

## AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3146/2016. (VII. 22.) AB HATÁROZATA

### jogszabály nemzetközi szerződésbe ütközésének megállapítására irányuló bírói kezdeményezés elutasításáról

Az Alkotmánybíróság teljes ülése nemzetközi szerződésbe ütközés vizsgálata tárgyában – *dr. Czine Ágnes* és *dr. Salamon László* alkotmánybírók különvéleményével – meghozta a következő

#### h a t á r o z a t o t:

1. Az Alkotmánybíróság az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvény 12/D. § (4) bekezdése nemzetközi szerződésbe ütközésének megállapítására és megsemmisítésére irányuló bírói kezdeményezést elutasítja.

2. Az Alkotmánybíróság az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvény 12/D. § (7) bekezdése első mondata nemzetközi szerződésbe ütközésének megállapítására és megsemmisítésére irányuló bírói kezdeményezést visszautasítja.

#### I n d o k o l á s

##### I.

- [1] 1. A Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (4402 Nyíregyháza, Pf.: 46.) indítványozó adóhatározat bírósági felülvizsgálata iránt indított eljárásban az előtte 15.K.27.369/2015. szám alatt folyamatban lévő ügyben az Alkotmánybírósághoz 2016. március 23-án érkezett 12. sorszámú végzéssel kezdeményezte az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. (a továbbiakban: Törvény) 12/D. § (4) bekezdése és a (7) bekezdés első mondata az 1993. évi XXXI. törvénnyel kihirdetett, az emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én kelt Egyezmény (a továbbiakban: Egyezmény) 1. kiegészítő jegyzőkönyv 1. Cikkébe, azaz nemzetközi szerződésbe ütközésének vizsgálatát, valamint a nemzetközi szerződésbe ütköző jogszabályi rendelkezéseknek a konkrét ügyben történő alkalmazási tilalmának elrendelését.
- [2] A bírói kezdeményezés értelmében a NAV Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Adóigazgatósága a felperesnél az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 87. § (1) bekezdés a) pontja, valamint 106. § (1) bekezdése alapján az egyes törvényeknek a költségvetési tervezéssel, valamint a pénzügyi és közüzemi szolgáltatások hatékonyabbá nyújtásával összefüggő módosításról szóló, 2014. szeptember 30. napjától hatályba lépett 2014. évi XXXIX. törvény (a továbbiakban: Módtv.) és a Törvény rendelkezéseire is tekintettel magánszemélyek jogviszony megszűnéséhez kapcsolódó egyes jövedelmek különadója adónem tekintetében bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a 2010-es adóév vonatkozásában.
- [3] A felperes 2006. szeptember 6. napjától 2010. július 31. napjáig munkaviszonyban állt a Magyar Rádió Zrt-nél. A felperes részére a munkaviszonyának a megszűnéskor 12 havi átlagkeresetnek megfelelő összeget fizettek ki, és sor került a szabadsága pénzbeli megváltására is a Munka Törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. törvény (a továbbiakban: Mt.) alapján. A felperes munkáltatója 2011. január 28. napján kiállította a különadó elszámolásához szükséges igazolást, melyben a különadó alapját 45.221.152 forintban, a különadó összegét 44.316.729 forintban, valamint a megfizetett különadó összegét 21.288.290 forintban határozta meg. A felperes

- a 2010. évre benyújtott személyi jövedelemadóról szóló 1053. számú, az adóhatósághoz 2011. február 25-én érkezett bevallásában 97.644.143 forint munkaviszonyból származó bérjövédelmet szerepeltetett, az összevont adóalapot 97.770.320 forintban, annak adóját 30.536.502 forintban jelölte meg. A felperes a 2005. január 1. napjától 2010. december 30. napjáig terjedő időszakra a „Bevallás a magánszemély jövedelmeit terhelő különadóról és annak önellenőrzéséről” elnevezésű, 1053K. számú, 2011. február 25. napján benyújtott bevallásában a különadó összegét 44.316.729 forintban, a kifizető által levont különadó összegét 18.377.877 forintban, valamint a fizetendő különadó összegét 23.028.434 forintban jelölte meg.
- [4] A felperes a 1053K. számú bevallását önellenőrzéssel helyesbítette, melyben 23.028.439 forint összegű kötelezettség csökkenést vallott. Az önellenőrzés jogalapjaként a 6/2014. (II. 26.) AB határozatot (a továbbiakban: Abh.) jelölte meg, és utalt arra, hogy a Törvény 10. §-a az Egyezmény 1. kiegészítő jegyzőkönyvének 1. Cikkébe ütközik.
- [5] Az ellenőrzés megkezdését követően hatályba lépett a Törvény 12/D. §-a, amelynek (10) bekezdése értelmében ezen jogszabályi rendelkezést a hatálybalépésekor folyamatban lévő adóhatósági eljárásokban is alkalmazni kell. Az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a Törvény 9. § (3) bekezdés b) pontja szerint a felperes részére 2010. évben munkaviszonyának megszűnésére tekintettel teljesített 48.721.152 forint összegű kifizetés 3.500.000 forintot meghaladó része a magánszemélyek különadója tekintetében adóalappal minősül. Ezen összegből 9.915.636 forint az Mt. alapján megszerzettnak minősül, ugyanakkor 38.805.516 forint kifizetésének az alapja a felperes és a kifizető között létrejött munkaszerződés, ezért ez az összeg a Törvény 12/D. § (4) bekezdése szerint nem minősül jogszabály alapján megszerzett jövedelemnek. Az átalányközteher összegét ezért a Törvény 12/D. §-a alapján arányosítással határozta meg. Az elsőfokú adóhatóság határozatát a másodfokú adóhatóság a 2015. június 8. napján kelt 1839628478. számú határozatával helybenhagyta.
- [6] Az adóhatóság határozatával szemben a felperes keresetet terjesztett elő, melyben a határozat hatályon kívül helyezését kérte, új eljárás lefolytatása mellett.
- [7] 2. A bíró kezdeményezés szerint az alkalmazandó jogszabály nemzetközi szerződésbe ütközik. Az indítvány utal arra, hogy az Emberi Jogok Európai Bírósága (a továbbiakban: Bíróság) a *Gáll kontra Magyarország* ügyben (49570/11. számú kérelem) hozott ítéletében akként foglalt állást, hogy: „a társadalmi és gazdasági jogalkotás területén – beleértve az e szakpolitikák eszközeként felfogott adózást is – az államok széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek, ami a Bíróság álláspontja szerint jogszerűen vezetheti az államokat arra, hogy megváltoztassák, növeljék, vagy éppen csökkentsek az arra jogosult lakosság számára fizetendő végkielégítési összegeket. Az ilyen intézkedéseket azonban megkülönböztetés-mentesen, és az arányosság követelményeit figyelembe véve kell végrehajtani.”
- [8] A bíróság álláspontja szerint az átalányköztehernek a Törvény 12/D. § (4) bekezdésében rögzített 75% mértéke indokolatlanul aránytalanul, és megkülönböztetőnek minősíthető, figyelemmel arra, hogy ezen adómérték a perbeli jövedelem keletkezésének az időpontjában hatályos adókulcsoknál jelentősen magasabb mértékűek. Mindezek alapján ez a rendelkezés az Egyezmény 1. kiegészítő jegyzőkönyv 1. Cikkében foglalt tulajdonjog védelmébe ütközik.
- [9] A bíróság megítélése szerint az Egyezmény 1. kiegészítő jegyzőkönyv 1. Cikkébe ütközik a Törvény 12/D. § (7) bekezdése első mondata is. Az Alkotmánybíróság az Abh-ban akként foglalt állást, hogy a Törvény 2013. december 30. napjáig hatályban volt 10. §-a nemzetközi szerződésbe ütközik. A Törvény 12/D. § (7) bekezdése első mondata szerint a 98%-os adómértékkel megállapított kötelezettség utólagos csökkentése esetén a módosított adókötelezettség felett megfizetett, de visszajáró adó után az adózó nem jogosult késedelmi kamatra, holott ezt az összeget nemzetközi szerződésbe ütköző módon szedték be.
- [10] A fentiekre figyelemmel a bíróság álláspontja szerint a Törvény 12/D. § (4) bekezdése és (7) bekezdése első mondata nemzetközi szerződésbe ütközik.
- [11] 3. Az Alkotmánybíróság 2016. április 5-én felkérte az igazságügy-minisztert, hogy az indítványra okot adó ügyre tekintettel fejtsse ki álláspontját az indítvánnyal érintett jogszabályi rendelkezések (a Törvény 12/D. § (4) és (7) bekezdései), valamint az Egyezmény 1. kiegészítő jegyzőkönyve 1. Cikkének összhangját (a nemzetközi szerződés indítványban állított sérelmét) illetően. A miniszter 2016. június 1-jén érkezett észrevétele szerint a Törvény 12/D. § (4) bekezdése nem ellentétes nemzetközi egyezményvel. Utalt arra, hogy jelenleg hét ügyben vizsgálódik a Bíróság a 75%-os átalányközteher alkalmazását illetően.

## II.

[12] 1. Az Egyezmény 1. kiegészítő jegyzőkönyvének 1. Cikke szerint:

„1. Cikk – Tulajdon védelme

Minden természetes vagy jogi személynek joga van javai tiszteletben tartásához. Senkit sem lehet tulajdonától megfosztani, kivéve, ha ez közérdekből és a törvényben meghatározott feltételek, valamint a nemzetközi jog általános elvei szerint történik.

Az előző bekezdésben foglaltak nem korlátozzák az államok jogát olyan törvények alkalmazásában, melyeket szükségesnek ítélnék ahhoz, hogy a javaknak a köz érdekében történő használatát szabályozhassák, illetőleg az adók, más közterhek vagy bírságok megfizetését biztosítsák.”

[13] 2. A Törvénynek az indítvánnyal érintett rendelkezései szerint:

„12/D. § (1) Ha a magánszemély olyan jövedelmet szerzett, amelyre a 2013. december 31-ét megelőzően hatályos 10. §-ban meghatározott adómértéket (a továbbiakban: 98 százalékos adómérték) kellett alkalmazni, a magánszemély az állami adóhatósághoz intézett kérelmében az adó megállapításához való jog elévülési idején belül kezdeményezheti – akkor is, ha a kérelem ellenőrzéssel lezárt időszakot érint –, hogy az állami adóhatóság a kötelezettséget törölje.

(2) Az állami adóhatóság az (1) bekezdés szerinti kérelem alapján az (1) bekezdésben meghatározott jövedelem után a 98 százalékos adómértékkel megállapított különadó-kötelezettség és az ahhoz kapcsolódóan megállapított jogkövetkezmény helyett – a kötelezettség eredeti esedékessége napjára vonatkozó hatállyal – az adószámlán átalányközteher-kötelezettséget állapít meg. Az átalányközteher-kötelezettség a különadó alapja vagy annak arányos részei után a (3) vagy a (4) bekezdés, vagy a (3) és a (4) bekezdés szerinti mérték alkalmazásával meghatározott összeg. A különadó-kötelezettséget és az átalányközteher-kötelezettséget az adóhatóság ugyanazon az adószámlán tartja nyilván. [...]

(3) Ha a 98 százalékos adómértékkel a különadót

a) a 2010. adóévre kellett megállapítani, 40 százalék, [...]

az átalányközteher mértéke, feltéve, hogy a magánszemély kizárólag jogszabály rendelkezése alapján, a jogszabályban meghatározott legkisebb mértéket meg nem haladó értékben szerzett (a továbbiakban az e feltételeknek megfelelő bevétel: jogszabály alapján megszerzettnek minősülő bevétel) a 9. § (2) bekezdése szerinti adóalapba tartozó bevételt.

(4) Ha a magánszemély kizárólag olyan, a 9. § (2) bekezdése szerinti adóalapba tartozó bevételt szerzett, amely nem minősül jogszabály alapján megszerzett bevételnek (így különösen a külön szerződés alapján megszerzett bevétel), az átalányközteher mértéke – a (3) bekezdés rendelkezésétől eltérően – 75 százalék (a továbbiakban: átalányközteher magasabb mértéke). Ha a magánszemély a 9. § (2) bekezdése szerinti adóalapba tartozó bevételt úgy szerezte, hogy annak volt jogszabály alapján megszerzettnek minősülő és annak nem minősülő része is, az átalányközteher magasabb mértékét a különadó-alap olyan hányadára kell alkalmazni, amilyen arányt a jogszabály alapján megszerzettnek nem minősülő rész a 9. § (2) bekezdése szerinti adóalapban képviselt, míg az adóalap fennmaradó részére a (3) bekezdés szerinti átalányközteher-kötelezettség mértéket kell alkalmazni. [...]

(7) A magánszemély a módosuló kötelezettségével kapcsolatban külön késedelmi kamatra nem jogosult. A magánszemély (1) bekezdés szerinti kérelme nem érinti a 2013. december 31-ét megelőzően hatályos rendelkezés szerint 98 százalékos mértékkel adóztatható jövedelemmel összefüggő, kifizetőt terhelő adókötelezettséget. A kérelem nem érinti továbbá a magánszemély 11. § (3) bekezdés c) pontja szerinti jogosultságait.”

## III.

[14] Az indítvány nem megalapozott.

[15] 1. Jelen ügyben mindenképp előtt azt kellett megvizsgálni, hogy vonatkozik-e rá az Alkotmánybíróság egyes hatásköreinek gyakorlását korlátozó szabály [az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése].

- [16] Bár az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése kifejezetten a pénzügyi tárgyú törvényeket zárja ki az Alkotmánybíróság által felülvizsgálható jogszabályok közül, a hatásköri korlátozás csak az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés b)–e) pontjában foglalt hatáskörökre vonatkozik. A hatáskör-korlátozás tehát nem terjed ki a 24. § (2) bekezdés f) pontjára, a jogszabályok nemzetközi szerződésbe ütközésének vizsgálatára.
- [17] 2. Ezt követően az Alkotmánybíróság azt vizsgálta, hogy a beadvány megfelel-e a törvényben előírt feltételeknek. Az Abtv. 32. § (2) bekezdése alapján a bíró – a bírósági eljárás felfüggesztése mellett – az Alkotmánybíróság eljárását kezdeményezi, ha az előtte folyamatban levő egyedi ügy elbírálása során olyan jogszabályt kell alkalmazni, amelynek nemzetközi szerződésbe ütközését észleli. Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint erre a bírói kezdeményezésre is vonatkoznak a bírói kezdeményezésekkel szemben az Abtv. 25. §-ával kapcsolatban támasztott követelmények (összefoglalóan a 3058/2015. (III. 31.) AB végzésben, Indokolás [8]–[23]). A jelen esetben a bírói kezdeményezés kifejezett kérelmet tartalmaz a jogszabályi rendelkezés megsemmisítésére, illetve az Alkotmánybíróság döntésének tartalmára [Abtv. 52. § (1) bekezdés (1b) bekezdés f) pont]. A bírói kezdeményezés a Törvény 12/D. § (4) és (7) bekezdése vizsgálatára irányul, e jogszabályi rendelkezés vonatkozásában állítja nemzetközi egyezmény sérelmét. A bíróságnak olyan adóhatározatot kell felülvizsgálnia, amelyben a Törvény e szabályait alkalmazták, az átalányközteher összegét ezek alapján határozták meg. Az indítványozó bíró ezért alapos okkal hivatkozhat arra, hogy a Törvény 12/D. § (4) és (7) bekezdése az adott ügyben alkalmazandó szabálynak minősül. Az indítvány határozott, pontos indokolást tartalmaz arra nézve, hogy a sérelmezett jogszabályi rendelkezés miért ellentétes nemzetközi szerződéssel.
- [18] A nemzetközi szerződésbe ütközés vizsgálata az Alkotmánybíróság hatáskörébe tartozik az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés f) pontja alapján. Indítványozására az Abtv. 32. § (2) bekezdésében meghatározott személyi kör – így bíró is – jogosult.
- [19] 3. Az Alkotmánybíróságnak azt kellett vizsgálnia, hogy van-e a Bíróságnak az Egyezményt értelmező olyan szilárd gyakorlata, amely kihathat a bírói kezdeményezés alapján vizsgálandó törvényhelyek megítélésére.
- [20] Amint azt az Abh. indokolása is tartalmazza, a Bíróság Kamarája a 41838/11. (*R. Sz. kontra Magyarország*) számú határozatban 2013. július 2-án (62. bekezdés), a 66529/11. (*N. K. M. kontra Magyarország*) számú határozatban 2013. május 14-én (76. bekezdés) és 49570/11. (*Gáll kontra Magyarország*) számú határozatban 2013. június 25-én (75. bekezdés) megállapította, hogy a törvényes végkielégítéseknél a Törvény szerinti 98%-os adómérték az I. kiegészítő jegyzőkönyv I. Cikkével (tulajdon védelme) ellentétes. A magyar állam a Kamara 41838/11. és 49570/11. számú ítéletének a meghozatalát követően az Egyezmény 43. Cikke alapján kérte az ügyeknek a Nagykamara elé terjesztését. A Nagykamara 2013. november 4-i ülésén ezt a kérelmet nem fogadta el. A határozatok véglegessé váltak. A Bíróság döntései, amelyek értelmében a 98%-os adómérték az I. kiegészítő jegyzőkönyv I. Cikkével (tulajdon védelme) ellentétes, Magyarországra kötelezőek.
- [21] 4. A jelen ügyben ugyanakkor nem a Törvény 2013. december 30. napjáig hatályban volt 10. §-át kell vizsgálni, hanem a Módtv-nyel beiktatott 12/D. §-t, amely a törvényjavaslat általános indokolása szerint a nemzetközi szerződésbe ütköző helyzet kiküszöbölésére irányul. A törvény 12/D. § (4) bekezdése már teljesített adókötelezettség utólagos csökkentésére irányul. A törvény alapján a magánszemély az adó megállapításához való jog elévülési idején belül az állami adóhatósághoz benyújtott kérelmében kezdeményezheti, hogy az állami adóhatóság törölje a terhére 2013. december 31-ét megelőzően 98%-os adómértékkel megállapított különadó-fizetési kötelezettséget. Az állami adóhatóság az adószámlán a 98%-os adómértékkel megállapított kötelezettség és az ahhoz kapcsolódóan megállapított jogkövetkezmények helyett átalányközteher-kötelezettséget állapít meg a kötelezettség eredeti esedékessége napjára vonatkozó hatállyal. A szabályozás különbséget tesz a jogszabályon alapuló és a nem jogszabályon alapuló, illetve a jogszabályban rögzített mértéket meghaladóan a munkaviszony megszűnésével összefüggésben kapott juttatások között, ez utóbbiak az általános átalányközteher-kötelezettség mértékénél (amely a 2010-es adóévre 40%) magasabb mértékű terhet viselnek. Ezen kifizetések esetében a visszatartott átalány-közteher egységesen 75 százalékos mértékű, tehát a magánszemély a 98 százalékos különadó és a 75 százalékos átalányközteher különbözetére, 23 százaléknyi visszatérítésre jogosult. Ez jelentős eltérés a Törvény korábbi 10. §-ától a mértékét és a szabályozás irányát tekintve is, vagyis az érintett természetes személy adókötelezettségére gyakorolt hatása kedvező.
- [22] Habár ennek a szabályozásnak az alkalmazását konkrét eset alapján a Bíróság még nem vizsgálta, az Abh-ban említett három ügyben született határozatban több olyan megállapítás szerepel, amely kapcsolatba hozható az

olyan tényállással (2010-es adóévre vonatkozó, nem teljes mértékben jogszabályon alapuló juttatás adókötelezettségével), mint amely a jelen bírói kezdeményezésre okot adott.

- [23] A 49570/11. (*Gáll kontra Magyarország*) számú határozat szerint (73.) „a Bíróság továbbá észrevételezi, hogy az adó olyan jövedelemre került kivetésre, ami az adott adóévet megelőző tevékenységekhez kapcsolódott, és az adott adóévben, a kérelmező elbocsátásakor realizálódott. Ezzel összefüggésben a Bíróság emlékeztet arra, hogy a szóban forgó jövedelem keletkezésekor hatályos adókulcsnál jelentősen magasabb adókulccsal történő adóztatás érvekkel alátámasztható módon az Első kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikke alapján védett várakozásokba történő ésszerűtlen beavatkozásnak tekinthető (ld. fent hivatkozott *M.A. and 34 Others*). Az adó a kérelmező köztisztviselői jogviszonyának megszüntetése előtt mintegy tíz héttel elfogadott és hatályba lépett törvényben került meghatározásra, nem egy már létező jogszabály technikai hiányosságainak az orvoslását célozta, és az új adófizetési rendszerre történő átállás során nem hullott a kérelmező ölébe váratlan nyereség (a hasonlóságok és különbségek összevetésére ld. fent hivatkozott *National etc.*, §§ 75–83).”
- [24] A 66529/11. (*N. K. M. kontra Magyarország*) határozatban (52.) „a Bíróság megjegyzi: igaz, hogy a szóban forgó végkielégítés kifizetésére és megadóztatására csak a kifogásolt jogszabály végleges változatának elfogadását követően került sor, a panaszolt adóztatás mégis retroaktív aspektusokkal rendelkezőnek tekinthető, mivel – bár a végkielégítés-fizetés a kérelmező elbocsátása miatt vált esedékessé – az a munka, amelyre figyelemmel kifizetésre került, a szóban forgó jogszabály bevezetését megelőzően került elvégzésre, s az adó az alkalmazandó adójogszabály hatályba lépését megelőzően nyújtott szolgáltatásért kapott javadalmazást érintett.” Illetve: „(37) [...] a törvényben előírt végkielégítés a köztisztviselők részéről hosszú távú várakozásnak, az állam, mint munkáltató részéről pedig hosszútávú kötelezettségvállalásnak minősül. A Bíróság úgy véli, hogy ilyen hosszú távú várakozások, amiket sok éves változatlan törvényi garanciák erősítenek, nem hagyhatók könnyedén figyelmen kívül.” Végül: „(39.) Továbbá, a végkielégítés nem tekinthető pusztán vagyoni jószágnak; [...] szociálisan fontos intézkedésnek tekintendő.”
- [25] A 41838/11. (*R. Sz. kontra Magyarország*) számú határozatban (41.) „a Bíróság megjegyzi, hogy a szóban forgó végkielégítés a kifogásolt jogszabály végleges változatának becikkelyezése után esett (a 98%-os, szerk.) adóztatás alá. A kérelmező egyedi ügyében az adó a közbelső szabályok alapján ezen időpontot megelőzően ténylegesen már befizetésre került (ld. fenti 7. bekezdés). Mindenesetre, érvek hozhatók fel amellet, hogy a panaszolt adóztatás visszamenőleges vonásokkal rendelkezett. Különösen, maguk az adózott juttatások a kérelmező 2010. július 1-i elbocsátása miatt keletkeztek, és 2010. július 2-án kerültek kifizetésre (ld. fenti 6. és 7. bekezdés) – ami időben megelőzte a Törvény utolsó módosításának 2011. május 14-i hatálybalépését (ld. fenti 16. bekezdés).”
- [26] Nem zárható ki, hogy a módosított különadónak az adott adóévet megelőző tevékenységekhez kapcsolódó jövedelmet érintő volta, a szóban forgó jövedelem keletkezésekor hatályos adókulcsnál jelentősen magasabb adókulccsal történő adóztatás, valamint a panaszolt adóztatás retroaktív aspektusa miatt a Törvény 12/D. § (4) bekezdését a Bíróság valamely konkrét ügyben az Egyezményt sértőnek találná. Azt azonban nem lehet kétséget kizáróan megállapítani a három korábbi, említett ügyben megjelenő Egyezmény-értelmezés alapján – különösen a konkrét ügyben felmerült körülményre, a rövid munkaviszony után a kiemelten magas munkabérré tekintettel megállapított különadó-alap mértékére tekintettel –, hogy az új, a bírói kezdeményezésre okot adó ügyben érintett személyre nézve kedvezőbb szabály nemzetközi egyezménybe ütközik. Az Alkotmánybíróság megjegyzi: a 12/D. § (4) bekezdésének nemzetközi szerződésbe ütközése megállapítása és megsemmisítése azzal a közvetlen – a magánszemélyre hátrányos – következménnyel járhatna, hogy a 98%-os adókötelezettség törlésére nem kerülne sor. Az állami adóhatóság mindaddig az adókötelezettségre alkalmazandó adótörvény alapján lenne köteles eljárni, amíg azt az Országgyűlés nem változtatja meg. Az Alkotmánybíróság ezért Törvény 12/D. § (4) bekezdését támadó indítványt elutasította.
- [27] 5. A bíróság megítélése szerint az Egyezmény 1. kiegészítő jegyzőkönyv 1. Cikkébe ütközik a Törvény 12/D. § (7) bekezdése első mondata is, amely szerint a 98%-os adómértékkel megállapított kötelezettség utólagos csökkentése esetén a módosított adókötelezettség felett megfizetett, de visszajáró adó után az adózó nem jogosult késedelmi kamatra. A bírói kezdeményezés nem tartalmaz indokolást arra, hogy az Egyezmény 1. kiegészítő jegyzőkönyv 1. Cikkébe miért ütközik a késedelmi kamat kizárása vonatkozó szabály. Önmagában abból a körülményből, hogy az adót utóbb nemzetközi szerződésbe ütköző módon szedték be, nem következik, hogy a (7) bekezdés első mondata az Egyezmény hivatkozott cikkében védett „javak” vagy legalább az érintett személy „jogos várakozása” sérelmét jelentené. Az Alkotmánybíróság ezért a bírói kezdeményezést ebben a részé-

ben visszautasította. Az Alkotmánybíróság megjegyzi: a Törvény 12/D. § (7) bekezdése első mondata hiánya más, kifejezetten erre irányuló törvényi előírás nélkül nem eredményezhetné késedelmi kamat fizetését, mert a Törvény jelen ügyben vizsgált módosításának hatályba lépéséig az adóhatóságot törlési kötelezettség nem terhelte.

Budapest, 2016. július 11.

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

*Dr. Balsai István s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Czine Ágnes s. k.,*  
alkotmánybíró

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

*Dr. Juhász Imre s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Pokol Béla s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Salamon László s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Stumpf István s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Szalay Péter s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Szívós Mária s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Varga Zs. András s. k.,*  
előadó alkotmánybíró

*Dr. Czine Ágnes* alkotmánybíró különvéleménye

- [28] Nem értek egyet a rendelkező részben foglaltakkal az alábbiakban kifejtett indokok miatt.
- [29] 1. Magyarország csaknem negyedszázada csatlakozott az Emberi Jogok Európai Egyezményéhez (továbbiakban: EJEE). Az EJEE-t az emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én kelt Egyezmény és az ahhoz tartozó nyolc kiegészítő jegyzőkönyv kihirdetéséről szóló 1993. évi XXXI. törvény hirdette ki, amely így a magyar jogrendszer részévé vált.
- [30] Az EJEE 32. Cikke szerint az Emberi Jogok Európai Bíróságának (a továbbiakban: EJEB) a joghatósága az EJEE és az ahhoz csatlakozó jegyzőkönyvek értelmezésével és alkalmazásával kapcsolatos minden olyan ügyre kiterjed, amelyet az EJEE 33., a 34. vagy 47. Cikknek megfelelően elé terjesztettek. E rendelkezésre is figyelemmel megállapítható, hogy az EJEE-ben meghatározott egyes szabadságok értelmezésének autentikus forrása az EJEB.
- [31] Az Alkotmánybíróság korábbi határozataiban rámutatott, hogy az EJEB-nek az egyes alapvető szabadságokkal kapcsolatos jogértelmezését az Alaptörvényben nevesített alapvető jogok vonatkozásában nem hagyhatja figyelmen kívül, akkor ha az Alaptörvény ugyanúgy fogalmazza meg az alapvető jog lényegi tartalmát, mint az EJEE. Az Alkotmánybíróság hangsúlyozta, hogy ezekben az esetekben az Alkotmánybíróság által nyújtott alapjogvédelem szintje semmiképpen sem lehet alacsonyabb, mint az EJEB által kibontott jogvédelem szintje. A *pacta sunt servanda* elvéből [Alkotmány 7. § (1) bekezdés, Alaptörvény Q) cikk (2)–(3) bekezdés] következően ugyanis az Alkotmánybíróságnak akkor is követnie kell az EJEB joggyakorlatát, és az abban meghatározott alapjogvédelmi szintet, ha saját megelőző, „precedens-határozataiból” ez kényszerűen nem következne. {61/2011. (VII. 13.) AB határozat, ABH 2011, 291, 321; megerősítette: 32/2012. (VII. 4.) AB határozat, Indokolás [41]; 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [30]; 8/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [48]; 22/2013. (VII. 19.) AB határozat, Indokolás [16]; 13/2014. (IV. 18.) AB határozat, Indokolás [33]}
- [32] A fentiekből következően az Alkotmánybíróság gyakorlatában az EJEB jogértelmezése és az ezen alapuló jogvédelem az Alaptörvényben meghatározott alapvető jog alkotmányos tartalmaként, a kialakított alapjogvédelem minimális szintjeként jelenik meg. Kétségtelen ugyanakkor, hogy az esetjogi ítélkezés természetéből eredően mindig az adott ügy körülményeitől függ, hogy az EJEB milyen végkövetkeztetésre jut. A bíróság esetjogának azonban vannak olyan területei, ahol jól áttekinthető elvrendszert hozott létre, ezt nevezik ún. jól megalapozott esetjognak (*well-established case-law*). Erre az Alkotmánybíróságnak valamennyi hatásköre gyakorlása során figyelemmel kell lennie.

- [33] 2. Az adott esetben az Alkotmánybíróság az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés f) pontján (Abtv. 32. §-án) alapuló hatáskörében járt el. Ebből következően az Alkotmánybíróságnak nem egy, az Alaptörvényben meghatározott alapvető joggal összefüggésben kellett vizsgálnia az EJEK gyakorlatát, hanem közvetlenül kellett értelmeznie az EJEK érintett rendelkezését (Első kiegészítő jegyzőkönyv 1. Cikk).
- [34] Véleményem szerint az Alkotmánybíróságnak ilyen esetben, vagyis ha az EJEK valamely rendelkezését az Alaptörvény Q) cikk (2) bekezdésére figyelemmel közvetlenül értelmezi, fokozott körültekintéssel kell eljárnia, különösen akkor, ha olyan jogértelmezési kérdésben kell kialakítania álláspontját, amelyet az EJEK kifejezetten – a konkrét ügy tényállása mellett – még nem vizsgált. Ilyenkor az érintett alapvető szabadság gyakorlatával összefüggő joggyakorlat feltárása elengedhetetlen.
- [35] 2.1. Álláspontom szerint az adott ügyben az Alkotmánybíróság nem tárta fel a nemzetközi szerződésből eredő kötelezettség tartalmát.
- [36] Az EJEK a magyar végkielégítések 98%-os különadója tárgykörében is ilyen jól megalapozott esetjogot alakított ki, amelynek elveit az *N.K.M. kontra Magyarország* [(66529/11), 2013. május 14.], a *Gáll kontra Magyarország* [(49570/11), 2013. június 25.] és az *R.Sz. kontra Magyarország* [(41838/11), 2013. július 2.] ítéletekben (a továbbiakban: *N.K.M. ítélet*, *Gáll ítélet* és *R. Sz. ítélet*) fektette le. A jól megalapozott esetjog kialakítása több következményt von maga után, ezek egyike például az, hogy a három ítélet megszületése óta ebben a tárgykörben benyújtott tucatnyi kérelmet az EJEK indokolás nélküli határozattal bírálta el és az általa meghatározott elvek alapján állapította meg a kérelmezők számára az igazságos elégtétel összegét.
- [37] Jelen határozat indokolása szerint a panaszolt adóztatás „retrospektív aspektusa” miatt nem zárható ki, hogy valamely konkrét ügyben az EJEK elmarasztaló döntést hoz. Az indoklás a továbbiakban azt sugallja, hogy az EJEK által a 98%-os különadóval kapcsolatban hozott három határozatban rögzített elvek nem vehetők figyelembe a 75%-os különadó szabályozására nézve.
- [38] Előre kívánom bocsátani azt is, hogy a három ítélet közül az *R.Sz. ítélet* alapjául szolgáló eset áll legközelebb jelen bírói kezdeményezésre okot adó perhez. *R.Sz.* ugyanis egy állami tulajdonú Zrt. alkalmazásában állt mintegy 11 éven keresztül és nem köztisztviselő volt, mint a másik két ítélet kérelmezője. Jelen határozat alapjául szolgáló ügy felperese a Magyar Rádió Zrt.-nél dolgozott közel 4 évig, így – a többi határozatból leszűrhető következtetéseken túlmenően – álláspontom szerint alapvetően az *R. Sz. ítéletet* indokolt alapul venni.
- [39] Hangsúlyozni kell, hogy az EJEK a munkaviszony alapján járó végkielégítés tekintetében sem zárta ki teljesen az EJEK Első Kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikkének a sérelmét, mert a kártérítés mértékének megállapításánál figyelembe vette. Ennek oka álláspontom szerint az, hogy számos körülményt egybevetve az EJEK – mint a továbbiakban majd olvasható – az adózás eszközével kialakított jogi megoldásnak a helyességét vonta kétségbe.
- [40] 2.2. Az EJEK mind a három határozatában hangsúlyozza, hogy – az adózás terén az államok számára biztosított mérlegelési jogkörre figyelemmel – az alkalmazandó adókulcs önmagában nem lehet döntő jelentőségű [l. *N.K.M. ítélet* 67. pontja, *Gáll ítélet* 66. pontja, *R. SZ. ítélet* 56. pontja]. Az EJEK az adókulcs nagyságát tehát nem önmagában és abszolút értelemben veszi figyelembe, hanem az eseteket komplexen, több más körülmény együttes mérlegelésével bírálta el. Ezeket a körülményeket és elveket az alábbiakban röviden összefoglalom.
- [41] 2.2.1. Az EJEK álláspontja szerint egy olyan jogszabály-módosítás, amely egy hosszú távú és jogos, vagyoni jellegű várakozást eltöröl, a javakba történő beavatkozásnak minősül (*N.K.M. ítélet* 44. pont, *Gáll ítélet* 43. pont, *R.Sz. ítélet* 33. pont).
- [42] 2.2.2. A beavatkozás jogszerűsége tekintetében azonban az EJEK kifejtette, hogy „a kérelmezőnek a tulajdon békés élvezetéhez fűződő jogába történt beavatkozás adóintézkedés formájában valósult meg, és rá kell mutatni arra, hogy visszamenőleges hatályú adóztatás alapvetően csak a jog technikai jellegű hiányosságainak az orvoslására alkalmazható, s különösen olyan esetekben, ha az intézkedést közérdekkel kapcsolatos megfontolások végső soron igazolják” (*N.K.M. ítélet* 51. pont). Az EJEK megállapítása szerint ilyen jogtechnikai jellegű hiányosságok ezekben az ügyekben nem merültek fel (*N.K.M. ítélet* 51. pont, *Gáll ítélet* 50. pont, *R.Sz. ítélet* 40. pont). Megjegyzem, hogy az EJEK a beavatkozás jogszerűtlensége tekintetében az Alkotmánybíróság 37/2011. (V. 10.) AB határozatára is hivatkozik, amely a 98%-os különadó öt éves visszamenőleges hatályú alkalmazására vonatkozó rendelkezést megsemmisítette (pl. *R.Sz. ítélet* 42. pont).

- [43] 2.2.3. A beavatkozás közérdekűsége tekintetében az EJB kifejtette, hogy a nemzeti hatóságok ugyan közvetlen ismerettel rendelkeznek arról, hogy mi áll saját államukban a közösség érdekében, de álláspontja szerint a túlzott végkielégítések kifizetésével szembeni védelem célját nem az adóztatás szolgálja (pl. R.Sz. ítélet 48. pont). A végkielégítés egyik fontos funkciója ugyanis az, hogy az álláskereső időszakában áthidalja a kérelmezőre háruló megélhetési nehézségeket. (Megjegyzem ezzel összefüggésben, hogy ezen okból a végkielégítések adózásához korábbi adójogszabályaink inkább kedvezményeket biztosítottak.)
- [44] 2.2.4. A beavatkozás arányosságával kapcsolatban az EJB figyelembe vette a megszüntetett jogviszony – *jellegét* (köztisztviselői jogviszony vagy munkaviszony), mert a köztisztviselőknak törvényben pontosan rögzített és hosszú távú jogos várakozása lehetett a végkielégítés megszerzésére; (R.Sz. ítélet 58. pont)  
– *időtartamát* [N.K.M. (30 év), Gáll (több, mint 30 év), R.SZ. (11 év)], vagyis, hogy az adott kérelmező egy pálya lezárásaként kapta az összeget, vagy pedig rövidebb időtartamú munkavégzésért; továbbá  
– a kérelmező *beosztását*, amelynek jelentősége van a munkanélküliség időszaka alatti jövedelmi helyzet kialakulása és az álláskereső szempontjából, illetve, hogy pl. a cég vezetőjeként befolyásolni tudta-e a végkielégítésének mértékét; (R.Sz. ítélet 58. pont)  
– valamint azt, hogy a kérelmezőnek az adót a már *megszerzett pénzből* kellett visszafizetnie, vagy meg sem kapta a levont különadó összegét. (R.Sz. ítélet 59. pont)
- [45] 2.2.5. Végül az EJB a különadó mértékére, a százalékos kulcsra vonatkozó körülményeket is mérlegelte. Erre nézve elsőként megállapította, hogy „az 50%-ot meghaladó mértékű adókulcsokat Németországban, az Európa Tanács egyik tagállamában alkotmányellenesnek találták [...]. Ugyanakkor több európai országban – így Svédországban, Belgiumban, Hollandiában, Portugáliában és Olaszországban – a személyi jövedelemadó-kulcsok a múltban a 75%-ot is elérték; bár ilyen kulcsokat rendszerint csak a legmagasabb jövedelemkategóriák esetében alkalmazták, melyek egyértelműen meghaladták azt az összeget, ami a törvény alapján járó magyar végkielégítésekkel összefüggésben felmerült. Azt is meg kell jegyezni, hogy a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezetben (OECD) a legfelső kombinált törvényi személyi jövedelemadó-kulcsok átlaga 1981-ben 65,7%, 1990-ben 50,6% 2000-ben 46,5%, míg 2010-ben 41,7% volt (R.Sz. ítélet 54. pont).
- [46] Az EJB másik fontos megállapítása szerint „a kérelmezőt [...] az általános 16%-os személyi jövedelemadó-kulcs háromszorosát meghaladó adóval sújtották annak ellenére, hogy a végkielégítés specifikus és elismert szociális célja a munkaerőpiaci reintegráció. Nincs nyoma annak, hogy bármilyen más, közpénzből származó jövedelem hasonlóan magas adó alá esett volna.”(pl. N.K.M. ítélet, 68. pont)
- [47] Az EJB azt is rögzítette, hogy „az új adófizetési rendszerre történő átállás során nem hullott a kérelmező ölébe váratlan nyereség” és az intézkedés „megfosztotta őt egy törvényben biztosított, a reintegráció speciális szociális célját szolgáló szerzett jog nagyobbik részétől.”(N.K.M. ítélet, 74–75. pontok)
- [48] 3. Álláspontom szerint a bemutatott elvek alapján egyértelműen megállapítható, hogy nem a különadó százalékos mértékével összefüggő „számháború” a nemzetközi bíróság döntéseinek lényege, hanem a kérdés ettől sokkal komplexebb kezelést igényel.
- [49] A támadott jogszabályi rendelkezés valóban előrelépést jelent a 98%-os különadót tartalmazó „fűnyíró” elven alapuló szabályozáshoz képest, de még mindig nem tartalmaz olyan mértékű egyéniesítést és nem ad olyan mértékű differenciálásra lehetőséget, mint amelyet az EJB ítéletekben meghatározott elvek megkövetelnének. A 2010. évi XC. törvény 12/D. § (4) bekezdése ugyanis a fenti elvekből lényegében csak a törvényi és a szerződéses alapon megszerzett bevétel szerinti distinkciót állítja középpontba és nincs tekintettel sem a végkielégítés céljára, sem a megszüntetett jogviszony időtartamára, stb. A törvény 12/D. §-ának (3) bekezdése valóban biztosítja, hogy a köztisztviselő, aki egy életpálya lezárásaként nagyobb összeget kap végkielégítésként ne essen a 75%-os különadó hatálya alá. A támadott (4) bekezdés azonban továbbra sem veszi figyelembe, hogy a munkaviszonyban töltött időt és ugyanazon adókulcsot alkalmazza a beosztott dolgozóra, aki több éves munkavégzés alapján jut a köztisztviselőhöz képest ugyan magasabb összegben kialakított, de megérdemelt jövedelemhez, valamint az állami cég vezetőjét, akinek módjában állt jelentős végkielégítésben megállapodni, majd néhány hónap után távozik ezzel az összeggel a zsebében. Az EJB ugyanis az R.Sz. ítéletben meghatározta azt az elvet is, hogy a kérelmező beosztásának is jelentősége van, különös tekintettel arra, hogy rosszhi szeműen módjában áll magasabb összegű végkielégítés leszerződésére (lásd. R. Sz. ítélet 58. pont).



- [50] Az EJEB mindegyik hivatkozott ítéletében, így az *R.Sz. ítéletben* is hangsúlyozta, hogy a visszamenőleges hatályú adóztatás csak a jog technikai jellegű hiányosságainak az orvoslása esetén áll összhangban az EJEE-vel abban az esetben, pl. ha kényszerítő közérdek áll fenn annak biztosítására, hogy egy új adófizetési rendszerre átállás során ne hulljon váratlan nyereség a magánjogi jogalanyok ölébe (*R.Sz. ítélet* 40. pont).
- [51] A támadott rendelkezés azonban ennek a nemzetközi követelménynek sem tesz eleget.
- [52] A nemzetközi szerződésből (EJEE) eredő kötelezettség pontos feltételeinek tisztázását tehát a határozat nem végezte el és ezek érdemi vizsgálata nélkül nem tudtam egyetérteni a határozatban foglalt elutasítással és visszautasítással sem, mert véleményem szerint a döntés ennek következtében nem lehet megalapozott, függetlenül attól a körülménytől, hogy az EJEB előtt folyamatban lévő ügyekben a nemzetközi bíróság a konkrét eset körülményeinek fényében hogyan fog dönteni.
- [53] Azt sem tudom továbbá elfogadni, hogy a 98%-os különadó kapcsán az EJEB által megfogalmazott világos és egyértelmű elvek nem vehetők figyelembe a 75%-os „átalányközteher” nemzetközi szerződésbe ütközésének vizsgálatakor. Meglátásom szerint nem lett volna szabad, hogy a százalékokról történő vita elvonja a figyelmet arról, hogy maga a jogi konstrukció ütközik az EJEB által kidolgozott elvrendszerbe.
- [54] 4. A fentiekben kifejtettek alapján úgy gondolom, az Alkotmánybíróságnak fokozottabb körültekintéssel kellett volna vizsgálnia, hogy a támadott szabályozás sérti-e az EJEE Első kiegészítő jegyzőkönyv 1. Cikkét. Különösen aggályosnak tartom az Alkotmánybíróságnak azt a megállapítását: „[n]em zárható ki, hogy a módosított különadónak az adott adóévet megelőző tevékenységekhez kapcsolódó jövedelmet érintő volta, a szóban forgó jövedelem keletkezésekor hatályos adókulcsnál jelentősen magasabb adókulccsal történő adóztatás, valamint a panaszolt adóztatás retroaktív aspektusa miatt a Törvény 12/D. § (4) bekezdését a Bíróság valamely konkrét ügyben az Egyezményt sértőnek találná”. Véleményem szerint ugyanis, ha a támadott szabályozás kételyeket ébreszt azzal összefüggésben, hogy megfelel-e az EJEE-ben foglaltaknak, az Alkotmánybíróságnak a szabályozás nemzetközi szerződésbe ütközésének megállapításáról kellett volna rendelkeznie, és a támadott szabályozást meg kellett volna semmisítenie. Ebben az esetben ugyanis biztosan nem állhat elő az az eset, hogy az Alkotmánybíróság által megállapított jogvédelem szintje az EJEB által kimunkált jogvédelem szintje alá süllyed.

Budapest, 2016. július 11.

*Dr. Czine Ágnes s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Salamon László alkotmánybíró különvéleménye*

- [55] Különvéleményem a rendelkező rész 1. pontját érinti.
- [56] Az eljárás tárgyát képező üggyel kapcsolatos nemzetközi szerződés releváns része tulajdonjog védelmi kötelezettséget tartalmaz. Ebből következően az Alkotmánybíróságnak ebben az ügyben azt kellett vizsgálnia, hogy a bírói kezdeményezéssel kifogásolt szabályozás sérti-e a nemzetközi szerződésben előírt tulajdonvédelmi kötelezettséget. Ennek megítélésében fontos támpont lehet az EJEB gyakorlata, és a határozat ennek értékelésére is épülő következtetései figyelemre méltóak. Ugyanakkor az Alkotmánybíróságnak absztrakt értelemben magát a normát is – összevetve a nemzetközi szerződésben foglalt tulajdonvédelmi kötelezettséggel – önálló vizsgálat alá kellett volna vonnia és állásfoglalást kialakítania arról, hogy nem tekinthető-e a kifogásolt szabályozásban előírt adó az említett tulajdonvédelmi kötelezettséget sértő, konfiskatórius jellegű adónak. Ez nézetem szerint szükséges lett volna ahhoz, hogy az Alkotmánybíróság az ügyben megalapozott döntést hozzon.

Budapest, 2016. július 11.

*Dr. Salamon László s. k.,*  
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: V/567/2016.

