

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3187/2022. (IV. 22.) AB VÉGGZÉSE

alkotmányjogi panasz visszautasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

v é g z é s t:

Az Alkotmánybíróság a Kúria Kfv.I.35.480/2020/14. számú végzése, valamint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 164. § (13) bekezdése és 189. § (2) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt visszautasítja.

I n d o k o l á s

- [1] 1. A Jalsovszky Ügyvédi Iroda által képviselt gazdasági társaság indítványozó – az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés c) és d) pontja, az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLII. törvény (továbbiakban: Abtv.) 26. § (1) bekezdése és 27. §-a alapján alkotmányjogi panasszal fordult az Alkotmánybírósághoz.
- [2] Az indítványozó az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 164. §-ának a 2011. évi CLVI. törvény 347. §-a által 2012. január 1-jétől megállapított (13) bekezdésével, továbbá ennek a 2012. január 1-jén vagy azt követően indult eljárásokban való alkalmazásáról szóló 189. § (2) bekezdésével, valamint a Kúria Kfv.I.35.480/2020/14. számú végzésével és a Debreceni Törvényszék 101.K.701.692/2020/6. számú ítéletével szemben terjesztette elő alkotmányjogi panaszát. Kérte ezek alaptörvény-ellenességének a megállapítását, és a bírósági döntések megsemmisítését, valamint a támadott jogszabályok alkalmazhatóságának a kizárását. Az Alkotmánybíróság a panaszt a tartalma szerint bírálta el.
- [3] 1.1. Az alkotmányjogi panaszra okot adó ügyben 2012. augusztus 7-én az adóhatóság az indítványozó általános forgalmi adó adónemben tett, 2011. január 1. és 2011. december 31. közötti időszakra vonatkozó bevallásainak utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést rendelt el. Az ellenőrzés elrendeléséről szóló megbízólevél egy példányát az adózó képviselője 2012. augusztus 9-én vette át.
- [4] A 2016. szeptember 22-én kelt, 2134954665 számú határozatával a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Hajdú-Bihar Megyei Adó- és Vámigazgatósága az indítványozó terhére adóhiánynak is minősülő áfa adókülönbözését állapított meg, amely után adóbírságot szabott ki, valamint késedelmi pótlékot számított fel. Az indítványozó fellebbezéssel élt a határozattal szemben. A másodfokú hatóság a 2016. december 13-án kelt 2154020685 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az indítványozó keresettel élt a másodfokú határozattal szemben. A Debreceni Törvényszék a 2017. október 3-án meghozott 14.K.27.243/2017/7. számú ítéletével az adóhatóság másodfokú határozatát – kiadmányozási hiba miatti semmisség folytán – hatályon kívül helyezte és a másodfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. A semmisség okán az elsőfokú bíróság az ügy érdemében a kereseti kérelemről nem döntött.
- [5] 1.2. A megismételt eljárásban a másodfokú adóhatóság a 2018. április 11-én kelt, 2235348150 számú határozatával az elsőfokú hatóság határozatát ismételten helybenhagyta. A határozat kézbesítésére 2018. április 13-án került sor. E határozat ellen az indítványozó keresetet nyújtott be. A keresetlevelében többek között arra hivatkozott, hogy a keresettel támadott határozat meghozatalakor az adó megállapításához való jog elévült. Kérte, hogy a bíróság kezdeményezzen alkotmánybírósági eljárást a régi Art. 164. § (13) és a 189. § (2) bekezdésével szemben, amelyek az ötéves adómegállapítási elévülési idő hat hónapos meghosszabbodásáról rendelkeznek bizonyos esetekre.
- [6] Az elsőfokú bíróság 2018. december 12-én, 101.K.27.459/2018/20. szám alatt hozott ítéletet. A jogerős ítélet az első- és másodfokú hatósági határozatot – új eljárás elrendelése nélkül – megsemmisítette. Az elévülés nyugvására és meghosszabbodására vonatkozó szabályokat azért nem alkalmazta, mert álláspontja szerint a kiadmányozási hiba miatti semmisség okán az egykori hatósági határozathoz semmilyen joghatás nem fűződhet. Az ítélet kimondta, hogy a semmisségi ok fennállása miatt hatályon kívül helyezett hatósági határozathoz nem fűződött joghatás, ezért az adómegállapításhoz való jog a 2011. január 1. és november 30. közötti időszak vo-

natkozásában 2016. december 31-én, a 2011. decemberi időszak vonatkozásában 2017. december 31-én elévült. Ebből következően a megismételt eljárásban 2018. április 11-én meghozott és április 13-án kézbesített másodfokú határozat az elévülési időn túli.

- [7] A jogerős bírósági döntéssel szemben az adóhatóság felülvizsgálati eljárást kezdeményezett, és ott az indítványozó a felülvizsgálati ellenkérelmében megismételte az alkotmányossági aggályait is. A Kúria 2020. február 6-án kelt Kfv.V.35.143/2019. számú végzésében a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Megállapította, hogy az elévülés nyugvása és meghosszabbodása a régi Art. 164. § (5) és (13) bekezdése alapján a határozat bírósági felülvizsgálatával, illetve az új eljárás lefolytatásának az elrendelésével következik be.
- [8] 1.3. Az elsőfokú bíróság a megismételt eljárásban 2020. október 14-én, 101.K.701.692/2020/6. szám alatt hozott újabb ítéletet. A jogerős ítélet az első- és másodfokú hatósági határozatot – új eljárás elrendelése nélkül – megsemmisítette. A régi Art. 189. § (2) bekezdésére, 164. § (1), (5) és (13) bekezdésére hivatkozva megállapította, hogy ezeket a 2012. január 1-jét követő eljárásban, azaz a perbeli adóhatósági eljárásban is alkalmazni kell. Döntése szerint ugyanakkor az adómegállapításhoz való jog az ötéves elévülési idő számításával a 2011. január 1. és november 30. közötti időszakot illetően 2016. december 31-én, míg a 2011. decemberi időszakot illetően 2017. december 31-én járt volna le. Az elévülési idő azonban a másodfokú hatósági határozat első alkalommal történő kézbesítésétől kezdve a bíróság jogerős határozatának kézbesítéséig, 2017. október 3-ig nyugodott. Megállapítása szerint innen számítandó a hathónapos meghosszabbodása az elévülési időnek, amely így 2018. április 3-án telt le. Ebből következően jutott arra, hogy az adóhatóságnak a perben vitatott 2018. április 11-én kelt, és április 13-án kézbesített másodfokú határozata már az elévülési időn túli. A jogerős bírósági döntéssel szemben az adóhatóság felülvizsgálati eljárást kezdeményezett, és ott az indítványozó a felülvizsgálati ellenkérelmében megismételte az alkotmányossági aggályait is. Az ítélettel szemben alkotmányjogi panaszt is előterjesztett, amelyet azonban az Alkotmánybíróság a 2021. január 19-én kelt, IV/21-2/2021. számú egyesbírói végzésében – a folyamatban lévő felülvizsgálati eljárásra figyelemmel – visszautasított.
- [9] A Kúria 2021. június 3-án, a Kfv. I.35.480/2020/14. számú végzésében az elsőfokú bíróság – 101.K.701.692/2020/16. számú végzéssel kijavított – 101.K.701.692/2020/6. számú ítéletét hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. A Kúria – az elsőfokú bírósággal egyezően – alkalmazandónak tartotta a régi Art. 164. § (13) bekezdését. Ugyanakkor megállapította, hogy a jelen esetben az elévülési idő kezdetére, tartamára, nyugvására, számítására vonatkozó rendelkezések alapján „az alperes adómegállapításhoz való joga a keresettel támadott határozattal érintett valamennyi év vonatkozásában mindennek következtében fennállt, nem évült el”. A lényegi megállapítása szerint a hat hónapos meghosszabbodási időtartamot nem önállóan, a jogerős bírósági döntés 2017. október 3-i kézbesítésétől kell számítani, hanem ezt a hat hónapos időtartamot a nyugvási idővel csökkentett ötéves elévülési idő tartamához hozzáadottan kell számításba venni. További lényegi megállapítása volt, hogy a perbeli esetben az adómegállapításhoz való jog elévülése 2012. január 1-jén kezdődött, s ebből következően az e nappal hatályba lépő régi Art. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdésének az alkalmazása a visszamenőleges jogalkotás, jogalkalmazás tilalmába nem ütközhet. A Kúria végzése részletesen foglalkozik azzal, hogy miért megalapozatlan „a felperes hivatkozása, mely szerint az elévülési idő hat hónappal történő meghosszabbodását előíró, a régi Art. 2012. január 1-jén hatályba lépett 164. § (13) bekezdés c) pontjának 2011. évre vonatkozó alkalmazása sérti a Jat. 2. § (2) bekezdését, valamint a visszaható hatályú hátrányos jogalkotás, illetve jogalkalmazás tilalmát és a jogállamiság [Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése] részét képező jogbiztonság elvét.” (Indokolás [39]–[43])
- [10] Az indítványozó 2021. augusztus 18-án a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 115. § (3) bekezdésével alkalmazni rendelt, a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény (a továbbiakban: Bszi.) 41/B. § (2) bekezdése alapján jogegységi panaszt terjesztett elő a Kúriánál a végzéssel szemben, amelyben az adójogi elévülés számítására vonatkozó ítéleti megállapításokat kifogásolta, mint korábbi döntésektől eltérő megállapításokat.
- [11] 1.4. A 2021. október 7-én érkezett alkotmányjogi panasz részletesen leírja a pertörténeti előzményeket. Különkülön kifejtést tartalmaz az Abtv. 26. § (1) bekezdésére és az Abtv. 27. §-ára alapított alkotmányjogi panasztát illetően.
- [12] Az Abtv. 26. § (1) bekezdését illetően arra hivatkozott, hogy az adóhatóság a 2011. évi adóévet vontatta ellenőrzése alá, vagyis a 2011. évi adókötelezettségeit, így az adózással létrejött anyagi jogviszonyait értékelték. Állí-

tása szerint az indítványozóra kifejezetten hátrányos azonnali hatályú jogalkotás valósult meg, mivel az indítványozó 2011-ben keletkezett jogviszonyainak ellenőrzése és elbírálása kapcsán olyan anyagi jogi rendelkezés alkalmazására került sor a régi Art. 189. § (2) bekezdése és a beiktató törvény 359. § (2) bekezdése alapján, amely csak később, 2012. január 1-jén lépett hatályba. Érvelése szerint az elévülési időt meghosszabbító régi Art 164. § (13) bekezdése kizárólag a hatálybalépést követően tanúsított magatartásokra alkalmazható a jogbiztonság és jogállamiság elvéből fakadóan. Megsértett alapjogként az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése, vagyis a jogállamiság és jogbiztonság alapelvének sérelmére hivatkozott. Ebben a körben részletes okfejtést adott elő az alkotmányjogi panasz formai megfelelőségét illetően (érintettség, határidő stb.), kitérve a perben felmerült azon kérdésre, hogy az alkotmánybírói eljárást a jelen ügyben korlátozza-e az Alaptörvény 37. cikk (4)–(6) bekezdése.

- [13] Érdemi indokolásában bemutatta a lényeges adózási intézményeket (önadózás, adómegállapításhoz való jog elévülése, adójogi elévülés, adómegállapításhoz való jog elévülését meghosszabbító szabályok), felidézte az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséhez, a visszamenőleges jogalkotás és jogalkalmazás tilalmához kapcsolódó alkotmánybírói döntéseket. Kifejtette arra vonatkozó részletes érvelését, hogy a támadott jogszabályokkal miért valósult meg visszaható hatályú jogalkotás: 2011-ben az adókötelezettségek keletkezésekor egyáltalán nem létezett az adójogi elévülést meghosszabbító szabály. A régi Art. elévülést 6 hónappal meghosszabbító 164. § (13) bekezdése csak 2012. január 1-jén lépett hatályba, azonban a kapcsolódó átmeneti szabályok folytán azt nem a 2012. január 1-jei vagy azt követő magatartásokra (és adókötelezettségekre) kellett először alkalmazni, hanem a 2012. január 1-jén vagy azt követően indult eljárásokban. Az elévülés jogintézményének értelmezését illetően büntetőjogi analógiára is utalt. Végül a visszamenőleges jogalkalmazás megvalósulására is hivatkozott.
- [14] Az Abtv. 27. §-át illetően megsértett alapjogként az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésére, az Alaptörvény R) cikk (2) bekezdésére, az Alaptörvény 28 cikkére és emiatt az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés megsértésére hivatkozott. Ebben a körben részletes okfejtést adott elő az alkotmányjogi panasz formai megfelelőségét illetően (érintettség, határidő stb.). Érdemi indokolásában elsősorban arra hivatkozott, hogy a támadott végzés és ítélet – a korábban kifejtettek szerint – alaptörvényellenes jogszabályokat alkalmazott. A bíróságok téves értelmezése következtében visszamenőleges jogalkalmazás valósult meg. Kiemelten kifogásolta a végzés azon megállapítását, mely szerint „a perbeli időszak első része tekintetében az adómegállapításhoz való jog elévülése az Art. 164. § (13) bekezdésének hatályba lépése napján, 2012. január 1-jén kezdődött”. Kifejtette azon álláspontját, mely szerint esetében az elévülési idő kezdőnapja 2011. december 31. volt.
- [15] Az indítvány az alkotmányjogi panasz befogadhatóságát illetően kifejtette azt is, hogy a támadott – az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyező és azt új eljárásra utasító – kúriai végzést miért kell az ügy érdemében hozott döntésnek tekinteni. Ebben a körben az Alkotmánybíróság ügyrendje 32. §-ának egységes értelmezéséről szóló 1/2019. (XI. 25.) AB Tü. állásfoglalására (a továbbiakban: Tüáf.) hivatkozott. Állítása szerint a Kúria végzése az adójogi elévülés kérdését, amelyre a panasz irányul, érdemben és véglegesen eldöntötte. E rendelkezések már kötik az elsőfokú bíróságot, az a peres eljárásban már nem vitatható, s a végzés által megvalósított alaptörvény-ellenesség később már nem volna orvosolható.
- [16] 1.5. A 2021. december 17-én az Alkotmánybíróságra érkezett beadványában a pénzügyminiszter – az Abtv. 57. § (1b) bekezdése alapján – az indítvánnyal összefüggő jogi álláspontjáról tájékoztatta az Alkotmánybíróságot.
- [17] 2. Az Alkotmánybírósághoz bírói döntés elleni panaszt és a bírói döntésben alkalmazott jogszabály elleni panaszt is előterjesztettek. Az érdemi vizsgálatot megelőzően az Alkotmánybíróságnak elsőként azt kellett vizsgálnia, hogy az indítvány megfelel-e az Abtv. által rendelt formai követelményeknek (érintettség, határidő, határozott kérelem stb.). Az Abtv. 26. § (1) bekezdésére, valamint 27. §-ára figyelemmel ebben a körben vizsgálandó az is, hogy a támadott bírósági döntés az ügy érdemében hozott döntésnek vagy az eljárást befolyásoló egyéb döntésnek tekinthető-e, illetve az indítványozó jogorvoslati lehetőségei kimerültek-e.
- [18] 3. Az Alkotmánybíróság eljárásának részletes szabályait megállapító Ügyrend 32. §-a a felülvizsgálati eljárás és az alkotmányjogi panasz kapcsolatával foglalkozik az Abtv. 26. § (1) bekezdése és a 27. §-ának viszonylatában. Ennek (3) bekezdése a következőket rendeli: „Az Abtv. 26. § (1) bekezdése és 27. §-a alapján alkotmányjogi panasz benyújtásának nincs helye, ha a Kúria a felülvizsgálati kérelmet, illetve indítványt még nem bírálta el,

továbbá – arra tekintettel, hogy az eljárás még folyamatban van – a Kúria hatályon kívül helyező és új eljárásra utasító határozatával szemben. Ezen esetekben a benyújtott alkotmányjogi panasz soron kívül, az egyéb feltételek vizsgálata nélkül is visszautasítható.”

- [19] Az indítvánnyal érintett kúriai végzés az Ügyrend 32. § (3) bekezdésében megnevezett hatályon kívül helyező és új eljárásra utasító határozat. A jelen eseten a bírósági eljárás folyamatban van, ezért az alkotmányjogi panasz idő előtti. A közigazgatási jogvita nem önálló eljárás, hanem a közigazgatási hatósági eljárást követő jogorvoslati szakasz. Az ügy a hatósági eljárásban keletkezik, arról elsősorban a hatóság dönt, a bírósági eljárás csak ennek a hatósági döntésnek a felülvizsgálatát jelenti (akár több fokon). Amikor tehát a bírósági döntésnek az érdemi, vagy az eljárást befejező döntés jellegét kell vizsgálni az Abtv. 26. § (1), illetve az Abtv. 27. § (1) bekezdésében foglalt feltételek alapján, annak van jelentősége, hogy az eredeti, tehát a hatóság előtt keletkezett ügyet és az ott folytatott eljárást lezárja-e. A jelen ügyben arra a következtetésre kell jutni, hogy nem. A Kúria az első fokon eljáró bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte, a bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára kötelezte. Nincs ezért érdemi, vagy a bírósági eljárást befejező bírói döntés a jelen esetben. A bírói döntés a bírósági szakaszt lezárja, de az eredeti ügyet nem dönti el, és az eljárást nem is fejezi be.
- [20] Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint jelen ügyben nincs meg az a kivételesség, amelyre az indítványban hivatkozott Tüáf. utal. A Tüáf. 3. pontja – amely az Ügyrend szövegében nem eredményezett változást – a következőket tartalmazza: „az Ügyrend szabálya kizárja az alkotmányjogi panasszal megtámadható felülvizsgálati döntések köréből a jogerős ítéletet hatályon kívül helyező és az alsóbb fokú bíróságot új eljárásra utasító kúriai döntéseket. Ilyen esetekben az alapeljárás még folyamatban van, annak lezárultáig a »jogorvoslati lehetőségek még nincsenek kimerítve«, tehát az alkotmányjogi panaszt ezen esetekben általában vissza kell utasítani. Ez alól kivételt jelent, tehát nem kell visszautasítani az ilyen döntést támadó alkotmányjogi panaszt, ha az abban állított alapjogsérelem magával a hatályon kívül helyező és a bíróságot vagy bíróságot új eljárásra utasító határozattal függ össze. Ilyen eset, ha éppen a jogerős döntés hatályon kívül helyezése és az új eljárásra utasítás okoz az indítványozónak alapjogsérelemet, miként az is, ha a Kúria döntése nem enged mérlegelést az alsóbb fokú bíróság, illetve az eljáró hatóság számára a meghozandó új határozat tekintetében, vagyis tartalma szerint a hatályon kívül helyező végzést az eljárást lezáró döntésnek kell tekinteni. Szintén helye lehet alkotmányjogi panasznak a Kúria jogerős bírósági döntést hatályában fenntartó, ugyanakkor az eljárást lezáró új eljárásra utasító döntése ellen, ha az alkotmányjogi panasz kifejezetten e döntés alaptörvényellenességét állítja.” Ez a kivételesség volt az, amely az indítványban hivatkozott 23/2018. (XII. 28.) AB határozatban megjelent.
- [21] Jelen esetben a Kúria ítélete – tekintettel arra, hogy a bíróság szerint a régi Art. 164. § (13) bekezdését nem a folyamatban lévő, vagy megismételt, hanem a módosításának a hatálybalépését követően indult alapeljárásban kell alkalmazni – nem jelent a Tüáf. 3. pontja szerinti kivétel hatálya alá tartozó jogerős döntést. A régi Art. 164. § (13) bekezdése alkalmazásáról nem a kúriai értelmezés döntött, hanem a perben eljáró elsőfokú bíróság, amelyet a Kúria új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasított. Ez azt is jelenti, hogy nem lehet megállapítani azt, hogy a Kúria döntés nem enged mérlegelést az alsóbb fokú bíróság, illetve az eljáró hatóság számára a meghozandó új határozat tekintetében az elévülési szabályoknak a konkrét esetre alkalmazását és az adóbevallások megfelelőségét illetően. A Kúria döntése még nem tekinthető az eljárás érdemi lezárásának. Nincs ezért érdemi, vagy a bírósági eljárást befejező bírói döntés a jelen esetben. Következésképpen a bírói döntés, illetve a bírói döntésben alkalmazott jogszabály elleni alkotmányjogi panaszt a jelen esetben vissza kellett utasítani. Az alkotmányjogi panasz kivételes jogorvoslati jellegét szüntetné meg, ha az Alkotmánybíróságnak az összes olyan alkotmányjogi panasszal, amelynél a bíróság a közigazgatási jogvitában új eljárásra utasította a bíróságot vagy a bíróságot, érdemben foglalkoznia kellene, mert ez az alkotmányjogi panaszt lényegében a közigazgatási bírósági eljárások általános jogorvoslati eszközévé tenné.
- [22] Az előbbiekre figyelemmel az Alkotmánybíróság már nem vizsgálta azt, hogy a 2021. október 7-én érkezett alkotmányjogi panasz befogadhatóságára van-e, és milyen hatása van a 2021. augusztus 18-án előterjesztett jogegységi panasznak. A jogegységi panasz alapján indult eljárásban ugyanis a jogegységi panasz tanács a támadott határozatot egészében vagy részben hatályon kívül helyezheti és a Kúriát új eljárásra és új határozat hozatalára utasíthatja. Ezen eljárási következmény lehetőségére figyelemmel a jogegységi panasz eljárás joghatása hasonló a felülvizsgálati eljáráshoz, amelynek folyamatban létét az Ügyrend 32. §-a visszautasítási oknak tekinti.

- [23] 4. Mindezekre figyelemmel az Alkotmánybíróság az Abtv. 56. § (1)–(3) bekezdése alapján eljárva az Ügyrend 30. § (2) bekezdés e) pontja alapján a panaszt visszautasította.

Budapest, 2022. március 29.

Dr. Schanda Balázs s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró

Dr. Schanda Balázs s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Handó Tünde
előadó alkotmánybíró helyett

Dr. Schanda Balázs s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Márki Zoltán
alkotmánybíró helyett

Dr. Schanda Balázs s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Pokol Béla
alkotmánybíró helyett

Dr. Schanda Balázs s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Szívós Mária
alkotmánybíró helyett

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/3811/2021.

• • •