozat [31])

A tulajdonhoz való jog védelmét az Emberi Jogok Európai Egyezményéhez fűzött első kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikke is biztosítja. Utóbbi rögzíti, hogy „*minden természetes vagy jogi személynek joga van javai tiszteletben tartásához. Senkit nem lehet tulajdonától megfosztani, kivéve, ha ez közérdekből, és a törvényben meghatározott feltételek, valamint a nemzetközi jog általános elvei szerint történik*”.

Az EJEB gyakorlatában a javak fogalmát tágan értelmezi, e fogalom és így a cikk hatálya alá vonja az érintett oldalán felmerülő kiadásokat is. Erre tekintettel az 1. cikk hatálya alá tartozik a megfizetendő pénzbírság is.

Jelen esetben az [REDACTED] keresetét elutasító Kúriai ítélet a következők miatt áll kapcsolatban a tág értelemben felfogott tulajdonhoz való joggal.

Az [REDACTED] megítélése szerint az elvégzett beavatkozások nem voltak Áfa-kötelesek, ezért nettó összegről állított ki számlát, és azt az összeget fizették meg részére a páciensek. Tekintve, hogy ezeket a szolgáltatásokat az adóhatóság utólag Áfa-körbe tartozónak ítélte meg, mely álláspontját a Kúria elfogadta, az [REDACTED] nek saját vagyonából kell az Áfa tartalmát megfizetnie, hiszen azt a páciensekre továbbhárítani nem tudja. **Az adóhatóság tehát az [REDACTED] részére nettó összegben kifizetett bevétel terhére utólag fizettet Áfát.**

Adóügyi vonatkozásban a *Di Belmonte c. Italie* ügyben az EJEB kimondta, hogy **ellentétes az Egyezményvel és különösen az Első kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikkében megfogalmazott tulajdonvédelem elvével, ha az adótörvények visszaható hatályú alkalmazása túlzott terhet ró az érintettre.**³ Hasonló elv alapján a bíróság az *Orion-Břeclav S.R.O. c. République tchèque* ügyben azt is kimondta, hogy „**az adózással, illetve a közterhek megfizetésének elmulasztásával kapcsolatban (...) a bírságok túlzott összege is a tulajdonjoghoz való jog sérelméhez vezethet, ha az érintett személyre túlzott terhet ró, vagy alapvetően megingatja az anyagi helyzetét.**”⁴

III.3. A tisztességes eljáráshoz való jog megsértése

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése értelmében „*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.*”

Az Alkotmánybíróság a 7/2013. (III. 1.) AB határozatban – az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdését értelmezve – az indokolási kötelezettséget a tisztességes eljárás egyik összetevőjeként határozta meg. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az indokolási kötelezettség a tisztességes eljárásból fakadó olyan alkotmányos követelmény, amely abszolút korlátot állít a bírói döntési szabadság elé. A bíró ugyanis köteles döntésének indokairól az eljárási törvények keretei között számot adni, az indokolási kötelezettség elmulasztása lényegében az eljárási szabályok alaptörvény-ellenes alkalmazását jelenti. [59] Az Alkotmánybíróság fenti határozatában rámutatott, hogy: „[a] tisztességes eljárásból fakadó elvárás tehát az eljárási szabályok Alaptörvénynek megfelelő alkalmazása, ami a jogállami keretek között működő bíróságok feladata. Az eljárási törvény rendelkezéseire is figyelemmel, a tisztességes eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást mindenképpen megfogalmazza, hogy a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon.” {7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [34]}

³ GRÁD-WELLER: *Im.* 703-704. oldal

⁴ GRÁD-WELLER: *Im.* 718. oldal

Az [REDACTED] már az adóeljárásban, majd a teljes bírósági ügyszakban hivatkozott arra, hogy az adóhatóság eljárása a visszaható hatály tilalmát, valamint a tulajdonhoz való jogot sérti. Ezekre az érvekre ezért a Kúriának reflektálnia kellett volna, amit nem tett meg. A tulajdonhoz való jog megsértésével egyáltalán nem foglalkozott, míg a visszaható hatály tilalmának megsértése körében egy mondatot szentelt e kérdésnek.

Hozzáteve, hogy az Alaptörvény 28. cikke kifejezetten előírja, hogy *„A bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik.”*

Az Alaptörvény tehát kifejezetten megjelenítette az alkotmány-konform értelmezés követelményét. Ebből fakadóan ezeket az alapjogi összefüggéseket a Kúriának akkor is vizsgálnia kellett volna, ha arra egyik peres fél sem hivatkozott volna. Abban az esetben azonban, amikor a felperes az eljárás egészében az adóhatóság, majd a Kúria jogalkalmazásának alapjog sértő voltát állította, a Kúriának érdemben indokolnia kellett volna, hogy miért nem találta alaposnak az [REDACTED] alapjogsérelemre vonatkozó felvetéseit.

IV.

Az ABtv. 29. § értelmében *„Az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés esetén fogadja be.”*

Álláspontunk szerint a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenességről van szó, hiszen a visszaható hatály tilalmának és a tulajdonhoz való jognak a tiszteletben tartása esetén a Kúriának ellentétes tartalmú döntést kellett volna hoznia. Megítélésünk szerint a kérdés egyben alapvető alkotmányjogi jelentőségűnek is minősül, mivel a jogalkalmazás fundamentumait érinti az ügy, továbbá, mert a kérdés mikénti eldöntése a plasztikai sebészeti beavatkozásokat végző valamennyi társaságot érinti.

Budapest, 2017. január 11.

Tisztelettel:

[REDACTED] képv.:
Dr. Gellér Balázs József
irodavezető ügyvéd