



PÉNZÜGYMINISZTERIUM
MINISZTER

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	III/3839-5/2021
Érkezeit:	2021 DEC 30.
Példány:	1
Melléklet:	0 db 5
Kezelőiroda:	/

Alkotmánybíróság

Budapest
Pf. 773.
1535

indítványhoz kapcsolódó megkereső
végzésre adott tájékoztatás

Tisztelt

Az Alkotmánybíróság III/3839-2/2021. ügyszámú eljárásban hozott végzésének eleget téve, azzal kapcsolatban, hogy az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: új Art.) 271. § (1) bekezdése ellenére adható-e olyan jogértelmezés, amely a törvényi rendelkezésekkel is konform, és egyúttal elkerülhető az, hogy az adómegállapítási jog ismét megnyíljon, az alábbi tájékoztatást adom.

Hivatkozott ügyszámú eljárásban a Szegedi Törvényszék (a továbbiakban: Törvényszék) a 2021. október 5-én kelt indítványával (a továbbiakban: indítvány) egyedi normakontroll eljárást kezdeményezett az új Art. 271. § (1) bekezdése – „(1) E törvény rendelkezéseit a hatálybalépését követően indult és a megismételt eljárásokban kell alkalmazni.” – alaptörvényellenességének megállapítása és megsemmisítése, illetve ezen jogszabályi rendelkezés általános és a Törvényszék előtt 101.K.701.478/2020. ügyszám alatt folyamatban levő peres eljárásban való alkalmazási tilalmának elrendelése iránt.

A bírói kezdeményezés elutasítása esetén a Törvényszék azt kéri, hogy az Alkotmánybíróság állapítson meg alkotmányos követelményt, amennyiben úgy ítéli meg, hogy lehetőség van az új Art. 271. § (1) bekezdésének az Alaptörvénnyel összhangban történő értelmezésére az alábbi javaslat szerint: „Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből eredő alkotmányos követelmény az új Art. 271. § (1) bekezdésének olyan értelmezése, amely szerint a 203. § (7) bekezdés c) pontjában foglalt rendelkezést az új Art. hatálybalépését megelőzően indult, majd a hatálybalépést követően megismételt eljárásokban akként kell alkalmazni, hogy az nem eredményezheti az adómegállapításhoz való jog elévülési idejének meghosszabbodását a korábbi szabályozáshoz képest.”

A Törvényszék előadja, hogy „az érdemi döntés meghozatalát tehát kizárólag az új Art. 271. § (1) bekezdés alapján alkalmazandó 203. § (7) bekezdés c) pontjának az alkalmazása tette lehetővé az alperes számára, az új Art. szabályainak alkalmazása következképpen konkrét joghátránnyal járt a felperesre nézve.” [indítvány 70. pont], továbbá „az elévülési időnek az eljárás során történő meghosszabbítása az elévülési időt kiszámíthatatlanná teszi, kiüresíti az

elévülési garanciális funkcióját, ezáltal az új Art. 271. § (1) bekezdése sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerinti jogállamiság és jogbiztonság elvét”.

A Törvényszék álláspontja szerint az új Art. vitatott rendelkezése azáltal, hogy visszamenőlegesen hosszabbította meg az adóhatóság adómegállapítási jogának elévülési idejét az eljárás hosszát kiszámíthatatlanná téve, olyan eljárási rendet alkotott, amely sérti a tisztességes hatósági eljáráshoz 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 határozat [18] pontjában lefektetett elvekkel.

Az új Art. 271. § (1) bekezdésének értelmezésével kapcsolatos álláspontomat az alábbiakban foglalom össze.

Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerint: „Magyarország független, demokratikus jogállam.” Az Alkotmánybíróság e cikkével kapcsolatos, releváns gyakorlata szerint „a jogállamiság egyik legfontosabb alkotóeleme a jogbiztonság, amely – egyebek között – megköveteli, hogy a jogalanyoknak meglegyen a tényleges lehetőségük arra, hogy magatartásukat a jog előírásaihoz tudják igazítani, ennek érdekében a jogszabályok a kihirdetésüket megelőző időre nézve ne állapítsanak meg kötelezettséget, illetőleg valamely magatartást visszamenőleges hatállyal ne minősítsenek jogellenesnek.” [34/2014. (XI. 14.) AB határozat]. Egy jogszabály nem csupán akkor ütközhet a visszaható hatályú jogalkotás tilalmába, ha a jogszabályt a jogalkotó visszamenőlegesen léptette hatályba, hanem akkor is, ha a hatálybaléptetés nem visszamenőlegesen történt ugyan, de a jogszabály rendelkezéseit – erre irányuló kifejezett rendelkezés szerint – a jogszabály hatálybalépése előtt létrejött jogviszonyokra is alkalmazni kell [30/2014. (IX. 30.) AB határozat].

Az Alkotmánybíróság joggyakorlata szerint a visszaható hatályú jogalkotás tilalma nem feltétlen. A tilalom kizárólag a jogalanyok helyzetét elnehezítő (ad malam partem) jogalkotásra irányadó, és nem terjed ki a jogszabályok módosíthatóságának időbeli korlátaira sem [7/2016. (IV. 6.) AB határozat]. Egyértelműen élhet a visszamenőleges hatályú jogalkotás eszközével a jogalkotó akkor, amikor új jogosultságot állapít meg, meglévő jogosultságot terjeszt ki, vagy valamely jog korlátozását oldja fel [10/2014. (IV. 4.) AB határozat]. Annak sincs akadály, hogy a jogalkotó a múltban keletkezett jogviszonyokból származó jogokat és kötelezettségeket szabályozzon, amennyiben az új szabályozás ezeket a jogokat és kötelezettségeket hátrányosan csak a hatálybalépés utáni időtől fogva érintheti, hiszen a visszaható hatályú jogalkotás tilalma nem értelmezhető akként, hogy a fennálló tartós, határozatlan időtartamú jogviszonyok a jövőre nézve semmilyen esetben sem alakíthatóak át vagy változtathatóak meg [3061/2017. (III. 31.) AB határozat]. A jogalkotó fennálló, tartós jogviszonyokba való beavatkozásának ugyanakkor korlátot szabhat a jogbiztonsághoz kapcsolódó bizalomvédelem követelménye, ekként esetről esetre vizsgálendő, hogy hol húzódik a határ a jogalkotó szabadsága és a címzetteknek a jogi szabályozás állandóságához, kiszámíthatóságához fűződő érdeke között, vizsgálva, hogy a jogi szabályozás változása következtében a jogalanyokat ért hátrány indokolja-e a jogbiztonság sérelme alapján az alaptörvény-ellenesség megállapítását [3061/2017. (III. 31.) AB határozat].

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 189. § (2) bekezdése megfogalmazásában eltér az új Art. 271. § (1) bekezdésétől. A régi Art. 189. § (2) bekezdése szerint a jelen eljárás szempontjából releváns 164. § (13) bekezdését a 2012. január 1-jén vagy azt követően indult eljárásokban kell először alkalmazni. Az új Art. 271. § (1) bekezdése kifejezetten rögzíti, hogy rendelkezéseit a megismételt eljárásokban is alkalmazni kell. Ez azonban nem értelmezhető akként, hogy a megismételt eljárásban nem kell figyelembe venni az anyagi jogi rendelkezéseket – mint jelen esetben az adómegállapításhoz való elévülését

–, továbbá azt, hogy melyik jogszabály – a régi vagy az új Art. – alapján kell meghatározni az alkalmazandó anyagi jogi rendelkezéseket.

Az új Art. 271. § (1) bekezdésének értelmezésével a Kúria több ítéletében foglalkozott. A Kúria Kfv.I.35.338/2020/6. számú ítéletében rögzíti, hogy „az új eljárás kódexek általánosságban, valamennyi megismételt eljárásra nézve alkalmazandók, és csupán bizonyos esetekre biztosították a hatályon kívül helyezett törvény alkalmazását annak érdekében, hogy az adózó számára a megismételt eljárásban alkalmazandó új előírások ne lehessenek hátrányosabbak a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában hatályos rendelkezéseknél.” [ítélet 20. pont]. A döntés elvi tartalma szerint „az adóhatóságnak a 2018. január 1-jét követően a felettes szerv vagy bíróság által elrendelt megismételt eljárást az új eljárás szabályok szerint kell lefolytatnia.”

A Kúria egy másik, Kfv.I.35.215/2020/8. számú ítéletében kimondta, hogy „az új eljárás kódexek átmeneti rendelkezései a törvény időbeli hatályának meghatározásával és a megismételt eljárásra vonatkozó rendelkezésével nem tettek különbséget abban a vonatkozásban, hogy mely szerv által elrendelt eljárás megismétléséről van szó. Az új eljárás kódexek általánosságban, valamennyi megismételt eljárásra nézve alkalmazandók, és csupán bizonyos esetekre biztosították a hatályon kívül helyezett törvény alkalmazását annak érdekében, hogy az adózó számára a megismételt eljárásban alkalmazandó új előírások ne lehessenek hátrányosabbak a jogszabálysértés elkövetésének időpontjában hatályos rendelkezéseknél.” [ítélet 19. pont].

A jogalkotó az új Art.-ban többek között az eljárás határidők, a jogorvoslati rend, az adózót megillető garanciális jogok felülvizsgálatával, újraszabályozásával olyan eljárásokat alakított ki, amelyek célja, hogy az eljárások ésszerű időn belül lezárhatóak legyenek. Ezeket az adózók érdekeit védő garanciális eljárási szabályokat az új Art. 271. § (1) bekezdése alapján a megismételt eljárásban is alkalmazni kell, amelyek így az adózók számára kiszámíthatóbb eljárást tesznek lehetővé. Az új Art. általánosságban az adózókra nézve kedvezőbb eljárási szabályokat állapít meg, és a 271. § (1) bekezdésében foglalt átmeneti rendelkezés célja, hogy a kedvezőbb eljárási szabályokat a megismételt eljárásokban is alkalmazni kelljen.

Az új Art. elévülés meghosszabbodását szabályozó 203. § (7) bekezdése a régi Art. 164. § (13) bekezdéséhez hasonlóan szabályozza az elévülés meghosszabbodását. Az új Art. 203. § (7) bekezdése alapján „az adó megállapításához való jog elévülése egy alkalommal tizenkettő hónappal meghosszabbodik, ha

- a) a felettes adóhatóság a másodfokú eljárás keretében,
- b) a felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter vagy az állami adó- és vámhatóságot irányító miniszter felügyeleti intézkedés keretében, vagy
- c) az adóhatósági határozat ellen indított közigazgatási perben a bíróság új eljárás lefolytatását rendeli el.”

A régi Art. 164. § (13) bekezdése tartalmilag a fentiekkel lényegében megegyező szabályozást tartalmazott azzal, hogy amíg az új Art. 203. § (7) bekezdése általános jelleggel rögzíti, hogy az elévülés tizenkét hónappal történő meghosszabbításának egy alkalommal van helye, a régi Art. 164. § (13) bekezdése ilyen korlátozást csak az a) pont tekintetében állapított meg.

Az új Art. 203. § (7) bekezdés c) pontjának célja megegyezik a régi Art. 164. § (13) bekezdés c) pontjának szabályozási céljával. Ha az adóigazgatási eljárás lezárásának időpontja közel esik az adómegállapításhoz való jog elévülésének időpontjához és az adózó a határozattal szemben jogorvoslással él, amely alapján a bíróság új eljárás lefolytatására kötelezte az adóhatóságot, az adóhatóságnak lehetősége legyen arra, hogy a bíróság döntésének érvényt szerezzen. Ennek

érdekében a 2015. január 1-jétől hatályos szabályozás szerint – a 2012. január 1-jétől hatályos 6 hónapra vonatkozó módosítástól eltérően – további 12 hónap áll az adóhatóság rendelkezésére az új eljárás lefolytatására az elévülési határidő elteltét követően.

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

Hangsúlyozni szükséges, hogy az adómegállapításhoz való jog elévülése nem csupán az adóhatóság, hanem az adózóra nézve is korlátot szab. Az elévülést követően ugyanis az adózónak sincs lehetősége arra, hogy önellenőrzéssel rá nézve kedvezően módosítsa az adóalapját vagy a fizetendő adóját, vagy utólag adómentességet vagy adókedvezményt vegyen igénybe. Amennyiben az adóhatóság és az adózó között jogvita van az adómentesség vagy az adókedvezmény utólagos érvényesítése tekintetében, és a bíróság a közigazgatási perben az adózó javára dönt, az elévülés meghosszabbodásának hiányában a bíróság döntése ellenére sem lenne lehetőség arra, hogy az adójogi jogviszonyok az adózó javára kerüljenek módosításra.

Ebből adódóan álláspontom szerint nem támasztható alá az indítványban megfogalmazott azon álláspont, hogy az elévülés meghosszabbodása hátrányos az adózókra nézve, hiszen annak 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.

Nem értek egyet az indítványnak az Alkotmánybíróság 17/2019. (V.30.) AB határozatára aló hivatkozásával és azon megállapításával sem, amely szerint „az elévülés kapcsán a büntetőjog területén megfogalmazott, az eljárás kiszámíthatóságát garantáló alkotmánybírósági elveknek – a jogalanyok autonómiájába való beavatkozás jelentős mértéke, a büntetőjoggal rokon szankciórendszer, a jogkövetkezmények súlya miatt – a büntetőjoggal rokon adójog területén is érvényesülnie kell.” E rendelkezések álláspontom szerint nem veszik figyelembe az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás közötti alapvető különbségeket, így különösen azt, hogy míg az adóeljárás célja az, hogy az adóhatóság a közteherviselési kötelezettségnek érvényt szerezzen, a büntetőeljárás célja, hogy ultima ratio jelleggel az állam éljen a büntetőhatalmával. A két jogterület célja, szabályozási módja, továbbá az általuk szabályozott jogviszonyok alapvetően eltérnek egymástól, egyiket nem lehet a másikra vetíteni. Megjegyzem továbbá, hogy az indítványban hivatkozott alkotmánybírósági határozat „Az 1944. december 21-e és 1990. május 2-a között elkövetett és politikai okból nem üldözött súlyos bűncselekmények üldözhetőségéről” szóló, az Országgyűlés 1991. november 4-i ülésén elfogadott törvényre vonatkozik, amely messze távol áll a jelen eljárás alapját képező jogviszonyoktól.

A fentiek alapján álláspontom szerint az új Art. 271. § (1) bekezdése és az abban foglalt „megismételt eljárásra is alkalmazni kell” fordulat nem alaptörvény-ellenes.

Az új Art. 271. §-a általánosságban határozza meg, hogy a megismételt eljárásokban az új Art.-ot kell alkalmazni. Az új Art. a 271. § (1) bekezdésének alkalmazását nem kizárólagos jelleggel írja elő, hanem a jogalkalmazó szerveknek kell az eljárásuk során meghatározni, hogy a megismételt eljárásban az adott jogviszonyra a régi Art. vagy az új Art. megfelelő rendelkezése kerüljön alkalmazásra, figyelembe véve a visszaható hatályú jogalkalmazás tilalmát is. A hivatkozott bekezdés alkalmazása során figyelembe kell venni a 271. § további bekezdéseit is, a jogalkotóval szemben támasztott alaptörvényi és jogszabályi kötelezettségeket, és nem lehet eltekinteni azon jogi norma jellegétől sem, amelynek a megismételt eljárásban történő alkalmazása felmerül.

A jogalkotásról szóló 2010. CXXX. törvény (a továbbiakban: Jat.) 15. §-a határozza meg a jogrendszer egészére nézve érvényesülő, főszabály szerinti átmeneti rendelkezéseket. A Jat. 15. § (1) bekezdése alapján a jogszabályi rendelkezést – ha jogszabály eltérően nem rendelkezik – a hatálybalépését követően keletkezett tényekre és jogviszonyokra, valamint megkezdett eljárási cselekményekre kell alkalmazni. E szabályozási logikát követi a Jat. 15. § (2) bekezdése is a hatályon kívül helyezett jogszabályi rendelkezések tekintetében. A Jat. 15. §-a tehát egyértelmű különbséget tesz az anyagi jogi normák és az eljárásjogi normák esetében irányadó átmeneti rendelkezések között. Az új Art. 271. § (1) bekezdésének értelmezése során elsődlegesen abból kell kiindulni, hogy a Jat. 15. § (1) bekezdésének mely pontjától kíván eltérni. Azáltal, hogy az új Art. 271. § (1) bekezdése arról rendelkezik, hogy az új Art. rendelkezéseit a hatályba lépését követően indult eljárásokban és megismételt eljárásokban kell alkalmazni, az átmeneti rendelkezés egyértelműen, az eljárási jogi normák tekintetében irányadó, Jat. 15. § (1) bekezdés b) pontjától tért el, tehát az új Art. 271. § (1) bekezdése csak az eljárásjogi normák tekintetében alkalmazandó. Az adó megállapításához való jog elévülését rögzítő jogszabályi rendelkezés azonban anyagi jogi normának minősül. Az új Art.-ban foglalt anyagi jogi normák tekintetében tehát az új Art. 271. § (1) bekezdése helyett az új Art. 271. §-ának egyéb rendelkezései, így különösen az új Art. 271. § (7) bekezdése vagy – egyéb, azt felülíró rendelkezés hiányában – végső soron a Jat. 15. § (1) bekezdés a) pontja alkalmazandó. Ezen értelmezésből az következik, hogy az adó megállapításához való jog elévülése mint anyagi jogi rendelkezés tekintetében nem az új Art., hanem – a Jat. 15. § (2) bekezdés b) pontja alapján – az adójogi jogviszony keletkezésekor hatályos jogszabályi rendelkezés lesz irányadó.

Minderre tekintettel álláspontom szerint az új Art. 271. § (1) bekezdése összhangban van az Alaptörvény rendelkezéseivel, az nem valósít meg – még a konkrét ügyben alkalmazott értelmezés mellett sem – a jogalanyok helyzetét elnehezítő jogalkotást, hiszen célja, hogy az eljárás során az adózóra nézve kedvező felettes szervi vagy bírósági döntésnek érvényt lehessen szerezni. Ezzel ellentétes alkotmánybírói álláspont esetén is tulajdonítható az új Art. 271. § (1) bekezdésének olyan, az Alaptörvénynek maradéktalanul megfelelő értelmezés, amely szerint az adó megállapításához való jog elévülése mint anyagi jogi rendelkezés tekintetében az új Art. 271. § (1) bekezdése nem alkalmazható és arra a jogviszony keletkezésekor hatályos szabályozás irányadó.

Kérem a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy az álláspontomat az ügy elbírálása során szíveskedjen figyelembe venni.

Budapest, 2021. december „23.”

Üdvözléssel:

Varga Mihály / N

