

Ügyszám: 724/B/1994

**Els írat
érkezett:**

Az ügy tárgya:

EI adó alkotmánybíró: Lábady Tamás Dr.

A határozat száma: 724/B/1994. AB határozat

ABH oldalszáma: 1995/706

A határozat kelte: Budapest, 1995.02.20

A határozat szövege: ▶

A határozat szövege: ▼

A MAGYAR KÖZTÁRSASÁG NEVÉBEN !

Az Alkotmánybíróság jogszabály alkotmányellenességnek utólagos megállapítására irányuló bírói kezdeményezés, továbbá alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

határozatot :

Az Alkotmánybíróság az adózás rendjéről szóló, többször módosított 1990. évi XCI. törvény 1. § (7) bekezdése alkotmányellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló bírói kezdeményezést, valamint e rendelkezéssel és ugyanezen törvény 101. § (1) bekezdésével kapcsolatban el terjesztett alkotmányjogi panaszt elutasítja.

Indokolás

I.

1. A Pécsi Városi Bíróságon a 13.P.21.160/1994. szám alatt indult perben az eljáró bíró az ügyben alkalmazandó törvényi rendelkezés alkotmányellenességét észlelte. Erre tekintettel indítványozta az adózás rendjéről szóló, többször módosított 1990. évi XCI. törvény (a továbbiakban : Artv.) 1. § (7) bekezdésének első mondata tekintetében az alkotmányellenesség megállapítását és a kifogásolt rendelkezés megsemmisítését.

A bírói kezdeményezéssel kifogásolt rendelkezés szerint a szerző díst, ügyletet és más hasonló cselekményeket az adóügyi eljárásban valódi tartalmuk szerint kell minősíteni.

A bíróság álláspontja szerint ez a rendelkezés az adóhatóságot olyan jogosultsággal ruházza fel, amely sérti az Alkotmány 9. § (1) bekezdésében biztosított köztulajdon és magántulajdon egyenjogúságát és egyenlő védelmét, valamint az Alkotmány 13. § (1) bekezdésében garantált tulajdonhoz való jogot. A rendelkezés gyakorlati alkalmazása ugyanis lehet véte teszi, hogy az adóhatóság figyelmen kívül hagyja a felek valóságos szerződési akaratát és olyan polgári jogi jogviszonyokat minősítsen, melyeknek alanyai közül nem mindegyik fél áll egyúttal az adóhatósággal is jogviszonyban. Eljárásával az adóhatóság az egyenrangúságon és mellérendeltségen alapuló polgári jogi jogviszonyokba az alárendeltség elemét viszi be. Ellentétes továbbá a kifogásolt rendelkezés a Polgári Törvénykönyv (a továbbiakban: Ptk) 7. § (1) bekezdése második mondatával, amely szerint a polgári jogviszonyokból fakadó jogok érvényesítése bírósági útra tartozik. Végül sérti az adóhatóságnak sajátos értelmezési jogot biztosító ez a rendelkezés az Alkotmány 50. § (1) bekezdését is, amely alkotmányos szinten mondja ki, hogy az állampolgárok jogait és törvényes érdekeit a bíróságok védik és biztosítják.

2. A kifogásolt adóügyi rendelkezéssel kapcsolatban egy másik indítványozó alkotmányjogi panaszt terjesztett el. Az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló ügyben az adóhatóság a sérelmezett rendelkezésre alapozta döntését, melynek során az indítványozó által kötött lízingszerződések adásvételi szerződéseknek minősítette és ennek folytán nem fogadta el a lízingszerződések költségkenti elszámolását és leírását az adóalapból. Az indítványozó a kifogásolt adóügyi határozatok ellen keresettel fordult a bírósághoz, a bíróság azonban keresetét jogerősen elutasította. A másodfokú bíróság azzal hagyta helyben az első fokú bíróság ítéletét, hogy az adóhatóság alapvető polgári jogi elvet alkalmazott, amikor a szerződések valóságtartalmuk alapján ítélte meg.

Az indítványozó nézete szerint a jogállam alkotmányos rendjében megengedhetetlen, hogy a polgári jogviszonyokba államigazgatási szerv hatósági minőségében belépjen és a felek szerződési akaratát önkényesen megváltoztassa. Álláspontja szerint ebben az összefüggésben az Artv. 101. § (1) bekezdése is alkotmányellenes, mert a törvény rendelkezéseit eszerint a hatályba lépését megelőzően keletkezett jogviszonyokra is alkalmazni kell. Az indítványozó utalt arra, hogy ez visszamenőlegesen hatályt jelent, ellentétes ezért az Alkotmánynak a jogállamiságot deklarááló 2. § (1) bekezdésével.

A törvény kifogásolt 101. § (1) bekezdése szerint e törvény rendelkezéseit kell alkalmazni a hatálybalépésekor jogerősen el nem bírált ügyekben, továbbá a törvény hatálybalépését követően az azt megelőző időszakra teljesítendő, illetve esedékessé vált kötelezettségekre azzal, hogy a bíróság (felemelt adó, felemelt illeték) tekintetében az adózóra terhebb rendelkezéseket nem lehet alkalmazni.

Az indítványozó hivatkozott arra, hogy a jogalkotásról szóló 1987. évi XI. törvény (a továbbiakban: Jat.) 12. § (1) bekezdése alapján a jogszabály a kihirdetését megelőzően nem állapíthat meg kötelezettséget és nem nyilváníthat

valamely magatartást jogellenessé. A (3) bekezdés szerint pedig a jogszabály hatálybalépésének időpontját úgy kell meghatározni, hogy kell idő maradjon a jogszabály alkalmazására való felkészülésére.

Ezeket a jogalkotásra vonatkozó alapvető követelményeket sértette meg a törvényhozó annak kimondásával, hogy a törvény rendelkezéseit - így az 1. § (7) bekezdését is - a hatálybalépése előtt időben megkötött szerződésekre is alkalmazni rendeli. Az ilyen rendezés alkotmányellenessége levezethető közvetlenül az Alkotmány 2. § (1) bekezdéséből is.

Az indítványozó mindezekre figyelemmel kérte az Artv. 1. § (7) bekezdése és 101. § (1) bekezdése alkotmányellenességének megállapítását, e rendelkezések megsemmisítését és annak kimondását, hogy az alkotmányellenes rendelkezések az alkotmányjogi panasszal érintett konkrét ügyben nem alkalmazhatók.

II.

Az Alkotmánybíróság az indítványokat megalapozatlannak találta.

1. Az Alkotmánybíróság állandó gyakorlata szerint a szerződési szabadság, mint az Alkotmány 9. § (2) bekezdésében meghatározott piacgazdaság tartalmi eleme, alkotmányos védelem alatt áll [13/1990. (VI. 18.) AB határozat, ABH 1990, 55.]. Az Alkotmánybíróság a szerződési szabadság korlátozhatóságának "alkotmányos indokoltságát" kívánja meg, noha az nem részesül alapjogi védelemben és "még lényegi tartalmát illetően is korlátozható" (ABH 1991, 159, 378.). Az Alkotmánybíróság a 32/1991. (VI. 6.) AB határozatában (ABH 1991, 162.) elvi érveléssel mutatott rá arra, hogy az állam csak alkotmányos keretek között avatkozhat be az autonómia körébe és szerződési szabadságba, ennek feltételei pedig általában ugyanazok, mint amilyen feltételek fennállását a szerződésekbe való bírósági beavatkozás, a bírói szerződésmódosítás lehetősége is megköveteli.

A szerződési szabadság - amelyet tehát az Alkotmánybíróság gyakorlata önálló alkotmányos jognak tekint - abban az általános szabályban érvényesül, amelyet a Ptk 200. § (1) bekezdése határoz meg. Eszerint a szerződés tartalmát a felek szabadon állapítják meg, a szerződésekre vonatkozó rendelkezésektől egyezkedéssel eltérhetnek. A felek szerződési akarata tehát az alkotmányosan is garantált szerződési szabadságnak fontos eleme.

A támadott adóügyi rendelkezés azonban nem biztosítja az adóhatóságnak jogosultságot arra, hogy a szerződés felek szerződési autonómiájába beavatkozzon. Az adóügyi és a polgári jogi jogviszony ugyanis egymástól elválnak és az adóhatóság megállapítása nem hat ki a felek polgári jogi jogviszonyára. Az adóhatóság minősítése kizárólag adóügyi szempontból releváns és az a közjogi jogviszonyban nem álló harmadik személyre (személyekre) kihatással nincs. Mivel az adóhatóság értékelése a szerződés felek közötti polgári

jogi jogviszony szempontjából közömbös, az Alkotmánybíróság álláspontja szerint nincs releváns alkotmányossági összefüggés a támadott rendelkezés és a szerz dési autonómia között.

2. De nincs értékelhet összefüggés a köztulajdon és magántulajdon egyenjogúsága [Alkotmány 9. § (1) bekezdés], valamint a tulajdonhoz való jog [Alkotmány 13. § (1) bekezdés], illet leg a támadott rendelkezés között sem és az nem sérti az Alkotmány 50. § (1) bekezdését, mert nem érinti és nem vonja el a bíróságok alkotmányos feladatkörét, hatáskörét.

Az a szabály, hogy a szerz déseket - általában a jognyilatkozatokat - valóságos tartalmuk szerint kell megítélni, olyan általános jogelv, amelynek az Artv-ben történt külön kimondása nélkül is érvényesülnie kell.

Minden olyan szerz dés, amely megjelenésében nem a valóságos szerz déstartalmat hordozza, vagyis ahol a nyilatkozatban kifejez d akarat a nyilatkozó valódi akaratától eltér, színlelt szerz dés. A Ptk 207. § (4) bekezdése értelmében a színlelt szerz dés semmis. A Ptk 234. § (1) bekezdése pedig úgy rendelkezik, hogy a semmis szerz dés érvénytelenségére bárki határid nélkül hivatkozhat és a semmisség megállapításához külön eljárásra sincs szükség. A bárki alatt mindenkit, így természetesen az adóhatóságot is érteni kell, vagyis az adóhatóság a polgári jog általános szabályai szerint is jogosult az adóalany szerz déseit valódi tartalmuk szerint min síteni.

A kifogásolt törvényi rendelkezés eszerint egy, a jognyilatkozatok értelmezésére vonatkozó olyan általános szabály, amelyre az adóhatóság az adózás rendjér l szóló törvény külön felhatalmazása nélkül is hivatkozhatna, s amelynek alkotmányos relevanciája ezért sincs. Külön törvényi kimondásának legfeljebb annyi jelent sége van, hogy megfelel en orientálhatja a gyakorlatot.

Az alkotmányosan aggályosnak tartott norma nem ad felhatalmazást az adóhatóságnak arra, hogy az alá- és fölérendeltség közigazgatási jogi elemeit a magánautonómiába tartozó jogviszonyokba beemelje. Ez nemcsak önmagában a vizsgált rendelkezésb l, de annak további - az indítványokkal nem támadott - szabályaiból is következik. Eszerint az érvénytelen szerz désnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelent sége, amennyiben annak gazdasági eredménye kimutatható. E kiegészítéssel a törvényi rendelkezés egésze a Ptk. 207. § (4) bekezdésében meghatározott általános jogügyleti értelmezési szabállyal teljesen konform. A szerz dés (jogügylet) megjelenése, a nyilatkozatban kifejez d akarat és a valóságos szerz déstartalom eltérése esetén ez adóügyi jogviszonyt is a palástolt ügylet szerint kell elbírálni, hacsak az érvénytelen - a semmis színlelt - szerz désnek önállóan kimutatható gazdasági eredménye nincs. A szerz dések értelmezését illet en tehát a törvényhozó a sérelmezett rendelkezéssel semmivel sem ad több jogot az adóhatóságnak, mint amennyi jogosultság a semmis szerz dések tekintetében bárkit megillet.

Az adóhatóság többletjogosultsága nem ebből, hanem az adóügyi jogviszony sajátosságaiból ered. Az adóhatóság ugyanis saját értelmezését hatóságként érvényesítheti az adóügyi jogviszonyban anélkül, hogy annak helyes vagy téves volta kérdésében a bíróság elzetesen állást foglalt volna. Ez azonban a sajátos, alá- és fölérendeltségen alapuló adóügyi jogviszony következménye, és éppen úgy érvényes az adóalany egyéb nyilatkozatai, mint szerződéseinek tekintetében. A jogviszony lényegében folyó ez a vonatkozás pedig önmagában nem alkotmányellenes.

3. Nem vonja el a kifogásolt rendelkezés az alkotmányos védelem alatt álló szerződési szabadság oltalmazásának bírói garanciáit sem. A közigazgatási határozatok bíróság eltti megtámadásának általános szabályai mellett az Artv. 86. §-a az adóhatóság másodfokú határozata ellen jogszabálysértés esetén a bírói utat speciálisan is megnyitja. Az eljárás eredményeként a bíróság az adóhatóság határozatát megváltoztathatja vagy hatályon kívül helyezheti.

Nem áll meg a bírói kezdeményezésnek, illetve alkotmányjogi panasznak az az érve sem, hogy az adóhatóság részére biztosított felhatalmazás azért jelent megengedhetetlen beavatkozást a szerződési autonómiába, mert az adóhatóság a szerződésben részes valamennyi szerződés fél részvétele nélkül jogosult - adott esetben a szerződés felek akaratától eltérően - a szerződést minősíteni. A támadott törvényi rendelkezés csak arra biztosít jogot az adóhatóságnak, hogy ha a nyilatkozatban kifejezésre jutó akarat és a tényleges szerződés tartalom egymástól eltér, a jognyilatkozatokat a palástolt ügylet szerint minősítse. Ez azonban nem módosítja - nem is érinti - a felek közötti polgári jogi szerződést, hanem csak a jognyilatkozat adóügyi minőségét határozza meg.

A megtámadhatóság érvénytelenségi alakzata és a sérelmezett rendelkezés között alkotmányossági problémát jelent vagy egyéb összefüggés nincs. A szerződés megtámadhatósága (feltétlenül értékaránytalanság, indokolatlan egyoldalú elnyomás, akarathiba stb.) nem a szerződés tartalma és megjelenése közötti eltérésre vonatkozik; a támadott rendelkezés e körben az adóhatóságot semmiféle minősítésre nem jogosítja fel.

Mindezekre az indokokra figyelemmel az Alkotmánybíróság a sérelmezett rendelkezés alkotmányellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló indítványokat megalapozatlannak találta és ezért elutasította.

4. Az elzetesből következik, hogy az Artv. 101. § (1) bekezdése alkotmányellenességének megállapítása iránti alkotmányjogi panasz is - az Artv. 1. § (7) bekezdése összefüggésében - megalapozatlan. Az, hogy az adott ügy szempontjából az ún. visszamenleges alkalmazási szabály sérti-e az Alkotmány 2. § (1) bekezdésében deklarált jogállamiságban benne levő jogbiztonságot, illetve leg, hogy van-e olyan törvényi kollízió a JAt. felhívott rendelkezései és az Artv. között, amely alkotmányellenes helyzetet eredményezhet, annak a függvénye, hogy tartalmaz-e az Artv. a jogviszony tartalmára irányuló visszaható anyagi jogi

szabályt. Mivel az Artv. 1. § (7) bekezdése nem állapít meg az adóalany számára semmiféle kötelezettséget, jogi helyzetét nem teszi terhesebbé, s t azon nem is változtat, vagyis az Artv. nem tartalmaz olyan új anyagi jogi szabályt, amelyet a törvény hatálybalépése el tt keletkezett jogviszonyokra egyébként nem kellett volna alkalmazni, az Artv. 101. § (1) bekezdésének alkotmányellenessége az 1. § (7) bekezdésével való összefüggésében, azaz az el terjesztett alkotmányjogi panasz körében, nem állapítható meg, ezért az Alkotmánybíróság az indítványt e vonatkozásban is elutasította.

Dr. Sólyom László
az Alkotmánybíróság elnöke

Dr. Ádám Antal
alkotmánybíró

Dr. Kilényi Géza
alkotmánybíró

Dr. Lábady Tamás
el adó alkotmánybíró

Dr. Schmidt Péter
alkotmánybíró

Dr. Szabó András
alkotmánybíró

Dr. Tersztyánszky Ödön
alkotmánybíró

Dr. Zlinszky János
alkotmánybíró