

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3003/2023. (I. 13.) AB HATÁROZATA

bírói kezdeményezés elutasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa jogszabály alaptörvény-ellenességének megállapítása iránti bírói kezdeményezés tárgyában meghozta a következő

h a t á r o z a t o t:

Az Alkotmánybíróság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 164. § (13) bekezdése és 189. § (2) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló indítványt elutasítja.

I n d o k o l á s

I.

- [1] 1. A Debreceni Törvényszék egy gazdasági társaság felperesnek a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat mint közigazgatási cselekmény jogszerűségének felülvizsgálata iránt indított perében az Alkotmánybíróság eljárását kezdeményezte, és indítványozta az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 164. § (13) bekezdése és 189. § (2) bekezdése, valamint az ezeket beiktató, az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény (a továbbiakban: Módtv.) 347. §-a és 359. § (2) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését, valamint ezen jogszabályhelyek alkalmazhatóságának ki zárását a konkrét ügyben.
- [2] 2. A 2022. október 25-én érkezett bírói kezdeményezés szerint az indítvány alapjául szolgáló ügy tényállása, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Hajdú-Bihar Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) 2011. január 1. – 2011. december 31. közötti időszakra általános forgalmi adó (áfa) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést rendelt el; a megbízólevelet a felperes 2012. augusztus 9-én vette át.
- [3] Az elsőfokú hatóság a 2016. szeptember 22-én kelt 2134954665 számú határozatával a felperest 120 048 000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 60 024 000 Ft adóbírság, valamint 34 111 000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte, továbbá 32 092 000 Ft következő időszakra átvihető követelésekülönbözetet állapított meg. A fellebbezés alapján eljáró alperes a 2016. december 13. napján kelt 2154020685 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. A határozatot a felperes 2016. december 15-én vette át. Az alperes indokolása szerint a felperes által kilenc gazdasági társaságtól befogadott számlák hiteltelenek, ezért az azokon szereplő áfát a felperes jogosulatlanul helyezte levonásba.
- [4] A felperes keresete alapján eljáró Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 2017. október 3-án meghozott 14.K.27.243/2017/7. számú ítéletével az alperes 2154020685 iktatószámú 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. A megismételt eljárásban a másodfokú adóhatóság a 2018. április 11-én kelt, 2235348150 számú határozatával az elsőfokú hatóság határozatát ismételten helybenhagyta. Az elsőfokú bíróság a 2018. december 12-én kelt 101.K.27.459/2018/20. számú ítéletével az első- és másodfokú hatósági határozatot – új eljárás elrendelése nélkül – megsemmisítette. Az elévülés nyugvására és meghosszabbodására vonatkozó szabályokat azért nem alkalmazta, mert a kiadmányozási hiba miatti semmisség okán az egykori hatósági határozathoz semmilyen joghatás nem fűződhet. Az ítélet szerint a semmisségi ok fennállása miatt hatályon kívül helyezett hatósági határozathoz nem fűződött joghatás, ezért az adómegállapításhoz való jog 2011. január 1. és november 30. közötti időszak vonatkozásában 2016. december 31-én, a 2011. decemberi időszak vonatkozásában 2017. december 31-én elévült. Ebből következően a megismételt eljárásban meghozott és kézbesített másodfokú határozat az elévülési időn túli.
- [5] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapján a Kúria mint felülvizsgálati bíróság a 2020. február 6-án kelt Kfv.V.35.143/2019/8. 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.

- [6] Az elsőfokú bíróság a megismételt eljárásban a 2020. október 14-én kelt 101.K.701.692/2020/6. szám alatt hozott ítéletével az első- és másodfokú hatósági határozatot – új eljárás elrendelése nélkül – megsemmisítette. A régi Art. 189. § (2) bekezdésére, a 164. § (1), (5), (13) bekezdésére hivatkozva megállapította, hogy ezeket a 2012. január 1-jét követő eljárásban, azaz a perbeli adóhatósági eljárásban is alkalmazni kell. 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. Az ítélet szerint innen számítandó a hat hónapos meghosszabbítása az elévülési időnek, mely így 2018. április 3-án telt le. Ebből következően az alperesnek a perben vitatott 2018. április 11-én kelt, és április 13-án kézbesített másodfokú határozata már az elévülési időn túli.
- [7] A Kúria a 2021. június 3-án kelt Kfv.I.35.480/2020/14. számú végzésében az elsőfokú bíróság 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 adó megállapításhoz való joga a keresettel támadott határozattal érintett valamennyi év vonatkozásában mindennek következtében fennállt, nem évült el. A lényegi megállapítása szerint a hathónapos meghosszabbítási időtartamot nem önállóan, a jogerős bírósági döntés 2017. október 3-i kézbesítésétől kell számítani, hanem ezt a hathónapos 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, és ebből következően az e nappal hatályba lépő régi Art. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdésének az alkalmazása a visszamenőleges jogalkotás, jogalkalmazás tilalmába nem ütközhet.
- [8] A Debreceni Törvényszék a közigazgatási perben 2022. május 25. napján megtartott tárgyaláson felfüggesztette a peres eljárást a 101.K.701.303/2022/14. szám alatti jegyzőkönyvbe foglalt végzésével a Kp. 32. §-a alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 126. § (1) bekezdés b) pontja alapján.
- [9] 3. Az indítvány szerint a megsemmisíteni kért jogszabályi rendelkezés az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését sérti, amely szerint Magyarország független, demokratikus jogállam.
- [10] Az indítvány – számos alkotmánybírósági határozat felhívása mellett – azzal érvel, hogy az Alkotmánybíróság töretlen gyakorlata szerint sérti a jogbiztonság, és így a jogállamiság követelményét a tiltott visszaható hatályú jogalkotás, illetőleg a tiltott visszaható hatályú jogalkalmazás. A tiltott visszaható hatályú jogalkotásnak két esetkörét, míg a tiltott visszaható hatályú jogalkalmazásnak egy eset körét alakította ki az Alkotmánybíróság gyakorlatában.
- [11] Valódi vagy tényleges visszaható hatályú jogalkotás: jogszabály a kihirdetését megelőző időre nem állapíthat meg kötelezettséget, és nem nyilváníthat valamely magatartást jogellenessé. Azonnali visszaható hatályú jogalkotás: az Alkotmánybíróság értelmezése szerint megvalósul a visszaható hatályú jogalkotás abban az esetben is, ha a jogszabályt a jogalkotó ugyan nem visszamenőlegesen léptette hatályba, de a jogszabály rendelkezéseit – erre irányuló kifejezett rendelkezés szerint – a jogszabály hatálybalépése előtt létrejött jogviszonyokra is alkalmazni kell.
- [12] A visszaható hatályú jogalkalmazásról az Alkotmánybíróság megállapította továbbá azt is, hogy alaptörvényellenesség nem csak a jogalkotással, hanem a visszaható hatályú jogszabályalkalmazással is megvalósul, ha a jogvitára okot adó eseménykor még nem létező vagy nem hatályos előírás alapján bírálják el egy ügyet.
- [13] A fenti három esetkör közül jelen ügyben az azonnali visszaható hatályú jogalkotás és a visszaható hatályú jogalkalmazás esetköre valósulhat meg a régi Art. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdésének alkalmazásával (egymástól függetlenül).
- [14] A felperesre kifejezetten hátrányos, azonnali visszaható hatályú jogalkotás valósul meg azáltal, hogy a felperes 2011-ben keletkezett jogviszonyainak (ügyleteinek és áfakötelezettségeinek) ellenőrzése és elbírálása kapcsán olyan anyagi jogi rendelkezés [rég Art. 164. § (3) bekezdés] alkalmazására kerül sor a régi Art. 189. § (2) bekezdése alapján, amely csak később, 2012. január 1-jén lépett hatályba. Az anyagi jellegű szabályok

[amilyen a régi Art. 164. § (13) bekezdésében foglalt, az adójogi elévülést 6 hónappal meghosszabbító szabály is] kizárólag a hatálybalépésüket követően tanúsított magatartásokra alkalmazhatóak (szemben az eljárásjogi szabályokkal, amelyeket – jogszabályi felhatalmazás esetén – akár már a folyamatban lévő eljárásokban is alkalmazni lehet). 2011. évben az adókötelezettségek keletkezésekor tehát 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 szabály 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. Ez az azonnali visszaható hatályú jogalkotás eklatáns példája, amely a fentiekben bemutatottak alapján alaptörvény-ellenes.

- [15] A régi Art. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdését mint anyagi jellegű jogszabályi rendelkezéseket legkorábban a 2012. január 1-jei vagy az azután keletkezett ügyletekre (adókötelezettségekre) lehetett volna jogszerűen alkalmazni függetlenül attól, hogy az adóigazgatási eljárás 2012. január 1-jén vagy azt követően indult meg. A már korábban önadózás keretében teljesített adókötelezettségek vonatkozásában az elévülési idő utólagos és egyoldalú módosítása (meghosszabbodása) kiszámíthatatlanná és előre láthatatlanná teszi a felperes számára az önadózás, ezen belül pedig az adókötelezettségek teljesítésének jogintézményét, mely sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből eredő jogbiztonság követelményét. A jelen ügyben a jogvitára okot adó események a felperes 2011. évben tanúsított ügyletei, magatartási (adókötelezettségei). 2011-ben még nem létezett az adójogi elévülést 6 hónappal meghosszabbító anyagi jogi jellegű szabály. A régi Art. elévülést 6 hónappal meghosszabbítható 164. § (13) bekezdése ugyanis csak 2012. január 1-jén lépett hatályba. Tehát jelen ügyben olyan anyagi jogi jellegű szabály alapján bírálta el az adóhatóság a felperes 2011. évi ügyleteit, magatartásait (adókötelezettségeit), amely 2011. évben nem létezett és 2011. évben nem is volt hatályos, hiszen csak 2012. január 1-jén vezették be a jogrendszerbe, és csak 2012. január 1-jén vált hatályossá. Mindezek okán jelen ügyben a visszaható hatályú jogalkalmazás is megvalósult, amely szintén alaptörvény-ellenes, hiszen sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését és ezen keresztül a jogbiztonság elvét.
- [16] Az Alkotmánybíróság az indítványt a tartalma szerint bírálta el, és a régi Art. 2012. január 1-től hatályos 164. § (13) bekezdését és 189. § (2) bekezdését vizsgálta; a módosító rendelkezések – a Módtv. 347. §-a és 359. § (2) bekezdése – beépültek a módosított jogszabályba. Habár a régi Art. már nincs hatályban, bírói kezdeményezés alapján indult eljárásban helye van hatályát veszített jogszabály vizsgálatának is, ha az a konkrét ügyben a kezdeményezés szerint alkalmazandó.
- [17] 4. A bírói kezdeményezés érvelést tartalmaz arról, hogy az Art 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseinek alkalmazása a felperesnél milyen hátrányok, illetőleg jogvesztések bekövetkezésével járna. Ha az alaptörvény-ellenes régi Art. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdések alkalmazására nem került volna sor, úgy az alperes a 2011. január–november időszak tekintetében nem tehetett volna hátrányos megállapítást a felperes terhére a megismételt eljárásban meghozott határozatában, mivel ezek az időszakok 2017. október 18-án elévültek a konkrét esetben. Az indítványban szerepel az is, hogy az elévülés meghosszabbodása féloldalas, hiszen csak az adóhatóságnak biztosít többlet jogokat.

II.

- [18] 1. Az Alaptörvény indítványban felhívott szabálya szerint:

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

- [19] 2. A régi Art. 2012. január 1-től hatályos szabályai szerint:

„164. § (1) Az adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni. A költségvetési támogatás igényléséhez, a túlfizetés visszaigényléséhez való jog – ha törvény másként nem rendelkezik – annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az annak igényléséhez való jog megnyílt. Az elévülés hat hónappal meghosszabbodik, ha az adóbevallás késedelmes benyújtásakor, illetve a költségvetési támogatás igénylésekor az adómegállapításhoz, illetve a költségvetési támogatás igényléséhez való jog elévüléséig kevesebb mint hat hónap van hátra.

[...]

(13) 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. [...]”

„189. § (2) 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.”

III.

- [20] Az Alkotmánybíróságnak mindenekelőtt azt kellett vizsgálnia, hogy a bírói kezdeményezés megfelel-e a törvényi feltételeknek.
- [21] Az Abtv. 25. §-ának (1) bekezdése szerint, ha a bírónak az előtte folyamatban lévő egyedi ügy elbírálása során olyan jogszabályt kell alkalmaznia, amelynek alaptörvény-ellenességét észleli, vagy alaptörvény-ellenességét az Alkotmánybíróság már megállapította – a bírósági eljárás felfüggesztése mellett – az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *b)* pontja alapján az Alkotmánybíróságnál kezdeményezi a jogszabály vagy jogszabályi rendelkezés alaptörvény-ellenességének megállapítását, illetve az alaptörvény-ellenes jogszabály alkalmazásának kizárását. Az Abtv. felhívott rendelkezése alapján az Alkotmánybíróság gyakorlata következetes abban, hogy bírói kezdeményezés alapján folytatott egyedi normakontroll eljárásban csak az egyedi ügyben alkalmazandó jogszabály vizsgálatára kerülhet sor {3058/2015. (III. 31.) AB végzés, Indokolás [22]}.
- [22] Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az indítvány az Abtv. 25. és 52. §-ában előírt feltételeknek eleget tesz {vö. 3058/2015. (III. 31.) AB végzés, Indokolás [8]–[24]; 2/2016. (II. 8) AB határozat, Indokolás [26]–[28]; 3064/2016. (III. 22.) AB határozat, Indokolás [8]–[13]}. A bírói kezdeményezés szerint a támadott szabályt az eljárásban alkalmazni kell, az eljárás felfüggesztése megtörtént, és az indítvány a megsemmisítés jogkövetkezményére is kiterjedő alaptörvény-ellenesség megállapítására irányul.
- [23] A bírói kezdeményezés szerint a támadott szabályokat az eljárásban alkalmazni kell, a norma részleges vagy teljes alaptörvény-ellenessége esetén a hiánya más döntéshez vezethet a konkrét ügyben.

IV.

- [24] A bírói kezdeményezés nem megalapozott.
- [25] 1. Az Alkotmánybíróság hasonló alkotmányjogi kérdésekről, hasonló szabályok (elévülés meghosszabbodása, meghosszabbítása) három alkalommal döntött az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését értelmezve, konkrét ügyekben.
- [26] 1.1. Az Alkotmánybíróság az adózás rendjéről szóló törvény lényegében azonos szabályát – az adómegállapítási jog elévülése meghosszabbodása 6 hónapos időtartamának a felemelése 12 hónapra, és ennek a mikénti hatályba léptetése – a 2/2022. (II. 10.) AB határozatban (a továbbiakban: Abh1.) vizsgálta, bírói kezdeményezés alapján. [A másik ügyben az Abh1.-et követően, arra visszautalva döntött az Alkotmánybíróság a 3215/2022. (V. 11.) AB határozatban egy másik, de azonos tartalmú bírói kezdeményezésről, és alkalmazási tilalmat rendelt el.] Az Abh1.-ben az Alkotmánybíróság egyebek között megállapította, hogy a 6 hónapos meghosszabbodást a régi Art. 189. § (2) bekezdésébe a Módtv. 359. §-ával iktatott rendelkezés értelmében a 2012. január 1-jén vagy azt követően indult eljárásokban kellett először alkalmazni. Tehát azon korábban indult adóeljárásokban, amelyek még folyamatban voltak az új szabály hatálybalépése napján, az elévülés időtartama egy utóbb hozott bírósági döntés következtében nem növekedett meg 6 hónappal (Indokolás [44]). A határozat szerint az átmeneti rendelkezés nem szólt kifejezetten arról, hogy a megismételt eljárás esetén az alapeljárás vagy a megismételt eljárás kezdő időpontja az irányadó.

- [27] A bírósági gyakorlat azzal a tartalommal válaszolta meg ezt az értelmezési kérdést, hogy mivel az alapeljárás a megismételt eljárással egységet képez, az alapeljárás kezdő időpontja a releváns (lásd: Kúria Kfv.V.35.270/2014/5. számú ítélete, megjelent: BH2015. 115.; Kúria Kfv.I.35.195/2014/4. számú ítélete). Ezzel azt az eredményt érték el, hogy annak ellenére sem hosszabbodott meg az elévülés 6 hónappal, hogy a megismételt adóeljárás 2012. január 1-jét követően indult, feltéve, hogy az alapeljárás ezen időpont előtt vette kezdetét. Vagyis a folyamatban lévő adóeljárásokra nem hatott ki az adó megállapításához való jog elévülésének Módtv. szerinti meghosszabbodása. (Indokolás [45]). Az Abh1. megállapította, hogy az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 271. § (1) bekezdésének „és a megismételt” szövegrésze az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésébe ütközően alaptörvény-ellenes.
- [28] Az Abh1. az Art. 271. § (1) bekezdésének „és a megismételt” szövegrészt megsemmisítette.
- [29] Az Abh1.-ben az Alkotmánybíróság nem döntött kifejezetten arról, hogy – a folyamatban lévő, megismételt eljárásokon kívüli esetekben, vagyis a meghosszabbodásról szóló törvény hatályba lépését követően indult eljárásoknál – hogyan kell megítélni a hatályba léptető szabály többi, hatályban maradó részét a visszaható hatály tilalma szempontjából, jóllehet a hatályban maradó szövegrészt – „E törvény rendelkezéseit a hatálybalépését követően indult eljárásokban kell alkalmazni.” – a határozat feltünteti. Az Abh1. arról döntött, hogy a megismételt, a meghosszabbodás hatályba lépése előtt indult eljárásokban az új szabály alkalmazása alaptörvény-ellenes.
- [30] Erről, vagyis a hatálybalépést követően indult eljárásokra alkalmazás előírásáról, a régi Art. 189. § (2) bekezdéséről az Alkotmánybíróságnak – az Abh1.-ben kifejtett, az Alaptörvény B) cikke (1) bekezdése értelmezésére, a tiltott visszaható hatály megítélésére vonatkozó elvek figyelembevételével – a jelen ügyben kell majd dönteni.
- [31] 1.2. A végrehajthatóság elévülési idejének a meghosszabbítására vonatkozó, jogalkalmazásról szóló jogegységi határozat vizsgálata tárgyában keletkezett a 16/2014. (V. 22.) AB határozat (a továbbiakban: Abh2.). Az Abh2. olyan ügyben született, amelynél a jogalkotó a közérdekű munka és a pénzbüntetés végrehajthatóságának elévülési idejét 2010. május első napján három évről öt évre emelte, a módosítás idején folyamatban lévő büntetésvégrehajtási ügyekben is. A határozat szerint – amelyet különvélemények kifogásolnak – nem alaptörvény-ellenes az, ha jogegységi határozat az érintett elkövetői körre kiszabott szankció érvényesíthetőségének az időtartamát a büntetés-végrehajtási jogviszony keletkezésének időpontjához képest utólag, olyan időben rendeli meghosszabbítani, amikor az elévülés folyamatban van. (Adott büntetés végrehajthatóságának az elévülése a büntetést kiszabó határozat jogerőre emelkedésének a napján veszi kezdetét, a folyó elévülési idő számítási szabályainak a megváltoztatása akkor is lehetséges, ha a módosító rendelkezéseket az elévülés kezdő naptól számítva, visszamenőlegesen alkalmazzák; ez a módosító szabály nem jelent visszaható hatályú alkalmazást.)
- [32] Az Abh2. indokolásának [40] bekezdése a döntéssel kapcsolatban utal az Emberi Jogok Európai Bírósága (a továbbiakban: EJEB) gyakorlatára. Eszerint: „Az EJEB a büntetőjogban ismert elévülési idők közül részletesen vizsgálta a büntethetőség folyó elévülésének törvényi meghosszabbítását is. Döntésében az EJEB arra a következtetésre jutott, hogy a büntethetőség folyó elévülési idejének általános jellegű, normatív meghosszabbítása nem sérti az Egyezmény 7. Cikkét, mert sem a cselekmény büntetőjogi minősítését nem változtatja meg, sem a bűncselekmény miatt kiszabható büntetést nem súlyosbítja. Az EJEB értelmezése szerint azért sem egyezményesértő a folyó elévülés meghosszabbítása, mert a folyó elévülési idő nem járt még le. Az EJEB konkrét ügyben előadott érvelése szerint az elkövető előre láthatta, illetve tudhatta, hogy cselekménye büntetendő és a cselekmény elévülési ideje még nem telt el. Ezen kívül az elévülés idejének meghosszabbítása sem a cselekmény büntethetőségét, sem cselekmény miatt kiszabható büntetést nem tette terheesebbé {EJEB, *Coëme és mások kontra Belgium* [GC], (32492/96, 32547/96, 32548/96, 33209/96 és 33210/96), 2000. október 18., 149–150. bekezdések}. Az Alkotmánybíróság itt jegyzi meg, hogy az EJEB felfogásával egyezik a Velencei Bizottság álláspontja is, amely szerint, ha az elévülés eljárásjogi intézményként funkcionál, akkor a büntethetőség folyó elévülésének normatív meghosszabbítása megengedett [*Comment on Georgia, Strasbourg*, 2009. március 4., CDL(2009)048, 11., 1&2].”
- [33] Arra figyelemmel, hogy az Abh2. elévülési idő felemelésének az alkotmányossági megítéléséről szól, az Abh2.-ben kifejtett elveket szem előtt kell tartani a jelen indítvány elbírálásánál is.
- [34] 2. Az Abh1.-ben az Alkotmánybíróság röviden összefoglalta a visszaható hatály tilalmával kapcsolatos releváns gyakorlatát (Indokolás [32]–[36]).

- [35] Megállapította, hogy abból „az következik, hogy a hátrányt okozó visszaható hatály tilalmának a sérelme különösen akkor merül fel, amikor egy jogi norma oly módon lép hatályba, hogy hátrányosan megváltoztatja a hatálybalépés időpontjában már fennálló tényállás anyagi jogi jellegű jogkövetkezményét a folyamatban lévő eljárásokban. Ebben az esetben további kérdés, hogy a tilalom megsértésének oka valóban a jogalkotásból eredeztethető-e, vagy a jogalkalmazó szervek visszaható hatályú jogalkalmazást előíró kifejezett jogszabályi rendelkezés hiányában jutottak arra az eredményre, amely kimeríti a tilalomban foglaltakat. A tilalom megsértése akkor tudható be a jogalkotónak, amikor annyira konkrétan, illetve olyan mereven határozza meg a hátrányt okozó szabály visszaható hatályú alkalmazási kötelezettségét az anyagi jogi jellegű jogviszonyokban, hogy az kizárja az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével összeegyeztethető jogértelmezést” (Indokolás [37]).
- [36] Az Abh1. tartalmazza, hogy az Alkotmánybíróság az adó megállapításához való jogot már minősítette az Alaptörvény hatálya alatt abból a szempontból, hogy az anyagi vagy eljárási természetű szabály-e (Indokolás [40]). Az adó megállapításához való jog elévülése tulajdonképpen az idő múlásának anyagi adójogi jogkövetkezménye (Indokolás [41]).
- [37] Az Abh1. lényeges tartalma, hogy a hátrányt okozó visszaható hatály tilalmának a sérelme különösen akkor merül fel, amikor egy jogi norma oly módon lép hatályba, hogy hátrányosan megváltoztatja a hatálybalépés időpontjában már fennálló tényállás anyagi jogi jellegű jogkövetkezményét a folyamatban lévő eljárásokban.
- [38] 2.1. A folyamatban lévő eljárásokra a régi Art. 164. § (13) bekezdése nem tartalmaz semmilyen előírást, vagy más, a hatályba lépése előtt létrejött jogviszonyra rendelkezést, ezért az nem is lehet ellentétes az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével.
- [39] Az elévülési idő meghosszabbodása a régi Art. 164. § (13) bekezdése szerinti esetekben önmagában nem érinti a jogszabályok visszamenőleges hatályát tiltó alaptörvényi rendelkezéseket. Az anyagi adótörvényekben szereplő szabályokat ez az előírás nem változtatja meg, és nem változtatja meg az alkalmazható jogkövetkezményeket vagy ezek mértékét sem. Az indítvány maga a visszaható hatály kérdését az adótényállás létrejöttéhez köti, amikor az adóévben az adókötelezettségekről, az adóévben létrejött anyagi jogi jogviszonyokról ír (6. oldal negyedik és ötödik bekezdés, 7. oldal első bekezdés). Az adótényállásra a régi Art. 164. § (13) bekezdése nem tartalmaz szabályt, hanem általánosságban az adó megállapításához való jog elévüléséről szól, valamennyi adónemet illetően. A régi Art. 164. § (13) bekezdésében nem szerepel előírás az alapügy szerinti áfa adónemről sem.
- [40] 2.2. A régi Art. indítványban támadott másik szabálya [a régi Art. 189. § (2) bekezdése] tartalmi szempontból úgy szól, hogy a határidő meghosszabbodását a meghosszabbodásra vonatkozó szabály hatályba lépését követően – vagyis 2012. január 1-jét követően – indult eljárásokban kell alkalmazni. Ez a szabály, az Abh1.-ben kifejtett elveket figyelembe véve, nem ellentétes az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével, mert nem írja elő a folyamatban lévő vagy megismételt eljárásokban az alkalmazást.
- [41] A régi Art. 189. § (2) bekezdése ugyanakkor megváltoztatja az adómegállapítási jog elévülési idejének számítása egyes szabályait ahhoz az időtartamhoz képest, ami a 2012. január 1-je előtt létrejött adójogi tényállásokra az akkori Art. szabályaiból következhetett (az elévülési idő kezdő napjától számított öt év, meghosszabbodás nélkül, de figyelembe véve az elévülési idő nyugvása és más szabályait is), ahogyan azt a bírói kezdeményezés kifejti. Azonban az adómegállapítási jog tartalma és az elévülése részletei (kezdő időpontja, nyugvás, a meghosszabbodása, tartama stb.) nem közvetlenül az Alaptörvényből erednek, hanem mindez az adózás rendje szabályaitól függ. Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése alapján a jogszabályi változás irányát, a szabályozás hátrányos megváltozását, ennek a tartalmát lehet vizsgálat alá vonni.
- [42] A Módtv. érintett részéhez, a 347. § hoz tartozó indokolása szerint a törvény a jogalkalmazást segítő jelleggel pontosította az új eljárásra utasítás miatti elévülés-hosszabbításra vonatkozó rendelkezést, egy bekezdésben összefoglalva valamennyi jogorvoslati esetet. 2012. január 1-je előtt ez a szabály [rég Art. 164. § (13) bekezdés] már 2011. január 1-jétől úgy szólt, hogy „[a]z adó megállapításához való jog elévülése 6 hónappal meghosszabbodik, ha a felettes adóhatóság illetve az adópolitikáért felelős miniszter felügyeleti intézkedés keretében megállapítja, hogy a felülvizsgált döntés súlyosításának lenne helye, és ezért új eljárás lefolytatását rendeli el.” Új eljárás lefolytatásának elrendelésekor ezzel a módosítással az elévülési idő meghosszabbodása az adójogban bevezetett jogintézménnyé vált 2011. január 1-jétől. Értelmezési kérdés maradt, hogy a szabály csak a felettes adóhatóság vagy a bíróság által elrendelt új eljárás lefolytatása esetére is kiterjeszthető-e.

- [43] 2.3. Az, hogy az elévülés intézménye valamely törvényben eljárásjogi intézményként funkcionál, vagy anyagi jogi intézmény, nem az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből vezethető le, hanem jellemzően magából a tételes jognak a szabályaiból következik, vagyis a jogintézmény mikénti elhelyezésétől függ a különféle anyagi jogi és eljárási kódexekben, amelyek jellemzően ismerik az anyagi jogi, vagy eljárási, vagy elévülési stb. határidők közötti megkülönböztetést. Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből eredő követelmények értelmezése ugyanakkor nem függhet attól, hogy a jogszabályokban egy-egy intézmény eljárásjogi vagy anyagi jogi intézményként funkcionál-e. Az elévülés intézménye általánosságban a tételes jogban szerepelhet anyagi jogi és eljárásjogi intézményként is. Ami az adózást illeti, a régi Art. szabályai között az elévülés jogintézménye az adóeljárás, vagyis az eljárásjog – az adózás rendje – intézményeként funkcionál: a régi Art.-ben az adó megállapításához való joghoz, mint az adózás rendje egyik intézményéhez kapcsolódik, és nem az egyes adótörvényekben szerepel; ugyanakkor az idő múlásának anyagi adójogi jogkövetkezménye az Abh1. értelmében. Kezdő időpontja jellemzően objektív körülménytől függ (az adó megállapításához való jognál általában annak a naptári évnek az utolsó napja, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni).
- [44] Alkotmányjogi szempontból, a tiltott visszaható hatály kérdésénél, nincs döntő jelentősége annak sem, hogy a tételes jogban az elévülésről szóló szabály az adó megállapításához való jog, vagy a már megállapított adónál az adótartozás végrehajtásához való jog elévülésére vonatkozik.
- [45] A jelen ügyben az Abh1. alapján annak van döntő jelentősége, hogy a régi Art. 164. § (13) bekezdését a hatályba lépése után indult eljárásokban kell alkalmazni a régi Art. 189. § (2) bekezdése alapján, és ezt a szabályt a bírói gyakorlat úgy értelmezi, hogy az az alapeljárásra (és nem a megismételt eljárásra) vonatkozik. Nincs jelentősége alkotmányjogi szempontból annak a tiltott visszaható hatály megítélése szempontjából, hogy az adóteljesítés mikor, melyik adóévben jött létre, sem annak, ha az adójogi elévülés kezdő napja a régi Art. 164. § (13) bekezdése hatályba lépése előtt indult. Az Abh1.-ben és Abh2.-ben kifejtett elvekből az szűrhető le a jelen ügyben, a régi Art. 189. § (2) bekezdését illetően, hogy amíg az adójogi elévülés nem következik be, az elévülés időtartama meghosszabbítható, ha az a meghosszabbításról szóló szabály hatályba lépése előtt indult eljárásokra nem, hanem csak a hatálybalépés után indult eljárásokra vonatkozik. Ez nem sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését.
- [46] 3. Az Alkotmánybíróság jelen határozata a vizsgálni kért törvényi rendelkezések alaptörvény-ellenességéről foglalt állást. Az, hogy az indítványra okot adó konkrét ügyben e szabályok alkalmazása mellett milyen döntést kell hozni majd a perben a konkrét tényállás tükrében, az általános hatáskörű bíróságra tartozó kérdés. Az általános hatáskörű bíróságra tartozik az elévülés kezdő időpontja, nyugvása stb. meghatározása is. Az alkotmányjogi kérdés – tiltott visszaható hatály fennállása – szempontjából a kifejtettek alapján nincs jelentősége annak a jogalkalmazást érintő kérdésnek, hogy az indítványra okot adó konkrét ügyben az elévülés kezdő időpontjának melyik nap minősül: 2011. december 31. napja, vagy más időpont.
- [47] Mindezekre figyelemmel az Alkotmánybíróság a bírói kezdeményezést elutasította.

Budapest, 2022. december 13.

Dr. Márki Zoltán s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró

Dr. Handó Tünde s. k.,
előadó alkotmánybíró

Dr. Márki Zoltán s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Pokol Béla
alkotmánybíró helyett

Dr. Schanda Balázs s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Szívós Mária s. k.,
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: III/2389/2022.

• • •