

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3215/2022. (V. 11.) AB HATÁROZATA

jogszabályi rendelkezés alkalmazhatóságának kizárásáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alaptörvény-ellenes jogszabály alkalmazásának kizárására irányuló bírói kezdeményezés tárgyában meghozta a következő

h a t á r o z a t o t:

Az Alkotmánybíróság megállapítja, hogy az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 271. § (1) bekezdésének 2018. január 1. és 2022. február 10. napja között hatályos „és a megismételt” szövegrésze a Szegedi Törvényszék előtt 101.K.701.461/2020. ügyszám alatt folyamatban lévő perben nem alkalmazható.

I n d o k o l á s

I.

- [1] 1. A Szegedi Törvényszék az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 25. § (1) bekezdése alapján benyújtott bírói kezdeményezésében az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 271. § (1) bekezdésének 2018. január 1. és 2022. február 10. napja között hatályos „és a megismételt” szövegrésze alkalmazásának kizárását kérte a hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkotás tilalmára hivatkozva, amely az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése részét képezi.
- [2] A bíró indítványában azt adta elő, hogy az Alkotmánybíróság a 2/2022. (II. 10.) AB határozatban (a továbbiakban: Abh.) megállapította a fentebb idézett szövegrész alaptörvény-ellenességét és rendelkezett annak megsemmisítéséről, de általános alkalmazási tilalmát nem rendelte el. A testület az Abh.-ban azt mondta ki, hogy ha „a bíró az előtte folyamatban lévő valamely ügyben azt észleli, hogy a felperes olyan jogi helyzetbe került, mint amilyen a jelen ügyben szerepel, indítványozhatja az alaptörvény-ellenes jogszabály alkalmazásának kizárását az egyedi ügyből. A folyamatban lévő megismételt eljárások közül tehát azokban, amelyekben indokolt, bírói indítvány alapján egyedileg állapítható meg az alkalmazási tilalom.” (Abh., Indokolás [63]) Az indítványozó bíróság észlelte az Abh.-val azonos alkotmányjogi helyzetet, és ezért az Alkotmánybírósághoz fordult az egyedi alkalmazási tilalom megállapítása céljából.
- [3] 2. Az ügy lényege a következőképpen foglalható össze az indítványban írtak alapján.
- [4] Az alapügy felperesét mint adózót, amely azonos az Abh.-ban szerepelt felperessel, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésre választotta ki általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben 2010. január–június és 2010. november–2011. szeptember közti időszakra nézve. A megbízólevelet 2011. december 13-án adták át a felperesnek, amivel elkezdődött az adóhatóság által folytatott alapeljárás.
- [5] Az elsőfokú adóhatóság 2015. október 8-án hozott 3877358959 számú határozatával a felperes terhére adóhiányt, késedelmi pótlékot és adóbírságot állapított meg arra a törvénysértésre alapítva, hogy a felperes az előbbi időszakra beadott áfa bevallásaiban jogellenesen gyakorolta adólevonási jogát. A felperes fellebbezése folytán eljáró Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága a 2015. december 11-én kelt 3144716749 számú határozatával az elsőfokú határozatot a késedelmi kamat tekintetében megváltoztatta, ezt meghaladóan helybenhagyta. A felperes a határozatot 2015. december 14-én vette át.
- [6] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018. március 2-án hozott 19.K.30.529/2016/47. számú jogerős ítéletével a másodfokú határozatot új eljárásra kötelezés mellett hatályon kívül helyezte. Ítéletét azzal indokolta, hogy a határozat ellentmondásos. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (a továbbiakban: másodfokú adóhatóság) 2018. március 5-én hozott 2234161772 számú határozatával – a késedelmi pótlék összegének csökkentése mellett – az elsőfokú határozatot az indokolási rész megváltoztatása mellett helybenhagyta. A felperes a határozatot 2018. március 7-én vette át.
- [7] A felperes keresete folytán eljáró Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018. július 5-én hozott 30.K.30.366/2019/12. számú jogerős ítéletével a másodfokú adóhatóság határozatát megsemmisítette,

és a másodfokú adóhatóságot ismét új eljárásra kötelezte. A döntés indokolása szerint a másodfokú adóhatóság a megismételt eljárásban csak formálisan tett eleget a bíróság kötelezéseinek, az ítélet kihirdetését követő első munkanapon meghozott határozata nagyrészt szó szerint egyezik a korábbiakban bírói felülvizsgálat tárgyává tett másodfokú határozattal.

- [8] A másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria a 2020. január 30-án kelt Kfv.V.35.573/2019/7. számú ítéletével a jogerős ítéletet az érdemét érintően hatályában fenntartotta. Kifejtette, hogy a másodfokú adóhatóság által felülvizsgálati kérelmében hivatkozott azon körülmény, miszerint az adómegállapításhoz való jog elévüléséig csupán 17 nap állt a rendelkezésére, nem mentesítheti a hatóságot a jogszabályi kötelezettségek teljesítése alól. A Kúria megállapította ugyanakkor azt is, hogy az elsőfokú bíróság tévesen helyezkedett arra az álláspontra, hogy a másodfokú adóhatóság jogszerűen folytatta le az eljárást az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény szerint, ezért az ítélet indokolásának az alkalmazandó eljárási jogszabályokra vonatkozó részeit hatályon kívül helyezte.
- [9] A másodfokú adóhatóság a 2020. április 6-án kelt és a felperes részére 2020. április 14-én kézbesített 4327210633 számú határozatával az elsőfokú határozatot a késedelmi pótlékra vonatkozó rendelkezések megváltoztatása mellett helybenhagyta.
- [10] A felperes keresettel támadta a 4327210633 számú végleges határozatot, amelyet a Szegedi Törvényszék 101.K.701.461/2020. ügyszám alatt bírál el. A felperes az eljárás során az alperes védekezésére tekintettel többször pontosított, kiegészített keresetében e határozat elsőfokú határozatra kiterjedő hatályú megsemmisítését kérte, többek között arra hivatkozva, hogy az adóhatóság adómegállapításhoz való joga a régi Art. 164. § (1) és (5) bekezdései alapján a határozat keltét megelőzően elévült. A másodfokú adóhatóság a Kúria felülvizsgálati ítéletére hivatkozva kifejtette, hogy a megismételt eljárásra nem a régi Art., hanem az Art. rendelkezéseit kell alkalmazni, mert az eljárás megismétlését 2018. január 1-jét követően rendelték el. Az eljárás megindulásának eredeti időpontja (2011. december 13.) nem irányadó az elévülésre alkalmazandó jog meghatározásával összefüggésben. Márpedig az Art. 203. § (7) bekezdés c) pontja alapján, tekintettel az adóhatósági határozattal szemben indított közigazgatási perben elrendelt új eljárásra, az adó megállapításához való jog elévülése tizenkét hónappal meghosszabbodott, ezért a felperes tévesen hivatkozott az elévülésre.
- [11] 3. A fenti előzményeket követően fordult a Szegedi Törvényszék az Alkotmánybírósághoz. Az indítványban előadott értelmezés szerint a régi Art. helyett az Art. alkalmazása arra az eredményre vezet a felperes ügyében, hogy a 2010-es adóévvél érintett időszak tekintetében az adó megállapításához való jog először hosszabbodik meg úgy 12 hónappal, hogy az a hátrányt okozó visszaható hatály tilalmába ütközik az Abh.-ban írtak tükrében. A törvényszék kiemelte, hogy a másodfokú adóhatóság maga is úgy nyilatkozott a perben (14. sorszámú jegyzőkönyv 3. oldal), hogy ha az „Art. 271. § (1) bekezdését nem kell alkalmazni, akkor jelen ügyben a régi Art. 164. § (1), (5) bekezdései és 189. § (2) bekezdése alapján a 2010. adóév tekintetében az adó megállapításához való jog elévült”. Ez annak ellenére is így van, hogy a másodfokú adóhatóság és az indítványozó bíróság számításai szerint az elévülés más napon következett be. A Szegedi Törvényszék összességében arra a következtetésre jutott, hogy „a felperes jogi helyzete, valamint a visszaható hatály tilalmának sérelme folytán általa szenvedett jogsérelem 2010. adóév vonatkozásában tehát azonos az Abh. alapjául szolgáló ügy szerinti jogi helyzettel és jogsérelemmel”. A bíróság az alkalmazási tilalom elrendelését a felperes ügyében azért kérte, hogy elkerülje az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése sérelmét.

II.

- [12] Az Art. kérelemmel érintett rendelkezésének 2018. január 1. és 2022. február 10. napja között hatályos szövege:

„271. § [Átmeneti rendelkezések] (1) E törvény rendelkezéseit a hatálybalépését követően indult és a megismételt eljárásokban kell alkalmazni.”

III.

- [13] Az Alkotmánybíróság megvizsgálta, hogy a bírói indítvány megfelel-e az Alaptörvényben és az Abtv.-ben lefektetett formai és tartalmi kritériumoknak {a feltételekkel kapcsolatos gyakorlatot lásd például: 3242/2017. (X. 10.) AB határozat, Indokolás [7]; 3102/2018. (IV. 9.) AB határozat, Indokolás [18]; 7/2020. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [9]}.
- [14] Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy a bíróság a felfüggesztett eljárásban a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény 34. § c) pontja alapján hozott végzéssel fordult az Alkotmánybírósághoz, amelyben megjelölte az Alkotmánybíróság hatáskörét megalapozó jogszabályhelyet [Abtv. 25. § (1) bekezdés]. Az indítvány jogszabályi rendelkezés egyedi alkalmazási tilalmának elrendelésére irányult kifejezett módon. Az ilyen típusú indítványokkal kapcsolatban az Alkotmánybíróság emlékeztet arra, hogy az Abtv. 25. § (1) bekezdése alapján „a jog félre tételére vonatkozó hatáskör hiányában a bíró az alkalmazandó joggal összefüggő alkotmányos aggályát köteles az Alkotmánybíróság elé tárni. Az önálló alkalmazási tilalom kezdeményezésének, mint a bírói kezdeményezés egyik esetének a jellegzetessége és kivételessége abban áll, hogy ebben az eljárásban a norma alaptörvény-ellenességét – mivel azt az Alkotmánybíróság korábban már megállapította – értelemszerűen már nem kell külön állítani és indokolni. Az indítvány kizárólag a más eljárásban már alaptörvény-ellenesnek minősített norma alkalmazási tilalmának kimondására irányul” {tartalmilag elsőként lásd: 35/2011. (V. 6.) AB határozat, ABH 2011, 205; az idézett szöveget lásd: 3132/2020. (V. 15.) AB határozat, Indokolás [5]}. Az egyedi alkalmazási tilalom tekintetében alkotmányjogilag értékelhető indokolást tartalmaz az indítvány a kérelem okáról. Ezek alapján az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az indítvány megfelel a határozott kérelem követelményének [vesd össze: Abtv. 52. § (1b) bekezdés].
- [15] Ezek értelmében nem volt akadálya annak, hogy az Alkotmánybíróság a bírói kezdeményezésben foglaltak alapján vizsgálja, hogy az Art. 271. § (1) bekezdés kérelemmel érintett, korábban megsemmisített mondatrésze alkalmazható-e az egyedi ügyben.

IV.

- [16] A bírói kezdeményezés megalapozott.
- [17] 1. Az Alkotmánybíróság az Art. kérelemmel érintett szövegrészét már felülvizsgálta a visszaható hatályú jogalkotás tilalma szempontjából, és megállapította az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése sérelmét, valamint megsemmisítette a szóban forgó rendelkezést, mert kizárólag e szabály által vált az adózó terhére joghatályos módon megállapíthatóvá az adóhiány és az adójogi szankciók köre a megismételt eljárásban. Egyébként elévült volna az adó megállapításához való jog az utoljára megismételt másodfokú hatósági eljárás ideje alatt az Abh.-val érintett ügy tényállásában. Az Alkotmánybíróság jelen határozatában nem ismétli meg az Abh.-ban foglalt levezetést, jóllehet támaszkodik az ott tett megállapításokra (lásd különösen: Abh., Indokolás [48]–[59]).
- [18] Az Alkotmánybíróság az Abh.-ban két iránymutatást adott (Abh., Indokolás [62]–[65]) arra vonatkozóan, hogy azokban a megismételt adóigazgatási eljárásokban, amelyek esetében az alapeljárás a régi Art. szerint folyt, mennyiben alkalmazható az Art. A bírói kezdeményezéssel érintett tárgyi ügyben az első iránymutatás az irányadó (Abh., Indokolás [63]). Ez szól ugyanis arról, hogy az Abh. Magyar Közlönyben való közzétételét követő napon (2022. február 11.) folyamatban volt adóperekben az eljáró bírók miként tudják elkerülni az Art. alkalmazását azon megismételt adóhatósági eljárásokban, amelyekben az anyagi jogi természetű adójogi elévülés az adózó terhére a törvényalkotás folytán nem következett be a végleges adóhatósági határozat meghozataláig. A törvényalkotó ugyanis úgy rendelkezett, hogy 2018. január 1-jétől a megismételt eljárásokban az Art.-t kell alkalmazni, függetlenül attól, hogy az adóigazgatási eljárás eredetileg a régi Art. hatálya alatt vette kezdetét. Az Abh. ugyanakkor arra is lehetőséget hagyott, hogy a folyamatban lévő megismételt eljárásokban a bíróságok annak ellenére alkalmazzák az Art.-t, hogy a szóban forgó mondatrészt megsemmisítette az Alkotmánybíróság (Abh., Indokolás [65]). Az alkalmazási tilalom megállapításához tehát arra van szükség, hogy jelen ügy felperese a visszaható hatályú jogalkotás tilalma szempontjából alkotmányjogilag olyan helyzetben legyen, mint amilyenben az Abh. alapját képező ügy felperese volt. Az Alkotmánybíróság azt vizsgálta a következő pontban, hogy ez a feltétel teljesült-e.

- [19] 2. Egy ügy az alkalmazási tilalom elrendelése szempontjából akkor minősül az Abh.-val azonos megítélésűnek, ha a konkrét adóügyben az alábbi történeti tényállási elemek kimutathatók:
- az adóigazgatási eljárás eredeti kezdő időpontja 2012. január 1. előtti, ezért az alapeljárásra az elévülés meghosszabbodására vonatkozó szabály [rég Art. 164. § (13) bekezdés c) pont] nem vonatkozott (ennek értelmezését lásd: Abh., Indokolás [42]–[47]);
 - a megismételt eljárás 2018. január 1-jén vagy ezt követően indult;
 - a régi Art. helyett az Art. alkalmazása a megismételt eljárásban az oka annak, hogy az adózó ügyében a bíróság által elrendel új eljárás miatt először hosszabbodik meg 12 hónappal az anyagi jogi természetű adó megállapításához való jog elévülése;
 - a meghosszabbodás az adózónak hátrányt okoz, ami különösen abban ölt testet, hogy az adóhatóság joghatályosan megállapíthatja az adóhiányt és az adójogi szankciókat.
- [20] Az Alkotmánybíróság a bírói indítványban rögzített tényállás alapján megállapította, hogy a felperessel szemben 2012. január 1. előtt indult az adóigazgatási eljárás; a keresettel érintett megismételt adóigazgatási eljárás 2018. január 1-jét követően indult; a felperes adóügyében először az Art. alkalmazása miatt hosszabbodott meg a bíróság által elrendel új eljárás következtében 12 hónappal az adó megállapításához való jog elévülése; és ez azzal a következménnyel járt, hogy az adóhatóság a felperes terhére megállapításokat (adóhiány, adóbírság, késedelmi pótlék) tehetett joghatályosan. A bírói indítvány alapját képező tényállás tehát a visszaható hatályú jogalkotás tilalma szempontjából alkotmányjogilag azonos az Abh.-ban feltárt jogi helyzettel. Következésképpen ebben az esetben is indokolt elrendelni az alkalmazási tilalmat.
- [21] 3. A kifejtettek értelmében és figyelemmel az Abtv. 56. § (1) bekezdésére is az Alkotmánybíróság tanácsban eljárva a rendelkező részben foglaltak szerint megállapította az Art. 271. § (1) bekezdésének 2018. január 1. és 2022. február 10. napja között hatályos „és a megismételt” szövegrésze egyedi ügyben való alkalmazási tilalmát.

Budapest, 2022. április 26.

Dr. Dienes-Oehm Egon s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró

Dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó s. k.,
előadó alkotmánybíró

Dr. Salamon László s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Szabó Marcel s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Szalay Péter s. k.,
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: III/592/2022.

