



PÉNZÜGYMINISZTERIUM
MINISZTER

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	IV/3811-3/2021
Érkezett:	2021 DEC 17.
Példány:	1
Melléklet:	0

Dr. Sulyok Tamás úr részére
elnök

Alkotmánybíróság

Budapest
Pf. 773.
1535

Tárgy: amicus curiae az
AB.IV.3811.2021 számú AB
indítványhoz

Tisztelt Elnök Úr!

A AB.IV.3811.2021 számú AB indítványhoz a következő amicus curiae beadványt kívánom benyújtani az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény 57. § (1b) bekezdése alapján.

Az alkotmányjogi panaszban az indítványozó a Kúria Kfv.I.35.480/2020/14. számú végzésében és a Debreceni Törvényszék 101.K.701.692/2020/6. számú ítéletében alkalmazott adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 164. § (13) bekezdése, 189. § (2) bekezdése és az ezeket megállapító, az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény (a továbbiakban: Módosító tv.) 347. §-a és 359. § (2) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítását és alkalmazásának kizárását, továbbá a Kúria Kfv.I.35.480/2020/14. számú végzése és a Debreceni Törvényszék 101.K.701.692/2020/6. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését kérte az Alkotmánybíróságtól.

Tényállás

Az állami adóhatóság általános forgalmi adó adónemben 2011. adóévre vonatkozóan végzett adóellenőrzést. Az adóellenőrzés 2012. augusztus 7-én indult. Az elsőfokú határozat 2016. szeptember 27-én, a másodfokú határozat 2016. december 16-án kelt. A bíróság 2017. október 5-én kelt ítéletében a másodfokú határozatot hatályon kívül helyezte és a másodfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. A megismételt eljárásban hozott, 2018. április 13-án kelt másodfokú határozat tartalmában és oldalszámában az alapeljárásban hozott határozattal megegyező volt. A másodfokú határozat ellen benyújtott kereset folytán eljáró bíróság ítéletével a másodfokú határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette és megállapította, hogy az adó megállapításához való jog elévült. A felülvizsgálati kérelem vonatkozásában eljáró Kúria az ítéletet hatályon kívül helyezte és a bíróságot új eljárásra utasította. A második megismételt eljárásban – a jelen eljárás alapját képező 2020. október 14-én kelt ítélet szerint – a másodfokú adóhatóság az adó megállapításához való jog elévülési idején túl, 2018. április 11-én hozta meg határozatát, mivel az adómegállapításához való jog 2018. április 3-án elévült. Az ítélet ellen az adóhatóság felülvizsgálati kérelmet, az indítványozó pedig felülvizsgálati ellenkérelmet nyújtott be. A Kúria az indítványozó felülvizsgálati

ellenkérelmét elutasította arra való hivatkozással, hogy nem valósult meg a régi Art. 164. § (13) bekezdése és 189. § (2) bekezdése kapcsán visszaható hatályú jogalkotás és jogalkalmazás, továbbá a bíróságot új eljárásra utasította annak figyelembevételével, hogy a 2011. január-november közötti időszakra vonatkozó adómegállapításhoz való jog nem évült el.

Az indítványozó az Alkotmánybíróság 8/2020. (V. 13.) AB határozatára hivatkozik, amely tartalmazza, hogy „nem egyeztethető össze a jogállamiság tartalmával egy új szabály oly módon történő hatályba léptetése, hogy az hátrányosan változtatja meg a hatálybalépés időpontjában már fennálló tényállás anyagi jogi jellegű jogkövetkezményét a folyamatban lévő eljárásokban. Azt kell tehát megítélni, hogy a tényállás már létrejött-e az újonnan alkalmazandó szabály hatálybalépése előtt, és ha igen, akkor az utóbb egy új, a régitől eltérő jogkövetkezményt vezet-e be, amely hátrányt, jogvesztést okoz a folyamatban lévő ügyekben.”

Az indítványozó álláspontja szerint a hivatkozott AB határozatban megjelenő szempontok teljesültek az ügyében és a régi Art. 164. § (13) bekezdésének, 189. § (2) bekezdésének, továbbá a Módosító tv. 347. §-ának és 359. § (2) bekezdésének alkalmazása által nála bekövetkező hátrányos és jogvesztések az alábbiak:

- a) az adóhatóság a 2011. január-november időszak tekintetében elévülés miatt nem tehetett volna hátrányos megállapítást az indítványozó terhére a megismételt eljárásban meghozott határozatában,
- b) az elévülés meghosszabbodása féloldalas, hiszen csak az adóhatóságnak biztosít plusz jogokat,
- c) az adómegállapításhoz való jog elévülési szabályainak utólagos, az indítványozóra kifejezetten hátrányos módon történő módosítása sérti a jogbiztonság követelményét, kiszámíthatatlanná és előre láthatatlanná teszi az önadózást.

Álláspont

Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése rögzíti: „Magyarország független, demokratikus jogállam.”

Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény idézett rendelkezésével kapcsolatos, releváns gyakorlata szerint „a jogállamiság egyik legfontosabb alkotóeleme a jogbiztonság, amely – egyebek között – megköveteli, hogy a jogalanyoknak meglegyen a tényleges lehetőségük arra, hogy magatartásukat a jog előírásaihoz tudják igazítani, ennek érdekében a jogszabályok a kihirdetésüket megelőző időre nézve ne állapítsanak meg kötelezettséget, illetőleg valamely magatartást visszamenőleges hatállyal ne minősítsenek jogellenesnek.” [34/2014. (XI. 14.) AB határozat]. Egy jogszabály nem csupán akkor ütközhet a visszaható hatályú jogalkotás tilalmába, „ha a jogszabályt a jogalkotó visszamenőlegesen léptette hatályba, hanem akkor is, ha a hatálybaléptetés nem visszamenőlegesen történt ugyan, de a jogszabály rendelkezéseit – erre irányuló kifejezett rendelkezés szerint – a jogszabály hatálybalépése előtt létrejött jogviszonyokra is alkalmazni kell” [30/2014. (IX. 30.) AB határozat]. Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint a „visszaható hatályú jogalkotás tilalma nem feltétlen és kizárólag a jogalanyok helyzetét elnehezítő (ad malam partem) jogalkotásra irányadó, továbbá a tilalom nem terjed ki a jogszabályok módosíthatóságának időbeli korlátaira sem” [7/2016. (IV. 6.) AB határozat]. Az Alkotmánybíróság kimondta, hogy „a visszamenőleges hatályú jogalkotás tilalma nem abszolút érvényű, és egyértelműen élhet ezzel az eszközzel a jogalkotó akkor, amikor új jogosultságot állapít meg, meglévő jogosultságot terjeszt ki, vagy valamely jog korlátozását oldja fel” [10/2014. (IV. 4.) AB határozat]. Annak sincs akadálya, hogy a jogalkotó a múltban keletkezett jogviszonyokból származó jogokat és kötelezettségeket szabályozzon, azonban az új szabályozás ezeket a jogokat és kötelezettségeket hátrányosan csak a hatálybalépés utáni időtől fogva érintheti, hiszen a visszaható hatályú jogalkotás tilalma nem

értelmezhető akként, hogy a fennálló tartós, határozatlan időtartamú jogviszonyok a jövőre nézve semmilyen esetben sem alakíthatóak át vagy változtathatóak meg [3061/2017. (III. 31.) AB határozat]. „A jogalkotó fennálló, tartós jogviszonyokba való beavatkozásának ugyanakkor korlátot szabhat a jogbiztonsághoz kapcsolódó bizalomvédelem követelménye. A bizalomvédelem egy jogszabály változatlan fennmaradásához (hatályban maradásához) fűzött megalapozott, a jog által védett várakozás. Az Alkotmánybíróság esetről esetre mérlegeli hogy hol húzódik a határ a jogalkotó szabadsága és a címzetteknek a jogi szabályozás állandóságához, kiszámíthatóságához fűződő érdeke között, vizsgálva, hogy a jogi szabályozás változása következtében a jogalanyokat ért hátrány indokolja-e a jogbiztonság sérelme alapján az alaptörvény-ellenesség megállapítását.” [3061/2017. (III. 31.) AB határozat].

Az Alkotmánybíróság indítványozó által hivatkozott 8/2020. (V. 13.) AB határozata álláspontom szerint a jelen eljárás alapját képező tényállástól és szabályozástól eltérő tényállásra és jogi szabályozásra vonatkozik. A 8/2020. (V. 13.) AB határozat szerint: „[112] [...] Tehát az Áht. 111. § (36) bekezdésének támadott része az eredeti jogkövetkezményt előíró, jogerős ítélettel rendelkező ügyekben új, a régitől eltérő jogkövetkezményhez vezet. [113] Az Áht. 111. § (36) bekezdése folytán levonható jogkövetkezmény három tekintetben is ad malam partem jellegűnek minősül. Egyrészt külön vizsgálódás nélkül is nyilvánvaló, hogy hátrányosabb a támogatás egészét kamatokkal együtt visszafizetni, mint annak egy kisebb részét vagy semmit sem. [...] Másrészt absztrakt szinten is jogvesztést jelent a mérlegelés korlátozásán keresztül elveszíteni a jogsértés súlyával arányban álló jogkövetkezmény lehetőségét. Harmadrészt egyértelmű, hogy kedvezőtlen, ha a legalább részlegesen pernyertes felperes teljes mértékben elveszíti a közigazgatási pert. Tehát az Áht. 111. § (36) bekezdése folytán levonható új jogkövetkezmény hátrányos, jogvesztést eredményező változást okozott. [114] Ezek alapján az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az Áht. 111. § (36) bekezdésének támadott része ellentétes a hátrányt okozó visszaható hatály tilalmával. A tényállás már létrejött a sérelmezett szabály hatálybalépése előtt; azt mégis alkalmazni kell rá a folyamatban lévő ügyekben; ez a közigazgatási bíróság jogerős ítéletében foglaltakhoz képest új, a régitől eltérő jogkövetkezményhez vezet az ügycsoportban, ami hátrányt, jogvesztést eredményező változást okoz a közigazgatási bíróságnál jogvédelmet kereső felperes számára.”

Fontos kiemelni, hogy jelen esetben az adómegállapításhoz való jog elévülésének 6 hónappal történő meghosszabbodását előíró szabály kapcsán nem egy régitől eltérő új jogkövetkezmény bevezetéséről van szó, mivel az adókötelezettség megsértése esetén alkalmazott jogkövetkezményt a módosítás nem érintette.

Az adó megállapításához való jog elévülésének 6 hónappal történő meghosszabbodását előíró rendelkezés 2012. január 1-jén lépett hatályba. A régi Art. 164. § (13) bekezdése szerint: „Az adó megállapításához való jog elévülése 6 hónappal meghosszabbodik,

- a) egy alkalommal, ha a felettes adóhatóság a másodfokú eljárás keretében, vagy
- b) a felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter vagy a NAV felügyeletére kijelölt miniszter felügyeleti intézkedés keretében, illetve
- c) az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata során a bíróság új eljárás lefolytatását rendeli el.”

A régi Art. 189. § (2) bekezdése szerint „Az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvénnyel megállapított 34. § (7) bekezdését, 87. § (3) bekezdését, 92. §-át, 93. § (1) bekezdését, 104. § (4)-(4a) bekezdését 124. § (1)-(2) bekezdéseit, 161. § (1) bekezdését, 164. § (13) bekezdését, 170. § (6) bekezdését, 172. § (19)-(20b) bekezdését, 175. § (9) bekezdését megállapító rendelkezéseket a 2012. január 1-jén vagy azt követően indult eljárásokban kell először alkalmazni.”

A régi Art. 164. § (13) bekezdése azokban az esetekben teszi lehetővé az elévülés 6 hónappal – 2015. január 1-jétől 12 hónappal – történő meghosszabbodását, amikor a felettes szerv, illetve a bíróság által elvégzett felülvizsgálat alapján új eljárás lefolytatásának van helye.

Álláspontom szerint az új eljárás elrendelése különösen akkor okozhat problémát, ha az adómegállapításra az elévülési idő vége felé került sor (például a határozat ellen az adózó fellebbezett és a másodfokú döntést csak az elévülés beálltát megelőzően néhány nappal vette át, ezáltal néhány nap maradt vissza az 5 éves elévülési időből) és nincs elég idő az új eljárásban az ellenőrzés ismételt lefolytatására, a határozat meghozatalára és annak jogerősítésére. A 2012. január 1-jétől hatályos szabályozás szerint az elévülési határidő elteltét követően hosszabb időtartam, azaz 12 hónap áll az adóhatóság rendelkezésére az új eljárás lefolytatására.

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

Hangsúlyozni szükséges, hogy az adómegállapításhoz való jog elévülése nem csupán az adóhatóság, hanem az adózóra nézve is korlátot szab. Az elévülést követően ugyanis az adózónak sincs lehetősége arra, hogy önellenőrzéssel rá nézve kedvezően módosítsa az adóalapját vagy a fizetendő adóját, vagy utólag adómentességet vagy adókedvezményt vegyen igénybe. Amennyiben az adóhatóság és az adózó között jogvita van az adómentesség vagy az adókedvezmény utólagos érvényesítése tekintetében és a bíróság a közigazgatási perben az adózó javára dönt, az elévülés meghosszabbodásának hiányában a bíróság döntése ellenére sem lenne lehetőség arra, hogy az adójogi jogviszonyok az adózó javára kerüljenek módosításra. Ebből adódóan álláspontom szerint nem támasztható alá az indítványban megfogalmazott azon álláspont, hogy az elévülés meghosszabbodása hátrányos az adózókra nézve, hiszen annak éppen az a célja, hogy az adózók szempontjából kedvező bírósági döntéseknek érvényt lehessen szerezni. A tisztességes eljáráshoz való jogból álláspontom szerint az következik, hogy az adóhatóságra nézve hátrányos, az adózó számára kedvező jogerős bírósági döntéseknek még az elévülés áttörésével is érvényt lehessen szerezni, hiszen éppen a tisztességes eljáráshoz való jog teszi szükségessé az elévülés áttörését.

Az indítványozó érvelése szerint „az elévülés meghosszabbodása féloldalas, hiszen csak az adóhatóságnak biztosít plusz jogokat”. Álláspontja szerint a szabályozás csak az adóhatóságnak biztosít arra jogot – és kötelezettséget –, hogy új határozatot hozzon és az indítványozó terhére megállapítást tegyen.

Az indítványozó érvelése hibás és félreértelmező. A meghosszabbodásra nem általánosságban, hanem kizárólag új eljárás lefolytatása esetén kerül sor. Az elévülés meghosszabbodása az eljárás alá vont adózó érdekét is szolgálja, hiszen az új eljárásban az adóhatóság az adózóra kedvező tényeket, körülményeket is felderíti, illetve figyelembe veszi, tehát az új eljárás a jogszabály alapján az alapeljárástól eltérő, az adózó számára kedvező megállapításra is juthat. Önmagában az a tény, hogy az adó megállapításához való jog elévülése az önellenőrzésre nem alkalmazható, még nem igazolja a rendelkezés „féloldalas” voltát. Egyrészt az a garanciális szabály, hogy kizárólag új eljárás esetén hosszabbodik meg az elévülés – hiszen ellenkező

esetben az adóhatóságnak nem lenne ideje lefolytatni az új eljárást –, ugyanúgy az adózók érdekét is szolgálja, mint az adóhatóságét, másrésről önellenőrzésre kizárólag az adóellenőrzés megindulását megelőzően van lehetőség, így eddig az időpontig nem indokolt az elévülés meghosszabbodása. Ezen jogszabályváltozás nem kellett volna, hogy szükségszerűen magával vonja az önellenőrzésre nyitva álló idő meghosszabbodását, hiszen az adózók oldalán olyan esetekben, amikor nem indult ellenőrzés, tehát nem is állt be az önellenőrzési tilalom, nem volt akadálya annak, hogy lefolytassák az önellenőrzést az 5 éves elévülési időn belül.

Alaptalan az indítványozó azon érvelése, amely szerint a módosítás kiszámíthatatlanná és előreláthatatlanná teszi az önadózást. Az indítványozó ezen álláspontját érdemben nem támasztotta alá, pusztán logikailag egymáshoz látszólag kapcsolódó, általános megállapításokat tett. Amint fentebb rögzítettem, az elévülés meghosszabbodására csak az elsőfokú adóhatóság új eljárásra utasítása esetén kerülhet sor. Ez feltételezi, hogy az adómegállapításra határozattal, utólagos megállapítás keretében, tehát kifejezetten nem önadózás útján került sor. Mindezekre tekintettel a kifogásolt módosítás és az önadózás nem hozható összefüggésbe egymással, így az nem teheté kiszámíthatatlanná és előre nem láthatóvá az önadózást.

Kiemelem, hogy a jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény 2. § (2) bekezdésében foglalt visszaható hatályú jogalkotás tilalma szerint: „Jogszabály a hatálybalépését megelőző időre nem állapíthat meg kötelezettséget, kötelezettséget nem tehet terhesebbé, valamint nem vonhat el vagy korlátozhat jogot, és nem nyilváníthat valamely magatartást jogellenessé.” E körben visszautalok az indítványozó [27] bekezdés a) pontjában tett kijelentésére, amely szerint: „Egyfelől az adómegállapításhoz való jog elévülését érintő jogszabályi rendelkezések nem tartoznak hozzá az adónemek törvényi tényállásához, hiszen nem az adóalanyra, adótárgyra, adóalapra, adómértékre, adómentességre, adókedvezményre vonatkoznak, valamint nem állapítanak meg fizetési kötelezettséget. Az adómegállapításhoz való jog elévülését érintő jogszabályi rendelkezések csak arról szólnak, hogy meddig lehet közhatalmi eszközzel megállapítani az anyagi fizetési kötelezettséget.”

Tekintettel arra, hogy az elévülés meghosszabbodása fizetési kötelezettséget nem állapít meg és nem tesz terhesebbé, az elévülés meghosszabbodását előíró szabálynak a hatálybalépését megelőzően létrejött jogviszonyokra történő alkalmazása álláspontom szerint nem ütközik a visszaható hatályú jogalkotás és jogalkalmazás tilalmába.

Az indítványozó büntetőjogi analógiára és az ezzel kapcsolatban megjelölt, 11/1992. (III. 5.) AB határozatra történő hivatkozását megalapozatlannak tartom arra tekintettel, hogy a régi Art. indítvánnyal támadott rendelkezései nem a hatálybalépésüket megelőző időre állapítanak meg kötelezettséget, illetve minősítenek valamely magatartást visszamenőlegesen jogellenesnek, kizárólag az anyagi jogi jogviszony keletkezésekor ismert jogkövetkezmények közhatalommal történő kikényszeríthetőségének idejét határozzák meg.

Tekintettel arra, hogy az indítványozó által előadottakat nem tartom helytállónak, álláspontom szerint nem merül fel alaptörvény-ellenesség.

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

