

SZEGEDI TÖRVÉNYSZÉK
6726 Szeged, Fő fasor 16-20.
6701 Szeged, Pf.: 408. Tel.: 06-62-795-010

101.K.701.478/2020/29.

A Szegedi Törvényszék a [REDACTED]

[REDACTED] ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat elleni közigazgatási perében meghozta a következő

v é g z é s t:

A bíróság az eljárást felfüggeszti.

A bíróság az Alkotmánybíróságnál kezdeményezi az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: új Art.) 271. § (1) bekezdése Alaptörvénybe ütközésének vizsgálatát, az alaptörvény-ellenességének megállapítását és e jogszabályi rendelkezés megsemmisítését.

A bíróság kezdeményezi továbbá az alaptörvény-ellenes jogszabályi rendelkezés általános és a Szegedi Törvényszék 101.K.701.478/2020. ügyszám alatt folyamatban lévő perében történő alkalmazási tilalmának elrendelését.

E végzés ellen fellebbezésnek nincs helye.

I n d o k o l á s

- [1] A bíróság az eljárást felfüggesztette és az Alkotmánybíróságnál egyedi normakontroll eljárást kezdeményez Magyarország Alaptörvénye (a továbbiakban: Alaptörvény) 24. cikk (2) bekezdésének b) pontja, az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 25. § (1) bekezdése, a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 32. §-a, 34. § b) pontja alapján alkalmazandó a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 126. § (1) bekezdés b) pontja, 131. § (1), (3) bekezdései alapján.

Tényállás:

- [2] A felperes a perrel érintett 2010. július-október közötti időszakban (a továbbiakban: tárgyidőszak) beszerzett termékek ellenértékében foglalt általános forgalmi adót (a továbbiakban: áfa) fizetendő adójából levonta.

| | |
|-------------------------|--------------------------|
| ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG | |
| Ügyszám: | III/ 03 8 3 9 - 0 / 2021 |
| Érkezett: | 2021 OKT 11. |
| Példány: | 1 |
| Meliéklet: | 13 db |
| Kezelőiroda: | Kf |

- [3] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága mint elsőfokú adóhatóság a 11/43/390022/1167. számú 2011. január 4-én kelt és a felperes részére 2011. január 27-én átadott megbízólevéllel a tárgyidőszakra vonatkozóan áfa adónemben bevállások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést indított. Az ellenőrzés feltárta, hogy a felperes által beszerzett termékek egy része valójában nem a felperesnek számlázó vállalkozásoktól származnak.

Elsőfokú határozat

- [4] Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés megállapításai alapján a 2015. október 8-án kelt 3877358948 számú határozatával a felperes terhére 72.353.000,- Ft teljes összegében adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, 54.264.000,- Ft adóbírságot szabott ki és 24.950.000,- Ft késedelmi pótlékot számított fel, valamint mindezek megfizetésére kötelezte a felperest. A határozat indokolása szerint az érintett számlák egy része mögött tényleges gazdasági esemény egyáltalán nem volt, más része esetében volt ugyan gazdasági esemény, de a felperes tudomásával adócsalás történt.

Első másodfokú határozat

- [5] A felperes fellebbezése folytán eljáró Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága – az alperes jogelődje – a 2015. december 11-én kelt, a felperes részére 2015. december 14-én kézbesített 3144716596 számú határozatával az elsőfokú határozatot a késedelmi kamat tekintetében megváltoztatta, ezt meghaladóan helybenhagyta.

Első ítélet

- [6] A felperes keresete folytán eljáró Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 2018. március 2-án kelt és ugyanezen a napon jogerős 19.K.30.528/2016/48. számú ítéletével a másodfokú határozatot új eljárás lefolytatására kötelezés mellett hatályon kívül helyezte. Ítéletét azzal indokolta, hogy a határozat ellentmondásos: egyidejűleg szerepel benne az elsőfokon megállapított tényállástól eltérő tényállás és annak rögzítése, hogy az elsőfokú adóhatóság a tényállást helytállóan állapította meg. Az alperes feladatát az új eljárás során akként határozta meg, hogy a határozat rendelkező részében rögzítse, hogy az elsőfokú határozat indokolását megváltoztatja, az indokolási részben pedig azt, hogy mely részében nem tartja fenn az elsőfokú adóhatóság által megállapított tényállását, és ilyen tényállást állapít meg helyette.

Második másodfokú határozat

- [7] Az alperes a 2018. március 5-én kelt, a felperes részére 2018. március 7-én kézbesített 2234161804 számú határozatával – a késedelmi pótlék összegének csökkentése mellett – az elsőfokú határozatot az indokolási rész megváltoztatása mellett helybenhagyta. Az alperes a megismételt eljárást a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) szabályai szerint folytatta le.

Második ítélet

- [8] A felperes keresete folytán eljáró Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 2018. július 5-én kelt és ugyanezen a napon jogerős 30.K.30.367/2019/11. számú ítéletével az alperes határozatát megsemmisítette és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte. A határozat

indokolása szerint az alperes a megismételt eljárásban csak formálisan tett eleget a bíróság kötelezéseinek, az ítélet kihirdetését követő első munkanapon meghozott határozata nagyrészt szó szerint egyezik az első másodfokú határozattal, nem mutatja be, hogy az elsőfokú adóhatóság megállapítását mennyiben változtatja meg, valamint továbbra is ellentmondásos és egymást kizáró megállapításokat tartalmaz az ügyletek létrejöttével kapcsolatosan. Mindez a határozat semmisségét eredményezi a Ket. 109. § (4) bekezdése és 121. § (1) bekezdés f) pontja alapján.

- [9] Az alkalmazott eljárási szabállyal kapcsolatban azt állapította meg, hogy az alperes helyesen járt el, amikor a régi Art. szabályt alkalmazta, mivel az adóhatóságnak kizárólag a másodfokú eljárást kellett megismételnie.

Felülvizsgálati ítélet

- [10] Az alperes felülvizsgálati kérelme folytán eljárta Kúria a 2020. május 7-én kelt Kfv.I.35.574/2019/11. számú ítéletével a második ítéletet az érdemét érintően hatályában fenntartotta.
- [11] Az alkalmazandó eljárási szabályokkal kapcsolatban utalt a Kfv.V.35.573/2019/7. számú – a felperes másik adómegállapítási időszakra vonatkozó ügyében, azonos tényállás mellett hozott – ítéletére, amelyben megállapította, hogy az adóhatóságnak a bíróság ítélete alapján a 2018. január 1-jét követően megismételt eljárást – az alapperben hozott hatályon kívül helyező ítélet időpontjára, 2018. március 2-ra tekintettel – az új eljárási szabályok szerint kellett volna lefolytatnia.

Harmadik másodfokú határozat (alperesi határozat)

- [12] Az alperes 2020. július 30-án kelt, a felperes számára 2020. augusztus 6-án kézbesített 4319058706 számú határozatával (a továbbiakban: alperesi határozat) az elsőfokú határozatot a késedelmi pótléokra vonatkozó rendelkezések megváltoztatása mellett helybenhagyta.
- [13] Az alperes az első bírósági ítéletben foglalt, az új eljárásra vonatkozó kötelezésre utalva rögzítette, hogy az elsőfokú határozattól eltérő tényállás nem került megállapításra, az elsőfokú adóhatóság tényállás-tisztázási kötelezettségének eleget tett, a tényállást kellőképpen feltárta.

A felek álláspontja:

A kereseti kérelem

- [14] A felperes az eljárás során az alperes védekezésére tekintettel többször pontosított, kiegészített keresetében az alperesi 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 alperesi jogértelmezést.
- [15] Az elévülés meghosszabbodásával kapcsolatban az azt előíró új Art. 203. § (7) bekezdés c) pontjának alkalmazhatóságát vitatta, a nyugvással kapcsolatosan pedig a régi Art. – az új Art. 203. § (3) bekezdésével azonos tartalmú – 164. § (5) bekezdésének a kiterjesztő értelmezését

sérelmezte, amely szerint az elévülés az alap- és a megismételt eljárásban hozott határozatok felülvizsgálatára irányuló valamennyi bírósági eljárás ideje alatt nyugszik.

- [16] Álláspontja szerint téves az a jogértelmezés, miszerint az új Art. 271. § (1) bekezdése alapján a 2018. január 1-jét követően megismételt eljárásra az új Art. szabályait kell alkalmazni. A felülvizsgálati ítélet is csak az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) alkalmazására vonatkozott, az új Art. szabályainak az alkalmazását nem írta elő.
- [17] Kifejtette: az adómegállapításhoz való jog elévülésére az adóeljárás megbízólevél átadásával való megindulásakor hatályos jogszabályi rendelkezések az irányadóak. Az elévülés anyagi jogi jogintézmény, ami az eljárás megindulásakor hatályos rendelkezések alkalmazását teszi szükségessé. Az alkalmazandó jogszabály szempontjából releváns jogi tény a megbízólevél átadásának az időpontja.
- [18] Nem alkalmazható tehát az új Art. 203. § (7) bekezdés c) pontja sem, amely az adóhatósági határozat ellen indított közigazgatási perben elrendelt új eljárásra tekintettel az adó megállapításához való jog elévülését tizenkét hónappal meghosszabbítja.
- [19] A régi Art. 164. § (1) bekezdése szerint az adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni.
- [20] A régi Art. 2012. január 1-jétől hatályos 164. §-ának (13) bekezdése ugyan kimondja, hogy az ott meghatározott esetekben az adómegállapításhoz való jog elévülése 6 hónappal meghosszabbodik, azonban ezt a rendelkezést a régi Art 189. § (2) bekezdésében foglalt átmeneti rendelkezés szerint csak a 2012. január 1-jén vagy azt követően indult eljárásokban kell alkalmazni, márpedig jelen esetben az adóellenőrzés korábban – a megbízólevél felperes részére történt átadásával, 2011. január 27-én – indult.
- [21] Mindezek alapján az adómegállapításhoz való jog elévülésének a régi Art. 164. (1) bekezdésében meghatározott időtartama meghosszabbodás hiányában az alperesi határozat meghozatala előtt eltelt, az adómegállapítási jog elévült.
- [22] Keresetében részletesen kimutatta, hogy az új Art. 203. § (3) bekezdése alkalmazása hiányában, azaz az elévülés bírósági eljárásra tekintettel való meghosszabbodása nélkül, az adómegállapítási jog az elévülés nyugvására vonatkozó szabályoknak a felperesétől eltérő értelmezése esetén (valamennyi bírósági eljárás időtartamának az összeszámítása mellett) is elévült.
- [23] Arra az esetre, ha a bíróság a jogértelmezésével nem értene egyet, az új Art. 271. § (1) bekezdésének alkotmányossági vizsgálatának kezdeményezését kérte.

Az alperes védekezése

- [24] Az alperes a felülvizsgálati ítéletre hivatkozva kifejtette, hogy a megismételt eljárásra az első ítélet időpontjára, 2018. március 2-ára tekintettel az új Art. rendelkezéseit kell alkalmazni. Az eljárás megindulásának az időpontja nem irányadó. Márpedig az új Art. 203. § (7) bekezdés c) pontja alapján, tekintettel az adóhatósági határozat ellen indított közigazgatási perben elrendelt

új eljárásra, az adó megállapításához való jog elévülése tizenkét hónappal meghosszabbodott, ezért a felperes tévesen hivatkozott elévülésre.

- [25] Álláspontja szerint az új eljárási szabályok az elévülés időpontját anyagi jogi szempontból meghatározó általános szabályt (5 éves elévülés) nem módosították, a bíróság által elrendelt új eljárásra vonatkozó rendelkezések a bírósági döntések tényleges érvényesülését szolgálják.
- [26] Az alperes a felperes számításait nem vitatta. Elismerte azt is, hogy ha az új Art. 271. § (1) bekezdését jelen perben a felülvizsgálati ítéletben foglaltak ellenére mégsem kellene alkalmazni, a régi Art. 164. § (1), (5) bekezdése és 189. § (2) bekezdése alapján az adómegállapítási jog elévült.

Vonatkozó jogszabályi rendelkezések:

1) Alaptörvény:

- [27] B) cikk
(1) Magyarország független, demokratikus jogállam.
- [28] Q) cikk
(2) Magyarország nemzetközi jogi kötelezettségeinek teljesítése érdekében biztosítja a nemzetközi jog és a magyar jog összhangját.
- [29] XXXIV. 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.
- [30] XIII. cikk
(1) Mindenkinek joga van a tulajdonhoz és az örökléshez. A tulajdon társadalmi felelősséggel jár.

2) Emberi Jogok Európai Egyezménye (a továbbiakban: EJEE) [kihirdette: Az emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én kelt Egyezmény és az ahhoz tartozó nyolc kiegészítő jegyzőkönyv kihirdetéséről szóló 1993. évi XXXI. törvény]

- [31] **Az EJEE 6. cikke a tisztességes tárgyaláshoz való jogra vonatkozó rendelkezést tartalmaz az alábbiak szerint:**

1. Mindenkinek joga van arra, hogy ügyét a törvény által létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen nyilvánosan és ésszerű időn belül tárgyalja, és hozzon határozatot polgári jogi jogai és kötelezettségei tárgyában, illetőleg az ellene felhozott büntetőjogi vádak megalapozottságát illetően. Az ítéletet nyilvánosan kell kihirdetni, a tárgyalóterembe történő belépést azonban meg lehet tiltani a sajtónak és a közönségnek a tárgyalás teljes időtartamára vagy egy részére annyiban, amennyiben egy demokratikus társadalomban ez az erkölcsök, a közrend, illetőleg a nemzetbiztonság érdekében szükséges, ha e korlátozás kiskorúak érdekei, vagy az eljárásban résztvevő felek magánéletének védelme szempontjából szükséges, illetőleg annyiban, amennyiben ezt a bíróság feltétlenül szükségesnek tartja, mert úgy ítéli meg, hogy az adott ügyben olyan különleges körülmények állnak fenn, melyek folytán a nyilvánosság az igazságszolgáltatás érdekeit veszélyeztetné.

- [32] ***Az EJEE Első kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikke tartalmazza a tulajdon védelmével kapcsolatos rendelkezéseket az alábbiak szerint:***

Minden természetes vagy jogi személynek joga van javai tiszteletben tartásához. Senkit sem lehet tulajdonától megfosztani, kivéve, ha ez közérdekből és a törvényben meghatározott feltételek, valamint a nemzetközi jog általános elvei szerint történik.

Az előző bekezdésben foglaltak nem korlátozzák az államok jogát olyan törvények alkalmazásában, melyeket szükségesnek ítélnék ahhoz, hogy a javaknak a köz érdekében történő használatát szabályozhassák, illetőleg az adók, más közterhek vagy bírságok megfizetését biztosítsák.

3) Régi Art. rendelkezési

A megbízólevél átadásának időpontjában hatályos rendelkezések

- [33] 164. §
(1) Az adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni (...).
(5) Ha az adóhatóság határozatát a bíróság felülvizsgálja, a másodfokú adóhatósági határozat jogerőre emelkedésétől a bíróság határozatának jogerőre emelkedéséig, felülvizsgálati kérelem esetén a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik.

A 2012. január 1-jétől hatályos rendelkezések

- [34] 164. §
(13) Az adó megállapításához való jog elévülése 6 hónappal meghosszabbodik,
a) egy alkalommal, ha a felettes adóhatóság a másodfokú eljárás keretében, vagy
b) a felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter vagy a NAV felügyeletére kijelölt miniszter felügyeleti intézkedés keretében, illetve
c) az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata során a bíróság új eljárás lefolytatását rendeli el.

- [35] 189. §
(2) Az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvénnyel megállapított (...) 164. § (13) bekezdését (...) a 2012. január 1-jén vagy azt követően indult eljárásokban kell először alkalmazni.

A 2015. január 1-jétől hatályos rendelkezések

- [36] 164. §
(13) Az adó megállapításához való jog elévülése 12 hónappal meghosszabbodik,
a) egy alkalommal, ha a felettes adóhatóság a másodfokú eljárás keretében, vagy
b) a felettes adóhatóság, az adópolitikáért felelős miniszter vagy a NAV felügyeletére kijelölt miniszter felügyeleti intézkedés keretében, illetve
c) az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata során a bíróság új eljárás lefolytatását rendeli el.

4) Új Art. (2018. január 1-jén lépett hatályba)

- [37] 271. §
(1) E törvény rendelkezéseit a hatálybalépését követően indult és a megismételt eljárásokban kell alkalmazni.
- [38] 203. §
(3) Ha az adózó az adóhatóság határozata ellen közigazgatási pert indított, a másodfokú adóhatósági határozat véglegessé válásától a bíróság határozatának jogerőre emelkedéséig, felülvizsgálati kérelem esetén a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik.
(7) Az adó megállapításához való jog elévülése egy alkalommal tizenkettő hónappal meghosszabbodik, ha
(...)
c) az adóhatósági határozat ellen indított közigazgatási perben a bíróság új eljárás lefolytatását rendeli el.

A Kúria gyakorlata:

- [39] A Kúria azonos tényállás mellett hozott Kfv.V.35.573/2019/7. számú ítéletének indokolása az alábbiakat tartalmazta:
- [40] [33] A[z általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény] Ákr. 142. §-a 2018. január 1-jével hatályon kívül helyezte a Ket.-et, az Air. 138. §-a pedig a régi Art.-t. Az Ákr. 8. § (1) bekezdés c) pont értelmében az adó- és vámigazgatási eljárásokban nem alkalmazandó. Az Air. 139. §-ban átmeneti rendelkezésként előírta, hogy a törvény rendelkezéseit a hatálybalépését követően indult és a megismételt eljárásokban kell alkalmazni.
- [41] [34] A bíróság a hatályon kívül helyező döntését az alapperben 2018. március 2-án hozta meg, így az ítélet alapján az alperesnek a megismételt eljárást az Air. alapján kellett volna lefolytatnia. (...).
- [42] Ugyanezen felülvizsgálati ítélet [36] pontja „a döntés elvi tartalmaként” rögzíti, hogy az adóhatóságnak a bíróság ítélete alapján 2018. január 1-jét követően megismételt eljárást az új eljárási szabályok szerint kell lefolytatnia.
- [43] A Kúria Kfv.I.35.343/2019/11. számú ítéletének indokolása a bírósági felülvizsgálat által megállapított semmisség kapcsán a következőket mondta ki:
- [44] [17] A Kúria a Kfv.I.35.276/2019/4.; Kfv.I.35.438/2019/5.; Kfv.I.35.196/2019/7.; Kfv.I.35.200/2019/7.; Kfv.V.35.129/2019/6. számú döntéseire is visszautalva megállapította, hogy a régi Art. elévülésre vonatkozó szabályai a bírósági felülvizsgálat eredményeként megállapított semmisség esetében sem hagyhatók figyelmen kívül.
- [45] [18] A régi Art. az adójogviszonyokra önállóan szabályozza a közigazgatási perre és az annak eredményeként megismétlendő közigazgatási eljárás esetére az adómegállapításhoz való jog elévülésének számítását, és ennek joghatását. A jogerős adóhatósági döntés elleni perindítás ténye folytán az elévülés a jogerős bírósági, illetve – felülvizsgálati kérelem előterjesztése esetén – a felülvizsgálati határozat meghozataláig nyugszik [rég Art. 164. § (5) bekezdés], másrészt új eljárás bíróság általi elrendelése esetén meg is hosszabbodik [Art. 165. § (13)]

bekezdés c) pont]. Ennek következtében az elévülés idejéből a közigazgatási határozat jogerőre emelkedéséig eltelt elévülési idő a jogerős bírósági határozat közlésétől folytatódik, a bírósági jogorvoslat időtartama az elévülés időtartamába nem számít be. A jogerős adóhatósági határozat meghozataláig eltelt idő a felülvizsgálati határozat meghozatalától tovább folyik, és ahhoz még – a perrel érintett ellenőrzés megindulásakor hatályos régi Art. 165. § (13) bekezdés c) pontja szerint – hat hónapot hozzá kell számítani.

- [46] [19] A régi Art. 164. § (5) bekezdése az elévülés nyugvását arra az esetre szabályozza, amikor az adóhatóság határozatát a bíróság felülvizsgálja. Az Art. alkalmazásában a „bírósági felülvizsgálat” ténye, és nem a bírósági eljárást befejező döntés tartalma az, amittől a nyugvás és az elévülési idő meghosszabbodás intézményeinek alkalmazhatósága függ. A bírósági felülvizsgálat a kereset benyújtásával kezdődik, a felülvizsgálat nem feltétlenül azonos az adóhatósági határozat érdemi vizsgálatával; a bíróság a hivatalból észlelendő semmisséget is bírósági felülvizsgálat alapján állapítja meg. A régi Art. szabályai – ideértve a 143. § (1) bekezdését is – nem adnak lehetőséget a bírósági felülvizsgálatot lezáró határozatok tartalom szerinti megkülönböztetésére. Semmis határozathoz a semmisség megállapítását követően joghatás *ex tunc* nem fűződhet, azonban az adóhatóság a bírósági felülvizsgálat miatt a régi Art. szerinti határidőn belül hozhat joghatás kiváltására alkalmas határozatot.
- [47] A Kúria Kfv.I.35.447/2019/5. számú végzése a következőket rögzítette:
- [48] [21] A Kúria mindenekelőtt rögzíti, hogy a bíróság által semmisnek minősített közigazgatási döntés és az adómegállapításhoz való jog elévülésének összefüggéseit az elsőfokú ítélet meghozatala óta több eseti döntésében vizsgálta [EBH2019. K.21, Kfv.I.35.276/2019/4.; Kfv.I.35.438/2019/5.; Kfv.I.35.196/2019/7.; Kfv.I.35.200/2019/7.; Kfv.V.35.129/2019/6.] és arra a következtetésre jutott, hogy a régi Art. elévülésre vonatkozó szabályai a bírósági felülvizsgálat eredményeként megállapított semmisség esetében sem hagyhatók figyelmen kívül.
- [49] [22] A Kúria megállapította, hogy az alapeljárás a régi Art., míg a megismételt eljárás az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 137. §-a és 139. § (1) bekezdése, valamint az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: új Art.) 270. § (1) bekezdése és 271. § (1) bekezdése értelmében az új adóeljárás rendelkezések 2018. január 1-jei hatályba lépését követően zajlott. A korábbi és a hatályos eljárási kódexek lényegében azonos tartalommal, az adójogviszonyokra önállóan szabályozza az adóhatósági határozattal szembeni bírósági jogorvoslat és az annak eredményeként megismétlendő közigazgatási eljárás elévülési idő számítására vonatkozó joghatásait.
- [50] [23] Egyrészt a jogerős, illetve – az Air. és új Art. fogalomhasználásával élve – a végleges döntés elleni perindítás ténye folytán a jogerős bírósági, illetve felülvizsgálati kérelem előterjesztése esetén a felülvizsgálati határozat meghozataláig nyugszik [rég Art. 164. § (5) bekezdés, új Art. 203. § (1) bekezdés], másrészt pedig új eljárás bíróság általi elrendelése esetén meghosszabbodik [rég Art. 165. § (13) bekezdés c) pont, új Art 203. § (7) bekezdés c) pont]. Ennek következtében az elévülési időből a közigazgatási határozat jogerőre emelkedéséig (véglegessé válásáig) eltelt elévülési idő a jogerős vagy felülvizsgálati eljárásban hozott bírósági határozat meghozatalának időpontjától folytatódik, a bírósági jogorvoslat időtartama abba nem számít be, és a jogerős (végleges) adóhatósági határozat meghozataláig eltelt idő a felülvizsgálati határozat meghozatalától tovább folyik és ahhoz, még 12 hónapot hozzá kell számítani.

- [51] [24] A 2011. december hónapra és 2012. január és március hónapokra vonatkozó adómegállapításhoz való jog 2017. december 31-én évült volna el, azonban a bírósági jogorvoslat igénybevétele folytán a keresetlevelek benyújtásától (2017. január 30. és 2017. március 29.) a jogerős ítéletek meghozataláig (2018. március 28. illetve 2018. április 26.) az elévülés nyugodott, majd ettől az időponttól az elévülési időből 2017. december 31-ig még hátralévő idő folytatódott, valamint további 12 hónappal meghosszabbodott. Mindezek folytán az adómegállapításhoz való jog az alperes által 2018. október 25-én, illetve 2018. november 5-én kézbesített határozatai meghozatalakor nem évült el.

A bíróság álláspontja az ügy érdemében – az új Art. 271. § (1) bekezdésének alaptörvényellenessége

- [52] A bíróság álláspontja szerint az új Art. 271. § (1) bekezdésének az a fordulata, hogy az új Art. rendelkezéseit, így az anyagi jogi szabályait a hatálybalépését követően megismételt eljárásokban is alkalmazni kell sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében foglalt jogállamiság és jogbiztonság elvét, illetve annak részét képező hátrányos tartalmú visszaható hatályú szabályozás tilalmát, a XXIV. cikk (1) bekezdéséből következő tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot, valamint az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdése által védett tulajdonhoz való jogot, és ellentétes az EJEE tisztességes tárgyaláshoz való jogra vonatkozó 6. cikkével, valamint 1. kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikkével.

Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésének sérelme

- [53] Az új Art. 271. § (1) bekezdése az új Art szabályait – az anyagi jogi jellegű szabályokra vonatkozó kivétel nélkül – a hatálybalépését, azaz 2018. január 1-jét követően indult és megismételt eljárásokra rendeli alkalmazni. A hivatkozott rendelkezés szerint a 2018. január 1-jét követően megismételt eljárásokban az új Art. valamennyi rendelkezését, így az adómegállapítási jog elévülésének tizenkét hónappal való meghosszabbításáról rendelkező 203. § (7) bekezdés c) pontját is alkalmazni kell.
- [54] A bíróságot köti a Kúria Kfv.V.35.573/2019/7. számú ítéletében az alkalmazandó eljárási törvénnyel kapcsolatban kifejtett – a jelen ügyben hozott Kfv.I.35.574/2019/11. számú felülvizsgálati ítéletben hivatkozott – álláspontja. A Kúria Kfv.V.35.573/2019/7. számú ítéletének [33]-[34], valamint [36] pontjaiban – szintén az új eljárási törvények anyagi jogi jellegű szabályaira vonatkozó kivétel nélkül – egyértelműen rögzítette, hogy az alperesnek a 2018. január 1-jét követően megismételt eljárást az új eljárási szabályok szerint kell lefolytatnia.
- [55] A Kúria Kfv.I.35.447/2019/5. számú – a perbelihez az ellenőrzés 2012. január 1-jét megelőző időpontja és a megismételt eljárás 2018. január 1-jét követő időpontja tekintetében azonos tényállás kapcsán, 2016. december 23-án kelt (2016. július 28-án és 2017. január 31-én saját hatáskörben módosított), a bíróság 2018. március 28-án kelt és ugyanezen a napon jogerős ítéletével semmisnek nyilvánított adóhatósági határozat joghatásával kapcsolatos jogvitában hozott – határozatának [21]-[24] pontjaiban szintén egyértelműen rögzítette egyrészt, hogy a 2018. január 1-jét követően megismételt eljárást az új Art. szabályai szerint kell lefolytatni, másrészt – a jogszabályhely konkrét megjelölése nélkül – azt is, hogy az ellenőrzés kezdő időpontjától függetlenül alkalmazni kell az elévülés tizenkét hónapos meghosszabbodását előíró szabályt.

- [56] A fentiek alapján a bíróság az új Art. 203. § (7) bekezdés c) pontjának alkalmazásától, a Kúria közzétett határozataiban foglalt jogértelmezést is figyelembe véve, nem tekinthet el. {ld. 3353/2021. (VII. 28.) AB határozat indokolásának [20]-[24] pontjai}
- [57] A Kúria a bíróság számára irányadó határozataiban {Kfv.I.35.343/2019/11. számú végzés [17]-[19] bekezdés, Kfv.I.35.447/2019/5. számú végzés [21] bekezdés} egyértelműen rögzíti azt is, hogy az elévülés nyugvására és meghosszabbodására vonatkozó rendelkezések alkalmazása szempontjából irreleváns, hogy az adóhatóság határozatát felülvizsgáló bíróság a határozat semmisségét állapítja-e meg.
- [58] Az új Art. 203. § (7) bekezdés c) pontjában foglalt rendelkezést tehát attól függetlenül alkalmazni kell, hogy az adóigazgatási eljárás megismétlésére az adóhatóság határozatának semmissége miatt, vagy más okból került sor.
- [59] Az új Art. 271. § (1) bekezdésének és régi Art. 189. § (2) bekezdésének eltérő a megfogalmazása: míg előbbi a bírói jogértelmezés lehetőségét kizárja azzal, hogy az új Art. hatálybalépéséről kifejezetten rendelkezik a megismételt eljárásokra vonatkozóan is, utóbbi a bírói jogértelmezésnek teret engedett azzal, hogy a módosító rendelkezés alkalmazását általánosságban a 2012. január 1-jét követően indult eljárásokra rendelte alkalmazni a megismételt eljárásokra vonatkozó külön rendelkezés nélkül.
- [60] A régi Art. 164. § (13) bekezdésének az Art. 189. § (2) bekezdésében foglalt hatálybaléptető rendelkezését a Kúria több döntésében vizsgálta, és arra a következtetésre jutott, hogy a régi Art. 189. § (2) bekezdése kapcsán nem a megismételt eljárás, hanem az alapeljárás kezdő időpontja a releváns, ugyanis az alapeljárás a megismételt eljárással egységet képez. [Kúria Kfv.V.35.270/2014/5. számú ítélete, megjelent: BH2015. 115., Kúria Kfv.I.35.195/2014/4. számú ítélete]
- [61] A Kúria Kfv.I.35.195/2014/4. számú ítéletében kifejtette, hogy „az eljárás 2011-es megindulására figyelemmel nincsenek olyan tények és jogviszonyok, amelyek a 2012. január 1-jei hatályba lépést követően keletkeztek, a hatályon kívül helyezés egy 2011-ben megindult jogszabálysértő módon lefolytatott eljárás következménye, ami semmiképpen nem új tény, illetve új jogviszonyt nem keletkeztetett.”
- [62] A régi Art. 164. § (13) bekezdésének 2015. január 1-jétől hatályos (az elévülés meghosszabbodásának hat hónapról tizenkét hónapra változtató) módosítására vonatkozó, a régi Art. 189. § (2) bekezdéséhez hasonló átmeneti rendelkezés ugyan nincs, arra azonban továbbra is irányadó a Kúria régi Art. 189. § (2) bekezdésével kapcsolatos joggyakorlata.
- [63] A 2012. január 1-jét megelőzően indult, a régi Art. szabályai szerint lefolytatott eljárásokra tehát a Kúria jogértelmezése szerint nem kell alkalmazni az elévülés meghosszabbodására vonatkozó, 2012. január 1-jétől, illetve 2015. január 1-jétől hatályos rendelkezéseket.
- [64] A felek között nem vitás, hogy a perbeli adóigazgatási eljárás a megbízólevél átadásának időpontjában, 2011. január 27-én indult. Tekintettel arra, hogy a régi Art.-nak az ebben az időpontjában hatályos szabályai nem tartalmaztak az elévülés meghosszabbodására vonatkozó, az új Art. 203. § (7) bekezdés c) pontjához hasonló tartalmú rendelkezést, a régi Art. 164. § (13) bekezdését pedig a 2012. január 1-jét megelőzően indult eljárásokra a régi Art. 189. § (2) bekezdésében foglalt átmeneti rendelkezés, illetve a Kúria hivatkozott joggyakorlata alapján

nem kellett alkalmazni, az új Art. 203. § (7) bekezdés c) pontja egyértelműen hátrányosabb a felperesre nézve, mint a régi Art. szabályainak az alkalmazása.

- [65] A perbeli esetben a régi Art. szabályai szerint az adó megállapításához való jog az alperesi határozat kelte előtt az alábbiak szerint akkor is elévült, ha (a felperes jogértelmezésével szemben) az elévülés valamennyi, az adóhatóság határozatainak felülvizsgálatára irányuló bírósági eljárás időtartama alatt nyugodott:
- [66] Az általános 5 éves elévülési idő, napokban számolva 1826 nap 2015. december 31-én járt volna le.
- [67] Az elévülés az első másodfokú határozat jogerőre emelkedésétől (2014. december 14.) az első ítélet jogerőre emelkedéséig (2018. március 2.), valamint a második másodfokú határozat jogerőre emelkedésétől (2018. március 7.) a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig (2020. május 7.) nyugodott.
- [68] Az elévülésből 2010. december 31. és 2015. december 14. között 1809 nap, 2018. március 2. és 2018. március 7. között abból további 5 nap telt el. Az elévülés második nyugvásának megszűnésekor, a felülvizsgálati kérelem elbírálásának időpontjában tehát az alperesnek már csak 12 nap állt rendelkezésre a határozathozatalra.
- [69] Az elévülési idő tehát a régi Art. szabályainak alkalmazása esetén a felülvizsgálati kérelem elbírálásától, illetve a felülvizsgálati ítélet kézbesítésétől (2020. május 7., illetve 2020. június 10.) számítva is eltelt az alperes határozatának 2020. augusztus 6-i meghozatala előtt.
- [70] Az érdemi döntés meghozatalát tehát kizárólag az új Art. 271. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó 203. § (7) bekezdés c) pontjának az alkalmazása tette lehetővé az alperes számára, az új Art. szabályainak az alkalmazása következképpen konkrét joghátránnyal járt a felperesre nézve.
- [71] A bíróság kiemeli: a felperessel szemben a megbízólevél átadásának időpontjában, 2011. január 27-én indult meg az adóellenőrzés, az elsőfokú, 2015. október 8-án kelt határozatot, a jelen per tárgyát képező alperesi határozat 2020. augusztus 6-án hagyta helyben. A két határozat időpontja között az adóhatóság bírósági döntés alapján a másodfokú eljárást kétszer megismételte. Az első megismételt eljárásra az első másodfokú határozat ellentmondásossága, a második megismételt eljárásra pedig azért került sor, mert az alperes az első bírósági ítéletben foglalt iránymutatásnak nem tett eleget, ami a második másodfokú határozat semmisségét eredményezte. Az eljárás tehát az adóhatóság hibájából húzódott el az ellenőrzés megkezdéséhez képest közel tíz éven keresztül.
- [72] Bizonyításra egyik megismételt eljárásban sem került sor. A jelen pert megelőzően az adóhatóságnak az áfalevonási joggal kapcsolatos rendelkezéseit a bíróságnak érdemben egyszer sem volt lehetősége felülvizsgálni.
- [73] A jelen per tárgyát képező alperesi határozat az elsőfokú határozatban megállapított tényállást bizonyítási eljárás lefolytatása nélkül helyesnek fogadta el, a határozatot az elsőfokú határozat indokolásának pontosítása mellett helybenhagyta.
- [74] Tekintettel arra, hogy a 2020. augusztus 6-án kelt határozatot megalapozó bizonyítékok 2015. október 6-án, az elsőfokú határozat meghozatalakor már rendelkezésre álltak, új bizonyítékok

beszerzését az adóhatóság nem ítélte szükségesnek, az eljárás elhúzódásának semmilyen észszerű oka nem volt, azt kizárólag a másodfokú határozat hiányosságai eredményezték.

- [75] A felperesre nézve hátrányosabb jogszabály alkalmazását tehát kizárólag az eljárásnak az adóhatóság jogsértő határozatai eredményeképpen való megismétlése, a 2011-ben megindult eljárás elhúzódása, illetve az időközben bekövetkezett jogszabályváltozás, nem pedig az eljárás megindulását követően felmerült új tény eredményezte.
- [76] A bíróság jelen perre is irányadónak tekinti a Kúria Pfv.I.21.637/2016/6. számú (BH2017. 183.) ítéletének [14] pontjában kifejtetteket, miszerint „a követelések (ideértve az igényeket és a jogokat is) érvényesíthetőségére, elévülésére vonatkozó rendelkezések nem eljárási szabályok, hanem a követelések érvényesítésének anyagi jogi korlátozásai, azaz az elévülés anyagi jogi jogintézmény, akár kötelmi követelés, egyéb igény vagy a végrehajtási jog elévüléséről legyen szó.”
- [77] Azzal, hogy a jogalkotó az eljárás egységét megbontotta és a megismételt eljárásra az új Art. 271. § (1) bekezdésével az elévülésre vonatkozó új anyagi jogi szabályokat is alkalmazni rendelte, a bíróság álláspontja szerint az alább kifejtett okokból megsértette a visszaható hatályú hátrányos jogalkotás tilalmát.
- [78] A jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Jat.) 2. § (2) bekezdése szerint jogszabály a hatálybalépését megelőző időre nem állapíthat meg kötelezettséget, kötelezettséget nem tehet terhesebbé, valamint nem vonhat el vagy korlátozhat jogot, és nem nyilváníthat valamely magatartást jogellenessé.
- [79] A visszaható hatályú szabályozás tilalmát az Alkotmánybíróság a jogállamiság részét képező jogbiztonság elvéből vezette le. {8/2020. (V. 13.) AB határozat [53]}
- [80] Kifejtette: „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. Az Alkotmánybíróság 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. (...). Ez utóbbi esetben a szabály a hatályba lépését megelőző eseményhez, tényhez fűz új, a korábban hatályos szabályhoz képest eltérő jogkövetkezményt, aminek következtében felmerülhet a visszaható hatály sérelme. (...) {8/2020. (V. 13.) AB határozat [54]}
- [81] Az Alkotmánybíróság a 110/2009. (XI. 18.) AB határozatában egyértelművé tette, hogy „a Jat. 12. § (2) bekezdésének az Alkotmány 2. § (1) bekezdésével összefüggésben levezetett értelmezése csak a jogalanyok helyzetét terhesebbé tevő (*ad malam partem*) jogalkotásra vonatkozik.”
- [82] A 3003/2020. (II. 4) AB határozat [53] bekezdése szerint pedig „a jogbiztonság követelménye tehát nemcsak a lezárt jogviszonyokat védi, hanem bizonyos tekintetben a múltban keletkezett, még le nem zárt jogviszonyok megváltoztathatóságának is alkotmányos korlátokat szab.”

- [83] Tekintettel arra, hogy a bíróság álláspontja szerint az alapeljárás és a megismételt eljárások egy egységet képeznek, megállapítható, hogy az új Art. 271. § (1) bekezdése azáltal, hogy egy már folyamatban lévő eljárásban visszaható hatállyal rendeli alkalmazni az új Art.-nak az elévülésre vonatkozó, az adóalanyokra nézve kedvezőtlenebb anyagi jogi szabályait, ezáltal a hatálybalépését megelőzően keletkezett anyagi jogi jogviszonyokban idéz elő az adóalanyok számára hátrányos változást, sérti a jogbiztonságból eredő elvárást, hogy az adóalanyok helyzete visszamenőlegesen ne váljon terhesebbé.
- [84] Az Alkotmánybíróság több határozatában foglalkozott az elévülés funkciójával.
- [85] Az elévülés intézménye az Alkotmánybíróság gyakorlata alapján a jogbiztonság követelményét teljesíti azáltal, hogy huzamos ideig rendezetlen, illetve függő jogi helyzeteket zár le. [54/1992. (X. 29.) AB határozat]
- [86] Az elévülés intézménye biztosítja, hogy az elévülési idő számításának szabályai ne változzanak a jogalany terhére az elévülési idő folyása alatt, hiszen ezzel biztosítható a jogbiztonság elvének érvényesítése. [11/1992. (III. 5.) AB határozat]
- [87] Az Alkotmánybíróság 17/2019. (V. 30.) AB határozatának [64] bekezdésében megállapította, hogy „az adó megállapításához való jog elévülése tehát az anyagi jogokra és kötelezettségekre vonatkozik. Kezdő időpontját a régi Art. pontosan meghatározza. Időtartama 5 év [régi Art. 164. § (1) bekezdés]. Ez az elévülés megfosztja az adóhatóságot attól a lehetőségtől, hogy gyakorolja feladat- és hatáskörét. Elévülési időn túl az adóhatóság nem minősítheti az adózó önadózását. Azt sem állapíthatja meg, hogy az adózó jogszerűen járt el. Lényeges emlékeztetni arra, hogy az önadózás az adózónak nem joga, hanem kötelezettsége. Ezért az adó megállapításához való jog elévülése valójában annak az eljárási cselekménynek szab időbeli korlátot, hogy az adóhatóság – élve feladat- és hatáskörével – akár kedvező, akár kedvezőtlen megállapítást tegyen az adózó javára vagy terhére. Jogszerűtlen adózói magatartás esetében ez határolja be időben azt a kockázatot, ameddig az adózónak tartania kell az adóhatóság fellépésétől.”
- [88] A büntetőjog kapcsán az Alkotmánybíróság 11/1992. (III. 5.) AB határozatában alkotmányos követelményként határozta meg, hogy a bűncselekmények büntethetőségének elévülésére – beleértve az elévülés félbeszakadását és nyugvását is – az elkövetéskor hatályos törvényt kell alkalmazni, a még el nem évült bűncselekmények törvényi elévülési idejének meghosszabbítása, a nyugvási vagy félbeszakítási okok visszaható hatályú törvénnyel való megállapítása alkotmányellenes.
- [89] Az elévülés kapcsán a büntetőjog területén megfogalmazott, az eljárás kiszámíthatóságát garantáló alkotmánybírósági elveknek – a jogalanyok autonómiájában való beavatkozás jelentős mértéke, a büntetőjoggal rokon szankciórendszer, a jogkövetkezmények súlya miatt – a büntetőjoggal rokon adójog területén is érvényesülniük kell.
- [90] Az elévülés célja – az állami közhatalom gyakorlásának időbeli korlátok közé szorítása, az adóhatóság magatartása kiszámíthatóságának biztosítása, a bizonyítás időbeli korlátozása – akkor valósulhat meg, ha az adott adójogviszonyra annak teljes időtartama alatt változatlan elévülési szabályok vonatkoznak.

- [91] Az elévülési időnek az eljárás során történő meghosszabbítása az elévülési időt kiszámíthatatlanná teszi, kiüresíti az elévülés garanciális funkcióját, ezáltal az új Art. 271. § (1) bekezdése sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerinti jogállamiság és jogbiztonság elvét.

Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésének sérelme

- [92] Az Alkotmánybíróság csatornabírság kapcsán hozott 3353/2017. (XII. 22.) számú AB határozatának [18] bekezdésében kifejtette: „a tisztességes hatósági eljáráshoz 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. A jogalkotót illeti annak – jogpolitikai és praktikus szempontokat is figyelembe vevő – meghatározása, hogy egy adott közigazgatási határozat meghozatalára mennyi idő elegendő; ennek elbírálása nem alkotmányossági kérdés. Az viszont már alkotmányossági kérdés, hogy a jogalkalmazó szervek a jogalkotó által meghatározott kötelezettségeiket teljesítsék, és ne hozzanak meg olyan döntéseket, amelyekre a jogszabályok szövege szerint nincs lehetőségük. A tisztességes hatósági eljáráshoz való Alaptörvényben biztosított jogból az következik, hogy a közigazgatási hatóságok számára a jogalkotó által meghatározott határozathozatali és szankcióalkalmazási határidő elmulasztásának ódiáját a mulasztó (a jogszabályi kötelezettségüket határidőben nem teljesítő hatóságok), ne pedig az ügyfelek viseljék.”
- [93] Az Alkotmánybíróság 3223/2018. (VII. 2.) AB határozatának [28]-[29] bekezdésében a tisztességes hatósági eljárással kapcsolatban az alábbi megállapításokat tette: „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, amely követelményeket az alapjogi jogalanyisággal rendelkező ügyfeleknek alanyi jogként, végső fokon alapjogként ki kell tudni kényszeríteni. E jogok érvényesíthetősége a hatóság működésének korlátja, jogszerű eljárásának pedig mércéje. A fentiek szerinti jogállami követelményrendszernek a megnyilvánulása az, hogy az Alaptörvény XXIV. cikke önálló, az ügyintézés alapjogként ismeri el a *fair* hatósági eljáráshoz való jogot. Az alapjogi jogvédelem kiterjed a hatóságok részrehajlás nélküli, tisztességes módon és észszerű határidőn belüli ügyintézésére, a hatósági aktusok törvényben meghatározott indokolására [XXIV. cikk (1) bekezdés], valamint a közigazgatási jogkörben okozott kár megtérítésére [XXIV. cikk (2) bekezdés]. (...)”
- [94] Fenntartotta többek között a 165/2011. (XII. 20.) AB határozatában tett azon megállapítását, hogy „jogállami körülmények között (...) a jogalkotó a közigazgatási hatósági eljárások esetében nem írhat elő a *fair* eljáráshoz való joggal ellentétes, az ügyfél és más érintett személy érdekeit teljes mértékben figyelmen kívül hagyó eljárási rendet.” {3223/2018. (VII. 2.) AB határozatának [30]}
- [95] A bíróság 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 határozatának [18] pontjában lefektetett elvekkel.
- [96] A bíróság a visszaható hatály tilalmának sérelme kapcsán részletesen kifejtette, hogy a felperes esetében többek között a vitatott eljárási szabály tette lehetővé, hogy az adóhatóság az eljárást,

amely során érdemi eljárási cselekmény lényegében nem történt, észszerű ok nélkül közel tíz év elteltével zárja le, ami a fentiek szerint ellentétes a fair eljárás követelményével, amely többek között megköveteli az észszerű időn belüli határozathozatalt. Az elévülési idő hatóság számára kedvező, az adóalany számára kedvezőtlen megváltoztatása a folyamatban lévő eljárásban sérti az Alkotmánybíróság 22/2014. (VII.15.) számú határozatának [49] bekezdésében a tisztességes eljárás részkövetelményként meghatározott fegyverek egyenlőségének elvét is.

- [97] Mindezek alapján az új Art. 271. § (1) bekezdése sérti a tisztességes eljáráshoz való, Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében védett jogot.

Az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésének sérelme

- [98] Az Alkotmánybíróság joggyakorlata szerint az Alaptörvény tulajdoni klauzulája a már megszerzett tulajdont és kivételes esetekben a tulajdoni várományokat védi. {3074/2016. (IV.18.) AB határozat [36] bekezdés}
- [99] Az Alkotmánybíróság az elévülés bekövetkezését követően a büntetés végrehajthatóságának kizárását az elkövető alanyi jogaként határozta meg. [13/2017. (VI.19) AB határozat]
- [100] Az elévüléssel az igényérvényesítés, illetve felelősségre vonás kizárása tehát alanyi jogként illeti meg a jogalanyt.
- [101] Az elévülés intézménye a tulajdonvédelem körébe vonatható tételeket (levont adót, adóbírságot, késedelmi pótlékot) is védi, amelyet az adóhatóság elmulasztott időben érvényesíteni, kiróni.
- [102] Az új Art 271. § (1) bekezdése tehát azáltal, hogy a korábbi szabályokhoz képest hosszabb elévülési időt határoz meg, alkotmányos ok nélkül beavatkozik az adóalanyok már megszerzett tulajdonába is, sérti az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdését.

Az EJEE 6. cikkének, valamint 1. kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikkének sérelme

- [103] Az Alaptörvény Q) cikkének (2) bekezdése alapján az új Art. 271. § (1) bekezdése ellentétes az EJEE rendelkezéseivel is.
- [104] Amint azt az Emberi Jogok Európai Bírósága (EJEB) az OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia (kérelem száma: 14902/04) ügyben az orosz hatóságok elévüléssel kapcsolatos joggyakorlatának visszamenőleges megváltozásával kapcsolatban, adózási ügyben megállapította, az elévülési idő visszamenőleges megváltoztatásával sérülnek – amely a jelen ügyben is irányadó – 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.

Záró rész

- [105] A Szegedi Törvényszék a fenti indokok alapján az új Art. 271. § (1) bekezdése alaptörvényellenessége megállapítását, e rendelkezés megsemmisítését [Abtv. 41. § (1) bekezdése] és

egyedi, valamint általános alkalmazási tilalmának elrendelését [Abtv. 45. § (4) bekezdése] kezdeményezi. Az általános alkalmazási tilalom kimondását a bíróság az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből származó jogbiztonság követelménynek érvényesülése érdekében kéri az Alkotmánybíróságtól.

- [106] A bírói kezdeményezés esetleges elutasítása esetén az Alkotmánybíróságnak van arra lehetősége, hogy az Abtv. 46. § (3) bekezdése alapján hivatalból [pl. a 3/2021. (I. 7.) AB határozatban vagy a 3353/2021. (VII. 18.) AB határozatban] állapítson meg alkotmányos követelményt, amennyiben úgy ítéli meg, hogy lehetőség van az új Art. vitatott 271. § (1) bekezdésének az Alaptörvénnyel összhangban történő értelmezésére.
- [107] Az Alkotmánybíróság joggyakorlata szerint ugyanis a hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkotás tilalma megfelelően vonatkozik a jogalkalmazásra is. „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. Hátrányt okozó joghatást ugyanis az általuk hozott döntések váltanak ki az esetek jelentős részében, jóllehet a normák közvetlen hatályosulása sem zárható ki. A hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkalmazás tilalma ezért nem a jogalkalmazói döntések időbeli hatályával áll szoros dogmatikai összefüggésben, hiszen ilyen hatállyal a döntések alapvetően nem rendelkeznek, hanem jogalakító erejük miatt tartoznak a tilalom körébe. A norma időbeli hatályát visszaható jellegűvé formálhatják.” {3069/2021. (II. 24.) AB határozat [45]}
- [108] Az alkotmányos követelmény egyik lehetséges megfogalmazása a következő:
- [109] „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 hatálybalépését követően megismételt eljárásokban akként kell alkalmazni, hogy az nem eredményezheti az adómegállapításhoz való jog elévülési idejének meghosszabbodását a korábbi szabályozáshoz képest.”
- [110] A végzés elleni fellebbezés lehetőségét a Pp. 128. § (5) bekezdése zárja ki. A bíróság az eljárás felfüggesztésére figyelemmel 2021. október 5-én nem tart tárgyalást.

Szeged, 2021. október 4.

Dr. Szabó László s. k.
a tanács elnöke

A kiadvány hitelesítő:  