



PÉNZÜGYMINISZTERIUM
MINISZTER

ALKOTMÁNYBÍROSÁG	
Ügyszám:	III/3839-3/2021
Érkezett:	2021 DEC 10.
Példány:	1
Melléklet:	2 db
Kezelőiroda:	5/

Iktatószám: PM/19304-2/2021

Alkotmánybíróság

Budapest
Pf. 773.
1535

Tárgy: amicus curiae a III/3839/2021.
számú AB indítványhoz

Tiszte

A III/3839/2021. számú AB indítványhoz a következő amicus curiae beadványt kívánom benyújtani az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény 57. § (1b) bekezdése alapján.

A Szegedi Törvényszék (a továbbiakban: Törvényszék) az előtte folyamatban lévő közigazgatási perben a 2021. október 5-én kelt indítványával (a továbbiakban: indítvány) egyedi normakontroll eljárást kezdeményezett az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: új Art.) 271. § (1) bekezdése – „(1) E törvény rendelkezéseit a hatálybalépését követően indult és a megismételt eljárásokban kell alkalmazni.” – alaptörvény-ellenességének megállapítása és megsemmisítése, illetve ezen jogszabályi rendelkezés általános és a Törvényszék előtt 101.K.701.478/2020. ügyszám alatt folyamatban levő peres eljárásban való alkalmazási tilalmának elrendelése iránt.

A bírói kezdeményezés elutasítása esetén a Törvényszék azt kéri, hogy az Alkotmánybíróság állapítson meg alkotmányos követelményt, amennyiben úgy ítéli meg, hogy lehetőség van az új Art. 271. § (1) bekezdésének az Alaptörvénnyel összhangban történő értelmezésére az alábbi javaslat szerint: „Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből eredő alkotmányos követelmény az új Art. 271. § (1) bekezdésének olyan értelmezése, amely szerint a 203. § (7) bekezdés c) pontjában foglalt rendelkezést az új Art. hatálybalépését megelőzően indult, majd a hatálybalépést követően megismételt eljárásokban akként kell alkalmazni, hogy az nem eredményezheti az adómegállapításhoz való jog elévülési idejének meghosszabbodását a korábbi szabályozáshoz képest.”

A Törvényszék előadja, hogy: „az érdemi döntés meghozatalát tehát kizárólag az új Art. 271. § (1) bekezdés alapján alkalmazandó 203. § (7) bekezdés c) pontjának az alkalmazása tette lehetővé az alperes számára, az új Art. szabályainak alkalmazása következképpen konkrét joghátránnyal járt a felperesre nézve.” [indítvány 70. pont], továbbá „az elévülési időnek az eljárás során történő meghosszabbítása az elévülési időt kiszámíthatatlanná teszi, kiüresíti az elévülési garanciális funkcióját, ezáltal az új Art. 271. § (1) bekezdése sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerinti jogállamiság és jogbiztonság elvét”.

A Törvényszék álláspontja szerint az új Art. vitatott rendelkezése azáltal, hogy visszamenőlegesen hosszabbította meg az adóhatóság adómegállapítási jogának elévülési idejét az eljárás hosszát kiszámíthatatlanná téve, olyan eljárási rendet alkotott, amely sérti a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot. Ez az eljárásrend lehetővé teszi a hatóság számára, hogy saját mulasztásának következményeit az ügyfélre terhelje, ami ellentétes a 3353/2017. (XII. 22.) számú AB határozat [18] pontjában lefektetett elvekkel.

A Törvényszék a visszaható hatály tilalmának sérelme kapcsán részletesen kifejtette, hogy a felperes esetében többek között a vitatott eljárási szabály tette lehetővé, hogy az adóhatóság az eljárást, amely során érdemi eljárási cselekmény lényegében nem történt, ésszerű ok nélkül közel tíz év elteltével zárja le, amely a fentiek szerint ellentétes a fair eljárás követelményével. Az elévülési idő adóhatóság számára kedvező, az adóalany számára kedvezőtlen megváltoztatása a folyamatban lévő eljárásban sérti az Alkotmánybíróság 22/2014. (VII. 15.) számú AB határozata [49] bekezdésében a tisztességes eljárás részkövetelményként meghatározott fegyverek egyenlőségének elvét is. Mindezek alapján az új Art. 271. § (1) bekezdése sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében védett tisztességes eljáráshoz való jogot. Az új Art 271. § (1) bekezdése azáltal, hogy a korábbi szabályozáshoz képest hosszabb elévülési időt határoz meg, alkotmányos ok nélkül beavatkozik az adóalanyok már megszerzett tulajdonába is, így sérti az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésében biztosított tulajdonhoz való jogot.

Az új Art. 271. § (1) bekezdés alaptörvény-ellenességére vonatkozó álláspont

Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerint: „Magyarország független, demokratikus jogállam.” Az Alkotmánybíróság Alaptörvény e cikkével kapcsolatos, releváns gyakorlata szerint „a jogállamiság egyik legfontosabb alkotóeleme a jogbiztonság, amely – egyebek között – megköveteli, hogy a jogalanyoknak meglegyen a tényleges lehetőségük arra, hogy magatartásukat a jog előírásaihoz tudják igazítani, ennek érdekében a jogszabályok a kihirdetésüket megelőző időre nézve ne állapítsanak meg kötelezettséget, illetőleg valamely magatartást visszamenőleges hatállyal ne minősítsenek jogellenesnek.” (34/2014. (XI. 14.) AB határozat). Egy jogszabály nem csupán akkor ütközhet a visszaható hatályú jogalkotás tilalmába, 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 hatálybalépése előtt létrejött jogviszonyokra is alkalmazni kell (30/2014. (IX. 30.) AB határozat).

Az Alkotmánybíróság joggyakorlata szerint a visszaható hatályú jogalkotás tilalma nem feltétlen. A tilalom kizárólag a jogalanyok helyzetét elnehezítő (ad malam partem) jogalkotásra irányadó és nem terjed ki a jogszabályok módosíthatóságának időbeli korlátaira sem (7/2016. (IV. 6.) AB határozat). Egyértelműen élhet a visszamenőleges hatályú jogalkotás eszközével a jogalkotó akkor, amikor új jogosultságot állapít meg, meglévő jogosultságot terjeszt ki, vagy valamely jog korlátozását oldja fel (10/2014. (IV. 4.) AB határozat). Annak sincs akadálya, hogy a jogalkotó a múltban keletkezett jogviszonyokból származó jogokat és kötelezettségeket szabályozzon, amennyiben az új szabályozás ezeket a jogokat és kötelezettségeket hátrányosan csak a hatálybalépés utáni időtől fogva érintheti, hiszen a visszaható hatályú jogalkotás tilalma nem értelmezhető akként, hogy a fennálló tartós, határozatlan időtartamú jogviszonyok a jövőre nézve semmilyen esetben sem alakíthatóak át vagy változtathatóak meg (3061/2017. (III. 31.) AB határozat). A jogalkotó fennálló, tartós jogviszonyokba való beavatkozásának ugyanakkor korlátot szabhat a jogbiztonsághoz kapcsolódó bizalomvédelem követelménye, ekként esetről esetre vizsgálendő, hogy hol húzódik a határ a jogalkotó szabadsága és a címzetteknek a jogi szabályozás állandóságához, kiszámíthatóságához fűződő érdeke között, vizsgálva, hogy a jogi

szabályozás változása következtében a jogalanyokat ért hátrány indokolja-e a jogbiztonság sérelme alapján az alaptörvény-ellenesség megállapítását (3061/2017. (III. 31.) AB határozat). Az új Art. 271. § (1) bekezdése szerint a törvény rendelkezéseit a hatálybalépését követően indult és a megismételt eljárásokban kell alkalmazni.

Az alapeljárás és a megismételt eljárás egymáshoz való viszonyával, az eljárások egységességével kapcsolatban a Törvényszék által hivatkozott kúriai ítéletek az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 189. § (2) bekezdésére vonatkoznak, amely megfogalmazásában eltér az új Art. 271. § (1) bekezdésétől. A régi Art. 189. § (2) bekezdése szerint a jelen eljárás szempontjából releváns 164. § (13) bekezdését a 2012. január 1-jén vagy azt követően indult eljárásokban kell először alkalmazni.

Az új Art. 271. § (1) bekezdésének értelmezésével a Kúria több ítéletében foglalkozott. A Kúria Kfv.I.35.338/2020/6. számú ítéletében rögzíti, hogy „az új eljárási kódexek általánosságban, valamennyi megismételt eljárásra nézve alkalmazandók, és csupán bizonyos esetekre biztosították a hatályon kívül helyezett törvény alkalmazását annak érdekében, hogy az adózó számára a megismételt eljárásban alkalmazandó új előírások ne lehessenek hátrányosabbak a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában hatályos rendelkezéseknél.” [ítélet 20. pont]. A döntés elvi tartalma szerint „az adóhatóságnak a 2018. január 1-jét követően a felettes szerv vagy bíróság által elrendelt megismételt eljárást az új eljárási szabályok szerint kell lefolytatnia.”

A Kúria egy másik, Kfv.I.35.215/2020/8. számú ítéletében kimondta, hogy „az új eljárási kódexek átmeneti rendelkezései a törvény időbeli hatályának meghatározásával és a megismételt eljárásra vonatkozó rendelkezésével nem tettek különbséget abban a vonatkozásban, hogy mely szerv által elrendelt eljárás megismétléséről van szó. Az új eljárási kódexek általánosságban, valamennyi megismételt eljárásra nézve alkalmazandók, és csupán bizonyos esetekre biztosították a hatályon kívül helyezett törvény alkalmazását annak érdekében, hogy az adózó számára a megismételt eljárásban alkalmazandó új előírások ne lehessenek hátrányosabbak a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában hatályos rendelkezéseknél.” [ítélet 19. pont].

A jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Jat.) 2. § (2) bekezdésében foglalt visszaható hatályú jogalkotás tilalma szerint jogszabály 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.

Az új Art. 271. § átmeneti rendelkezéseinek célja, hogy a Jat. 2. §-ában foglalt alapelv figyelembevételével határozza meg, hogy mely esetekben kell az új Art. és mely esetekben a régi Art. rendelkezéseit alkalmazni.

A jogalkotó az új Art.-ban többek között az eljárási határidők és a jogorvoslati rend felülvizsgálatával olyan eljárásokat alakított ki, amelyek célja, hogy az eljárások ésszerű időn belül lezárhatóak legyenek. Ezeket az adózók érdekeit védő garanciális eljárási szabályokat az új Art. 271. § (1) bekezdése alapján a megismételt eljárásban is alkalmazni kell, amely így az adózók számára kiszámíthatóbb eljárást tesz lehetővé. Az új Art. általánosságban az adózókra nézve kedvezőbb eljárási szabályokat állapít meg, és a 271. §-ban foglalt átmeneti rendelkezés célja, hogy a kedvezőbb eljárási szabályokat a megismételt eljárásokban is alkalmazni kelljen.

Az új Art. elévülés meghosszabbodását szabályozó 203. § (7) bekezdése a régi Art. 164. § (13) bekezdéséhez hasonlóan szabályozza az elévülés meghosszabbodását. Az új Art. 203. § (7)

bekezdése alapján „az adó megállapításához való jog elévülése egy alkalommal tizenkettő hónappal meghosszabbodik, ha

- a) a felettes adóhatóság a másodfokú eljárás keretében,
- b) a felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter vagy az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter felügyeleti intézkedés keretében, vagy
- c) az adóhatósági határozat ellen indított közigazgatási perben a bíróság új eljárás lefolytatását rendeli el.”

A régi Art. 164. § (13) bekezdése tartalmilag a fentiekkel lényegében megegyező szabályozást tartalmazott azzal, hogy amíg az új Art. 203. § (7) bekezdése általános jelleggel rögzíti, hogy az elévülés tizenkét hónappal történő meghosszabbításának egy alkalommal van helye, a régi Art. 164. § (13) bekezdése ilyen korlátozást csak az a) pont tekintetében állapított meg.

Az új Art. 203. § (7) bekezdés c) pontjának célja megegyezik a régi Art. 164. § (13) bekezdés c) pontjának szabályozási céljával. Ha az adóigazgatási eljárás lezárásának időpontja közel esik az adómegállapításhoz való jog elévülésének időpontjához és az adózó a határozattal szemben jogorvoslattal élt, amely alapján a bíróság új eljárás lefolytatására kötelezte az adóhatóságot, az adóhatóságnak lehetősége legyen arra, hogy a bíróság döntésének érvényt szerezzen. Ennek érdekében a 2015. január 1-jétől hatályos szabályozás szerint – a 2012. január 1-jétől hatályos 6 hónapra vonatkozó módosítástól eltérően – további 12 hónap áll az adóhatóság rendelkezésére az új eljárás lefolytatására az elévülési határidő elteltét követően.

Az elévülés meghosszabbodására új eljárásra utasítás esetén olyan esetekben kerül sor, amikor az adóhatóság döntése bármilyen okból jogszerűtlen volt. Ennek előzménye kizárólag az lehet, hogy az adózó a rá nézve kedvezőtlen adóhatósági döntéssel szemben közigazgatási pert kezdeményezett, és annak keretében a bíróság az adózó keresetének részben vagy egészben helyt adva az adóhatósági eljárás jogszerűtlenségét állapította meg. A bíróság döntése következtében tehát az adóhatóságnak az eljárást az adózó számára a korábbinál kedvezőbb módon kellene lefolytatnia. Amennyiben ilyen esetekben az elévülés meghosszabbítását a törvény nem írja elő, akkor az épp az adózókra nézve lenne hátrányos, hiszen attól a lehetőségtől zárna el az adóhatóságot, hogy az adózókra kedvezőbb bírósági döntést végrehajtsa. A tisztességes eljárás követelményéből álláspontom szerint tehát az következik, hogy lehetőséget kell biztosítani arra, hogy az adózó számára kedvező bírósági döntésnek érvényt lehessen szerezni az adóeljárások során.

Hangsúlyozni szükséges, hogy az adómegállapításhoz való jog elévülése nem csupán az adóhatóság, hanem az adózóra nézve is korlátot szab. Az elévülést követően ugyanis az adózónak sincs lehetősége arra, hogy önellenőrzéssel rá nézve kedvezően módosítsa az adóalapját vagy a fizetendő adóját, vagy utólag adómentességet vagy adókedvezményt vegyen igénybe. Amennyiben az adóhatóság és az adózó között jogvita van az adómentesség vagy az adókedvezmény utólagos érvényesítése tekintetében és a bíróság a közigazgatási perben az adózó javára dönt, az elévülés meghosszabbodásának hiányában a bíróság döntése ellenére sem lenne lehetőség arra, hogy az adójogi jogviszonyok az adózó javára kerüljenek módosításra.

Ebből adódóan álláspontom szerint nem támasztható alá az indítványban megfogalmazott azon álláspont, hogy az elévülés meghosszabbodása hátrányos az adózókra nézve, hiszen annak épp az a célja, hogy az adózók szempontjából kedvező bírósági döntéseknek érvényt lehessen szerezni. A tisztességes eljáráshoz való jogból álláspontom szerint épp az következik, hogy az adóhatóságra nézve hátrányos, az adózó javára kedvező jogerős bírósági döntéseknek még az elévülés áttörésével is érvényt lehessen szerezni, hiszen épp a tisztességes eljáráshoz való jog teszi szükségessé az elévülés áttörését.

Nem érték egyet az indítványnak az Alkotmánybíróság 17/2019. (V. 30.) AB határozatára való hivatkozásával és azon megállapításával sem, amely szerint „az elévülés kapcsán a büntetőjog területén megfogalmazott, az eljárás kiszámíthatóságát garantáló alkotmánybíróági elveknek – a jogalanyok autonómiájába való beavatkozás jelentős mértéke, a büntetőjoggal rokon szankciórendszer, a jogkövetkezmények súlya miatt – a büntetőjoggal rokon adójog területén is érvényesülnie kell.” E rendelkezések álláspontom szerint nem veszik figyelembe az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás közötti alapvető különbségeket, így különösen azt, hogy míg az adóeljárás célja az, hogy az adóhatóság a közteherviselési kötelezettségnek érvényt szerezzen, a büntetőeljárás célja, hogy ultima ratio jelleggel az állam éljen a büntetőhatalmával. A két jogterület célja, szabályozási módja, továbbá az általuk szabályozott jogviszonyok alapvetően eltérnek egymástól, egyiket sem lehet a másikra vetíteni. Megjegyzem továbbá, hogy az indítványban hivatkozott alkotmánybíróági határozat „Az 1944. december 21-e és 1990. május 2-a között elkövetett és politikai okból nem üldözött súlyos bűncselekmények üldözhetőségéről” szóló, az Országgyűlés 1991. november 4-i ülésén elfogadott törvény”-re vonatkozik, amely távol áll a jelen eljárás alapját képező jogviszonyoktól.

A fentiek alapján álláspontom szerint az új Art. 271. § (1) bekezdése és az abban foglalt „megismételt eljárásra is alkalmazni kell” fordulat nem alaptörvény-ellenes. A rendelkezést az Alaptörvénnyel összhangban és az új Art. többi átmeneti rendelkezésének – például az új Art. 271. § (7) bekezdése – figyelembevételével kell alkalmazni.

Fontos kiemelni továbbá, hogy az új Art. 271. § (1) bekezdése egészének vagy a „megismételt eljárásokban is alkalmazni kell” fordulat alaptörvény-ellenességének megállapítása esetén, mindazon esetekben, amelyekben a megismételt eljárásokban az új Art. került alkalmazásra, az adózók számára kedvezőbb szabályokat sem lehetett volna alkalmazni. Az új Art. közel négy évvel ezelőtti hatálybalépése óta a megismételt eljárások jelentős számára tekintettel a rendelkezés vagy a fordulat ex tunc megsemmisítése előre nem látható következményekkel járna, ellentétes lenne a jogbiztonság követelményével és túlmutatna az esetlegesen visszaható hatályú hátrányos jogalkotás tilalmába ütköző szabályozás orvoslásán. Álláspontom szerint, amennyiben az előadottak ellenére az Alkotmánybíróság a szabályozás alaptörvény-ellenességét állapítja meg, akkor az előálló helyzet orvoslását szolgálná az új Art. 271. § (1) bekezdéséhez fűzött, a Törvényszék által javasolt tartalmú alkotmányos követelmény megállapítása, amely a lezárt jogviszonyok védelmét is szolgálná.

Kérem a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy az amicus curiae-ben foglalt álláspontomat az ügy elbírálása során szíveskedjen figyelembe venni.

Budapest, 2021. ..

XII. 3. ”

Üdvözl

Varga Mihály

