

## AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 25/2020. (XII. 2.) AB HATÁROZATA

### az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 219. §-ára vonatkozó alkotmányos követelmény megállapítása

Az Alkotmánybíróság teljes ülése alkotmányjogi panasz tárgyában – *dr. Czine Ágnes* alkotmánybíró párhuzamos indokolásával, valamint *dr. Juhász Imre*, *dr. Pokol Béla* és *dr. Salamon László* alkotmánybírók különvéleményével – meghozta a következő

#### h a t á r o z a t o t:

1. Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 219. §-ának alkalmazása esetén az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből és XXIV. cikk (1) bekezdéséből fakadó alkotmányos követelmény, hogy az adóhatóság az adóbírság kiszabásakor hivatalból mérlegelje a határozathozatal időtartamát. Ha azt állapítja meg, hogy elsőfokú határozatát a törvényi határidőt túllépve, észszerűtlenül hosszú időt követően hozta meg, az adózónak okozott sérelemmel arányos mértékben mérsékelni köteles az adóbírság mértékét, vagy különösen indokolt esetben mellőzheti annak kiszabását, és e mérlegelésről számot kell adnia döntése indokolásában.

2. Az Alkotmánybíróság a Kúria Kfv.I.35.454/2018/5. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt elutasítja.

Az Alkotmánybíróság elrendeli e határozatának közzétételét a Magyar Közlönyben.

#### I n d o k o l á s

##### I.

- [1] 1. Az indítványozó gazdasági társaság jogi képviselője (Kristófik és Borfői Ügyvédi Iroda, képviseli: dr. Kristófik Zoltán) útján az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *d)* pontja és az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. §-a alapján alkotmányjogi panasszal fordult az Alkotmánybírósághoz. Az indítványozó kérelme annak a megállapítására irányult, hogy a Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv.I.35.454/2018/5. számú ítélete sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését, és ezért azt az Alkotmánybíróság semmisítse meg.
- [2] 2. Az Alkotmányjogi panaszra okot adó ügy lényege a következők szerint foglalható össze az Alkotmánybíróság számára rendelkezésre bocsátott teljes iratanyag alapján.
- [3] 2.1. Az elsőfokú adóhatóság [Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága] az indítványozónál hivatalból általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzösszeg kiutalása előtti ellenőrzést folytatott le 2012 novemberére és decemberére, valamint a 2013. évre. Az indítványozó 2017. január 12-én átvette az ellenőrzést lezáró jegyzőkönyvet, amire észrevételt tett a számára nyitva álló 15 napos határidő utolsó napján. Az elsőfokú adóhatóság végzésével az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 128. § (1) bekezdése szerinti 60 napos határozathozatali határidőt a régi Art. 5/A. § (1a) bekezdése alapján 30 nappal meghosszabbította. Az így megállapított határidő 2017. április 12-én lejárt.

- [4] Az elsőfokú adóhatóság 2017. április 21-én hozta meg 5507499470 ügyszámú határozatát, amelyben teljes egészében jogosulatlan igénylésnek minősülő áfa különbözetet állapított meg az indítványozó terhére, és 25%-os mértékkel számolva 10 952 000 Ft összegű adóbírságot szabott ki a régi Art. 170. § (1) bekezdése alapján. Az indítványozó fellebbezésére eljáró másodfokú adóhatóság (NAV Fellebbviteli Igazgatósága) 2017. szeptember 15-én kelt, 2235154241 ügyszámú határozatával az elsőfokú döntést helybenhagyta.
- [5] 2.2. Az indítványozó keresettel támadta a másodfokú határozatot a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: KMB) előtt. A jogalap és az adóbírság tekintetében is kérte annak hatályon kívül helyezését. A KMB a 44.K.33.388/2017/15. számú ítéletével a kérelmet elutasította a jogalap tekintetében, az adóbírság körében azonban hatályon kívül helyezte az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően.
- [6] A KMB a kereset adóbírságra vonatkozó részének értékelésekor figyelemmel volt egyrészt az 5/2017. (III. 10.) AB határozatra (a továbbiakban: Abh1.), amely értelmében – a KMB indokolása szerint – a határozathozatali határidő leteltét követően közigazgatási szankció nem szabható ki. Másrészt felhívta a Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítéletét is, amely a régi Art. 128. § (1) bekezdése szerinti 60 napos határidő elmulasztását úgy értékelte, hogy az olyan törvénysértés a hatóság részéről, amely kizárja az adóbírság kiszabását.
- [7] 2.3. A másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Kúriához. Ebben előadta, hogy az adóbírság kiszabhatóságával kapcsolatban a régi Art. 170. § (1) bekezdése nem tartalmaz jogvesztő határidőt. A túllépés az adóbírság mértékét sem befolyásolja. Lényegesnek tekintette azt is, hogy a késedelmes napok száma mindösszesen 9 volt. A Kúria korábbi döntése a határidő túllépés jelentős időtartamára helyezte a hangsúlyt.
- [8] Az indítványozó felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte az adóbírság tekintetében. Ebben kiemelte, hogy időközben az Alkotmánybíróság alkotmányjogi panasz alapján felülvizsgálta a Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítéletét. Az erről szóló 17/2019. (V. 30.) AB határozatban (a továbbiakban: Abh2.) azonban az Alkotmánybíróság nem tett megállapítást az adóbírságra.
- [9] A Kúria Kfv.I.35.454/2018/5. számú ítéletével az adóbírság körében a KMB ítéletét hatályon kívül helyezte, tehát helyt adott az alperesi hatóság felülvizsgálati kérelemének, aminek következtében az indítványozó kötelese vált megfizetni az adóbírságot. A sérelmezett ítélet indokolásának [20]–[21] bekezdéseiben a Kúria vizsgálta azt a kérdést is, hogy: „Az előterjesztett alkotmányjogi panasz tartalmára tekintettel ezt a kérdést az Abh2. nem vizsgálta. Az Abh2. általános jelleggel tért ki arra a [104] pontban, hogy az ügyintézési határidő elmulasztása más, a tisztességes hatósági eljárás alapjogilag értékelhető sérelmének az okozásával együtt járva lehet alkalmas arra, hogy összességében értékelve lerontsa az eljárás minőségét. Az elsőfokú bíróság előtt ítéletének meghozatalakor még nem volt ismert az Abh2. határozat, így ítéletében megfelelően alkalmazta a Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú határozatát, helytállóan fejtette ki, hogy a jogszabály erejénél fogva nincs lehetőség a határidő túllépésére. Megjegyzendő, hogy azon kúriai ítélet tényállása szerint az ellenőrzési jegyzőkönyvet 2014. október 17-én postai úton kézbesítették, az elsőfokú határozat meghozatalára pedig csak 2015. május 11-én került sor, és a Kúria a [35] pontban hangsúlyozta is a határidő jelentős túllépését. Ennek következtében az időközben meghozott Abh2. határozatra tekintettel az alperes által helybenhagyott elsőfokú határozat következmények nélkül rögzíthette, hogy bár az adóhatóság tudatában volt a meghosszabbított régi Art. 128. § (1) bekezdés szerinti határidő túllépésének, a 9 napos mulasztás nem vezett az adóbírság mellőzésére.”
- [10] 3. Az indítványozó alkotmányjogi panaszbeadvánnyal fordult az Alkotmánybírósághoz az Abtv. 27. §-a alapján. Az indítványozó által előadottak szerint a Kúria támadott ítélete a következők miatt ellentétes az Alaptörvénnyel.
- [11] A Kúria döntése sérti a tisztességes hatósági eljáráshoz való alapjogot [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés], ha figyelembe vesszük az Abh1. és az Abh2. tartalmát is. Az Abh2.-ben ugyanis az Alkotmánybíróság csak azt mondta ki, hogy az előbbi alapjog nem zárja ki az ügyintézési határidőt követő határozathozatalt. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a határidőt követően hozott határozatban adóbírság mint szankció kiszabható lenne, hiszen az ellentétes az Abh1.-ben írtakkal. Az indítványozó álláspontja szerint adóbírság alkalmazására az adóhatóságnak abban az esetben sincs lehetősége, ha magának az adóhatósági határozat meghozatalának a célja egyébként nem önmagában a szankcionálás volt.
- [12] Az indítványozó előadta azt is, hogy a 60 napos törvényi határidő meghosszabbításra került az ügyében. Az adóhatóság a jogszabály szerint rendelkezésre álló, valamint „a saját maga által prolongált ügyintézési

határidőt is elmulasztotta” – szól az indítvány. Amennyiben az Abh1. és Abh2. együttes értelmezéséből az a következtetés vonható le, hogy önmagában az ügyintézési határidő elmulasztása objektíve nem szünteti meg az adóbírság kiszabhatóságát, azt is értékelni kell, hogy ügyében az egyoldalú hatósági aktussal meghosszabbított határidőt mulasztották el. „Amennyiben a határidő megtartására kötelezett hatóság az egyoldalú aktussal meghosszabbított ügyintézési határidőt is elmulasztja, függetlenül annak mértékétől, akkor kétséget kizáróan a tisztességes hatósági eljáráshoz fűződő jog olyan sérelmét jelenti, amely az adóbírság mellőzésére ad okot.”

- [13] 4. Az Alkotmánybíróság eljárása során a (meghosszabbított) határozathozatali határidőn túl kiszabott adóbírsággal kapcsolatos joggyakorlat néhány elemének kifejtésére kérte a Kúria elnökét és a NAV-ot vezető államtitkárt, valamint a pénzügyminiszter állásfoglalását kérte koncepcionális kérdésekben. Az állásfoglalások beérkezésével az Alkotmánybíróság hivatalos tudomást szerzett az abban adott válaszokról, amiket figyelembe vett a jelen határozat IV. (Indokolás [20] és köv.) és V. (Indokolás [69] és köv.) pontjában írtak szerint.

## II.

- [14] 1. Az Alaptörvény indítványban felhívott rendelkezése:

„XXIV. cikk (1) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.”

- [15] 2. A régi Art. alapügyben alkalmazott rendelkezései:

„5/A. § (1) Adóügyekben – ha e törvény eltérően nem rendelkezik – az ügyintézési határidő 30 nap.

(1a) Az eljáró adóhatóság vezetője az ügyintézési határidőt – a 120. § (1), (3) és (4) bekezdése szerinti eljárásokban – annak letelte előtt kivételesen indokolt esetben egy alkalommal, legfeljebb 30 nappal meghosszabbíthatja. A határidő meghosszabbításáról rendelkező végzésben a határidő-hosszabbítás indokait kifejezetten meg kell jelölni.”

„104. § (1) Az adóhatóság a megállapításait jegyzőkönyvbe foglalja. [...] Az ellenőrzés a jegyzőkönyv átadásával fejeződik be. Amennyiben a jegyzőkönyvet kézbesíteni kell, az ellenőrzés a postára adás napjával zárul.”

„120. § (2) A hatósági eljárás hivatalból vagy az adózó kérelmére (bejelentésére, bevallására) indul.

[...]

(4) Hivatalból indul különösen:

[...]

c) az ellenőrzés megállapításairól szóló határozat meghozatala érdekében lefolytatott hatósági eljárás.”

„128. § (1) Az adóhatóság utólag állapítja meg az ellenőrzés során feltárt adókülönbözetet. Törvény az adóhatóságot más esetekben is kötelezheti az adó megállapítására. A határozat meghozatalára nyitvaálló határidő utólagos adómegállapítás esetén 60 nap, a hatósági eljárás kezdő időpontjának a jegyzőkönyv, kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének napját kell tekinteni.”

„170. § (1) Adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Az adóbírság mértéke – ha e törvény másként nem rendelkezik – az adóhiány 50%-a. [...] Adóbírságot állapít meg az adóhatóság akkor is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtotta be támogatási, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelmét, vagy igénylésre, támogatásra, visszatérítésre vonatkozó bevallását, és a jogosultság hiányát az adóhatóság a kiutalás előtt megállapította. A bírság alapja ilyen esetben a jogosulatlanul igényelt összeg.”

„171. § (1) Az adóbírság mértéke kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető, illetőleg kiszabása mellőzhető, ha a körülményekből megállapítható, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körütekintéssel

járt el. Az adóbírság mérséklésénél az eset összes körülményét mérlegelni kell, különösen az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát.”

- [16] 3. Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) hatályos rendelkezései, amelyek az előző pontban idézett szabályok helyébe léptek:

„29. § [Az adóigazgatási eljárás megindítása]  
Az adóigazgatási eljárás kérelemre vagy hivatalból indul.”

„50. § [Az ügyintézési határidő]  
[...]

(2) Ha jogszabály eltérően nem rendelkezik, az ügyintézési határidő harminc nap, amelyet az adóhatóság vezetője egy alkalommal – indokolás mellett – harminc nappal meghosszabbíthat. Az eljárási határidő meghosszabbításának van helye, ha

- a) az előkérdés bíróság hatáskörébe tartozik,
- b) az előkérdés más szerv hatáskörébe tartozik, vagy ugyanannak az adóhatóságnak az adott üggyel szorosan összefüggő más hatósági döntése nélkül megalapozottan nem dönthető el,
- c) az ügyben külföldi szervet kell megkeresni,
- d) az adózó mulasztása vagy késedelme azt indokolja,
- e) szakértő bevonására került sor, vagy
- f) törvény az eljárási határidő meghosszabbítását lehetővé teszi.”

„115. § [Az ellenőrzés befejezése]

(1) Az adóhatóság a megállapításait – ha jogszabály eltérően nem rendelkezik – jegyzőkönyvbe foglalja. [...] Az ellenőrzés a jegyzőkönyv átadásával fejeződik be. Ha a jegyzőkönyvet kézbesíteni kell, az ellenőrzés a postára adás, illetve a tárhelyen történő elhelyezés napjával zárul.”

- [17] 4. Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) hatályos rendelkezései, amelyek a II/2. pontban (Indokolás [15]) idézett szabályok helyébe léptek:

„144. § [Utólagos adómegállapítás]

(1) Az adóhatóság utólag, határozatban állapítja meg az adóellenőrzés során feltárt adókülönbözetet. Törvény az adóhatóságot más esetekben is kötelezheti az adó megállapítására. A határozat meghozatalára nyitva álló határidő utólagos adómegállapítás esetén hatvan nap, a hatósági eljárás kezdő időpontjának a jegyzőkönyv, kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének napját, adózói észrevétel esetén a jegyzőkönyvre tett észrevétel beérkezésének napját kell tekinteni.”

„215. § [Az adóbírság alapja, mértéke]

(1) Adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Adóbírságot állapít meg az adóhatóság akkor is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtotta be támogatási, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelmét, vagy igénylésre, támogatásra, visszatérítésre vonatkozó bevallását.

[...]

(3) Az adóbírság mértéke – ha e törvény másként nem rendelkezik – az adóhiány, illetve jogosulatlan igénylés ötven százaléka.”

„219. § [Az adóbírság mérséklése, a kiszabás mellőzése]

(1) Az adóbírság mértéke kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető vagy kiszabása mellőzhető.

(2) Az adóbírság mérséklésénél vagy a kiszabás mellőzésénél az ügy összes körülményét mérlegelni kell, különösen az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát, illetve azt, hogy a körülményekből megállapíthatóan



az adózó, illetve intézkedő képviselője, foglalkoztatottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körütekintéssel járt el.”

### III.

- [18] Az Alkotmánybíróság az Abtv. 56. § (1) bekezdése értelmében elsőként az alkotmányjogi panasz befogadhatósága törvényi feltételeinek fennállását vizsgálta meg, és azt az Alkotmánybíróság tanácsa befogadta. Az alkotmányjogi panasz alapján ugyanis felmerült a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség kételev (lásd: Abtv. 29. §). Az a kérdés vetődött fel, hogy sérti-e a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] az a hatósági és kúriai döntés, amely úgy értelmezi az alapul szolgáló adójogszabályokat, hogy az azokban rögzített határozathozatali (60 napos), illetve meghosszabbított (+30 napos) határozathozatali határidő néhány nappal való túllépése önmagában nem zárja ki az adóbírság kiszabását.
- [19] Nem volt tehát akadálya az érdemi vizsgálatnak, amelyet az Alkotmánybíróság teljes ülése az alábbiak szerint folytatott le.

### IV.

- [20] Az Alkotmánybíróság először áttekintette a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogról szóló általános és adóigazgatási ügyekben folytatott speciális gyakorlatát {a határozat indokolásának IV/1. pontja (Indokolás [21] és köv.)}, majd azt vizsgálta, hogy ezekből milyen tartalmi következtetés vonható le az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése részét képező azon fordulatra, miszerint „[m]indenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok [...] ésszerű határidőn belül intézzék” {a határozat indokolásának IV/2. pontja (Indokolás [31] és köv.)}. Ezt követően feltárta azt a szabályozási környezetet és hatósági, illetve felsőbbbírói gyakorlatot, amelyben az ésszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jognak érvényesülnie kell úgy az alapügyben alkalmazott adójogszabályok között, mint a jelenleg hatályos adójogi rezsimben {a határozat indokolásának IV/3. pontja (Indokolás [39] és köv.)} és összefoglalta mindazt, ami utóbbiakból alkotmányjogi szempontból következik {a határozat indokolásának IV/4. pontja (Indokolás [55] és köv.)}.
- [21] 1. Az Alkotmánybíróság elsőként az Alaptörvény a XXIV. cikk (1) bekezdéséhez fűzött gyakorlatát tekintette át.
- [22] 1.1. Egyik legutóbbi határozatában {8/2020. (V. 13.) AB határozat (a továbbiakban: Abh3.), Indokolás [36]–[42]}, valamint az abban felhívott és más döntéseiben {lásd különösen: 3223/2018. (VII. 2.) AB határozat (a továbbiakban: Abh4.), Indokolás [25]–[35]; 3311/2018. (X. 16.) AB határozat, Indokolás [26]–[28]; 3090/2019. (V. 7.) AB határozat, Indokolás [30]; Abh2., Indokolás [36]–[39]; 28/2019. (XI. 4.) AB határozat, Indokolás [73]–[77]; 5/2020. (I. 29.) AB határozat, Indokolás [58]–[59]} az Alkotmánybíróság összefoglalta a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogról szóló általános gyakorlatát. Ennek lényege a következő.
- [23] A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] nem azonosítható a tisztességes bírói eljáráshoz való joggal [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés]. Jogállami keretek között a „tisztességes” (*fair*, méltányos, kiegyensúlyozott) karakter minden közhatalom erejével felruházott eljárással szemben követelmény. Ezért a sajátosságok figyelembe vétele mellett, de a hatósági eljárásban is megfelelő módon és tartalommal meg kell jelennie a *fair* eljárás alkotmányjogi követelményeinek, amelyeket az alapjogi jogalanyisággal rendelkező ügyfeleknek alanyi jogként, végső fokon alapjogként ki kell tudni kényszeríteni. E jogok érvényesíthetősége a hatóság működésének korlátja, jogszerű eljárásának pedig alaptörvényi mércéje. Ezen jogállami követelménynek a megnyilvánulása az, hogy az Alaptörvény XXIV. cikke önállóan, az ügyintézés alapjogaként ismeri el a *fair* hatósági eljáráshoz való jogot.
- [24] Az alapjogi jogvédelem kiterjed a hatóságok részrehabjlás nélküli, tisztességes módon és ésszerű határidőn belüli ügyintézésére, a hatósági aktusok törvényben meghatározott indokolására [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés], valamint a közigazgatási jogkörben okozott kár törvényben meghatározottak szerinti megtérítésére [Alaptörvény XXIV. cikk (2) bekezdés]. Ezekon túl a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog tartalmaként az Alkotmánybíróság számos olyan részjogosítványra mutatott rá gyakorlatában, amelyek az ügyfelet helyezik középpontba, és amelyek érvényesítése a vizsgálati típusú hatósági eljárás alaki és anyagi hatékonyságát (gyorsaságát, szakszerűségét, törvényességét), összességében jognak alárendeltségét hivatottak szolgálni. Ilyennek minősül például a határozat közlése {6/2017. (III. 10.) AB határozat, Indokolás [37]–[39]} és a közlés módja

{17/2015. (VI. 5.) AB határozat, Indokolás [109], megerősítette: 35/2015. (XII. 16.) AB határozat, Indokolás [27]}; a fegyveregyenlőség az olyan hatósági eljárásokban, amelyek ellenérdekű ügyfelek részvételével zajlanak {10/2017. (V. 5.) AB határozat, Indokolás [61]–[63]} és az iratbetekintéshez való jog (Abh4., Indokolás [36]). Az Alkotmánybíróság azt is megállapította már, hogy „az eljárás megindulásáról való értesítés joga, valamint a bizonyítékok megismerésének joga a nyilatkozattételhez és a védekezéshez való jogon keresztül a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog értelmezési tartományához szükségképpen hozzátartozik” {3311/2018. (X. 16.) AB határozat, Indokolás [33]}. Legutóbb azt fejtette ki az Alkotmánybíróság, hogy jelenlegi gyakorlata szerint nem szerepel a mérlegelt hatósági döntéshez való ügyféli jog a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog általános részjogosítványai között. (Abh3., Indokolás [42]).

- [25] 1.2. Az Alkotmánybíróság már elvi érveléssel rámutatott arra, hogy „a tisztességes hatósági eljárás követelménye egyetlen hatósági eljárásban sem sérülhet, jóllehet az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdéséből fakadó követelményrendszer eltérő lehet az egyes szakigazgatási eljárásokban, azok sajátosságaira tekintettel” (legutóbb: Abh4., Indokolás [34]). Ennek a megállapításnak a talaján állva a testület a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog általános tanát az adóigazgatási eljárás specialitásainak megfelelően alkalmazta. E körben emlékeztet az Alkotmánybíróság arra, hogy az Abh2.-ben vizsgálta, hogy a régi Art. 128. § (1) bekezdése szerinti határidőn túl hozható-e adóhatósági határozat, abban adóhiány megállapítható-e, késedelmi pótlék felszámítható-e és végül azt, hogy önmagában az ügyintézési határidő elmulasztása összességében tisztességtelenné teszi-e az adóigazgatási eljárást. Ezekre a kérdésekre a következő válaszokat adta.
- [26] „[A] tisztességes hatósági eljáráshoz való jog annyiban különös jelentéstartalmat hordozhat az adóeljárásban mint a közigazgatási hatósági eljárás egyik szakosított változatában, amennyiben azt indokoltá teszik az adózás sajátosságai. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése nem teremt konkrét, számszerűsített határidőt vagy határnapot a hatósági döntésekre nézve, továbbá a törvényi határidő nem azonosítható mechanikusan az alapjog szerinti észszerű határidővel. Ehelyett az Alaptörvény elvi szinten szól az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogról, amely a *fair* hatósági eljárás egyik Alaptörvényben nevesített részjogosítványát képezi.” (Abh2., Indokolás [45]) „A többfunkciós adóhatósági határozat okán a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] – az Alaptörvény B cikk (1) bekezdésével, valamint a XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdéseivel együtt értelmezve – nem zárja ki az ügyintézési határidőt követő határozathozatalt az elévülésség.” (Abh2., Indokolás [75])
- [27] Az adózás sajátosságai között az Alkotmánybíróság az Alaptörvény N) cikk (1) bekezdésével és XXX. cikk (1) bekezdésével való összefüggésre mutatott rá. „Az állami költségvetés bevételi oldalát alapvetően a közteherviselési kötelezettség alapján teljesített adóbevételek biztosítják. [...] A közteherviselési kötelezettség az alapvető kötelezettségek egyike, az Alaptörvény Szabadság és felelősség című részében található. E kötelezettség érvényesülése hiányában fenntarthatatlanná válna a demokratikus jogállam működése, mert nem állnának rendelkezésre a szükséges anyagi erőforrások a közfeladatok ellátásához. Ezért rendelkezik úgy az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése, hogy »[t]ehérbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez.« [...] A jogállami keretek között érvényesülő általános, egyenlő és arányos közteherviselési kötelezettség folytán senki sem köteles arra, hogy több adót fizessen annál, mint amennyi a törvényből következik, de mindenki köteles arra, hogy annyi adót megfizessen, amennyi a törvényből következik. [...] Az Alkotmánybíróság az előbbiek alapján hangsúlyozza, hogy az adófizetési kötelezettség nem sorolható az adójogi szankciók közé [...], hanem az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdésében rögzített közteherviselési kötelezettség egyik részeleme.” (Abh2., Indokolás [80] és [84]).
- [28] Az Abh2.-ben megállapításra került az ügyintézési határidő jogi természete. A régi „Art. szerinti ügyintézési határidő elmulasztása nem vezet az adóhiányt előíró adóhatósági határozat meghozatalának a kizártságához. Ez azért van így, mert
- az Art. 128. § (1) bekezdésében szabályozott időtartam nem konkrét határnapot, hanem ügyintézési határidőt rögzít;
  - az adóhiány megfizetése része az Alaptörvényből következő közteherviselési kötelezettség teljesítésének; és érdemi sajátosságok jelentkeznek
  - mind az adójogi normában;
  - mind az adóigazgatási eljárás alapügyben alkalmazott változatában.” (Abh2., Indokolás [85])
- [29] Az Alkotmánybíróság korábbi döntésében elemezte az adójogi jogkövetkezmények karakterét is (lásd: Abh2., Indokolás [91]–[101]). Az Abh2. azt állapította meg, hogy az adóbírság az anyagi adójogi főkötelezettség

megsértését torolja meg, tehát represszív célokat szolgál. A késedelmi pótlékon felüli terhek – így különösen az adóbírság – kiszabása jelenti a szankcionálást az adójogban alapjogi szempontból.

- [30] Végül az Alkotmánybíróság azzal foglalkozott, hogy az ügyintézési határidő elmulasztása mely esetben fosztja meg a hatósági eljárás egészét a tisztességes minőségétől. Az „ügyintézési határidő elmulasztása más, a tisztességes hatósági eljárás alapjogilag értékelhető sérelmének az okozásával együtt járva alkalmas lehet arra, hogy összességében értékelve lerontsa az eljárás minőségét. [...] Ezek tükrében hangsúlyozza az Alkotmánybíróság, hogy a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog alapjogilag egységként értékelt és védett minőségének a megóvása nem önmagában azon múlik, hogy hány nap telt el az ügyintézési határidőt követően, hanem azon, hogy mekkora a határozathozatali határidő elmulasztásával okozott járulékos adózói jogsérelem mértéke, ami ügyenként azonosítandó be. Ugyanakkor az általánosságban megállapítható, hogy minél hosszabb idő telik el a határidőt követően, annál nagyobb a valószínűsége annak, hogy jelentősnek értékelendő jogsérelem áll elő az adózó oldalán.” (Abh2., Indokolás [103]–[106])
- [31] 2. Az Alkotmánybíróság vizsgálta, hogy a fentiekben összefoglalt általános és adóigazgatási ügyekben folytatott speciális gyakorlatából milyen következtetés adódik az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogra.
- [32] 2.1. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése az összes hatósági eljárásra vonatkozik. Jogosultja az ügyfél, kötelezettje a hatóság. Mércéként szolgál a szakjogi szabályok szerint folyó hatósági eljárások számára. Egyfelől megtestesíti a hatósági eljárás alapjogilag egységként értékelt és védett minőségét. Másfelől részjogosítványokból épül föl. A részjogosítványok katalógusában vannak olyanok, amelyeket az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése maga nevesít, mint ahogyan találhatók benne olyanok is, amelyeket az Alkotmánybíróság vezetett le.
- [33] Előbbiek közé tartozik az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jog, ami nem konkrét, számszerűsített határidőt vagy határnapot ír elő a hatósági eljárást befejező döntésekre nézve, de nem is a törvényi határidőket hívja fel, hanem magas absztrakciós szinten teremt jogot mindenkinek arra, hogy ügyeit a hatóságok észszerű határidőn belül intézzék el, fejezzék be. Tartalmát tehát nem az eljárási törvények alakítják, hanem belőle bonthatók ki a tisztességes hatósági eljárással szemben támasztott követelmények.
- [34] Ezzel szemben az Alaptörvény számos szabálya kifejezetten a törvények tartalmára hivatkozik. A legközelebbi ilyen szabály éppen az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés második mondatában az indokolási kötelezettség vonatkozásában, valamint a (2) bekezdésében a hatósági jogkörben okozott kár megtérítése tekintetében lefektetett „törvényben meghatározottak szerint” fordulat. Ennek a két részjogosítványnak a tartalmát tehát eltérő technikával határozza meg az Alaptörvény, mint az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogét, aminél absztrakt és önálló alapjogi kifejezést (észszerű határidő) használ a törvényre való hagyatkozás helyett.
- [35] 2.2. Az adóigazgatási eljárás a hatósági eljárások egyik szakosított változata, amely az Alaptörvényre visszavezethető sajátosságokkal rendelkezik [lásd: Alaptörvény N) cikk (1) bekezdés, XXX. cikk (1) bekezdés]. Ezek nem lerontják, hanem specializálják a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog tartalmát adóügyekben. Ennek megfelelően az Alkotmánybíróság már megkülönböztette az Abh1. alapját képező jogkérdés (csatornabírság határidőn túl történő kiszabása) alkotmányossági megítélését azoktól a problémáktól, amelyek az Abh2.-ben felmerültek. Az Abh1. tehát adóügyekre vonatkozó határidőkre nem irányadó.
- [36] 2.3. Az előző két pont oda konkludál, hogy az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése részét képező észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jog általános követelményt támaszt az egyedi ügyben folyó olyan adóigazgatási eljárással szemben is, amelyet törvényi határidőn túl (vagy éppen azon belül) adóbírságot tartalmazó elsőfokú határozattal zárnak le. A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog itt elemzett részjogosítványa ugyanis is hézagmentesen vonatkozik a hatósági ügyek intézésére, igazodik azonban az adóügyben folytatott eljárások, illetve az abban hozott határozatok sajátosságaihoz, továbbá nemcsak a normával, hanem az egyedi hatósági döntéssel szemben is érvényesíthető az azt felülvizsgáló bírósági döntés alkotmányossági felülvizsgálatán keresztül.
- [37] Konkrétumok alapján mérlegelhető, hogy az adott eljárásban érvényesült-e az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jog. Annak érdekében tehát, hogy az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jog állított sérelme – a törvényi határidőn túl kiszabott adóbírság esetében – elbírálhatóvá váljon, az adott hatósági eljárás Alaptörvényre visszavezethető sajátosságainak, az elmulasztott határidő jogi természetének és egyéb jellemzőinek, valamint a kiszabott közigazgatási szankció karakterének elemzésére van szükség. Az ezek

vizsgálatából származó megállapításokat az egyedi ügy konkrét körülményeire kell vetíteni a teszt utolsó mozzanataként.

- [38] Annak ellenére, hogy a teszt első három elemével kapcsolatban már számos megállapítást tett az Alkotmánybíróság, további vizsgálatokra volt szükség, mert az Abh2. nem arra kereste a választ, hogy adóigazgatási eljárásban önmagában a határozathozatali határidő elmulasztása kizárja-e az adóbírság kiszabását az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése alapján (lásd: Abh2., Indokolás [33]).
- [39] 3. Az Alkotmánybíróság megvizsgálta a jogszabályi környezetet és az ahhoz kapcsolódó hatósági, illetve felsőbírósági gyakorlatot. Ennek során az idézett törvényi szabályokra {a határozat indokolásának IV/2–4. pontjai (Indokolás [31] és köv.)} és a beérkezett állásfoglalásokra támaszkodott.
- [40] 3.1. Előjáróban azt szükséges felidézni, hogy a magyar adórendszer a vállalkozási tevékenységet végzők esetében az önadózásra épül, ami azt jelenti, hogy az adózók önként követik az adójogot. Az adóigazgatási eljárást azonban már az adóhatóság folytatja le. Ez a speciális eljárás tagolt szerkezetű fő szabály szerint. Adóügyekben ugyanis a tényállás feltárását szolgáló ellenőrzés elválik az arra épülő döntéshozattól (hatósági eljárástól) (vesd össze: Abh2., Indokolás [50]). Mindkét szakasz az adóeljárás törvényekben meghatározott eljárási cselekményekkel veszi kezdetét és zárul le. Mindkettőnek törvényben rögzített határideje van. Ellenőrzést folytatni a hatósági eljárásban kivételesen lehet, amire nem került sor az indítványozó ügyében.
- [41] Ebben az alkotmányossági felülvizsgálatban az indítvány alapján az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogot nem az ellenőrzési, hanem a határozathozatali határidő túllépésére kellett alkalmazni, jóllehet egy adóigazgatási eljárásban akár együttes sérelmük is előállhat. A hatósági eljárás kérelemre vagy hivatalból indul. Előbbi módon jellemzően akkor veszi kezdetét, amikor az adózó jogát vagy jogosultságát kívánja gyakorolni, kedvezményt akar szerezni vagy érvényesíteni. Ezekben az esetekben a határozathozatali határidő túllépése másként lehet alkalmas arra, hogy sérelmet okozzon az adózónak, mint azoknak az eljárásoknak az elhúzó-dása, amelyeket hivatalból rendelnek el és adóbírság kiszabásához vezet(het)nek. Az alapügy utóbbiak közé tartozik. Ezért az Alkotmánybíróság hangsúlyozza, hogy az alábbiakban kizárólag ezeket vizsgálta.
- [42] 3.2. Az utólagos adómegállapítás az ellenőrzés megállapításairól szóló határozat meghozatala érdekében hivatalból lefolytatott hatósági eljárás. Az ellenőrzést lezáró jegyzőkönyvre épül, ami a hatósági gyakorlat értelmében „minden esetben külön fejezetben tartalmazza az adóbírság alapját képező adóhiányt, jogosulatlan igénylést, és az adóhatóság által feltárt, a bírság kiszabása során figyelembe veendő körülményeket. Ezzel [...] az adózó számíthat arra, hogy az elsőfokú határozatban adóbírság kiszabására kerül sor.” (NAV állásfoglalása 6. oldal)
- [43] Az utólagos adómegállapítást tartalmazó határozat meghozatalának időtartamát behatárolják az adóeljárásjogi törvények. Ahogyan a NAV állásfoglalása összefoglalja: az ügyintézési határidő az az időintervallum, amelyen belül az ügyet el kell intézni, azaz a hatóságnak az eljárást lezáró döntését meg kell hoznia. Az eljárás megindításától annak befejezéséig tart. „Az ügyintézési határidő fontossága a jogbiztonság szempontjából is kiemelkedő jelentőséggel bír, hiszen az teszi lehetővé a hatóságok vagy jogintézmények működésének kiszámíthatóságát.” (NAV állásfoglalása 3-4. oldal)
- [44] Az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény 75. § (4) bekezdésének 1998. január 1-jétől hatályos módosításától kezdve 60 nap a határozathozatali határidő utólagos adómegállapítás esetén. Az adóügyekre vonatkozó 30 napos általános ügyintézési határidőnek tehát a duplája áll az elsőfokú adóhatóság rendelkezésére. Ezen az időtartamon az Art. sem változtatott.
- [45] A pénzügyminiszter rámutatott a következőkre: a határozathozatalra nyitva álló ügyintézési határidőnek alkalmazni kell lennie arra, hogy ez idő alatt megalapozott döntés születessen. Az utólagos ellenőrzések során feltárt tényállások jellemzően összetettek, értékelésük, elemzésük, jogi minősítésük hosszabb időt vesz igénybe (Pénzügyminisztérium állásfoglalása 5. oldal).
- [46] Az ügyintézési határidő 30 nappal történő meghosszabbítását már az államigazgatási eljárás általános szabályairól szóló 1957. évi IV. törvény (a továbbiakban: Áe.) is lehetővé tette háttérjogszabályként [lásd: Áe. 15. § (3) bekezdés, majd átszámozás miatt 15. § (5) bekezdés]. Ezt a lehetőséget tartotta fenn a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 33. § (7) bekezdése, egészen addig, amíg a 2009. évi LVI. törvény 284. § (3) bekezdése a régi Art.-be be nem iktatta az 5/A. §-t. Ezzel a jogalkotó adóügyekben leválasztotta a határidőkre vonatkozó szabályozást a Ket.-ben bevezetett



új megoldástól, a munkanapokban való számítástól. Adóigazgatási eljárásban fennmaradt a korábbi rendszer, a napokban való számolás. A bürokráciacsökkentő program keretében az igazgatási eljárások egyszerűsítése és gyorsítása céljából hatályon kívül helyezték a Ket. 33. § (7) bekezdését 2016. január 1-jével. Adóügyekben azonban nem vezették ki az ügyintézési határidő meghosszabbításának lehetőségét. A régi Art. 5/A. § (1) bekezdésének a módosításával szűk körben – köztük az utólagos adómegállapítás esetében – fennmaradt a 30 napos hosszabbítás lehetősége az adóigazgatási eljárások speciális jellegére, az ügyek bonyolultságára tekintettel. Feltételévé vált azonban a kifejezett indokolási kötelezettség, ami abba az irányba hatott, hogy az adóhatóság csak akkor éljen vele, amikor valóban hosszabb időre van szüksége a megalapozott határozat meghozatalához. Ezt erősítette az is, hogy kivételesen indokolt esetben és csak egy alkalommal kerülhetett rá sor a régi Art. 5/A. § (1a) bekezdése szerint.

- [47] A régi Art.-t hatályon kívül helyezték 2017. december 31-ével, és megszüntették azt a kodifikációs megoldást is, amelyben az adóigazgatási eljárást és az általános közigazgatási eljárást a *lex specialis – lex generalis* relációjában kezelték. Az adóügyek eljárási szabályai a hatályos jogban elkülönülnek az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvénytől (a továbbiakban: Ákr.). Ez is azt fejezi ki, hogy el kell ismerni: az adóigazgatási eljárás sajátos jegyeket mutat. Hangsúlyozni szükséges azonban, hogy a reform ellenére az Air. és az Art. szinte változatlan tartalommal követi a régi Art.-t a határozathozatali határidő szabályozása körében.
- [48] Az évtizedes hagyományok megőrzésének magyarázatát adta a Pénzügyminisztérium állásfoglalása a következők szerint. Nem volt tapasztalható korszerűsítési vagy újrakodifikálási igény, mint ahogyan gyakorlati probléma sem az adóhatóság részéről. Az európai és a nemzetközi szabályozás sem vetített előre új megközelítési módot. Az egy alkalommal, indokolás mellett 30 nappal meghosszabbítható 60 napos határozathozatali határidőt utólagos adómegállapítás esetében tehát fenntartotta a törvényalkotó, jóllehet korunkban egyre több olyan kihívás éri az adóhatóságot, mint amilyen például a társadalmi és gazdasági viszonyok bonyolódása, a nemzetközi adózás fejleményei és a dinamikusan fejlődő csalárd adózói magatartások [a Pénzügyminisztérium állásfoglalása 7-8. oldal]. A miniszteri álláspont összegzése úgy szól, hogy „meggyőződésünk szerint az utólagos adómegállapítás tekintetében a határozathozatalra biztosított 60 napos ügyintézési határidő a lehető legrövidebb, amely mellett megalapozott, minden szempontra és körülményre kiterő döntést lehet hozni” (Pénzügyminisztérium állásfoglalása 8. oldal).
- [49] 3.3. A NAV állásfoglalásában arról tájékoztatta az Alkotmánybíróságot, hogy „a jelenleg hatályos szabályozás szerint az eljáró adóhatóság nem tudja figyelembe venni az adóbírság mértékének hivatalból vagy kérelemre történő mérséklésénél, mellőzésénél a határozathozatalra előírt határidő elteltét. Az eljáró adóhatóság az adóbírság mértékének megállapításakor mérlegelési szempontként a határidő megsértését kizárólag az Alaptörvény, illetve annak alkotmánybírósági értelmezése alapján veheti figyelembe.” (NAV állásfoglalása 4. oldal) Ezek azt támasztják alá, hogy az adóhatóság akkor is kiszabja az adóbírságot, ha az elsőfokú határozatot az ügyintézési határidőn túl hozza meg. Azt sem veszi figyelembe, hogy az alaphatáridőt vagy a meghosszabbított határidőt lépi-e át, és azt sem, hogy mennyivel. A határidő megsértése nem befolyásolja az adóbírság kiszabásának jogalapját (lásd: régi Art. 170. §, Art. 215. §) és mértékét a hatósági gyakorlatban.
- [50] Ehhez képest az Alkotmánybíróság hangsúlyozza, hogy az adóhatóságnak a régi Art. és az Art. értelmében az adóbírság mértékét az egyedi ügy jellemzőihez kell igazítania mérlegelés útján (vesd össze: régi Art. 171. §, Art. 219. §). Az adóbírság mértéke ugyanis nincs rögzítve egy konkrét százalékban. Épp ellenkezőleg: széles skálán mozoghat (0-200%). A szabályozás nem határozza meg zártkörű felsorolásban a mérséklés, mellőzés figyelembe veendő szempontjait. Csupán jellemző példákat sorol fel. A fő szabály azonban az, hogy az adóbírság mérséklésénél vagy a kiszabás mellőzésénél az ügy összes körülményét gondosan mérlegelni köteles az adóhatóság.
- [51] A határozathozatali határidőt azonban kevés ügyben sérti meg az adóhatóság. Ezt támasztja alá a NAV által az Alkotmánybíróság rendelkezésére bocsátott alapos statisztikai kimutatás, amely a 2017-2019. évek adatait dolgozza fel. Ebben a három évben összesen 58 490 adóellenőrzést folytatott le a NAV. Ebből átlagosan 1,26%-ot (736 db) zárt le határidőn túl meghozott, adóbírságot tartalmazó határozattal. Az arány minden egyes évben csökkent. Az elemzett három évben összesen 27 929 adóbírságot tartalmazó határozatot hozott a NAV. Ehhez képest a határidőn túl meghozott, adóbírságot tartalmazó határozatok átlagos aránya 2,64% volt, ami minden egyes évben csökkent. A késedelem mértéke alapján is csoportosította a NAV a döntéseket. Elválasztotta egymástól az 1-5 nap (1. kategória), 6-10 nap (2. kategória), 11-20 nap (3. kategória) és a 20 nap

feletti (4. kategória) túllépéseket. A szóban forgó három évben a határidőn túl meghozott, adóbírságot tartalmazó határozatok közül 226 esett az 1. kategóriába, 97 esett a 2. kategóriába, 85 esett a 3. kategóriába és 328 esett a 4. kategóriába. Megjegyzendő, hogy utóbbi időintervallum önmagában véve is széles skálát takar, hiszen felülről nyitott.

- [52] A NAV határozathozatali fegyelmét tanúsítja a Kúria állásfoglalása is. Eszerint viszonylag csekély számú felülvizsgálati ügyben merült fel az elmúlt években a határozathozatali határidő adóhatósági megsértése azzal, hogy a Kúria az ellenőrzési határidők elmulasztására is kitért.
- [53] A határozathozatali határidővel kapcsolatban volt olyan ügy, amelyben a határidő túllépése nem volt megállapítható (Kúria Kfv.I.35.046/2018/10. számú ítélet). Olyan ítéletet is hozott a Kúria, amiben kimondta, hogy a bíróság által megismételtetett eljárásban az alapeljárás határidő sérelme már nem vizsgálható (Kúria Kfv.I.35.096/2018/9. számú ítélet). Egy másik döntésében arra adott iránymutatást a Kúria az elsőfokú bíróságnak, hogy az ne a mulasztási bírságot, hanem az adóbírságot vizsgálja a kapcsolódó vizsgálat határidejével kapcsolatban (Kúria Kfv.I.35.262/2019/9. számú végzés). Az Abh2. alapját képező ügyben a Kúria hatályon kívül helyezte az adóbírságot, mert a határozathozatali határidő közel hét hónappal sérült (Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítélet).
- [54] Ezek alapján állásfoglalásában azt állapította meg a Kúria, hogy „összetett vizsgálatot folytat le a határidő túllépésével kapcsolatban. Elsősorban annak mértékét és kihatását vizsgálja a felperesi joggyakorlásra, különös tekintettel a tisztességes eljárás alkotmányos követelményeinek érvényesülésére.” (Kúria állásfoglalása 3. oldal)
- [55] 4. Az Alkotmánybíróság összefoglalta, hogy a fentiekben áttekintett szabályozási környezetből és annak hatósági, illetve felsőbbbíróági gyakorlatából – a XXVIII. cikk (1) bekezdésétől eltérően – milyen alkotmányjogi következtetések vonhatók le az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jog tartalmára nézve.
- [56] 4.1. Az adóigazgatási eljárás Alaptörvényre visszavezethető sajátosságai közé tartozik, hogy azt a költségvetési gazdálkodás alapelvei [Alaptörvény N) cikk (1) bekezdés] és a közteherviselési kötelezettség [Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdés] markánsan megkülönbözteti az általános hatósági eljárástól. A 2018. január 1-jén hatályba lépett reform is leképezte ezt, amikor önálló jogszabályi alapokra helyezte az adóeljárást (lásd: Air. és Art.). A régi és az új rezsim is tiszteletben tartotta, illetve tartja az adóigazgatási eljárás tagolt szerkezetét, amelyben a második rész szolgál a jellemzően összetett, sok munkaidőt igénylő adóügyekben való döntéshozatalra.
- [57] Az adóbírságot tartalmazó határozat meghozatala sem kaphat felmentést az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése alól; azt is észszerű határidőn belül kell intéznie az elsőfokú adóhatóságnak. Az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jog azonban nem a törvényben rögzített határidőn belüli határozathozatalt oltalmazza. Ez a részjogosítvány ugyanis nem a törvényi határidőket veszi alapul, hanem belőle következik a döntéshozatal időbeliségének alapjogi determináltsága. Azt a követelményt támasztja a hatósági ügyintézésrel szemben, hogy az adóbírságot tartalmazó adóhatósági döntés ne bármikor meglepetésként érhesse az adózót, hanem azt várható időn belül hozzák meg. A határozat időtartamával szembeni észszerűségi elvárás tehát azt célozza, hogy kiszámíthatóvá váljon az adózó számára a hatósági működés. Az ellenőrzési jegyzőkönyv kézbesítése és az elévülési idő közötti időtartamban a hatóság nem akármikor hozhatja meg az adóbírságot tartalmazó határozatát, hanem olyan időben, amely az ügy objektív tényei alapján indokolt. Ez nem feltétlenül esik egybe a fő szabály szerint betartandó törvényi határidővel, mégis időbeli kiszámíthatóságot garantál. Az ügyintézési határidőt megállapító szakjogi szabály, amely egy fontos törvényi garancia, az Alaptörvény XXIV. cikk érvényesítésére hivatott, ám a részjogosítvány tartalmát nem ez adja.
- [58] Az Alkotmánybíróságnak következetes a gyakorlata azzal kapcsolatban, hogy a jogállamiságnak [Alaptörvény B) cikk (1) bekezdés] nélkülözhetetlen eleme a jogbiztonság. „A jogbiztonság az állam – és elsősorban a jogalkotó – köteletségévé teszi annak biztosítását, hogy a jog egésze, részterületei és az egyes jogszabályok is világosak, és egyértelműek legyenek. Működésüket tekintve kiszámíthatónak és előreláthatónak kell lenniük a norma címzettjei számára. A jogbiztonság nem csupán az egyes normák egyértelműségét követeli meg, de az egyes jogintézmények működésének kiszámíthatóságát is.” [Lásd az Alaptörvény hatálybalépését követően először: 31/2012. (VI. 29.) AB határozat, Indokolás [25]; egyik legutóbbi döntés: Abh2., Indokolás [68]]
- [59] A jogbiztonságból fakadó kiszámíthatóság követelményét minimálisan az biztosítja az adózó számára, hogy az adóhatóság az ellenőrzést lezáró jegyzőkönyv önálló fejezetébe foglalja a várható adóbírság alapját és azokat a szempontokat, amelyeket a bírságmérték meghatározásakor mérlegelés alá fog vonni a hatósági eljárásban.

Az adózó erre felkészülhet, észrevételeit előadhatja. Azt is figyelembe kell venni, hogy mindaddig, amíg az adóbírságot ki nem szabják és az azt megállapító határozat (első- vagy másodfokon) véglegessé nem válik, nincs kötelezettsége megfizetni. A késedelmes kiszabás tehát kvázi halasztott fizetési kötelezettséggel jár együtt minden esetben.

- [60] 4.2. Az elmulasztott határidő jogi természetével és egyéb jellemzőivel kapcsolatban az Alkotmánybíróság arra mutat rá, hogy ügyintézési, azaz eljárási határidőről van szó. Elmulasztása nem jár együtt automatikusan a határozathozatali lehetőség elenyészésével. Az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jog azonban ezt is keretek közé szorítja. Az Alkotmánybíróság utal arra, hogy az anyagi jogi természetű határidők elmulasztásának más jogkövetkezményei vannak {lásd legutóbb: 9/2020. (V. 28.) AB határozat, Indokolás [41]–[42]}.
- [61] 4.3. Ezeket követően az Alkotmánybíróság a kiszabott közigazgatási szankció karakterét vizsgálta. Az adóbírság jogi karakterét áthatja a represszió. Az adóhatóságot a közigazgatási szankcionálás kifejezett szándéka vezérli. Egyrészt meg kívánja torolni a múltban előállt jogsértő adózói magatartást, másrészt prevenciót akar gyakorolni a jövőre nézve. Az adóbírság megfizetésének kötelezettsége tehát nem a közteherviselési kötelezettségből [Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdés] fakad. A kiegyensúlyozott és a fenntartható költségvetési gazdálkodás elvével [Alaptörvény N) cikk (1) bekezdés] sem támasztható alá, mert az adóbírság funkcióján kívül esik ezeknek a fiskális céloknak az elérése. Ezeken felül a költségvetés érdeke pontosan azt diktálná, hogy minél rövidebb időn belül szabják ki az adóbírságot azért, hogy az minél hamarabb befizetésre kerüljön vagy végrehajthatóvá váljon. Az Alaptörvény előbbiekben felhívott bekezdései tehát nem legitimálják az adóbírság határidőn túl történő kiszabását. Ugyanakkor ez nem jelenti egyben azt is, hogy a költségvetés fenntarthatóságát és kiegyensúlyozottságát ne érintené az adóbírság kiszabását megalapozó adózói magatartás, illetve az adóbírság kiesése a bevételi előirányzatokból. Az Európai Unió egységes belső piacának szabályozása ugyanis a gyakorlatban – elsősorban a közösségen belüli áfa ügyletek körében – lehetőséget teremt a jelentősebb volumenű adóelkerülést célzó adózói magatartások növekedésének, valamint megnehezíti és időigényesebbé teszi a megalapozott és jogszerű tagállami adóellenőrzést. Mindennek adott esetben jelentős negatív hatása lehet a költségvetési tervek érvényesülésére és ezen keresztül az állam gazdálkodására. Következésképpen az Alkotmánybíróság azt is megjegyzi, hogy az adóbírság kiszabásakor az Alaptörvény N) cikkében rögzített elvekre is figyelemmel kell lenni.
- [62] A fentiek miatt minden olyan esetben, amikor a (meghosszabbított) határozathozatali határidőn túl adóbírságot szab ki az elsőfokú adóhatóság, gondosan köteles mérlegelni, hogy a törvénysértés ellenére az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogot maga, hatóságként tiszteletben tartotta-e. A törvényi határidő és az Alaptörvény szerinti észszerű határidő megsértése ugyanis fogalmilag nem esik egybe. Ugyanakkor az is hangsúlyozandó, hogy az adóhatóságot a törvények kötik. Mindazonáltal valamely törvénysértés nem minősül automatikusan alaptörvény-sértésnek is.
- [63] Az Alkotmánybíróság már az Abh2.-ben is hangsúlyozta: „A szakjogági élő jognak harmóniában kell állnia az Alaptörvénnyel, amelynek tartalmát az Alkotmánybíróság bontja ki hatásköreinek gyakorlása során. A testület rámutat arra, hogy a fentiek szerinti alapjogi tartalom ott hatol be az adójogi értelmezésbe, ahol lehetőség van különös méltánylást érdemlő okból mérsékelni vagy elengedni az adójogi szankciót.” (Abh2., Indokolás [107])
- [64] Az Alkotmánybíróság emlékeztet arra, hogy a régi Art. 171. § (1) bekezdése, illetve az Art. 219. § (1)–(2) bekezdése hivatalból is lehetővé teszi az adóbírság mellőzését, amelyhez az ügy összes körülményét mérlegelni kell. Ellentétben tehát azzal az adóhatósági állásponttal, amely szerint a hatóság a jelenleg hatályos szabályozás szerint nem tudja figyelembe venni a határozathozatalra előírt határidő elteltét a mérlegelési szempontok között, az Alkotmánybíróság hangsúlyozza, hogy erre nem csak lehetősége van, hanem egyenesen köteles lefolytatni az alapjogi tartalomnak megfelelő mérlegelést. Ez egyszerre feladata (kötelezettsége) és joga is az adóhatóságnak, ami a független és pártatlan közigazgatási bíróság törvényességi kontrollja alatt áll és ennek a keretében maga a bíróság is fokozott felelősséget visel azért, hogy a törvényesség mellett a jogállamiság követelményei és az alapjogi elvárások is érvényre jussanak.
- [65] Az Alkotmánybíróság – az Abtv. 46. § (3) bekezdése alapján – a rendelkező rész 1. pontja szerinti alkotmányos követelményt fűzte a jelenleg hatályos Art. 219. §-ához, annak érdekében, hogy az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése részét képező jogbiztonság, valamint a XXIV. cikk (1) bekezdése részét képező észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jog érvényre jusson azokban az adóigazgatási eljárásokban, amelyekben az elsőfokú adóhatóság adóbírságot szabna ki törvényi határidőn túl.

- [66] Az elmúlt három év statisztikai adatai azt vetítik előre, hogy bár szó sincs az ügyek tömeges elhúzódsáról, valószínűsíthető, hogy a jövőben is felmerül majd azon adózók alapjogi jogvédelem iránti igénye, akiknek/ amelyeknek adóbírságot tartalmazó határozatát késedelmesen hozzák meg. Figyelemmel arra, hogy a határozathozatali határidőre, továbbá az adóbírság kiszabása mellőzésére vonatkozó törvényi szabályozás, valamint az arra épülő hatósági gyakorlat koncepcionálisan semmit sem változott 2018. január 1-jével, nem volt akadály annak, hogy az Alkotmánybíróság a régi Art. 171. § (1) bekezdése helyett az Art. 219. §-ához fűzze az alkotmányos követelményt. Egyebekben a régi Art. 171. § (1) bekezdését is az alkotmányos követelményben megfogalmazott tartalommal kell értelmezni.
- [67] A fent kifejtettekből az az alkotmányos követelmény fogalmazható meg, hogy az adóhatóság az adóbírság kiszabásakor köteles hivatalból vizsgálni, hogy elsőfokú határozatát a törvényi határidőn túl, de még észszerűnek minősülő határidőn belül hozta-e meg. Ha azon kívül határozott, vagyis hivatalból folytatott vizsgálódása eredményeként azt állapítja meg, hogy a törvényi határidő megsértésén túl a határozata meghozatala észszerűtlenül hosszú időt vett igénybe, úgy az adóhatóság az adózónak okozott sérelemmel arányos mértékben mérsékelni köteles az adóbírság mértékét vagy akár mellőzheti is annak kiszabását, ha az adózó előadásai alapján arra a következtetésre jut, hogy az adózó jelentős sérelmet szenvedett el a határozathozatal elhúzódsá miatt. A mérlegelés elvégzését szükséges megjeleníteni a döntés indokolásában.
- [68] A következő pontban az Alkotmánybíróság sorra vette azokat az objektív szempontokat, amelyek vizsgálata alapján különösképpen megítélhető, hogy észszerűtlenül hosszú időt követően vagy még észszerű határidőn belül hozott-e adóbírságot tartalmazó elsőfokú határozatot az adóhatóság a törvényi határidőn túl.

## V.

- [69] Az indítvány nem megalapozott.
- [70] 1. Az Alkotmánybíróság először felidézte az egyedi ügy releváns körülményeit.
- [71] Az indítványozóval szemben hivatalból folytatott ellenőrzést lezáró jegyzőkönyv III. fejezete tartalmazza az adóbírság forintban kifejezett alapját, valamint az adóbírság mértékére vonatkozó törvényi szabályozást és utal a mérséklés, illetve a kiszabás mellőzése szempontjait meghatározó szabályra [rég Art. 171. § (1) bekezdés]. Az ellenőrzés a 60 oldalas jegyzőkönyv 2017. január 10-i postára adásával befejeződött. A határozathozatali határidő két nappal később vette kezdetét, amikor a jegyzőkönyvet sikeresen kézbesítették az indítványozónak. Az indítványozó 2017. január 27-én postára adta a jegyzőkönyvre tett észrevételét, amit az adóhatóság 2017. január 31-én érkezett. Az indítványozó észrevételében az ellenőrzési határidő megsértésével kapcsolatban adta elő érveit és egyéb kifogásokat emelt. Megjegyzendő, hogy alkotmányjogi panaszában már nem az ellenőrzési határidő megtartását sérelmezte.
- [72] Az elsőfokú hatósági eljárásban a törvényi szabályoknak megfelelően 2017. március 1-jén kelt végzéssel 30 nappal meghosszabbították a régi Art. 128. § (1) bekezdése szerinti 60 napos határozathozatali határidőt. Ezt azzal indokolták, hogy az indítványozó által benyújtott észrevételben foglaltak értékelése vált szükségessé. A meghosszabbított határidő utolsó napja 2017. április 12. volt. Ezt az elsőfokú adóhatóság 9 nappal mulasztotta el, amit rögzített az 54 oldalas határozata indokolásának elején. Az adóbírság kiszabását a hatóság nem mellőzte. A bírság mértékét az általános 50% helyett 25%-ban határozta meg a megbízható adózói minősítésre tekintettel. Az adóbírság összege így 10 952 000 Ft lett. Az adóbírság mértéke megállapításánál az elsőfokú adóhatóság nem értékelte, hogy a határozathozatali határidőt elmulasztotta. Azt azonban rögzítette határozatában, hogy a meghosszabbított határidőn túl hozta meg érdemi döntését, és azt is, hogy az adóhatóság jogi álláspontja szerint ez az ügyintézési határidő nem jogvesztő.
- [73] Az indítványozó fellebbezésére eljáró másodfokú adóhatóság az elsőfokú határozatot hatályában fenntartotta. Döntésében rögzítette, hogy a 25%-os mértékű adóbírság további mérséklése, vagy kiszabásának mellőzése nem indokolt, tekintettel arra, hogy az indítványozó nem tanúsította a tőle elvárható magatartást [vesd össze: régi Art. 171. § (1) bekezdés].
- [74] 2. Az előzőeket áttekintve az Alkotmánybíróság megállapította: az adóhatóság annak ellenére nem vizsgálta, hogy az elsőfokú határozatot észszerűnek minősülő határidőn belül hozták-e meg, hogy túllépte a határozathozatali határidőt. Elmulasztotta vizsgálni az olyan objektív tényeket, mint amilyen például az adóügy összetett-



sége, a túllépés mértéke és a határidő-hosszabbítás jellemzői. Ezeken felül azt se vizsgálta, hogy az adózó előre láthatta-e, hogy adóbírság kiszabása milyen szempontok alapján várható.

- [75] 2.1. A hatósági határozatok közvetlenül nem támadhatók alkotmányjogi panasszal az Alkotmánybíróság előtt az Abtv. 27. §-a értelmében. A valódi panasz a bírói döntéssel szemben nyújtható be. Az Alkotmánybíróság csak akkor semmisítheti meg a bírói döntéssel felülvizsgált hatósági döntéseket, ha magát a támadott bírói döntést megsemmisíti [vesd össze: Abtv. 43. § (4) bekezdés]. A közigazgatás törvényessége felett elsősorban a közigazgatási bíróság őrökdi. Az indítványozó a Kúria ítéletét sérelmezte, ami helyt adott a NAV felülvizsgálati kérelmének és az indítványozó keresetét az adóbírság körében is elutasította. Az Alkotmánybíróságnak ezért azt kellett vizsgálnia, hogy a támadott ítélet sérti-e az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése részét képező észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogot, amiből az Alkotmánybíróság levezette az alkotmányos követelményt. A vizsgálatot annak a szellemében folytatta le a testület, hogy „a hatósági döntéseket felülvizsgáló közigazgatási bíróságok nem kötelesek az alapjogi dogmatikát és terminológiát használni határozataik szövegezésekor. Ugyanis a szakjogágak fogalomkészlete szerint ítéleznek. Döntéseiket azonban úgy kell megfogalmazniuk, hogy tartalmuk lefordítható legyen az alkotmányjog nyelvére. [...] Felismerhetőnek kell lennie, hogy a bíróság határozatában értő módon felfigyelt az alapjogi összefüggésekre, és amikor tartalmat adott a perben alkalmazandó jognak, akkor döntése indokolásában kifejezte az alapjogilag értékelendő mérlegelési szempontokat.” (Abh2., Indokolás [108])
- [76] Az Alkotmánybíróság jelen határozat indokolásának 1/2.3. pontjában (Indokolás [7] és köv.) idézte a sérelmezett kúriai ítélet [20]–[21] bekezdéseit. Az ott írtak lényege az, hogy a Kúria röviden értékelte, hogy az indítványozó ügyében a törvényi határidőt csak 9 nappal lépték túl. Rámutatott továbbá arra, hogy ezzel szemben abban a másik ügyben (Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítélet), amelyben a Kúria hatályon kívül helyezte az adóbírságot, közel hét hónappal sértették meg a határozathozatali határidőt. A Kúria kifejezetten rögzítette, hogy alkalmazta az akkor rendelkezésre álló Abh1.-t és Abh2.-t. Ezek értelmezése útján törvénykezett úgy, hogy a 9 napos késedelem nem vezet az adóbírság mellőzésére.
- [77] 2.2. Az adóigazgatási eljárásban hozott elsőfokú határozat adóbírság megfizetéséről rendelkezett a meghosszabbított határidőn túl. Ez aggályokat vet fel. Az általánosítás magas foka következtében – a törvényi határidővel ellentétben – az észszerű határidő nem éles cezúrával határolt időbeli sávot jelöl ki a határozathozatalra, ahogyan azt fentebb megállapította az Alkotmánybíróság. Sokkal inkább egy olyan intervallumot határol be, amelyben az idő múlása fokozatosan, egy átmeneti szakasz után teszi észszerűtlenül hosszúvá a döntés időtartamát. A kérdés a konkrét ügyben arra szűkül le, hogy a 9 napos túllépés még e sávon belül található vagy már azon kívül helyezkedik el.
- [78] A 9 napos túllépés a meghosszabbított, 90 napos ügyintézési határidőnek pontosan 10%-át jelenti. A NAV állásfoglalásában alkalmazott négy kategória közül a másodikba tartozik a túllépés mértéke, amivel együtt 99 napon belül hozta meg határozatát az elsőfokú adóhatóság az indítványozó ügyében. Ezzel a késedelemmel nem váltott időbeli léptéket az ügy elintézése. Nem olyan késedelemről van szó, amit célszerű lenne napok helyett hetekben, hónapokban vagy esetleg években kifejezni. A 4. kategóriába tartozó ügyek többségéről ez már aligha lenne elmondható.
- [79] Az Alkotmánybíróság az indítványozó ügyének összetettségével kapcsolatban objektív tényekre emlékeztet. Terjedelmes jegyzőkönyv alapján hozták a szintén terjedelmes elsőfokú határozatot, amelyben számos gazdasági eseményt, kapcsolódó vizsgálati anyagot, szerződést, nyilatkozatot és tanúvallomást értékelt az adójogi szempontból. A kiszámíthatóság követelményével összefüggésben hangsúlyozandó, amit az ellenőrzést lezáró jegyzőkönyv III. fejezete tartalmazott, továbbá az, hogy az indítványozó ügyében az észrevétel értékelése érdekében, szabályszerűen indokolva hosszabbították meg a határozathozatali határidőt.
- [80] Ezek alapján az Alkotmánybíróság azt állapította meg, hogy az indítványozó ügyében a meghosszabbított ügyintézési határidő lejártát 9 nappal követően hozott, adóbírságot tartalmazó adóhatósági határozatot hatályában fenntartó kúriai döntés nem áll ellentétben az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való joggal, mert az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése alapján az egyedi ügy konkrét körülményei között nem tekintendő észszerűtlenül hosszúnak a 99 napos ügyintézési időtartam. A törvényi határidő kisebb mértékű túllépésével az adóhatóság nem tette időben kiszámíthatatlanná az összetett adóügy intézését, miközben az adózó előre láthatta, hogy adóbírság kiszabása várható és tisztában volt a bírságkiszabás szempontjaival is.

- [81] A III. részben (Indokolás [18]) feltett kérdésre azt a választ kell tehát adni a jelen ügyben, hogy nem sérti az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogot az a kúriai döntés, amely úgy értelmezi az alapul szolgáló adójogszabályokat, hogy az azokban rögzített határozathozatali (60 napos), illetve meghosszabbított (+30 napos) határozathozatali határidő néhány nappal való túllépése önmagában nem zárja ki az adóbírság kiszabását olyan konkrét körülmények között, mint amilyenek az alapügyet jellemzik. A Kúria terhére azt nem lehet értékelni, hogy más értelmezéssel jutott ugyanerre az eredményre.
- [82] 3. Mindezek alapján a támadott kúriai ítéletről nem volt megállapítható az indítvány alapján, hogy túlterjeszkedett volna az alkotmányos értelmezési tartományon, ezért az Alkotmánybíróság a rendelkező rész 2. pontja szerint elutasította az alkotmányjogi panaszt.

## VI.

- [83] Az Alkotmánybíróság a határozat Magyar Közlönyben történő közzétételét az Abtv. 44. § (1) bekezdésének második mondata alapján, a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] részjogosítványát képező észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jog alkotmányjogi jelentőségére és az alkotmányos követelmény megállapítására tekintettel rendelte el.

Budapest, 2020. november 10.

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

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Czine Ágnes*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Dienes-Oehm Egon*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Handó Tünde*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Horváth Attila*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó*  
előadó alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Juhász Imre*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Juhász Miklós*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Pokol Béla*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Salamon László*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Schanda Balázs*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Szabó Marcel*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Szalay Péter*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Szívós Mária*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Czine Ágnes alkotmánybíró párhuzamos indokolása*

- [84] Egyetértek a rendelkező részben foglaltakkal, az indokolást illetően fontosnak tartom kiemelni a következőket.
- [85] 1. A határozat egyértelművé teszi, hogy az Alaptörvény XXIV. cikke önálló, az ügyintézés alapjogaként ismeri el a fair hatósági eljáráshoz való jogot.
- [86] Az Alkotmánybíróság gyakorlatában a fair eljárás egy olyan minőséget jelent, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembe vételével lehet csupán megítélni. Ebből következően egyes részletszabályok hiánya miatt éppúgy, mint valamennyi részletszabály megalkotásának dacára lehet egy eljárás méltánytalan, igazságtalan vagy nem tisztességes {3303/2020. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [50]; 3003/2019. (I. 7.) AB határozat, Indokolás [25]}. Ezeket az általános szempontokat az Alkotmánybíróság a tisztességes bírósági eljáráshoz való joggal összefüggésben dolgozta ki, ugyanakkor a testület egyértelművé tette azt is, hogy jogállami keretek között a „tisztességes” karakter minden közhatalom erejével felruházott eljárással szemben követelmény. Ezért a sajátosságok figyelembe vétele mellett, de a hatósági eljárásban is meg kell jelennie a fair eljárás követelményeinek {3223/2018. (VII. 2.) AB határozat, Indokolás [28]}.
- [87] 2. Az Alkotmánybíróság a tisztességes bírósági eljárással összefüggésben több döntésében rámutatott: az alkotmányossági vizsgálat fókuszában az a kérdés áll, hogy az eljárás egésze szempontjából történt-e olyan beavatkozás, amely az eljárás tisztességtelenségét eredményezi {3305/2020. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [51]}. Az Alkotmánybíróság hangsúlyozza ezért: „Az eljárás egyes elemeinek törvénysértő volta önmagában nem eredményez szükségképpen alaptörvény-ellenességet, és – mivel eljárása során az Alkotmánybíróság előtt mérceül kizárólag az Alaptörvény áll –, csak alapos alkotmányjogi mérlegelés után dönthető el, hogy [...] egyes szabálysértések, akár külön-külön, akár összességükben alaptörvény-ellenességhez vezettek-e.” {3145/2015. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [50]}
- [88] Ebből következően az esetleges eljárási hibák önmagukban nem vezetnek szükségképpen a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog sérelmének megállapítására {lásd különösen: az eljáró bírói tanács tagjaiban bekövetkezett változás kapcsán: 3145/2015. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [32]; ügyelosztási rendbe foglalt helyettesítési rendtől eltérő átszignálás kapcsán: 3118/2019. (V. 29.) AB határozat, Indokolás [32]; kizárólagos illetékességi szabály megsértése kapcsán: 3305/2020. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [70]}.
- [89] A fentiek alapján megállapítható, hogy a tisztességes bírósági eljáráshoz való joggal összefüggésben az Alkotmánybíróság következetes gyakorlatot folytat: nem törvényességi szempontú vizsgálatot végez, és nem egyszerű felülvizsgálati fórumként jár el, ezért az esetleges eljárási hibák önmagukban nem feltétlenül vezetnek a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog sérelmének megállapítására.
- [90] 3. Az Alkotmánybíróság több határozatában vizsgálta a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog korlátozhatóságának mércéit. Ezzel összefüggésben – általánosságban arra mutatott rá –, hogy a tisztességes eljáráshoz való jog olyan abszolút jog, amellyel szemben nem létezik mérlegelhető más alapvető jog vagy alkotmányos cél, mert már maga is mérlegelés eredménye {például: 3003/2019. (I. 7.) AB határozat, Indokolás [28]}. A tisztességes eljáráshoz való jog egyes részjogosítványainak az érvényesülését, valamint azok Alaptörvénnyel való összhangját ugyanakkor az Alkotmánybíróság jellemzően az általános alapjogvédelmi teszt alkalmazásával vizsgálja {3031/2017. (III. 7.) AB határozat, Indokolás [61]}.
- [91] Hangsúlyozta ugyanakkor az Alkotmánybíróság azt is, hogy emellett a főszabályként alkalmazandó alkotmányossági mérce mellett azonban egyes alapjogok esetében további kritériumok határozhatók meg, amelyek egyrészt ezt az általános mércét az illető jog tartalmához igazítva konkretizálják, másrészt, amelyek konkrét voltokban sokkal inkább állandó és saját tartalmi ismérvekkel határozzák meg az adott alapjog lényeges tartalmát a viszonyítással dolgozó általános szabály helyett {3003/2019. (I. 7.) AB határozat, Indokolás [29]; 3001/2020. (II. 4.) AB határozat, Indokolás [42]}.
- [92] Ezekben az esetekben a tisztességes eljárásból fakadó egyes követelmények (részjogosítványok) keretén belül alakítandó ki olyan ismérvszisztem, amely a korlátozásnak az alkotmányos szempontrendszerét kijelöli. Ez a szempontrendszer pedig jellemzően igazodik az adott eljárás sajátosságaihoz, és az adott eljárási szak sajátos eljárási szabályaihoz is.
- [93] Összességében tehát megállapítható, hogy az Alkotmánybíróság az egyes részjogosítványokból fakadó garanciákat – igazodva az egyes részjogosítványhoz kapcsolódó alapjogi teszthez –, mindig az adott eljárásfajta

keretein belül vizsgálja. Az Alkotmánybíróság jellemzően az adott eljárás egészének a figyelembevételével értékeli, hogy az eljárás tisztességes volt-e {3305/2020. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [45]}.

- [94] 4. Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdéséből fakadó észszerű határidőn belüli befejezéshez való joggal összefüggésben – különösen a büntetőeljárások vonatkozásában – egyértelmű gyakorlattal rendelkezik.
- [95] Ennek lényege szerint e részjogosítvány vizsgálatakor is alkalmazni kell azt az alkotmányos megközelítést, amely szerint egyszerre kell megítélni a bírósági eljárás egészét és egyes részelemeit annak érdekében, hogy az eljáró bíróságnak a vád észszerű határidőn belüli elbírálására irányuló törekvése megállapítható legyen. Amennyiben a vizsgált bírósági eljárás cselekményeiből, a per történetéből arra lehet következtetni, hogy a bíróság nem tartotta szem előtt az észszerű határidőn belüli elbírálás alaptörvényi követelményét, akkor az adott büntetőeljárás elhúzódása, az érintett bíróság tétlensége, az ún. inaktivitás következtében – az eljárás időtartamától függetlenül – megállapítható. Ennek alapján egy abszolút értelemben rövid időtartamú büntetőeljárás is lehet elhúzódó, ha a büntetőeljárás tényeiből nem állapítható meg az eljáró bíróságok azon erőfeszítése, amely arra irányul, hogy a vádról a tisztességes eljárás követelményrendszerének szem előtt tartása mellett mielőbb döntést hozzanak. A büntetőeljárás időtartama – a büntetőeljárásra vonatkozó törvény betartása esetén is – sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdését, ha abban az eljáró bíróságoknak felróható indokolatlan tétlenségi időszakok tapasztalhatók és a büntetőper kirívó hosszát az ügy bonyolultsága sem indokolja {2/2017. (II. 10.) AB határozat, Indokolás [82]}.
- [96] Az Alkotmánybíróság az észszerű határidőn belüli befejezés jogával összefüggésben alapvetően azt az alkotmányos követelményt érvényesíti, hogy az eljárás elhúzódása akkor vezet az eljárás tisztességtelenségére, ha nem állapítható meg az eljáró bíróságok azon erőfeszítése, amely arra irányul, hogy mielőbb döntést hozzanak.
- [97] 5. A fenti szempontok, úgy gondolom, a tisztességes hatósági eljáráshoz való joggal összefüggésben is megfelelően irányadók. Az Alaptörvény XXIV. cikkéből fakadó alkotmányos követelmény lényege ezért, hogy a hatóságok az eljárást észszerű időn belül fejezzék be. Különösen azokban az ügyekben, amelyekben a hatóságok olyan eljárást folytatnak le, amely szankció kiszabásához vezethet, az adott eljárás keretei között észszerű gyorsasággal járjanak el.
- [98] A fentiekből következően az alkotmányos vizsgálatnak arra kell kiterjednie, hogy a hatóságok az adott eljárás szabályozási környezetére és az eljárás körülményeire figyelemmel az észszerű ügyintézéshez való jog sérelmét megvalósítva jártak-e el. Erre tekintettel, úgy gondolom, hogy a tisztességes eljáráshoz való jog sérelmének vizsgálata körében nem annak van meghatározó jelentősége, hogy az eljáró hatóság megsérti-e az ügyintézési határidőt, mert ez a körülmény az alkotmányos szempontok körében az egyik értékelendő szempont, hanem annak, hogy az eljárás egésze tekintetében megállapítható-e az eljáró hatóságok azon erőfeszítése, amely arra irányul, hogy mielőbb döntést hozzanak.

Budapest, 2020. november 10.

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Czine Ágnes*  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Juhász Imre* alkotmánybíró különvéleménye

- [99] A határozat rendelkező részével és részben annak indokolásával nem értek egyet, így a többségi határozatot nem támogatom, az alábbiak szerint.
- [100] A többségi határozat indokolása nagyon fontos, a törvényi rendelkezések primátusát, ezen keresztül a jogállam elveinek és garanciáinak tiszteletben tartását hangsúlyozó tételeket tartalmaz, amelyekkel természetesen egyet értek. Ugyanakkor úgy ítélem meg, hogy a többségi határozatban a konkrét ügyre – ezen elvekből – levont következtetések, különösen az alkotmányos követelmény elfogadása nem szolgálja a jogállam elveinek és garanciáinak tiszteletben tartását.
- [101] A tárgyi alkotmányos követelmény – álláspontom szerint – sajnos nem azt az üzenetet hordozza, hogy nem lehet a törvényi határidőt jelentősen átlépni, hanem azt, hogy nem jár (alkotmányjogi) jogkövetkezménnyel



a törvényi határidő túllépése. Ez azonban nem felel meg a tisztességes hatósági eljárás követelményének. E téves értelmezés elvezethet oda, hogy a többségi határozat okán a bírósági eljárásokkal összefüggésben sem lehet alkotmányjogi jogkövetkezménye az eljárás észszerűtlenül hosszú idő alatt történő lefolytatásának. Véleményem szerint ennek káosz és a jogrend fellazulása lesz az eredménye, annak ellenére, hogy nyilván nem ez a cél vezérelte a többséget a határozat elfogadásakor.

- [102] Hasonló üzenettel bír, és emiatt nem tudtam támogatni a 2. rendelkező részi pontot, azaz a Kúria határozata alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére vonatkozó indítvány elutasítását sem. Utóbbi vonatkozásában szeretném hangsúlyozni – elvileg is, és egy az ezzel az ügygel párhuzamosan vizsgált más hasonló panaszra tekintettel is –, hogy a jelen ügyben a törvényi határidő túllépése napjainak száma nem releváns, mert az Alkotmánybíróság döntései az egyedi ügyekben is előremutatóak, és meghatározzák az adott terület joggyakorlatának alakulását.
- [103] Meggyőződésem, hogy a határozatnak az Alaptörvény R) cikk (2) bekezdésében rögzített elvből kellett volna kiindulnia, és ezt kellett volna következetesen követnie. A többségi határozat azonban elsősorban az Alaptörvény N) cikkével összefüggésben értékelte az Alaptörvény sérelmét.
- [104] A jogállamiság legfőbb őre Magyarországon az Alkotmánybíróság, amely az Alaptörvény R) cikk (2) bekezdésében rögzített elvből levezetve, esetről esetre meg kell, hogy állapítsa: A jogállamiság axióma-szerű követelménye, hogy a törvényeknek és más jogforrásoknak a rendelkezéseit a jogalkalmazók pontosan kövessék és tartsák be.
- [105] Hangsúlyozom, hogy az esetleges joghézagok, illetve jogértelmezési kérdések tekintetében a Kúriának vannak a joggyakorlat egységesítésével kapcsolatos jogkörei. Az Alkotmánybíróság pedig alkotmányos követelményt ugyan kimondhat, de ezzel jogot nem alkothat.
- [106] A jogalkalmazó csak akkor rendelkezik mérlegelési jogkörrel – akár anyagi jogi, akár eljárási jogi határidők esetén – ha a jogalkotó erre nézve kategorikus rendelkezésével egyértelműen felhatalmazza. (A határnapok tekintetében a szabályozás általában egyértelmű a tekintetben, hogy lehetőséget biztosít-e a jogalkotó, illetve milyen esetekben új határnap tűzésére.)
- [107] Fentiek alapján a jogállamiság követelményének az a megközelítés felel meg, hogy a jogszabályok – így az időtartamra, pl. a határidőkre vonatkozó szabályok is – mindenkire nézve (a természetes személyekre, a gazdasági, civil stb. szektorokban működő jogi személyekre, a közigazgatási szervekre és a bíróságokra is) kötelezőek.
- [108] A jogszabályok rendelkezhetnek olyan helyzetekről, amelyek a fenti egyértelmű kiindulási ponttól egyértelmű eltérést tesznek indokoltá. Ilyen rendelkezések lehetnek pl. veszélyhelyzet, vagy hasonló rendkívüli eseményekre vonatkozó speciális jogszabályi rendelkezések, keretszabályok (*vis major*).
- [109] Arra is rá kell mutatni, hogy a közigazgatási és bírósági döntések alanyai tekintetében ugyanakkor éppen a határozat rendelkező részének 1. pontjával ellentétes mozgás rajzolódik ki számos jogalkalmazási területen, a jogszabályi rendelkezések alapján. Ez a tendencia megfigyelhető a döntéshozó oldalán is. Még a polgári nemperes eljárások esetében is találhatóak erre példák: egyszerűsített eljárás esetén mind bizonyos cég típusok, mind egyes egyszerűbb működésű civil szervezetek a bíróság rendelkezésére álló rövid határidő eltelte után, a kért adatokkal automatikusan bejegyzésre kerülnek. Továbbá, ha a közjegyző a 3 munkanapos kibocsátási határidőt elmulasztja, a határidő utolsó napját követő munkanapon a MOKK rendszere útján a közjegyző nevében a fizetési meghagyás automatikusan kibocsátásra kerül.
- [110] Meggyőződésem szerint e mérleg elbillentésének támogatása már önmagában is ellentétes lenne a jogállamiság eszméjével és az Alaptörvényben foglalt egyes rendelkezésekkel. Az Alkotmánybíróság feladata, hogy a jogállamiság védelme érdekében határozatain keresztül a közigazgatási szerveket is a határidők fentiek szerinti tiszteletére hívja fel. Különösen igaz ez az olyan törvényi határidők esetén, amelyek hivatalból indult eljárások esetén alkalmazandóak.
- [111] Fentiek alapján csak olyan megközelítést tudtam volna támogatni, amely közigazgatási döntések esetén sem ad objektív ismérvek nélküli mérlegelési lehetőséget a fenti elvekkel és jogszabályi rendelkezésekkel ellentétesen.

Budapest, 2020. november 10.

Dr. Sulyok Tamás s. k.,  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
dr. Juhász Imre  
alkotmánybíró helyett

*Dr. Salamon László alkotmánybíró különvéleménye*

- [112] Az adóhatóság által az utólagos adómegállapításra irányuló eljárást lezáró, adóbírságot megállapító, de a rendelkezésre álló törvényi határidő túllépése mellett meghozott határozatok mikénti megítélése tekintetében a jogalkalmazásban nagyfokú bizonytalanság tapasztalható. Ennek okán a jelen ügy (és az ehhez hasonló ügyek) kapcsán magam is fontosnak tartom alkotmányos követelmény megfogalmazását a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog, és a jogbiztonság elve érvényesülésének biztosítása érdekében. A határozat rendelkező részének 1. pontjában foglalt alkotmányos követelmény megállapítását azonban csak lényegesen eltérő tartalommal tudtam volna támogatni, az alábbi okok miatt.
- [113] 1. Fontosnak tartom, hogy a hatóság vegye figyelembe a döntésének meghozatala során, hogy az általa elkövetett határidő-túllépés a „puszta” törvénysértésen felül egyben alkotmányjogi szempontból fontos garanciális előírás megsértését is jelenti, és ezért a saját törvénysértő eljárása tekintetében már ő maga jogosult és köteles legyen a határidő-túllépés szükséges konzekvenciáinak levonására. Ezzel összefüggésben szintén fontos a hatóság idevágó mérlegelési kötelezettsége szempontjainak meghatározása is.
- [114] Ugyanakkor koncepcionálisan elhibázott megoldásnak tartom, hogy a többségi határozat a hatósági méltányosság keretében kívánja kezelni a problémát.
- [115] Eleve problematikusnak tartom a méltányossági jogkör gyakorlásának konkrétan meghatározott esetre történő kötelező előírását. A mérlegelésen alapuló méltányossági jogkör ilyen jellegű szabályozását e jogkör természetétől idegennek tartom; az alkotmányos követelmény ebben a formában olyan mértékben avatkozik be e jogkör gyakorlásába, ami nézetem szerint már jogalkotásnak tekinthető. Az alkotmányos követelménynek annak értelmezésére kellene szorítkoznia, hogy érintheti-e az adóbírság kiszabásának lehetőségét a határozathozatali határidő elmulasztása.
- [116] Túlmenően az előbbieken a többségi határozat nincs tekintettel arra sem, hogy a törvény bizonyos esetekben [lásd régi Art. 171. § (1)–(2) bekezdések] – ráadásul az adózó magatartásának minősítése tekintetében éppen magának az adóhatóságnak a megelőző ellenőrzési eljárásban tett megállapításaira tekintettel – kizárja az adóbírság méltányosságból történő mérséklésének vagy elengedésének lehetőségét. Ezek a kógens törvényi előírások függetlenek attól, hogy az adóhatóság különben túllépte-e az eljárási határidőt, és ha igen, mennyivel. Az Alkotmánybíróságnak ezért olyan – akár összetett – követelményrendszert kellett volna előírnia a jogalkalmazás számára, amely az adózó személyétől és magatartásától függetlenül mindenki számára biztosítja a hatóság késedelmének azonos megítélését és a késedelem következményeinek azonos érvényesülését. Ebből adódóan nyilvánvalóan és különösen nem értek egyet az alkotmányos követelmény azon a szóhasználatával, amely az adóbírság mellőzésének (kivételes) lehetőségére utal; nézetem szerint az alkotmányosság szintjére felérő mértékű határidősértés esetén ez az adóhatóságnak nem pusztán lehetősége kellene legyen, hanem ilyen esetben indokolt, hogy az adóbírság ne legyen kiszabható. Egy ilyen tartalmú alkotmányos követelmény egyben annak előmozdítására is alkalmas lett volna, hogy az adóhatóság a legteljesebb mértékben az eljárási határidők megtartására törekedjen, az adóbírság jogkövetkezményének megállapíthatósága érdekében az eljárási határidő tiszteletben tartásában maximálisan érdekelt legyen. Az a megközelítés, amely lehetővé teszi, hogy egy hatóság – akár az ügy bonyolultságára, vagy éppen az ügyfél magatartására hivatkozva – a saját késedelmét a törvényi határidő megsértésének ténye ellenére „menthetővé”, döntését észszerű időben meghozottá nyilváníthassa, véleményem szerint ez ellen, valamint az Alaptörvény érintett rendelkezéseinek érvényesülése ellen hat.
- [117] 2. Azzal ugyan egyetértek, hogy a vizsgált fogalmak egymásnak nem szinonimái, mégis szükségesnek tartottam volna a „törvényi határidő” és „az észszerű határidőn” belüli döntéshez való jog kevésbé éles elhatárolását. Ez, a többségi határozatban foglalt értelemben ugyanis inkább már-már szembeállításként értelmezhető. Ezt nem csak azért nem tartom megengedhetőnek, mert a szembeállítás egyben a konkrét törvényi határidőnek (de akár általában az eljárási határidőknek) az észszerűség követelményének való megfelelés megkérdőjelezéséhez is elvezethet; jóllehet a törvényi határidők vélelmezetten eleve nem tekinthetők észszerűtlennek. (Ilyen irányú felvetés egyébként sem az indítványozó, sem pedig a jelen ügyben megkeresett jogalkotó, de még az adóhatóság részéről sem merült fel.) Ennél is fontosabb szempont azonban ezzel a megközelítéssel szemben, hogy a hatóság számára túlságosan megengedő, éles elhatárolás – valamint a többségi határozat által ahhoz kapcsolt, a hatóság számára biztosított széles mérlegelési jog – a gyakorlatban természetesen és bizonyosan a törvényi határidő(k) relativizálódását fogja eredményezni. Ez a jogbiztonság szempontjából legalább annyira elfogadhatatlan következmény, mint a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog szempontjából. Az alkotmányos követelmény ebben a formában ugyanis a későbbiekben akár az adóhatóság számára arra

adott „felhatalmazásként” is értelmezhető lehet, hogy a jogalkotó által egyébként elégségesnek tartott törvényi határidőt az utólagos adómegállapítási eljárás során szabadon felülmérlegelje; illetve még azt is szabadon határozza meg, hogy annak túllépéséhez milyen mértékű következmény társuljon, vagy társuljon-e egyáltalán.

- [118] 3. A jelen határozatban rögzített koncepció azáltal, hogy a határidő túllépésének az adóbírság megállapíthatóságára történő kihatásával kapcsolatos mérlegelést kizárólag a hatóság megítélésére bízta, egyúttal (e tekintetben legalábbis) kiüresíti a bírósági felülvizsgálatot is. A joggyakorlat – és ezt többé-kevésbé az Alkotmánybíróság gyakorlata is megerősíti – a hatósági mérlegelési vagy méltányossági jogkörben hozott döntést általában nem tekinti törvénysértés megállapítását esetlegesen megalapozó döntésnek; a bíróságok tartózkodnak azok felülbírálatától. Mivel pedig az Alkotmánybíróság nem végez ténybíráskodást, az ilyen tartalmú döntések felülbírálatától szintén tartózkodik.
- [119] A törvényi határidők megtartása fontos alkotmányossági garanciális szerepet tölt be a hatósági (és a bírósági) eljárások kapcsán. A többségi határozat ugyanakkor könnyen arra a nem kívánatos eredményre vezethet, hogy az ügyfélnek a hatóság által a saját törvénysértő eljárásával okozott – a határidő-túllépés mértékétől függően adott esetben akár az alkotmányosság szintjére is felérő – sérelem értékelése tekintetében maga a törvénysértést elkövető hatóság, nem pedig a bíróság (sem az Alkotmánybíróság) mondja ki a végső szót. Ilyen, bármely hatóságnak biztosított „túlhatalom” véleményem szerint jogállamban nem engedhető meg, a jogalkalmazás rendszerének magyarországi alkotmányos struktúrája (törvényességi és alkotmányossági kontrol alatt álló hatósági döntéshozatal) pedig ezt biztosan nem teszi lehetővé vagy akár indokolhatóvá. Az Alaptörvény N) cikkének rendelkezései véleményem szerint szintén nem nyújthatnak hivatkozási alapot a határidő megsértése mellett történő adóbírság-megállapításra. A felelős költségvetési gazdálkodás elve az adójog adózói oldaláról nyilvánvalóan a jogkövetésre és az adókötelezettségek teljesítésére (esetleg ennek utólagos „behajtására”, lásd: adóhiány, késedelmi pótlék), nem pedig a szankcionálásra épül. Az N) cikkből a törvényi (eljárási) garanciák sérelme mellett történő szankcionálásra irányuló kötelezettség (vagy akár csak jogosultság) bizonyosan nem vezethető le.
- [120] 4. Mindezekre tekintettel a magam részéről csak olyan tartalmú alkotmányos követelményt tartottam volna elfogadhatónak, mely a határidőn túli adóbírság-kiszabást kizárólag abban az esetben tartja megengedhetőnek, ha a késedelem az adóhatóság rendes működési körén kívül eső és elháríthatatlan okból áll elő; vagy a késedelem – mint a jelen ügyben is – annak csekély mértéke okán az adózó számára lényeges (adott esetben az alaptörvény-ellenesség szintjére is felérő) érdeksérelem okozására nem lehetett alkalmas. Kiemelten fontosnak tartottam volna továbbá annak hangsúlyozását is, hogy a fenti feltételek megítélése tárgyában történő érdemi vizsgálatra és döntéshozatalra vita esetén, végső fokon nem az ügyben érintett hatóság, hanem a bíróság (továbbá alkotmányjogi panasz esetén az Alkotmánybíróság) a jogosult.

Budapest, 2020. november 10.

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Salamon László*  
alkotmánybíró helyett

- [121] A különvéleményhez csatlakozom.

Budapest, 2020. november 10.

*Dr. Sulyok Tamás s. k.,*  
az Alkotmánybíróság elnöke  
az aláírásban akadályozott  
*dr. Pokol Béla*  
alkotmánybíró helyett

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/114/2020.  
Megjelent a Magyar Közlöny 2020. évi 266. számában.