

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 2/2022. (II. 10.) AB HATÁROZATA

az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 271. § (1) bekezdésének „és a megismételt” szövegrésze alaptörvény-ellenességének megállapításáról és megsemmisítéséről, valamint alkalmazási tilalom kimondásáról

Az Alkotmánybíróság teljes ülése jogszabály alaptörvény-ellenességének és nemzetközi szerződésbe ütközésének megállapítására irányuló bírói kezdeményezés tárgyában – *dr. Handó Tünde* és *dr. Horváth Attila* alkotmánybírók különvéleményével – meghozta a következő

h a t á r o z a t o t:

1. Az Alkotmánybíróság megállapítja, hogy az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 271. § (1) bekezdésének „és a megismételt” szövegrésze az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésébe ütközően alaptörvény-ellenes, és ezért azt megsemmisíti. Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 271. § (1) bekezdése a megsemmisítést követően a következő szöveggel marad hatályban: „E törvény rendelkezéseit a hatálybalépését követően indult eljárásokban kell alkalmazni.”

2. Az Alkotmánybíróság megállapítja, hogy az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 271. § (1) bekezdésének „és a megismételt” szövegrésze a Szegedi Törvényszék előtt 101.K.701.478/2020. szám alatt folyamatban lévő közigazgatási perben nem alkalmazható.

Az Alkotmánybíróság e határozatát a Magyar Közlönyben közzé kell tenni.

I n d o k o l á s

I.

- [1] 1. A Szegedi Törvényszék normakontroll eljárást kezdeményezett az Alkotmánybíróságnál az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *b*) pontja, valamint az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 25. § (1) bekezdése alapján. A bírói indítvány arra irányult, hogy az Alkotmánybíróság állapítsa meg, hogy az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 271. § (1) bekezdése sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését, XIII. cikk (1) bekezdését, XXIV. cikk (1) bekezdését, valamint az emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló Egyezmény (a továbbiakban: EJE) 6. cikkébe, továbbá Első kiegészítő jegyzőkönyvének 1. cikkébe ütközése okán az Alaptörvény Q) cikk (2) bekezdését, és ezért azt az Alkotmánybíróság semmisítse meg. A kérelem a támadott jogszabályi rendelkezés egyedi és általános alkalmazási tilalmának elrendelésére is kiterjedt.
- [2] 2. Az alapügy tényállását az Alkotmánybíróság a bírói indítvány alapján a következőképpen állapította meg.
- [3] 2.1. Az alapügy felperesét mint adózót a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésre választotta ki általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben 2010. július–október időszakra nézve. Az utólagos ellenőrzés 2011. január 27-én indult a megbízólevél átadásával az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) alapján, és azt tárta fel, hogy a felperes által beszerzett termékek egy része valójában nem

- a felperesnek számlázó vállalkozásoktól származott. Az elsőfokú adóhatóság 2015. október 8-án kelt 11/43/390022/1167. számú határozatával a felperes terhére adóhiányt, késedelmi pótlékot és adóbírságot állapított meg arra a törvénysértésre alapítva, hogy a felperes az előbbi időszakra beadott áfabevallásaiban jogellenesen gyakorolta adólevonási jogát. A felperes fellebbezésére eljáró Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága 2015 decemberében a késedelmi pótlék megváltoztatásával az elsőfokú határozatot helybenhagyta 3144716596 számú határozatával.
- [4] A felperes keresete alapján eljáró Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: KMB) 2018. március 2-ai 19.K.30.528/2016/48. számú jogerős ítéletével a másodfokon hozott határozatot hatályon kívül helyezte, és a másodfokon eljáró adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.
- [5] A megismételt eljárást az adóigazgatási szervezetrendszer átalakítását követően a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (a továbbiakban: másodfokú adóhatóság) a régi Art. szerint folytatta le, és ennek megfelelően hozott új másodfokú határozatot 2234161804 szám alatt 2018. március 5-én, ami 2018. március 7-én vált jogerőssé. Az indokolás megváltoztatása nélkül előző döntését helybenhagyta.
- [6] A felperes keresete alapján eljáró KMB 2018. július 5-ei 30.K.30.367/2019/11. számú jogerős ítéletével a második másodfokú határozatot hatályon kívül helyezte, és a másodfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. A KMB indokolása szerint az adóhatóság pár nap alatt csak formálisan tett eleget a bírósági kötelezésnek. Az előbbi ítélet kihirdetését követő első munkanapon meghozott határozata nagyrészt szó szerint egyezik az első másodfokú határozattal. A KMB azt állapította meg, hogy a másodfokú adóhatóság helyesen a régi Art.-t, és nem az Art.-t alkalmazta, mert kizárólag a másodfokú eljárást kellett megismételni.
- [7] A másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelme alapján a Kúria 2020. május 7-ei Kfv.I.35.574/2019/11. számú ítéletével, amelyet 2020. június 10-én kézbesítettek, hatályában fenntartotta a KMB döntését. Ugyanakkor indokolásában azt állapította meg, hogy az Art. 271. § (1) bekezdése értelmében az új szabályozás szerint kellett volna eljárnia az adóhatóságnak, hiszen a megismételt eljárásra 2018. január 1-jét követően került sor.
- [8] A másodfokú adóhatóság harmadik másodfokú határozatával, amelynek száma 4319058706, az elsőfokú határozatot a késedelmi pótlék megváltoztatása mellett helybenhagyta 2020. július 30-án kelt, 2020. augusztus 6-án kézbesített határozatával. Ennek megfelelően a felperest 72 353 000 Ft adóhiány, 54 264 000 Ft adóbírság és 16 030 000 Ft késedelmi pótlék megfizetésének a kötelezettsége terheli a végleges hatósági döntés szerint.
- [9] 2.2. A felperes a többször pontosított és kiegészített keresetében a 4319058706 számú másodfokú határozat elsőfokú határozatra kiterjedő hatályú megsemmisítését kérte, többek között arra hivatkozva, hogy az adóhatóság adómegállapításhoz való joga a régi Art. 164. § (1) és (5) bekezdései alapján a határozat keltét megelőzően elévült, ezért az alperes határozatának érdemben történő vizsgálatára nincs lehetőség. Az adómegállapításhoz való jog elévülése kapcsán vitatta mind az elévülés bírósági felülvizsgálatra tekintettel történő meghosszabbodásával, mind nyugvásával kapcsolatos adóhatósági jogértelmezést. Arra az esetre, ha a bíróság a jogértelmezésével nem értene egyet, az Art. 271. § (1) bekezdése alkotmányossági vizsgálatának kezdeményezését kérte.
- [10] 3. A fenti előzményeket követően fordult a Szegedi Törvényszék az Alkotmánybírósághoz a 101.K.701.478/2020/29. számú végzéssel.
- [11] 3.1. A bírói indítvány számításokkal alátámasztott tényként rögzítette, hogy a régi Art. szerint az adó megállapításához való jog a harmadik másodfokú határozat kelte előtt akkor is több mint egy hónappal elévült, ha – a felperes jogértelmezésével szemben – az elévülés valamennyi, az adóhatóság határozatainak felülvizsgálatára irányuló bírósági eljárás időtartama alatt nyugodott. A régi Art. szerint az elévülési idő meghosszabbodása nem vonatkozott a felperes ügyére, mert a meghosszabbodást törvénybe iktató szabályt a jogalkotó úgy léptette hatályba, hogy azt csak a módosítás hatálybalépését követően (2012. január 1.) indult eljárásokban kellett alkalmazni. A felperes ellenőrzése azonban ezt megelőzően kezdődött 2011 januárjában.
- [12] Azt is előadta az indítványozó bíróság, hogy – figyelemmel a Kúria gyakorlatára – az Art. hatályba léptető rendelkezése nem ad lehetőséget olyan törvényértelmezésre, amely lehetővé tenné a régi Art. elévülésre vonatkozó szabályainak alapügyben való alkalmazását. Az Art. 271. § (1) bekezdése következtében tehát a Kúria által megerősítetten törvényből fakadó kötelezettség az Art. elévülési rezsimjét és kifejezetten az annak részét képező 203. § (7) bekezdés c) pontját első alkalommal alkalmazni, függetlenül attól, hogy az adóigazgatási eljárás a régi Art. időbeli hatálya alatt vette kezdetét. Kizárólag ebből következik, hogy az elévülési idő 12 hónappal meghosszabbodott a felperes ügyében, így lehetőséget kapott az adóhatóság a súlyos megállapításokat tartalmazó határozat ismételt meghozatalára.

- [13] 3.2. Az indítvány szerint a támadott szabály megvalósítja a hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkotás tilalmát, ami az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésének sérelmét jelenti. Az adó megállapításához való jog elévülése ugyanis anyagi jogi szabály. A régi Art. szerint a felperes adóügye már elévült a harmadik másodfokú határozat meghozatala előtt. A törvényalkotó azonban úgy léptette hatályba az Art.-t, hogy azzal 12 hónapra megnyitotta a már elévült, lezárt adóidőszakot. Ezt kihasználva hozott a másodfokú adóhatóság a felperes számára adójogi szankciókat is tartalmazó határozatot. Ezzel a jogalkotó megsértette az elévülés funkcióját, és nemcsak az Alaptörvény elfogadását megelőzően, hanem az azt követően hozott alkotmánybírósági határozatokkal is szembehelyezkedett.
- [14] A sérelmezett szabály ellentétes az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésével is. Ahogyan az Alkotmánybíróság a csatornabírsággal kapcsolatos döntéseiben kimondta, a tisztességes hatósági eljárásához való joghoz hozzátartozik annak biztosítása, hogy a közigazgatási hatóságok a rájuk vonatkozó határidőket betartsák, a bíróságok pedig ennek túllépését ne az ügyfél terhére, hanem javára értékeljék. Ezzel nem egyeztethető össze az sem, hogy a törvényhozó „visszamenőlegesen hosszabbította meg az adóhatóság adómegállapítási jogának elévülési idejét az eljárás hosszát kiszámíthatatlanná téve, olyan eljárási rendet alkotott, amely sérti a tisztességes hatósági eljárásához való jogot. Ez az eljárásrend lehetővé teszi a hatóság számára, hogy saját mulasztásának következményeit az ügyfélre terhelje, ami ellentétes a 3353/2017. (XII. 22.) számú AB határozatának [18] pontjában lefektetett elvekkel.”
- [15] Az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésének sérelmére nézve az indítványozó azt adta elő, hogy az elévülés alanyi jogként illeti meg a címzettet. „Az elévülés intézménye a tulajdonvédelem körébe vonható tételeket (levont adót, adóbírságot, késedelmi pótlékot) is védi, amelyet az adóhatóság elmulasztott időben érvényesíteni, kiróni.” A támadott szabály azáltal, hogy „a korábbi szabályokhoz képest hosszabb elévülési időt határoz meg, alkotmányos ok nélkül beavatkozik az adóalanyok már megszerzett tulajdonába is”.
- [16] Az EJEE 6. cikkébe, továbbá Első kiegészítő jegyzőkönyvének 1. cikkébe ütközéssel kapcsolatban az indítványt azzal támasztotta alá a kezdeményező bíróság, amit az Emberi Jogok Európai Bírósága (a továbbiakban: EJEB) egyik eseti döntésében kimondott az orosz hatóságok elévülésre vonatkozó joggyakorlatának visszamenőleges megváltozásával kapcsolatban. Az indítvány ezt úgy foglalta össze, hogy az EJEB szerint adózási ügyben „az elévülési idő visszamenőleges megváltoztatásával sérülnek [...] az EJEE Első Kiegészítő Jegyzőkönyv 1. cikkéből folyó azon követelmények, hogy a törvénynek egyértelműen meg kell határoznia a büntetendő cselekményeket, ezeknek meg kell felelnie az előreláthatóság követelményének, a tulajdon adóztatási célból való korlátozásának pedig csak közérdekből, törvényben meghatározott feltételekkel, a nemzetközi jog általános elveinek, valamint a közösségi érdek és az egyén alapvető jogainak védelme közötti méltányos egyensúly betartásával kerülhet sor”.
- [17] 3.3. Az indítvány végül arra is kitért, hogy ha a megsemmisítésre irányuló kérelmet az Alkotmánybíróság nem tartaná megalapozottnak, mert úgy ítélné meg, hogy lehetőség van a sérelmezett norma alaptörvénykonform értelmezésére, akkor hivatalból alkotmányos követelményt állapítson meg.

II.

- [18] 1. Az Alaptörvény érintett rendelkezései:

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

„Q) cikk (2) Magyarország nemzetközi jogi kötelezettségeinek teljesítése érdekében biztosítja a nemzetközi jog és a magyar jog összhangját.”

„XIII. cikk (1) Mindenkinek joga van a tulajdonhoz és az örökléshez. A tulajdon társadalmi felelősséggel jár.”

„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.”

[19] 2. Az Art. sérelmezett rendelkezése:

„271. § (1) E törvény rendelkezéseit a hatálybalépését követően indult és a megismételt eljárásokban kell alkalmazni.”

III.

[20] Az Alkotmánybíróság megvizsgálta, hogy a bírói indítvány megfelel-e az Alaptörvényben és az Abtv.-ben lefektetett formai és tartalmi kritériumoknak {a feltételekkel kapcsolatos gyakorlatot lásd például: 3242/2017. (X. 10.) AB határozat, Indokolás [7]; 3102/2018. (IV. 9.) AB határozat, Indokolás [18]; 7/2020. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [9]}.

[21] 1. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy a bíróság a peres eljárás felfüggesztése mellett végzéssel fordult az Alkotmánybírósághoz, amely az Alkotmánybíróság hatáskörét biztosító egyik alaptörvényi és Abtv.-beli szabályt is megjelölte. Az indítvány alaptörvény-ellenesség, illetve nemzetközi szerződésbe ütközés megállapítására, jogszabályi rendelkezés megsemmisítésére, valamint általános és egyedi alkalmazási tilalom elrendelésére irányult. A bíróság az előtte folyamatban lévő perben alkalmazandó szabályt támadta oly módon, hogy alkotmányjogilag értékelhető indokolást adott elő az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével, Q) cikk (2) bekezdésével, XIII. cikk (1) bekezdésével és XXIV. cikk (1) bekezdésével összefüggésben. Az indítvány tehát megfelelt a határozott kérelem követelményének [vesd össze: Abtv. 52. § (1b) bekezdés].

[22] 2. Az Alkotmánybíróság vizsgálta, hogy az Art. indítvánnyal támadott rendelkezése a hatásköri korlát [Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdés] alkalmazási hatálya alá tartozik-e, hiszen az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés b) pontjában meghatározott hatáskörgyakorlása során az államadósság a teljes hazai össztermék felét meghaladta, és a bírói indítvány az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésének, XIII. cikk (1) bekezdésének és XXIV. cikk (1) bekezdésének sérelmére hivatkozott a nemzetközi szerződésbe ütközés mellett.

[23] 2.1. Először arra szükséges emlékeztetni, hogy az alkotmányossági felülvizsgálatot korlátozó szabály alkalmazási hatályát az Alkotmánybíróság alkotmányvédelmi funkciójával összhangban megszorítóan értelmezi {a megszorító értelmezés elvét lásd először: 40/2012. (XII. 6.) AB határozat, Indokolás [20]; lásd még például: 8/2019. (III. 22.) AB határozat, Indokolás [40]; 34/2019. (XI. 29.) AB határozat (a továbbiakban: Abh.), Indokolás [36]}. Ennek megfelelően a hatásköri korlátra vonatkozó állandó gyakorlat részét képezi az a megállapítás, miszerint az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdésében felsorolt törvények listája zártkörű, tehát az alkotmányossági felülvizsgálatot szűkítő kivételes rezsimbe, vagyis az alkotmánybírósági kontroll alól részben kivont törvények közé kizárólag a felsorolt normák tartoznak, annak hatóköre nem bővíthető (lásd összefoglaló jelleggel: Abh., Indokolás [35]–[41]). Ez alól a fő szabály alól az Alkotmánybíróság két elvi kivételt tett. Az egyik értelmében a korlát akkor terjed ki a felsorolt pénzügyi tárgyú törvények szabályai és felhatalmazó rendelkezései alapján megalkotott törvénynél alacsonyabb szintű végrehajtási természetű jogforrásra is, ha a vizsgálandó alkotmányossági probléma kizárólag a pénzügyi tárgyú törvény szabályaival együtt értelmezhető. A másik szerint különleges jogrend idején a Kormány által a listában szereplő törvényhozási tárgykörökben alkotott rendeleteket úgy kell kezelni a hatásköri korláttal összefüggésben, mintha törvényekről lenne szó {lásd először: 3234/2020. (VII. 1.) AB határozat, Indokolás [17]–[27]}.

[24] Az Alkotmánybíróság a megszorító értelmezés nyomán haladva azt is kidolgozta már, hogy a zártkörű felsorolásban szereplő törvények egyes normái tartalmi vizsgálat alapján sorolandók a korlátozás hatálya alá. Ily módon érvényesül a hatásköri korlát jelentésének a kibontásakor a tartalom elsődlegessége a formával szemben. Ezt az értelmezési (alap)elvet alkalmazva a kérdés tehát nem az, hogy melyik törvény, hanem az, hogy a zártkörű felsorolásban szereplő törvény melyik rendelkezése tartozik a kivételes rezsimbe {a tartalmi vizsgálat elvét legutóbb megerősítette: 8/2021. (III. 2.) AB határozat, Indokolás [73]}. Ennek megfelelően a testület nem sorolta a hatásköri korlát hatálya alá például a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény és az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény adott ügyekben sérelmezett normáit {lásd: 3264/2017. (X. 19.) AB határozat, Indokolás [23]–[24]; 3090/2019. (V. 7.) AB határozat, Indokolás [20]; Abh., Indokolás [42]–[47]}.

- [25] Az adójogi szabályokkal kapcsolatban kifejezetten azt mondta ki az Alkotmánybíróság, hogy az adójogi normák közül az esik a hatásköri korlátozás alá, amely tartalmilag, azaz anyagi jogi értelemben hozzátartozik valamelyik adónem törvényi tényállásához. Az adótényállás azokat az elemeket, törvényi szabályozási egységeket öleli fel, amelyek megvalósulása esetén anyagi jogi adókötelezettség keletkezik. Ezek közé tartoznak különösen az alanyra, a tárgyra, az alapra, a mértékre, a mentességre és a kedvezményre vonatkozó rendelkezések {lásd: 22/2013. (VII. 19.) AB határozat, Indokolás [8]–[9]; 3223/2018. (VII. 2.) AB határozat, Indokolás [16]; Abh., Indokolás [39]}.
- [26] 2.2. Az Alkotmánybíróság rávetítette a hatásköri korlátra vonatkozó állandó gyakorlatát a sérelmezett szabályra.
- [27] A vizsgálat során az Alkotmánybíróság mindenekelőtt azt állapította meg, hogy a sérelmezett norma az Art.-ben található, amely a hatásköri korlát alá eső törvények zártkörű listájában nem szerepel. Az Art. nem rendelkezik központi vagy helyi adónemről, illetékről, járulékról és vámról. A központi költségvetésről és annak végrehajtásáról (zárszámadásról) sem szól. Az Art. alapvetően azokat az eljárási szabályokat rögzíti, amelyeknek megfelelően a különböző közterhek jogszerűen teljesíthetők, megfizethetők az államháztartásba. Ennek értelmében adóeljárás kódexről van szó, azzal, hogy adóeljárás rendelkezéseket más jogszabályok is tartalmaznak, és az Art. is magában foglal néhány anyagi jogi hatást kifejtő jogintézményt. Az egyik ilyen szabálycsoport pontosan az adó megállapításához való jog elévülése (az anyagi jogi minősítést lásd a jelen határozat indokolásának IV/2.1. pontjában, Indokolás [39] és köv.). Ez az elévülés nem valamelyik közteher – például az alapügyben szereplő áfa – anyagi jogi fizetési kötelezettségének keletkezéséről, illetve ahhoz kapcsolódó törvényi tényállási elemről rendelkezik. Éppen ellenkezőleg: az Art. tárgyi hatálya alá tartozó valamennyi közteher megfizetésének a kötelezettségét szünteti meg az idő múlására tekintettel, a jogbiztonság alkotmányos értékével összhangban. Az egyértelmű, hogy az Art.-ben foglalt sérelmezett norma nem tekinthető olyan alacsonyabb szintű jogforrásba foglalt végrehajtási szabálynak, amely valamely felsorolt törvény szabályával együtt lenne értelmezhető. Az Art. nem rendelet, ezért a különleges jogrendben alkotott rendeletekkel kapcsolatos kivétel nem értelmezhető az esetében.
- [28] Elvi kivétel hiányában az Alkotmánybíróság azt állapította meg meggyőző értelmezésének megfelelően, hogy az Art.-ben található sérelmezett norma nem esik a hatásköri korlát [Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdés] alkalmazási hatálya alá. Ezért a hatásköri korlát nem gátolta, hogy az Alkotmánybíróság az Art. 271. § (1) bekezdésért érdemben felülvizsgálja az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése, XIII. cikk (1) bekezdése és XXIV. cikk (1) bekezdése alapján.
- [29] 3. A fentiek értelmében nem volt akadálya annak, hogy az Alkotmánybíróság a bírói kezdeményezésben foglaltak alapján érdemi vizsgálatot folytasson le az Art. 271. § (1) bekezdése felett. A pénzügyminiszter szakmai álláspontját, amely szerint elsődlegesen az indítvány elutasítása, másodlagosan a bírói kezdeményezésben előadott alkotmányos követelmény lefektetése lenne indokolt, az Alkotmánybíróság az indokolás IV. pontjában (Indokolás [30] és köv.) írtak szerint figyelembe vette.

IV.

- [30] A bírói kezdeményezés megalapozott.
- [31] Az Alkotmánybíróság először áttekintette az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése részét képező hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkotás, illetve jogalkalmazás tilalmával kapcsolatos gyakorlatát (lásd a jelen határozat indokolásának IV/1. pontjában, Indokolás [32] és köv.), ezt követően az alkotmányjogi kérdés megválaszolásához szükséges mértékben feltárta az adójogi elévülés természetét és a rá vonatkozó jogszabályi környezetet, különös tekintettel az indítványban vitatott meghosszabbodás esetére (lásd a jelen határozat indokolásának IV/2. pontjában, Indokolás [38] és köv.), majd a sérelmezett normát összevetette a visszaható hatály tilalmával (lásd a jelen határozat indokolásának IV/3. pontjában, Indokolás [48] és köv.).
- [32] 1. Az Alkotmánybíróság röviden összefoglalta a visszaható hatály tilalmával kapcsolatos releváns gyakorlatát.
- [33] 1.1. Az Alkotmánybíróság értelmezésében „a jogbiztonság megköveteli, hogy a jogrendszer egésze, annak részterületei, valamint egyes szabályai világosak, egyértelműek, hatásukat tekintve kiszámíthatóak és a norma címetzetei számára előre láthatóak legyenek, továbbá a jogalkalmazás során felismerhető normatartalmat hordoz-

zanak {...} 38/2012. AB határozat, Indokolás [84]. [...] A jogi normák előreláthatóságának és kiszámítható működésének követelménye felöleli a visszamenőleges hatályú jogi szabályozás korlátozott és kivételes lehetőségét. Vagyis jogszabály a kihirdetését megelőző időre nem állapíthat meg jogkövetkezményeket: nem rögzíthet kötelezettséget és nem nyilváníthat valamely magatartást jogellenessé.” {8/2020. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [54]}

- [34] Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint „valamely jogszabály nem csupán akkor minősülhet az említett tilalomba ütközőnek, ha a hatálybalépés visszamenőlegesen történt, hanem akkor is, ha a jogszabály rendelkezéseit – erre irányuló kifejezett rendelkezés alapján – a jogszabály hatálybalépése előtt létrejött jogviszonyokra is alkalmazni kell {...} 16/2014. (V. 22.) AB határozat, Indokolás [32]}. Ez utóbbi esetben a szabály a hatálybalépését megelőző eseményhez, tényhez fűz új, a korábban hatályos szabályhoz képest eltérő jogkövetkezményt, aminek következtében felmerülhet a visszaható hatály sérelme. Visszaható hatályról beszélünk továbbá akkor is, ha az új szabály a hatálybalépését megelőzően keletkezett, annak időpontjában fennálló tényállás jogkövetkezményét a régítől eltérően határozza meg.” {10/2018. (VII. 18.) AB határozat, Indokolás [49]–[51]; megerősítőleg idézi: 6/2019. (III. 20.) AB határozat, Indokolás [49]; lásd még: 33/2019. (XI. 27.) AB határozat, Indokolás [39]; 8/2020. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [54]; 11/2021. (IV. 7.) AB határozat, Indokolás [24]–[26]}
- [35] Az Alkotmánybíróság kiterjedt gyakorlatot folytat a visszaható hatályú jogalkotás tilalmával kapcsolatban abból a szempontból is, hogy ez a tilalom mit jelent a folyamatban lévő eljárásokra nézve {lásd legutóbb: 11/2021. (IV. 7.) AB határozat, Indokolás [27]–[33]; 8/2020. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [56]–[61]}. Az előbb hivatkozott határozatokban rögzített állandó gyakorlatnak az is a részét képezi, hogy nem egyeztethető össze a jogállamiság tartalmával egy új szabály oly módon történő hatályba léptetése, hogy az hátrányosan változtatja meg a hatálybalépés időpontjában már fennálló tényállás anyagi jogi jellegű jogkövetkezményét a folyamatban lévő eljárásokban. Azt kell tehát megítélni, hogy a tényállás már létrejött-e az újonnan alkalmazandó szabály hatálybalépése előtt, és ha igen, akkor az utóbb egy új, a régítől eltérő vagy annál terheesebb anyagi jogi jogkövetkezményt vezet-e be, amely hátrányt, jogvesztést okoz a folyamatban lévő ügyekben.
- [36] A visszaható hatály tilalma nemcsak a jogalkotásra, hanem a jogalkalmazásra is vonatkozik. Ezt legutóbb áfa ügyben erősítette meg az Alkotmánybíróság. „Visszaható hatályú jogalkalmazást előíró kifejezett jogszabályi rendelkezés esetében a tilalom megsértésének oka a jogalkotásból eredeztethető. Ennek hiányában azonban a tilalom megsértése a jogértelmezés mikéntjének a kérdése, aminek alaptörvény-konformitását az Alkotmánybíróság szükség szerint alkotmányos követelmény előírásával tudja garantálni a támadott bírói döntés megsemmisítése mellett. Következésképpen akkor merül fel a visszaható hatályú jogalkalmazás tilalmának a sérelme, ha a normát a jogalkalmazó szervek – erre irányuló kifejezett jogszabályi rendelkezés nélkül – úgy értelmezik, hogy azt a jogszabály hatálybalépése előtt létrejött jogviszonyokra vonatkoztatják.” {3069/2021. (II. 24.) AB határozat, Indokolás [45]}
- [37] 1.2. A fentiekből 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.
- [38] 2. Az Alkotmánybíróság az alkotmányossági kérdések eldöntéséhez szükséges mértékben áttekintette a régi Art. és az Art. által biztosított jogszabályi környezetet. Ennek során a vizsgálat hangsúlyát a bírói indítvány keretei között arra helyezte, hogy feltárja az adó megállapításához való jog elévülésének jogi természetét (lásd a jelen határozat indokolásának IV/2.1. pontjában, Indokolás [39] és köv.), továbbá azt, hogy az elévülés fő szabály szerinti időtartama miként hosszabbodik meg azon oknál fogva, hogy a bíróság új eljárás lefolytatását rendeli el (lásd a jelen határozat indokolásának IV/2.2. pontjában, Indokolás [42] és köv.).
- [39] 2.1. Az adójogi elévüléssel az Alkotmánybíróság már az Alaptörvény hatálya alatt is foglalkozott érdemi döntéseiben, bár ezek tárgyát még a régi Art. rendelkezései képezték. Elsőként azt a határozatot szükséges felidézni,

amelyben a testület a régi Art. azon szabályát vizsgálta felül a tulajdonhoz való jog, a diszkrimináció tilalma és a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog szempontjából, amely értelmében az adózó túlfizetését az adóhatóság hivatalból törli a visszaigényléséhez való jog elévülését követően, ha annak összegét nem tudja adótartozásra elszámolni. Ebben a döntésében az Alkotmánybíróság megerősítette azon korábbi megállapításait, amelyek szerint „a követelések elévülésének törvényi szabályozása nem áll ellentétben egyetlen alkotmányos rendelkezéssel vagy alkotmányos elvvel sem, illetve közvetlen értékelhető összefüggés nem állapítható meg. [...] nagyfokú a törvényhozó szabadsága a tekintetben, hogy az alanyi jog érvényesíthetőségének időkorlátját (elévülés) milyen általános és különös törvényi szabályokba foglalja. Rámutatott arra is, hogy az elévülési idő letelte kettős következménnyel jár: nemcsak az esetleges adótúlfizetés visszaigényléséhez való jog évül el, hanem megszűnik az adóhatóságnak az a joga is, hogy az adókötelezettségek teljesítését ellenőrizze, jogszabálysértés esetén a bevallani elmulasztott adót, a jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatást megállapítsa. Mindemellett az adójogviszony mindkét alanyának érdeke, de a jogbiztonság szempontjából is fontos követelmény, hogy ne maradjanak fenn sokáig rendezetlen jogviszonyok.” {3091/2015. (V. 19.) AB határozat, Indokolás [20]}

- [40] Az Alkotmánybíróság emlékeztet arra, hogy az adó megállapításához való jogot már minősítette az Alaptörvény hatálya alatt abból a szempontból, hogy az anyagi vagy eljárási természetű szabály-e. „Az adó megállapításához való jog elévülése [...] az anyagi jogokra és kötelezettségekre vonatkozik. [...] Ez az elévülés megfosztja az adóhatóságot attól a lehetőségtől, hogy gyakorolja feladat- és hatáskörét. [...] Jogszerűtlen adózoói magatartás esetében ez határolja be időben azt a kockázatot, ameddig az adózónak tartania kell az adóhatóság fellépésétől.” {17/2019. (V. 30.) AB határozat, Indokolás [63]}
- [41] Ezek alapján rögzíteni szükséges, hogy az adó megállapításához való jog elévülése annyiban anyagi jogi természetű szabály, amennyiben az idő múlására tekintettel gátat szab az adóalanyt terhelő fizetési kötelezettség, illetve az adóalanyt megillető jogosultság megállapíthatóságának. Ez az elévülés tehát azért minősül anyagi jogi jellegűnek, mert az alanyi jogok és kötelezettségek érvényesíthetőségét szünteti meg, vagyis időkorlátok közé szorítja azok adójogi létszakaszát. Az adó megállapításához való jog elévülése ennek megfelelően anyagi jogi joghatást vált ki az adójogban, aminek legszembetűnőbb következménye az, hogy az elévült anyagi adófizetési kötelezettséget az adóalany nem köteles teljesíteni, és az állam közhatalmi eszközökkel azt nem kérheti számon rajta. Ezek alapján megállapítható, hogy az adó megállapításához való jog elévülése tulajdonképpen az idő múlásának anyagi adójogi jogkövetkezménye.
- [42] 2.2. Az adó megállapításához való jog elévülésére vonatkozó szabályozás hagyományosan az adóeljárási kódexben foglal helyet a magyar adójogban. 2017. december 31-ig a régi Art. 164. §-a szólt, 2018. január 1-jétől az Art. 202–205. §-ai szólnak róla. Nem ez a jogintézmény az egyedüli példa arra, hogy anyagi joghatást kiváltó adójogi rendelkezés kerül(t) adóeljárási kódexbe. Az anyagi jogi szabályok Art.-be foglalásának magyarázatát az adja, hogy azok nem az egyik vagy a másik adónem tényállásához specifikusan, hanem az Art. tárgyi hatálya alá tartozó valamennyi közteherre generálisan vonatkoznak. Ennek megfelelően az adó megállapításához való jog elévülése is mindegyik közteher esetében kiváltja az előző pont szerinti anyagi jogkövetkezményt.
- [43] Az anyagi jogi elévülés fő szabály szerinti időtartama az adójogban 1991. január 1. óta változatlanul 5 év. Az Art. 202. § (1) bekezdésében hatályos szabályt még a régi Art.-t megelőző adóeljárási törvény vezette be a lényegét tekintve a jelenlegivel azonos tartalommal [vesd össze: az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény 95. § (1) bekezdés]. A hatályos rendelkezés úgy szól, hogy az „adó megállapításához való jog annak a nap-tári 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”. Az 5 éves időtartamot meghosszabbító és az elévülés nyugvását kiváltó okok, továbbá bizonyos bűncselekmények esetében az időtartamot eltérítő szabályok, valamint a nemzetközi vitarendezési eljárásra vonatkozó speciális előírások folyamatosan jelentek meg az adóeljárási kódex(ek)ben. Ezek közül az alábbi releváns a jelen ügyben.
- [44] A törvényalkotó 2012. január 1-jei hatálybalépéssel emelte a régi Art. 164. § (13) bekezdés c) pontjába azt a szabályt, miszerint az adó megállapításához való jog elévülése meghosszabbodik, amennyiben az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata során a bíróság új eljárás lefolytatását rendeli el. Eredetileg a meghosszabbodás 6 hónapos időtartamot fedett le [vesd össze: egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény (a továbbiakban: Módtv.) 347. §]. E törvénymódosításhoz speciális átmeneti rendelkezést fűzött a jogalkotó. 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.

- [45] Az átmeneti rendelkezés nem szólt kifejezetten arról, hogy a megismételt eljárás esetén az alapeljárás vagy a megismételt eljárás kezdő időpontja az irányadó. 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. Összegezve: a folyamatban lévő adóeljárásokra nem hatott ki az adó megállapításához való jog elévülésének Módtv. szerinti meghosszabbodása.
- [46] A törvényalkotó a 6 hónapos időtartamot 12 hónapra emelte 2015. január 1-jével (lásd: az egyes adótörvények és azokkal összefüggő más törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról szóló 2014. évi LXXIV. törvény 225. § 23. pontja), de továbbra is hatályában fenntartotta a régi Art. Módtv. 359. §-ával megállapított 189. § (2) bekezdését. Ezt a bírói gyakorlat úgy értékelte, hogy az alapeljárás és a megismételt eljárás egységére alapított törvényértelmezés továbbra is fenntartható. Összegezve: a folyamatban lévő adóeljárásokban érvényesített anyagi jogi adókötelezettségeket vagy akár jogosultságokat az elévülés 12 hónapos meghosszabbodása sem érintette.
- [47] Az Art. a meghosszabbodás 12 hónapos időtartamát és annak a bírói indítvány szerinti okát (a bíróság új adóigazgatási eljárás lefolytatását rendeli el) megőrizte [lásd: Art. 203. § (7) bekezdés c) pont]. Ezt a rendelkezést azonban – hasonlóan az Art. szabályainak túlnyomó többségéhez – a törvényalkotó úgy léptette hatályba 2018. január 1-jén, hogy kifejezetten rendelkezett arról, hogy azt nemcsak a hatálybalépését követően indult eljárásokban, hanem a megismételt eljárásokban is alkalmazni kell. Ezzel – az alap- és megismételt eljárás egységének elvét megbontva – azt az eredményt érte el a jogalkotó, hogy annak ellenére hosszabbodik meg az elévülés immár 12 hónappal a folyamatban lévő eljárásokban, hogy az alapeljárás még 2012. január 1-jét megelőzően indult, és hogy a törvénysértést is ezt megelőzően követte el az adózó, feltéve, hogy a megismételt eljárás 2018. január 1-jét követően kezdődik.
- [48] 3. Az Alkotmánybíróság a sérelmezett normára vetítette a hátrányt okozó visszaható hatály tilalmának előző pontban összefoglalt tartalmát a bírói indítványban elé tárt tényállásban. A jelen ügy sajátosságaira figyelemmel azt az alkotmányossági kérdést kellett eldöntenie a testületnek, hogy ezzel a tilalommal milyen viszonyban áll az a hatályba léptető rendelkezés, amely értelmében az elévülést – a bíróság által elrendelt új eljárásra tekintettel – 12 hónappal meghosszabbító szabályt első alkalommal annak ellenére is alkalmazni kell a felperes folyamatban lévő adóügyében, hogy a jogsértő magatartás és az adóeljárás kezdete óta közel egy évtized eltelt. Az elévülés meghosszabbodásának jogkövetkezménye pedig az, hogy kizárólag általa válik az adózó terhére joghatályos módon megállapíthatóvá az adóhiány és az azzal együtt járó adójogi szankciók köre. Enélkül az adó megállapításához való jog elévült volna a harmadjára megismételt másodfokú hatósági eljárás ideje alatt.
- [49] 3.1. Az Alkotmánybíróság először azt vizsgálta, hogy az Art. 270. § (1) bekezdésének az alkalmazása anyagi jogi természetű hátrányt okoz-e.
- [50] A pénzügyminiszter *amicus curiae* beadványa szerint „nem támasztható alá az indítványban megfogalmazott azon álláspont, hogy az elévülés meghosszabbodása hátrányos az adózókra nézve, hiszen annak épp az a célja, hogy az adózók szempontjából kedvező bírósági döntéseknek érvényt lehessen szerezni. A tisztességes eljáráshoz való jogból álláspontom szerint épp az következik, hogy az adóhatóságra nézve hátrányos, az adózó javára kedvező jogerős bírósági döntéseknek még az elévülés áttörésével is érvényt lehessen szerezni, hiszen épp a tisztességes eljáráshoz való jog teszi szükségessé az elévülés áttörését.”
- [51] A miniszteri állásponttal összefüggésben az Alkotmánybíróság arra mutat rá, hogy a visszaható hatálynak az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése nem minden esetben akadály. A visszaható hatály tilalma ugyanis abban az értelemben is viszonylagos, hogy az nem terjed ki a kedvező hatást kifejtő visszaható hatályú jogalkotásra. Ez utóbbi esetben más alkotmányossági kérdések merülhetnek fel, így különösen az, hogy megkülönböztetés-től mentesen kell az előnyöket biztosítani, jöllehet ez a jelen ügy tárgyán kívül esik. Ugyancsak nem tartozik hozzá ehhez az eljáráshoz az az eset, amikor az adózó a mentességet vagy a kedvezményt az elévülés miatt

nem tudja érvényesíteni. Ekkor az elévülés áttörésének az *amicus curiae*-ben felvetett szükségessége akár fel is merülhet alapjogi alapon. A bírói indítvány tükrében azonban ez is egy hipotetikus lehetőség. Mindazonáltal előre utal az Alkotmánybíróság arra, hogy azokban a folyamatban lévő megismételt eljárásokban, amelyekben a régi Art.-hez képest az Art. előnyösebb az adózó számára, bizonyos esetekben továbbra is alkalmazható lehet az új kódex (lásd: a jelen határozat indokolásának IV/3.4. pontja, Indokolás [60] és köv.).

- [52] Az Alkotmánybíróság tehát nem tekinthetett el az előtte fekvő ügy sajátosságaitól. Bírói indítvány alapján nem absztrakt, hanem konkrét, esethez kötött alaptörvény-értelmezést végez. A törvénysértés harmadik alkalommal való hatósági megállapíthatósága és az azzal együtt járó adójogi szankciók ismételt kiszabhatósága pénzben kifejezett jelentős terhet jelent a felperes számára. Mindösszesen 142 647 000 Ft megfizetésének a kötelezettségéről van szó a 4319058706 számú másodfokú határozat következtében. Meghosszabbodás nélkül kizárt, hogy ennek a megfizetésére az adóhatóság kötelezze a felperest. Emlékeztetve arra, hogy az adó megállapításához való jog elévülése az idő múlásának anyagi adójogi jogkövetkezménye, az Alkotmánybíróság megállapította, hogy a sérelmezett hatályba léptető szabály anyagi jogi jellegű hátrányt okozott azzal, hogy az Art.-t alkalmazni rendelte a felperes adóigazgatási eljárásában.
- [53] 3.2. Az Alkotmánybíróság másodjára azt vizsgálta, hogy visszamenőlegesnek minősül-e az okozott hátrány.
- [54] E tekintetben arra szükséges emlékeztetni, hogy az Alkotmánybíróság a jelen határozat indokolásának IV/1. pontjában (Indokolás [32] és köv.) összefoglalta releváns gyakorlatát. Ennek az is a részét képezi, 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.
- [55] Az alapügyben nem volt vitatott, hogy az adóeljárás 2011. január 27-én indult, és azóta is folyamatban van. Azt sem vitatták, hogy az adóhatóság az eljárás megkezdését megelőző (2010. július-október) időszakra tárt fel törvénysértést. Az általános 5 éves elévülési idő 2015. december 31-én járt volna le. A bírósági eljárások ideje alatt azonban nyugodott az elévülés, ezért az elévülés legkésőbb 2020. június 10-én következett volna be. 2020. augusztus 6-án csak azért volt lehetősége a másodfokú adóhatóságnak a felperes terhére meghozni a 4319058706 számú határozatot, mert a közel 10 éve folyamatban lévő eljárásban egy olyan szabályt alkalmazott először, ami a törvénysértés elkövetésekor és az eljárás kezdetekor sem létezett. Bár látszólag ez az új szabály nem visszamenőlegesen lépett hatályba, az adóeljárás megindulásakor érvényes és hatályos anyagi jogi jogkövetkezményt kiváltó elévülési időtartamot a folyamatban lévő eljárásban 12 hónappal meghosszabbította. Ezért az Alkotmánybíróság azt állapította meg, hogy az okozott hátrány visszamenőlegesnek minősül, hiszen egy jóval korábban létrejött tényállásra vonatkozó anyagi jogi szabályt változtattak meg utóbb.
- [56] 3.3. Végül az Alkotmánybíróság azt vizsgálta, hogy törvényértelmezéssel betartatható-e a hátrányt okozó visszaható hatály tilalma, továbbá azt, hogy kifejezetten mire vezethető vissza a sérelem.
- [57] A sérelmezett szabály teljesen egyértelmű normatartalmat hordoz. Az Art. rendelkezéseit a hatálybalépését (2018. január 1.) követően indult és a megismételt eljárásokban kell alkalmazni. A felperes ügyében tehát alkalmazni kell, mert a harmadik megismételt eljárás 2020-ban indult.
- [58] A bírói indítványban megfogalmazott és a miniszteri beadványban is citált alkotmányos követelmény megállapítására nincsen lehetőség. Az alkotmányos követelmény ugyanis nem lehet *contra legem*. Akkor alkalmazható funkcionálisan, ha a sérelmezett jogszabályi rendelkezésnek olyan értelmezése is levezethető, amely összhangban áll az Alaptörvénnyel. Ezt legutóbb úgy mondta ki az Alkotmánybíróság, hogy „az alkotmányos követelmény funkciója nem a hatályos jog lerontása, hanem az, hogy annak mindenkorai szakjogi értelmezését és alkalmazását olyan tartományban tartsa, amely összhangban áll az Alaptörvénnyel” {3234/2021. (VI. 4.) AB határozat, Indokolás [76]}. Ilyen jogértelmezésre nemcsak az Alkotmánybíróság nem látott lehetőséget, hanem az indítványozó és a miniszteri beadvány sem mutatott rá. Tehát nem arról van szó, hogy az eljárásnak a bírói indítványt megelőző részeiben valamelyik jogalkalmazó szerv megsértette volna a visszaható hatályú jogalkalmazás tilalmát, hanem arról, hogy az Art. 271. § (1) bekezdése nem hagyott értelmezési mozgásteret a hátrányt okozó visszaható hatályú szabály alkalmazásának elkerülésére.
- [59] Ugyanakkor az Alkotmánybíróság azt is megállapította, hogy a hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkotás tilalma kizárólag az Art. 271. § (1) bekezdése azon fordulatából következik, amely arról szól, hogy a megismételt eljárásokban is az Art.-t kell alkalmazni. A sérelmet ugyanis a törvényi elévülési idő folyamatban lévő, megismételt eljárásokra is kiterjedő meghosszabbítása okozta. E mondatrész alkalmazása nélkül a felperes

ügyében az elévülés meghosszabbodására akkor sem kerül sor, ha a támadott bekezdésben szereplő többi rendelkezés érvényben és hatályban marad. Ezért az Alkotmánybíróság csak az „és a megismételt” normaszöveget semmisítette meg a rendelkező rész 1. pontjában írtak szerint.

- [60] 3.4. A bírói indítvány egyedi és általános alkalmazási tilalom kimondását is kérte az Alkotmánybíróságtól. Az Alkotmánybíróság az Abtv. 45. § (2) bekezdése alapján a rendelkező rész 2. pontjában megállapította, hogy a jelen eljárásra okot adó ügyben az Art. 271. § (1) bekezdésének megsemmisített szövegrésze nem alkalmazható. Az általános alkalmazási tilalom mellőzéséről az Alkotmánybíróság az alábbiak mérlegelésével döntött az Abtv. 45. § (4) bekezdésében foglalt felhatalmazás keretei között.
- [61] A pénzügyminiszter beadványa felhívta a figyelmet arra, hogy a megsemmisítés akár ellentétes is lehet a jogbiztonság követelményével, és bizonyos esetekben túlmúthat a hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkotás tilalmába ütköző szabályozás orvoslásán. Ezek elkerülése érdekében javasolta másodlagosan – ha nem az elutasításról határozna a testület – az alkotmányos követelmény lefektetését, amire azonban az Alkotmánybíróság nem látott lehetőséget a fentebb írtak miatt.
- [62] Az alkalmazott jog koherenciája mellett szóló érveket azonban az Alkotmánybíróságnak pontosan a jogbiztonság garantálása érdekében figyelembe kellett vennie, továbbá azt is mérlegelnie kellett, hogy az Art. egészének alkalmazása a megismételt eljárásokban nem feltétlenül sérti a hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkotás tilalmát. Az akár még előnyös is lehet az adózóknak. Ezek a problémák másként kezelendők azokban a megismételt eljárásokban, amelyek folyamatban vannak a jelen határozat Magyar Közlönyben való közzétételkor, és azokban, amelyek megismétlését ezt követően rendelik el.
- [63] Az általános alkalmazási tilalom mellőzése lehetőséget teremt arra, hogy a folyamatban lévő megismételt eljárásokban annak ellenére alkalmazzák az Art.-t, hogy a szóban forgó mondatrészt megsemmisítette az Alkotmánybíróság. Ha a bíró az előtte folyamatban lévő valamely ügyben azt észleli, hogy a felperes olyan jogi helyzetbe került, mint amilyen a jelen ügyben szerepel, indítványozhatja az alaptörvény-ellenes jogszabály alkalmazásának kizárását az egyedi ügyből. A folyamatban lévő megismételt eljárások közül tehát azokban, amelyekben indokolt, bírói indítvány alapján egyedileg állapítható meg az alkalmazási tilalom.
- [64] Azokban a megismételt eljárásokban, amelyek e határozat Magyar Közlönyben való közzétételét követően indulnak, az általános alkalmazási tilalmat nélkülöző megsemmisítés ahhoz az eredményhez vezet, hogy törvényértelmezési kérdéssé válik, hogy melyik eljárási kódexet kell alkalmazni: a régi Art.-t vagy az Art.-t. Azt a szabályt kell ugyanis megfelelően értelmezni a jövőben, hogy az Art. „rendelkezéseit a hatálybalépését követően indult eljárásokban kell alkalmazni”. Kérdéssé az válik, hogy ebben a mondatban az „eljárások” kifejezésbe az alapeljárást vagy – ha ilyenre sor került az adott ügyben – a megismételt eljárást is bele kell-e érteni általában véve, illetve vannak-e, lehetnek-e az egyedi ügyeknek olyan konkrét körülményei, amelyek miatt akár úgynként eltérő válasz adható a feltett kérdésre. Ez önmagában véve nem alkotmányossági, hanem szakjogi kérdés, aminek megválaszolása nem tartozik az Alkotmánybíróság hatáskörébe.
- [65] Az Alkotmánybíróság által elrendelt megsemmisítés tehát nem jár automatikusan a régi Art. alkalmazásának a kötelezettségével a jövőben induló megismételt eljárásokban. A régi Art. Módtv. 359. §-ával megállapított 189. § (2) bekezdésének a fentebb ismertetett értelmezése sem fejt ki ilyen hatást, hiszen az értelmezés tárgya jelen esetben egy másik törvény [Art. 271. § (1) bekezdés], és az értelmezés jogszabályi környezete is megváltozott. Ugyanakkor a törvényértelmezéshez az Alkotmánybíróság a jogbiztonság érdekében a következő iránymutatást adja. Összhangban az Alaptörvény 28. cikkével és a jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Jat.) sarkalatos 15. §-ával, valamint különösen az Art. többi átmeneti rendelkezésével, a 271. § (3)–(16) bekezdésében az Art. eljárási szabályai alkalmazhatók a megismételt eljárásokban. Az Art. olyan anyagi jogi természetű rendelkezései azonban nem alkalmazhatók az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése értelmében, amelyek alkalmasak lennének arra, hogy visszamenőlegesen hátrányt okozzanak az adózóknak. Az iránymutatás követésével elkerülhető, hogy az Art. 271. § (1) bekezdésének megsemmisítés utáni változatát a hatóságok vagy a bíróságok hátrányt okozva visszaható hatállyal alkalmazzák a megismételt eljárásokban. Következésképpen a jelen eljárásra okot adó ügyben nem az Art., hanem a régi Art. alkalmazandó.
- [66] Végül megjegyzi az Alkotmánybíróság, hogy a megsemmisítés egyáltalán nem érinti a határozat közzététele napján vagy azt megelőzően létrejött jogviszonyokat és a belőlük származó jogokat és kötelezettségeket, mint ahogy a megsemmisített jogszabályi rendelkezésen alapuló felül nem vizsgált bírói döntéseket sem [vesd össze: Abtv. 45. § (3), (5) bekezdés].

- [67] 4. Mindezek alapján Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése részét képező hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkotás tilalmába ütköző normaszövegrészt az Abtv. 41. § (1) bekezdése alapján megsemmisítette a rendelkező rész 1. pontjában foglaltak szerint, továbbá elrendelte annak az egyedi ügyben való alkalmazási tilalmát a rendelkező rész 2. pontjának megfelelően.
- [68] Az Alkotmánybíróság az alaptörvény-ellenesség megállapítására és a megsemmisítésre tekintettel nem vizsgálta a többi indítványi elemet. Következetes gyakorlatának megfelelően ugyanis, „[h]a az indítvánnyal támadott jogszabályt vagy annak részét az Alaptörvény valamely rendelkezésébe ütközőnek minősíti, és ezért azt megsemmisíti, akkor a további alaptörvényi rendelkezés esetleges sérelmét – a már megsemmisített jogszabályi rendelkezéssel összefüggésben – érdemben nem vizsgálja” {7/2017. (IV. 18.) AB határozat, Indokolás [31]; ugyanezt lásd például: 18/2016. (X. 20.) AB határozat, Indokolás [21]; 4/2016. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [38]; 21/2017. (IX. 11.) AB határozat, Indokolás [24]; Abh., Indokolás [86]}.

V.

- [69] A határozat Magyar Közlönyben való közzététele az Abtv. 44. § (1) bekezdésének első mondatán alapul.

Budapest, 2022. január 25.

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. Márki Zoltán
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. Horváth Attila alkotmánybíró különvéleménye

- [70] Nem szavaztam meg a határozatot, mert álláspontom szerint az ügyben érzékelt alkotmányossági probléma alkotmányos követelmény megállapításával is orvosolható lett volna.
- [71] Magam is egyetértek azzal, hogy az alapügyben érintett adózó esetében nem alkalmazható az Art. 203. § (7) bekezdése szerinti meghosszabbított elévülési idő.
- [72] Alapvetően logikusnak és más körülmények között támogathatónak tartottam volna a megsemmisítést is, azonban a jelen ügyben főként arra figyelemmel, hogy az Art. 271. § (1) bekezdésének megsemmisített „és a megismételt” szövegrésze nemcsak a fent jelölt elévülési szabály, hanem szinte az egész adójogi kódex átmeneti rendelkezése, így a megsemmisítés szükségszerűen azzal jár, hogy számos eljárásjogi rendelkezés megismételt eljárásban nem lesz alkalmazható, amely álláspontom szerint nem szolgálja a jogbiztonság érdekeit, amennyiben létezik kevésbé „drasztikus” megoldás.
- [73] Megjegyzendő, hogy a határozat indokolása is utal arra, hogy „a folyamatban lévő megismételt eljárásokban, amelyekben a régi Art.-hez képest az Art. előnyösebb az adózó számára, bizonyos esetekben továbbra is alkalmazható lehet az új kódex (lásd: a jelen határozat indokolásának IV/3.4. pontja, Indokolás [60] és köv.)” (Indokolás [51]) Következésképpen a határozat indokolása maga is elismeri, hogy a támadott átmeneti rendelkezés szövegrésze nem minden érintett rendelkezés esetében vet fel alkotmányossági problémát.
- [74] Kiemelendő, hogy az új Art. anyagi jogi rendelkezései vonatkozásában az Art. 271. § (7) bekezdése *lex specialis* szabályozást tartalmaz, amelynek értelmében „[a]z adózónak az e törvény hatálybalépését követően, a hatálybalépést megelőző időszakra teljesítendő adómegállapítási, bevallási, adófizetési, adóelőleg-fizetési, bizonylat kiállítási, adatszolgáltatási és adólevonási kötelezettségét a 2017. december 31. napján hatályos szabályok szerint kell teljesítenie”.
- [75] Elfogadhatónak tartom a pénzügyminiszter *amicus curiae* beadványában foglalt azon érvelést, miszerint a Jat. 15. § (2) bekezdése értelmében és az Art. 271. § (7) bekezdése alapján a támadott szövegrész valójában csak az eljárásjogi rendelkezésekre vonatkozik, ekként az elévülési időt szabályozó anyagi jogi rendelkezés esetében nem alkalmazható.
- [76] Álláspontom szerint amennyiben a támadott Art. 271. § (1) bekezdésének „és a megismételt” szövegrészét nem önmagában és nemcsak a nyelvtani értelmezés szerint, hanem a rendszertani értelmezés alapján a Jat. 15. § (2) bekezdésére és az Art. 271. § (7) bekezdésére tekintettel is értelmezzük, akkor a támadott szövegrésznek tudtunk volna olyan alkotmányos értelmezést adni, amely orvosolta volna az adózót ért joghátrányt, ugyanakkor az alkotmányos követelmény megállapítása nem jelentett volna jogalkotást, hiszen az anyagi jogi rendelkezések hatálybalépésére vonatkozó szabályokat már amúgy is tartalmazza a Jat. 15. § (2) bekezdése és az Art. 271. § (7) bekezdése.

Budapest, 2022. január 25.

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

- [77] A különvéleményhez csatlakozom.

Budapest, 2022. január 25.

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

Alkotmánybírósági ügyszám: III/3839/2021.

