

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	IV/309 -0 /2017
Érkezett:	2017 JAN 30.
Példány:	2
Melléklet:	2x8+9 db <i>uu!</i>
	Kezelőiroda:

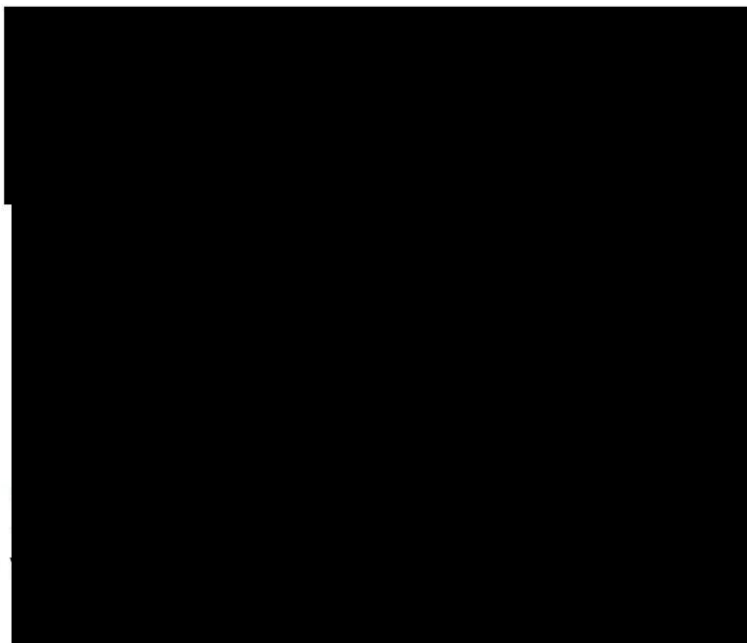
Alkotmánybíróság
(1015 Budapest, Donáti u. 35-45.)

részére

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(1027 Budapest, Tölgyfa u. 1-3.)

mint első fokon eljáró bíróság útján

FŐVÁROSI KÖZIGAZGATÁSI ÜGYSZÉK		8.
FŐVÁROSI KÖZIGAZGATÁSI ÜGYSZÉK		
KÉZBEJUTÓ		
Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság/Kézbesítővel		
Érkezett:	2017 -01- 1 1	
MELETTI ÉRT.		
FŐVÁROSI KÖZIGAZGATÁSI ÜGYSZÉK		
UTÓIRATON		32228/14



alkotmányjogi panasza

a Nemzeti Adó- és Vámhivatal
Fellebbviteli Igazgatósága
(1134 Budapest, Dózsa György út 128-132.)
mint alperes elleni perben,

a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 22.
számú végzésével kijavított 19.K.32.228/2014/18.
számú ítéletének felülvizsgálatát lezáró,

a Kúria Kfv.I.35.250/2016/7. számú jogerős
ítéletével szemben.

Az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény
54. § (1) bekezdése alapján az eljárás illetékmentes.

Tisztelt Alkotmánybíróság!

indítványozó által –

az

Indítványozó mint felperes által a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (1134 Budapest, Dózsa György út 128-132.) mint alperes ellen közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indított perben, a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 22. számú végzésével kijavított 19.K.32.228/2014/18. számú ítéletét - eltérő indokolással – hatályában fenntartó **Kúria Kfv.I.35.250/2016/7.** számú ítélete ellen az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CL. törvény 27. §-a alapján az alábbi

alkotmányjogi panasz indítványt

terjeszti elő:

Kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy állapítsa meg a Kúria Kfv.I.35.250/2016/7. iktatószámú ítéletének alaptörvény-ellenességét, semmisítse meg azt, mivel a Kúria ítélete sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből levezethető jogbiztonság elvét, az Alaptörvény C) cikk (1) bekezdésében rögzített hatalommegosztás elvét, az Alaptörvény E) cikk (2)-(3) bekezdései és a Q cikk szerinti, Európai Unió intézményeivel való osztott hatáskör elvét, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés szerinti, független és pártatlan bíróságnak a tisztességes és nyilvános tárgyalásához való jogot, továbbá az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés szerinti jogorvoslathoz való jogot.

Mellékletek:

F/1. Ügyvédi meghatalmazás

F/2. Nyilatkozat az indítvány és a személyes adatok zártan kezeléséről

F/3. Érintettséget alátámasztó dokumentumok:

1. Kúria Kfv.I.35.250/2016/7. számú ítélete
2. 2015. november 25-én előterjesztett felülvizsgálati kérelem
3. Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.32.228/2014/18. számú ítélete
4. Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.32.228/2014/22. számú kijavító végzése
5. 2014. március 25-én előterjesztett kereset-kiegészítés
6. 2013. november 29-én kelt keresetlevél
7. NAV 2511425008 iktatószámú másodfokú határozata
8. NAV 2197935851 iktatószámú elsőfokú határozata

I. Háttér

Az indítványozó társaságnál a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2009-2011. évekre vonatkozóan valamennyi adónemre és költségvetési támogatásra bevallások utólagos vizsgálatát végezte.

Ennek keretében ellenőrizte az indítványozó társaságnak az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (a továbbiakban: Különadó tv.) alapján 2010. és 2011. évre benyújtott különadó bevallásait. Az ellenőrzés során az indítványozó társaság arra hivatkozással, hogy a Különadó tv. távközlési különadóval kapcsolatos rendelkezései sértik az Európai Parlament és a Tanács elektronikus hírközlő hálózatok és az elektronikus hírközlési szolgáltatások engedélyezéséről szóló 2002/20/EK (2002. március 7.) irányelvének (a továbbiakban: Irányelv) 12. és 14. cikkeit, továbbá ellentétesek az Európai Unió működéséről szóló szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) 49., 107. és 108. cikkeivel, valamint az Európai Tanács 659/1999/EK rendeletében foglaltakkal, a 2010. és 2011. évekre előírt adófizetési kötelezettségeinek a törlését kérte az elsőfokú adóhatóságtól.

Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzést lezáró jegyzőkönyvében elutasította a kérelmet, mert álláspontja szerint a távközlési különadó nem minősül az Irányelv szerinti igazgatási díjnak, így a Különadó tv. távközlési szektort érintő rendelkezései nem ellentétesek a közösségi joggal. Az elsőfokú adóhatóság az indítványozó társaság észrevételében megerősített kérelme ellenére ezt az álláspontját az elsőfokú határozatban is fenntartotta és továbbra is elutasította a kérést. Az indítványozó társaság fellebbezése folytán eljáró alperes – bár a 2013. október 21-én kelt 2511425008. iktatószámú másodfokú határozatával megváltoztatta az elsőfokú határozatot, de – az indítványozó társaság különadó kötelezettségével kapcsolatban előterjesztett kérelmét nem fogadta el.

Az indítványozó társaság a másodfokú határozat felülvizsgálatát kezdeményezte, s kérte annak megállapítását, hogy a vizsgált időszakban nem terhelte különadó fizetési kötelezettség, mivel a Különadó tv. sérti az Irányelv 12. és 14. cikkeit, továbbá ellentétes az EUMSZ 49., 54., 107., 108. és 110. cikkeivel, valamint a Tanács hozzáadottértékadó-rendszerről szóló (2006/112/EK) Irányelve (a továbbiakban: Héa Irányelv) 401. cikkével. Az indítványozó társaság keresetét a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság megvizsgálta. Álláspontja szerint „a Különadó alkalmazása az uniós joggal teljes mértékben összeegyeztethető, nem diszkriminatív, tekintve, hogy az adóalanyok között honosságuk, illetve szerkezeti felépítésük szerint nem tesz különbséget”, így a keresetet a 22. számú végzésével kijavított 19.K.32.228/2014/18. számú ítéletével (a továbbiakban: Elsőfokú bíróság ítélete) elutasította.

Vagyis mind az első- és másodfokú adóhatóság, mind a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság érdemben megvizsgálta az indítványozó kérelmét és annak tartalmi elbírálása alapján alakította ki álláspontját.

Az indítványozó társaság a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a jogszabályoknak megfelelő határozat meghozatala iránt felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő. Kérte annak megállapítását, hogy a Különadó tv. alapján nem terheli fizetési kötelezettség, mivel az sérti az Irányelv 12. és 14. cikkeit, az EUMSZ 49., 54., 107., 108. és 110. cikkeit, valamint a Héa Irányelv 401. cikkét. A Kúria a felülvizsgált ítéletet eltérő indokolással hatályában fenntartotta azzal, hogy az alperes 2511425008. iktatószámú másodfokú határozata indokolásának II. pontját megváltoztatta és az alábbi indokok alapján mellőzte Elsőfokú bíróság ítéletének ágazati különadó fizetési kötelezettség törlésével kapcsolatos érdemi felülvizsgálatát:

- Az indítványozó társaságnak az ellenőrzés során a 2010. és 2011. évi különadó kötelezettség törlésével kapcsolatban előterjesztett kérelme az *adózás rendjéről* szóló

2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 124/B. §-a alapján előterjesztett önellenőrzésnek minősül, mert azt kizárólag arra hivatkozással terjesztette elő, hogy a Különadó tv. az Európai Unió kötelező jogi aktusaiba ütközik.

- Az Art. 124/B. § alapján előterjesztett önellenőrzés az önellenőrzés egy speciális változata, melyre azonban az önellenőrzésre vonatkozó általános szabályok időbeli korlátja vonatkozik, azaz önellenőrzés az ellenőrzés alá vont adónem és időszak tekintetében az ellenőrzés megkezdését követően nem nyújtható be.
- Az indítványozó társaságnak az ellenőrzés megkezdéséig állt fenn az Art. 124/B. §-ban biztosított lehetősége, amivel nem élt. *„Nem lehet „visszacsempészni” ezt a speciális önellenőrzési lehetőséget egy bevallások utólagos vizsgálatára irányuló eljárásba.”*
- Mivel az indítványozó társaság a nyilatkozatát az ellenőrzés megkezdését követően terjesztette elő, az *„nem volt szabályszerűen előterjesztett önellenőrzésnek tekinthető”,* ezért *„az adóhatóságnak a kérelem érdemi elbírálásával nem kellett volna foglalkoznia”.*

Tehát a Kúria álláspontja szerint az Art. szabályai időbeli korlát közé szorítják az adózóknak az adókötelezettséget megállapító jogszabály Európai Unió kötelező jogi aktusába való ütközésre (vagy alaptörvény-ellenességre vagy önkormányzati rendelet más jogszabályba ütközésre) hivatkozásának lehetőségét.

A Kúria álláspontjának elfogadása esetén ugyanis a végrehajtó hatalmat megtestesítő közigazgatási szerveknek a hivatalból induló eljárások során nem kell alkalmazniuk és érvényesíteniük a Közösségi jogot.

II. Az indítvány befogadásához szükséges adatok, nyilatkozatok

1. A megsemmisíteni kért bírói döntés

Kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy alaptörvény-ellenessége megállapítása után szíveskedjen megsemmisíteni a Kúria Kfv.I.35.250/2016/7. iktatószámú ítéletét (a továbbiakban: Kúria ítélete).

2. A határidő-számításhoz szükséges adatok

A Kúria ítéletét az indítványozó társaság felülvizsgálati eljárásban eljáró képviselője 2016. november 11-én vette át.

Az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban Abtv.) 30. § (1) bekezdése alapján az alkotmányjogi panaszt a sérelmezett döntés kézbesítésétől számított hatvan napon belül lehet benyújtani.

Az Abtv. 30. § (1) bekezdésében szabályozott határidő jelen beadvány szempontjából 2017. január 10-e, így a jelen indítvány előterjesztésére az irányadó törvényes határidőn belül került sor.

3. A közvetlen érintettség kifejtése

A Hátérben részletezettek szerint az indítványozó társaság – az Abtv. 1. § a) pontja alapján – az egyedi ügyben érintett jogi személynek minősül, mivel az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló bírósági eljárásban mint felperes vett részt. A jelen indítvánnyal támadott Kúria ítélet értelmében az indítványozó társaság – bevallások utólagos ellenőrzése során a javára értékelhető körülmények feltárása érdekében tett – nyilatkozatának elbírálását mind az elsőfokú adóhatóságnak, mind az alperesnek, mind az alperes másodfokú határozatát felülvizsgáló elsőfokú bíróságnak mellőznie kellett volna. Az indítványozó társaság 2010. évben 4.119.000.000 forint, míg 2011-ben 2.904.000.000 forint különadót vallott be és fizetett meg álláspontunk szerint olyan jogszabály alapján, mely az Európai Unió kötelező jogi aktusába ütközik.

Azzal, hogy a Kúria – az ítéletének indokolásában részletezett, álláspontunk szerint alaptörvény-ellenes indokkal – az Elsőfokú bíróság ítéletének a különadó adókötelezettséggel kapcsolatos döntése felülvizsgálatát mellőzte, közvetlen jogsérelmet okozott az indítványozó társaság számára.

4. Jogorvoslati lehetőségek kimerítése

Az indítványozó társaság a jelen alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló bírósági eljárásban még a rendelkezésére álló rendkívüli jogorvoslati lehetőséget is kimerítette. Az Elsőfokú bíróság ítéletével szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, amit a Kúria határozatával elbírált.

5. Perorvoslati eljárásokkal kapcsolatos nyilatkozat

A Kúria előtti felülvizsgálati eljárás a Hátérben és a 4. pontban részletezettek szerint lezárult.

Az indítványozó társaság perújítást az ügyben nem kezdeményezett.

6. Az Alkotmánybíróság hatásköre, az indítványozó társaság jogosultsága

Az Alkotmánybíróság kizárólagos hatáskörét és illetékességét az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja, az indítványozó társaság jogosultságát az Abtv. 27. §-a alapozza meg.

7. Indítvány nyilvánosságra hozatalával kapcsolatos nyilatkozat

Az indítványozó társaság az Abtv. 52. § (5) bekezdésében foglaltak alapján az adatai nyilvános kezeléséhez és az indítvány nyilvánosságra hozatalához nem járul hozzá. Az F/2. szám alatt mellékelt nyilatkozatban foglaltak szerint kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy mind az indítványozó társaság, mind jogi képviselője adatait szíveskedjen zártan kezelni.

III. Az alkotmányjogi panasz indítványunk érdemi indokolása

8. A Kúria ítéletével megsértett, Alaptörvényben biztosított jogok megnevezése

8.1. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből levezethető jogbiztonság elvét

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

8.2. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény C) cikk (1) bekezdésében rögzített hatalommegosztás elvét

Alaptörvény C) cikk (1) „A magyar állam működése a hatalom megosztásának elvén alapszik.”

8.3. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés szerinti független és pártatlan bíróság tisztesség és nyilvános tárgyalásához való jogot

Alaptörvény 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.”

8.4. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés szerinti jogorvoslathoz való jogot

Alaptörvény XXVIII. cikk (7) „Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.”

8.5. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény E) cikk (2)-(3) bekezdései és a Q cikk szerinti, Európai Unió intézményeivel való osztott hatáskör elvét

Alaptörvény C) cikk (2) „Magyarország az Európai Unióban tagállamként való részvétele érdekében nemzetközi szerződés alapján - az alapító szerződésekből fakadó jogok gyakorlásához és kötelezettségek teljesítéséhez szükséges mértékig - az Alaptörvényből eredő egyes hatásköreit a többi tagállammal közösen, az Európai Unió intézményei útján gyakorolhatja.”

Alaptörvény C) cikk (3) „Az Európai Unió joga - a (2) bekezdés keretei között - megállapíthat általánosan kötelező magatartási szabályt.”

Alaptörvény Q) cikk (1) „Magyarország a béke és a biztonság megteremtése és megőrzése, valamint az emberiség fenntartható fejlődése érdekében együttműködésre törekszik a világ valamennyi népével és országával.”

Alaptörvény Q) cikk (2) „Magyarország nemzetközi jogi kötelezettségeinek teljesítése érdekében biztosítja a nemzetközi jog és a magyar jog összhangját.”

Alaptörvény Q) cikk (3) „Magyarország elfogadja a nemzetközi jog általánosan elismert szabályait. A nemzetközi jog más forrásai jogszabályban történő kihirdetésükkel válnak a magyar jogrendszer részévé.”

9. Az alkotmányjogi panasz indítványunkkal támadott Kúria ítélettel okozott jogsérelmek kifejtése

Álláspontunk szerint a Kúria tévesen minősítette a Társaságnak a bevallások utólagos ellenőrzésének megkezdését követően előterjesztett nyilatkozatát az Art. 124/B. § alapján előterjesztett speciális önellenőrzésnek. A Kúria ítéletének alaptörvény-ellenes voltát azonban nem ez befolyásolja.

Véleményünk szerint ugyanis az ügy alapkérdése nem az, hogy egy adóellenőrzés során beadott nyilatkozat egy speciális önellenőrzésnek vagy egy eljárás során tett nyilatkozatnak minősül-e. Ennek egyébként a közigazgatási eljárásokban érvényesülő tartalom szerinti elbírálás elve miatt is kizárólag tartalmi szempontból van jelentősége.

A Kúria ítéletében foglalt jogértelmezés alaptörvény-ellenességének lényege azonban nem a tartalom szerinti minősítés elvének érvényesülése vagy nem érvényesülése, hanem az, hogy a végrehajtó hatalom részét képező közigazgatási szervek (jelen esetben az adóhatóság) a hivatalból induló eljárások során kötelesek-e figyelembe venni és alkalmazni a Közösségi jogot.

A Kúria ítéletében foglalt álláspont elfogadása esetén a fenti kérdésre nemleges választ kell adni. Álláspontunk szerint ez az, ami felveti az ítélet alaptörvény-ellenességét.

9.1. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből levezethető jogbiztonság elvét

Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből levezethető jogbiztonság három szinten is sérül:

9.1.1. A Kúria ítélete a kialakult adóhatósági és bírósági gyakorlattal is ellentétes, ezért jogbizonytalanságot kelt.

A Kúria és az adóhatóság által kimunkált bírósági és adóhatósági joggyakorlat szerint a speciális önellenőrzésekre az önellenőrzés általános szabályait alkalmazni kell. Ha az általános szabályok alkalmazására nincs lehetőség és így a speciális önellenőrzések benyújtására már nincs mód (például bevallások utólagos ellenőrzésének elrendelése miatt), akkor az adóhatóságnak a bevallások utólagos ellenőrzése keretében az adózó javára szóló megállapításokat is meg kell tennie.

A Kúria (azonos tanácsa) a Kfv.I.35.535/2011/6. számú döntésében amellelt, hogy az Art. 124/C-D. §-ok vonatkozásában kimondta az önellenőrzés általános szabályainak alkalmazási kötelezettségét, azt is rögzítette, hogy az adóhatóság a bevallások utólagos ellenőrzése során a közösségi jogba ütközés miatt rendelkezett az adózó javára szóló adókülönbözet megállapítása iránt (vita csak a kamatmértéken volt). Bár a hivatkozott döntés az Art. 124/C-D. §-okra vonatkozó szabályokat tárgyalta, ennek analógiájára azonban az ítéletben kifejtettek az Art. 124/B. § vonatkozásában is alkalmazhatók. Mind az Art. 124/B. §, mind az Art. 124/C-D. §-ok ugyanazon esetkörökre (az adókötelezettséget megállapító jogszabály alaptörvény-ellenességére, vagy az Európai Unió kötelező jogi aktusába ütközésére, illetve önkormányzati rendelet más jogszabályba ütközésére) vonatkozóan állapítanak meg részletszabályokat. Az Art. 124/B. § az Art. 124/C-D. §-okhoz képest annyiban különbözik, hogy még kevesebb eltérő részletszabályt tartalmaz.

A KGD2011.137. számú eseti döntésben foglaltak szerint az adóhatóság a bevallások utólagos ellenőrzése során az Art. 124/C-D. §-ai alapján az azokban meghatározott jogvesztő határidőn túl benyújtott önellenőrzést visszatérítési igényként befogadta, sőt a visszajáró

összeg adóellenőrzés során történő kiutalása iránt is intézkedett. A bíróság ezzel kapcsolatban nem emelt kifogást (a vita itt is a kamat-, és önellenőrzési pótlék kérdések vonatkozásában alakult ki).

Álláspontunk szerint a fenti értelmezési gyakorlatnak az adózók széles körében egyik napról a másikra jelentős jogelvonással járó megváltoztatása jelentős jogbizonytalanságot eredményez. Az ilyen értelmezéssel továbbá a normaszöveg elveszíti világos és értelmezhető jellegét, alkalmazása bizonytalanná válik.

9.1.2. A Kúria eddigiektől eltérő értelmezésével keltett jogbizonytalanságot tovább fokozza az, hogy a Kúria szerint az adózók ráhatásától teljesen független körülmény időbeli korlátot állíthat a jogaik gyakorlása elé.

Az Art. 124/B. §-a szerinti önellenőrzés előterjesztésére – ellentétben az Art. 124/C-D. §-ai alapján benyújthatóval – nincs törvényi (jogvesztő) határidő.

Tekintettel arra, hogy az Art. 124/B. § szerinti speciális önellenőrzés az elévülési időn belül bármikor benyújtható, az adózók – a Kúria sérelmezett döntéséig – joggal bízhattak abban, hogy amennyiben korábban ilyen önellenőrzést nem nyújtottak be, akkor a bevallások utólagos ellenőrzése során az általános szabályok szerint még előterjeszthetik az igényüket.

Álláspontunk szerint a Kúria ítélete jogbizonytalanságban tartja az adózókat, hiszen egy tőlük, illetve a ráhatásuktól teljesen független és kívülálló körülménytől válik függővé az, hogy az elévülési időn belül meddig gyakorolhatják a jogaikat. A Kúria ítélete alapján ugyanis nem egy objektív törvényi határidőtől (elévüléstől) függne a jogaik érvényesítésére nyitva álló határidő, hanem az adóhatósági ellenőrzés elrendelésétől.

A Kúria ítéletében foglalt értelmezés akár egy esetleges visszaélésszerű adóhatósági gyakorlatnak is teret engedhet, mert az adott bevallás benyújtását követően azonnal elrendelt bevallások utólagos ellenőrzésével az adóhatóság végleg elzárhatná az adózók elől a közösségi jogi jogérvényesítés lehetőségét.

Ad absurdum, ha az adóhatóság a problémás különadóval érintett minden adózónál a bevallások benyújtását követően azonnal elrendelné a bevallások utólagos ellenőrzését, akkor az adóhatóság részéről az is kivédhető lenne, hogy bármilyen más (124/B-C-D.§-okon alapuló) reparációra sor kerülhessen az adójogszabály uniós jogba ütközése miatt. **A Kúria ítéletben szereplő indokolás alkalmazásával az érintettek kezdeményezésére soha nem juthatna el az eljárás a bírósági szintre, miközben az előzetes döntéshozatal lehetőségével csak a bíró élhet.**

Az adózótól teljesen független körülmény által állított időbeli korlátnak azért van alapvető jelentősége, mert a Kúria döntése tulajdonképpen ahhoz a beláthatatlan helyzethez vezet, hogy az adózók javára a belső jog alapján tehető megállapításokat az adóhatóságnak korlátozások nélkül, akár egy bevallások utólagos ellenőrzésére irányuló ellenőrzés keretében is meg kell tennie, míg az adózók javára a Közösségi jogba ütközés alapján tehető megállapítások megtételére sem módja, sem lehetősége nem lenne.

Ezzel a Kúria döntése oda vezet, hogy a belső jog alapján és a Közösségi jog alapján az adóellenőrzések során az adózó javára kért megállapítások jogi megítélése teljesen eltérő lesz. **Ez közvetlenül sérti a Közösségi jog hatékony érvényesülésének elvét. A Közösségi jog hatékony érvényesülése elvének megsértése pedig közvetlenül az Alaptörvény osztott hatáskörgyakorlásra vonatkozó rendelkezéseibe ütközik.**

9.1.3. A Kúria döntése a jogforrási hierarchia Alaptörvényben szabályozott jogelvének kiüresítéséhez és a partikuláris jogrend létrehozásához vezet

Az alaptörvény-ellenességet támasztja alá az is, hogy a Kúria döntése a bevallások utólagos ellenőrzésének megkezdése esetén végső soron a jogforrási hierarchia érvényesülésének teljes korlátozását jelenti. Az Art. 124/B. § ugyanis három önellenőrzési indokot tartalmaz: belső jogszabály Közösségi jogba ütközését, törvény Alaptörvénybe ütközését, valamint önkormányzati rendelet más jogszabályba ütközését. Ha ezen esetköröket nem köteles figyelembe venni az adóhatóság a bevallások utólagos ellenőrzése során, azzal a végrehajtó hatalmi ág tulajdonképpen mentesül a jogforrási hierarchia alkalmazása alól.

Ezzel a végrehajtó hatalmi ág működése azonban nem csak az Alaptörvényben számos ponton szabályozott jogforrási hierarchia (Alaptörvény S. Cikk (3) bekezdése, 15. Cikk (4) bekezdése, 32. Cikk (3) bekezdése, stb.) teljes figyelmen kívül hagyását eredményezi, hanem partikuláris jogrend kialakulásához is vezet.

A Kúria döntése alapján ugyanis a 124/B. § szerinti eljárást megindítók esetében érvényesül az Alaptörvényben szabályozott jogforrási hierarchia, míg az ilyen eljárást nem kezdeményezők esetében a végrehajtó hatalom nem köteles alkalmazni a magasabb szintű jogforrást (pl. törvényt) az alacsonyabb szintű jogforrással (pl. önkormányzati rendelettel) szemben.

Ez például szélsőséges esetben azt is eredményezheti, hogy egy teljes mértékben törvénybe ütköző és alaptörvény-ellenes adót csak azon adóalanyok esetében nem kell alkalmazni, akik megindították az Art. 124/B. §-a szerinti eljárást. Minden más adózó esetében ugyanakkor továbbra is alkalmazható az ilyen adókötelezettséget előíró önkormányzati rendelet.

Vagyis a Kúria döntése azt eredményezi, hogy az Alaptörvény T) Cikk (1) bekezdésében szabályozott jogforrások nem általánosan kötelező magatartási szabályként fognak érvényesülni.

9.2. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény C) cikk (1) bekezdésében rögzített hatalommegosztás elvét

9.2.1. A Kúria ítéletével elvonja a végrehajtó hatalom hatáskörét

Az Alaptörvény C) cikk (1) bekezdésében rögzített hatalommegosztás elve biztosítja, hogy az igazságszolgáltatási hatalmi ág a végrehajtó hatalom hatáskörét nem vonhatja el. A döntést az adóhatóságnak kell meghoznia, a bíróság csupán annak törvényességét vizsgálhatja felül a keresetkez köztöttség keretein belül.

A sérelmezett Kúria ítélettel érintett eljárásban az alperes – más eljárásokhoz hasonlóan – az adózó (indítványozó társaság) kérelmét befogadta, megvizsgálta és e tárgyban érdemi döntést hozott.

Sem az első fokon eljáró bíróság, sem a Kúria – különösen egy erre irányuló kereseti, illetve felülvizsgálati kérelem hiányában – nem veheti át az alperes szerepét azzal, hogy megmondja milyen tárgyú és indokú döntést hozhatott volna, az alperes indokait nem egészítheti ki, nem változtathatja meg és nem is törölheti. A bíróság a *polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény* (a továbbiakban: Pp.) 3. § (2) bekezdés alapján csupán a kereset keretein belül állapíthatja meg, hogy a döntés jogos vagy jogszerűtlen.

A Kúria azonban elvonva az adóhatóság hatáskörét a keresetkez köztöttség keretein túllépve hozta meg a jelen alkotmányjogi panasszal érintett ítéletet.

9.2.2. A Kúria ítéletével tiltott jogalkotást is megvalósít

Az Art. 124/B. §-a, illetve az Art. más rendelkezése sem tartalmaz olyan előírást, mely alapján a nemzeti adójogszabály közösségi jogba ütközését kizárólag csak külön, adózói kérelemre induló eljárás keretében lehetne vizsgálni, bevallások utólagos ellenőrzése keretében nem. Ilyen szabályozás és annak feltételei pusztán jogértelmezési úton nem „alkotható” meg.

Álláspontunk szerint a Kúria a jogértelmezési lehetőségeit túl tágra értelmezve a jogalkotás talajára tévedt akkor is, mikor az önellenőrzés általános szabályait kizárólag a speciális önellenőrzési tartalomra tekintettel „hatályon kívül helyezte”.

Az Art. 124/B. § szakasz egyértelműen tartalmazza, hogy önellenőrzési bevallásról van szó, és nem utal arra, hogy – a speciális tárgykörön túl – az önellenőrzés általános szabályait ne kellene alkalmazni. Sőt, a rendelkezés kifejezetten arra utal, hogy a kérelem elbírálása nem ellenőrzési eljárás keretében történik meg.

Az Art. 128. § (2) bekezdése szerint nincs helye utólagos adómegállapításnak, ha az adót önellenőrzéssel nem kell helyesbíteni. Az Art. 86. § (1) bekezdése alapján az ellenőrzés célja az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása. Az ellenőrzés során az adóhatóság feltárja és bizonyítja azokat a tényeket, körülményeket, adatokat, amelyek megalapozzák a jogsértés és a joggal való visszaélés megállapítását, és az ezek miatt indított hatósági eljárást. Az Art. 178. § 3. pontja szerint adókülönbözet a bevallott (bejelentett), bevallani (bejelenteni) elmulasztott vagy a bevallás (bejelentés) alapján kivetett, kiszabott és az adóhatóság által utólag megállapított adó.

A hivatkozott jogszabályi rendelkezések együttes értelmezéséből az következik, hogy minden olyan esetben, amikor a bevallások utólagos ellenőrzésének megkezdése előtt önellenőrzés benyújtásának lett volna helye, akkor a bevallások utólagos ellenőrzése során az adóhatóságnak az önellenőrzésre okot adó jogsértést is fel kell tárnia. Majd ennek eredményeképp az adóhatóságnak (az ellenőrzött adózó terhére vagy javára szóló) adókülönbözet megállapítást is meg kell tennie. A Kúria döntéséből azonban az következik, hogy a 124/B. § szerinti önellenőrzés kifejezetten elzárja az adóhatóságot az adózó adóbevallásainak bizonyos szempontú utólagos ellenőrzésétől és az adókülönbözet megállapításától is, mely állításnak nincs tételes jogi alapja.

Ezen túlmenően, az Art. 97. § (6) bekezdése alapján az adóhatóságnak az ellenőrzés során az adózó javára szóló tény is fel kell tárnia. A Kúria döntéséből viszont az következik, hogy ha az adózó nem nyújt be Art. 124/B. § szerinti önellenőrzést, akkor az ellenőrzés mentesül azon kötelezettsége alól, hogy a nemzeti jog közösségi jogba ütközése miatti tartozatlan befizetés tényét megvizsgálja és adott esetben az adózó javára feltárja. Ennek tételes jogi alapja hiányzik, a Kúria döntése tehát „negatív jogalkotás”.

A Kúria ítélete azért is sérti az Alaptörvény C) cikk (1) bekezdésében foglalt hatalommegosztás elvét, mert jogalkotásnak minősül.

A Kúria ítéletében foglaltakkal ellentétben az Európai Unió Bírósága következetes abban a tekintetben, hogy a tagállamok végrehajtó hatóságainak a nemzeti jog mellett a közösségi jogot is közvetlenül alkalmazniuk kell:

- A C-43/75. sz. Defrenne kontra Sabena ügyben az Európai Közösséget létrehozó Szerződés 141. cikkének (EUMSZ 157. cikk) közvetlen hatálya volt a kérdés. Az Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárást lezáró ítéletében kifejtette, hogy közvetlen

és nyílt jogsérelem esetén a szerződési rendelkezések horizontális közvetlen hatállyal bírnak.

- A C-43/71. sz. Politi kontra Pénzügyminisztérium ügy ítéletében a rendeletek általános hatályát és közvetlenül alkalmazható voltát rögzítette.
- A C-34/73. sz. Variola kontra Amministrazione Italiana delle Finanze ügyben kimondta, hogy a rendelet kötelezettségeket állapíthat meg a tagállamok és a magánszemélyek számára, illetve rendelkezhet vertikális és horizontális közvetlen hatállyal.
- A feltétel nélküli, megfelelően világos és pontos, de nem, vagy nem megfelelően implementált irányelvek felhívhatóságát is rögzítette az Európai Unió Bírósága, például a C-102/79. sz. Bizottság kontra Belgium ügyben.

Az Európai Unió Bíróságának álláspontja szerint a tagállamok végrehajtó hatóságai eljárásuk során egyértelműen kötelesek a közösségi jog jogszabályainak közvetlen alkalmazására, az ezzel ellentétes eljárásuk pedig sérti a közösségi jogot.

A fenti esetek részei a Közösségi jognak és az *acquis communautaire*-nek, ezért ezek a jogesetek töltik meg tartalommal az Alaptörvényben szabályozott osztott hatáskörgyakorlás jogintézményét. Az ítéletekben foglalt jogelvek be nem tartása ezért közvetlenül sérti az Alaptörvényt is.

9.3. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés szerinti független és pártatlan bíróságnak a tisztességes és nyilvános tárgyalásához való jogot

Az Alaptörvény XXVIII. cikke szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy perét független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson bírálja el.

A Kúria az alperes és az elsőfokú bíróság álláspontjához képest egyértelműen hátrányosabb értelmezéssel utasította el a felülvizsgálati kérelmet. Ugyanis olyan indokkal utasította el azt, melyre a megelőző eljárásokban (a közigazgatási szakban, illetve az elsőfokú bírósági eljárásban), a felülvizsgálatot kezdeményező kérelemben, az ellenkérelemben, de még a felülvizsgálati eljárás során tartott tárgyaláson sem az alperes, sem az elsőfokú bíróság soha nem hivatkozott. De az ítéletének meghozatalát megelőzően a Kúria sem utalt arra, hogy ezen új indokot is figyelembe kívánja venni a döntéshozatala során.

Az, hogy az alapeljárás felperese (az indítványozó) erre a körülményre a megelőző eljárások során soha, egyetlen egy esetben sem tudott hivatkozni sérti az indítványozó tisztességes tárgyaláshoz való jogát.

Sőt, a Kúria a felperest valójában jogai gyakorlása miatt „bünteti”, miközben a felülvizsgálati eljárás a felperes jogorvoslati kérelme alapján indult. Ez viszont **sérti a független és pártatlan bíróságnak a tisztességes és nyilvános tárgyalásához való jogot, mivel egyértelműen alkalmas arra, hogy más felpereseket is visszatartson az egyéni jogérvényesítés igénybevitelétől.**

Megjegyezzük, hogy a Kúria egy másik egyedi döntésében (Kfv.I.35.224/2016/6., publikálás dátuma: 2016. november 28.)¹ éppen a tisztességes eljárás követelményéből kiindulva állapította meg, hogy a közigazgatási határozatok érdemi jogszabálysértései (pl. indokolási kötelezettség elmulasztása) sem a bíróság számára rendelkezésre álló eljárásjogi cselekményekkel, sem az alperes hatóság saját hatáskörében történő határozat módosításával nem pótolhatóak. Ilyen esetekben a Kúria hivatkozott döntése alapján a

¹ <http://www.lb.hu/hu/sajto/tajekoztato-kuria-donteserol-kfvi3522420166-szamu-ugyben-kozigazgatasi-hatarozat-indokolasanak> [elérés dátuma: 2017. január 9.]

bíróságoknak egyetlen eszköze – ha törvény eltérően nem rendelkezik – a jogszabálysértő határozat hatályon kívül helyezése és a közigazgatási szerv új eljárásra utasítása. Ez az álláspont véleményünk szerint ellentétes az indítványozó ügyében követett megközelítéssel.

9.4. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés szerinti jogorvoslathoz való jogot is

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerint a jogorvoslathoz való jog alkotmányos alapjog. Az alapul fekvő ügyben az Elsőfokú bíróság ítéletének része volt, hogy a különadó nem ütközik közösségi jogba. A Kúria azonban elvi jelleggel elzárta azt a lehetőséget, hogy a közigazgatási döntés keresettel támadható legyen és ezzel gyakorlatilag megfosztotta az indítványozó társaságot a jogorvoslati jogától. Sőt, **a Kúria ítélete kiüresíti a közösségi jogon alapuló sérelmekkel összefüggő közigazgatási jogorvoslati lehetőségeket is.**

9.5. A Kúria ítélete sérti az Alaptörvény E) cikk (2)-(3) bekezdései és a Q cikk szerinti Európai Unió intézményeivel való osztott hatáskör elvét

A Kúria Alaptörvény E) cikk (2)-(3) bekezdéseivel és a Q cikkével ellentétes ítélete nem csak az uniós jog hatékony érvényesülését sérti, hanem a nemzetközi szerződések követelményeinek tiszteletben tartását is:

9.5.1. A Kúria ítélete akadályozza az uniós jog hatékony érvényesülését és sérti az eljárások egyenértékűségének elvét is

Az Európai Unió Bírósága már a C-33/76 sz. Rewe ügyben rögzítette, hogy az egyes tagállamokat megilleti az eljárási autonómia, de az csak addig terjedhet, amíg nem akadályozza az uniós jogok hatékony érvényesítését. A nemzeti eljárási szabályok nem tehetik lehetetlenné vagy különösen nehézé az egyén számára olyan jogok érvényesítését, melyek az uniós jogból fakadnak.

Abban az esetben, ha a nemzeti eljárási szabályok a nemzeti jog sérülése esetén sokkal több/teljesebb igényérvényesítést tesznek lehetővé az adózók számára, mint az uniós jogok sérülése esetén, akkor az uniós jogok hatékony érvényesítésére vonatkozó kötelezettséget elősegítő körülményekkel ellentétes helyzet áll elő.

Ahogy a 9.1.2 pontban részleteztük, a Kúria ítélete nyomán a közösségi jog sérelmére hivatkozás érvényesülése bizonytalanná, feltételtől függővé válna, azaz megnehezülne. Sőt, az adóhatóság magatartásától függően akár el is lehetetlenülne.

A Kúria ítéletével gyakorlatilag arra hatalmazza fel a közigazgatási hatóságot, hogy a hivatalból induló eljárás során egyedül a közösségi jog vizsgálatától tekintsen el, s ezzel akadályozza az uniós jog közigazgatási szinten történő hatékony érvényesülését. Ezt annak ellenére teszi, hogy a Kúria más eseti döntéseiben ezzel ellentétes kijelentést tett: *„az első fokú bíróság helyesen döntött abban a jogkérdésben, hogy az adóhatóságnak már saját eljárása során figyelemmel kellett volna lenni a közösségi jog szabályaira”* (pl. Kfv.I.35.275/2011/3).

A fentiekől eltekintve, a jelenlegi adóigazgatási eljárási keretek bármely adózó számára bármely nemzeti jogszabály téves alkalmazása esetében lehetővé teszik, hogy a javára szóló megállapítás iránti kérelmet terjesszen elő az adóellenőrzés során. Ezt a kérelmet az adóhatóság köteles érdemben megvizsgálni, értékelni, helytállósága esetén annak helyt adni, elutasítás esetén pedig a döntést – bíróság előtt megtámadható módon – megindokolni. Ez a kötelezettség független attól, hogy az adózó az ellenőrzés megkezdését megelőzően élt-e az önellenőrzési jogával.

A fentiektől eltérően a Kúria ítéletéből az következik, hogy a közösségi jogba ütközés alapján előterjeszhető önellenőrzés lehetőségének elmulasztása viszont már nem következmények nélküli: az adózó az adóellenőrzés során már nem jogosult a közösségi jogba ütközésre vonatkozó kérelmét előterjeszteni. Ezzel pedig az uniós jog hatékony védelme a nemzeti eljárásjog általános szabályaihoz képest megnehezül, vagy éppen el is lehetetlenül.

A Kúria ítéletében foglaltak egyértelműen sértik az egyenértékűség elvét is. Az egyenértékűség elve alapján a magánfél uniós jogon alapuló igényének érvényesítése során nem kerülhet hátrányosabb eljárási helyzetbe (ugyanazon tagállamban), mint a hasonló jellegű, belső jogon alapuló igényeinek érvényesítésénél (C-430/93 sz., C-431/93 sz. és C-312/93. sz. ügyek). Megjegyezzük, hogy a Kúria más eseti döntéseiben – más tényállás mellett – maga is elvégezte az egyenértékűség elvének érvényesülésére vonatkozó vizsgálatot, azaz hogy az EUB esetjogának tükrében a nemzeti eljárási rendelkezésekben van-e különbség az uniós jog és a belső jog alkalmazása között (pl. Kfv.I.35.516/2015/9).

A Kúria korábbi döntéseivel szemben a jelen alkotmányjogi panaszunkkal érintett ítéletével azonban egyrészt különösen nehézzé, vagy akár lehetetlenné teszi az uniós jogból fakadó jogok érvényesítését, másrészt olyan helyzetet teremt, mely az egyenértékűség elvét is sérti.

A Kúria ítélete alapján ugyanis az adózó javára a belső, magyar jogszabályok alapján megtehető megállapításokat továbbra is meg kell tenni, azonban az adóhatóság a belső joggal esetleg ellentétes közösségi jog alkalmazására már nem köteles. Ezzel a Kúria az Európai Unió olyan, a Közösségi jog közvetlen alkalmazhatóságát előíró kötelező jogi aktusait és esetjogát írja felül, amelyek éppen arra hivatottak, hogy az Alaptörvényben lefektetett osztott hatáskörgyakorlás elvét tartalommal töltsék meg.

9.5.2. A Kúria ítéletével az egyéb nemzetközi egyezményekben lefektetett követelményeket is sérti

Az Európai Unió Alapjogi Chartájának (2012/C 326/02) 20-21. cikkei, és 47. cikke tartalmazzák a törvény előtti egyenlőség, megkülönböztetés tilalma továbbá a hatékony jogorvoslathoz és tisztességes eljáráshoz való jog alapelveit:

Az Európai Unió Alapjogi Chartája - 20. cikk - A törvény előtti egyenlőség
„A törvény előtt mindenki egyenlő.”

Az Európai Unió Alapjogi Chartája - 21. cikk - A megkülönböztetés tilalma
„(1) Tilos minden megkülönböztetés, így különösen a nem, faj, szín, etnikai vagy társadalmi származás, genetikai tulajdonság, nyelv, vallás vagy meggyőződés, politikai vagy más vélemény, nemzeti kisebbséghez tartozás, vagyoni helyzet, születés, fogyatékoság, kor vagy szexuális irányultság alapján történő megkülönböztetés.
(2) A Szerződések alkalmazási körében és az azokban foglalt különös rendelkezések sérelme nélkül, tilos az állampolgárság alapján történő minden megkülönböztetés.”

Az Európai Unió Alapjogi Chartája - 47. cikk - A hatékony jogorvoslathoz és a tisztességes eljáráshoz való jog

„Mindenkinek, akinek az Unió joga által biztosított jogait és szabadságait megsértették, az e cikkben megállapított feltételek mellett joga van a bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz. Mindenkinek joga van arra, hogy ügyét a törvény által megelőzően létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen, nyilvánosan és ésszerű időn belül tárgyalja. Mindenkinek biztosítani kell a lehetőséget tanácsadás, védelem és képviselőt igénybevételéhez.

Azoknak, akik nem rendelkeznek elegendő pénzeszközökkel, költségmentességet kell biztosítani, amennyiben az igazságszolgáltatás hatékony igénybeviteléhez erre szükség van.

A 1993. évi XXXI. törvénnyel kihirdetett Emberi Jogok és Alapvető Szabadságok Védelméről szóló egyezmény 6. cikkében szintén szerepel a tisztességes eljárásról való jog:

„1. Mindenkinek joga van arra, hogy ügyét a törvény által létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen nyilvánosan és ésszerű időn belül tárgyalja, és hozzon határozatot polgári jogi jogai és kötelezettségei tárgyában, illetőleg az ellene felhozott büntetőjogi vádak megalapozottságát illetően.”

A Kúria döntése a 9.3. és 9.4. pontokban kifejtettek szerint az Európai Unió Alapjogi Chartájában, illetve az Emberi Jogok és Alapvető Szabadságok Védelméről szóló egyezményben foglalt, fent részletezett nemzetközi vállalásokat is sérti.

* * *

Az előzőekben részletezettek alapján a Kúria ítélete sérti az Alaptörvényben rögzített jogbiztonság, hatalommegosztás és az Európai Unió intézményeivel való osztott hatáskör elvét, valamint a független és pártatlan bíróságnak a tisztességes és nyilvános tárgyalásához való jogot, továbbá a jogorvoslathoz való jogot is, ezért kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy állapítsa meg a Kúria Kfv.I.35.250/2016/7. iktatószámú ítéletének alaptörvény-ellenességét és semmisítse meg azt.

Budapest, 2017. január 10.

Kérelmünk kedvező elbírálásában bízva,

