

alírást nem hiteles

Az irat elektronikus iratról készített
papír alapú másolat.

Debrecen, 2021. SZEPTEMBER 21.

3/7
Elektronikusan aláírta:

Dr. Jalsovszky Pál

DEBRECENI TÖRVÉNYSZÉK
KÖZIGAZGATÁSI KOLLÉGIUMA

Az ügy száma: 101K303/2021

Datum: 2021-09-21

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám: IV/ 03811 - 0 / 2021	
Érkezett: 2021 OKT 07.	
Példány: 2	Kezelőiroda: <i>lu</i>
Melléklet: 12	

122
Alkotmánybíróság

cím: 1055 Budapest, Donáti utca 35-45.

Példány:

Melléklet:

13

indítványozónak

jogi képviselőjét ellátja és az ügyben eljár:

Jalsovszky Ügyvédi Iroda

[Redacted text block]

(Debreceni Törvényszék
cím: 4024 Debrecen, Perényi utca 1.
útján, elektronikusan előterjesztett)

alkotmányjogi panasza

a Kúria Kfv.I.35.480/2020/14. számú
végzésben alkalmazott rArt. 164. § (13) és
189. § (2) bekezdései Alaptörvény-
ellenességének megállapítását illetően,
valamint a Kúria Kfv.I.35.480/2020/14.
számú végzése ellen

Tartalomjegyzék

1	Alkotmányjogi panasz	4
1.1	Az Abtv. 26. § (1) bekezdésén és az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés c) pontján alapuló alkotmányjogi panasz.....	4
1.2	Az Abtv. 27. §-án és az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontján alapuló alkotmányjogi panasz	4
2	A korábbi alkotmányjogi panaszunk.....	4
I.	ÖSSZEGZÉS.....	5
II.	ELŐZMÉNYEK	7
3	Tényállás és pertörténet	7
III.	AZ ABTV. 26. § (1) BEKEZDÉSÉN ÉS AZ ALAPTÖRVÉNY 24. CIKK (2) BEKEZDÉS C) PONTJÁN ALAPULÓ ALKOTMÁNYJOGI PANASZ INDOKOLÁSA.....	11
4	Formai feltételek.....	11
4.1	Jogalap.....	11
4.2	Megsértett alapjog	11
4.3	Jogorvoslati lehetőség kimerítése	11
4.4	Az alkotmányjogi panasz benyújtásának határideje.....	11
4.5	Az indítványozó érintettségének bemutatása.....	12
4.6	A Végzés az ügy érdemében született, így helye van az alkotmányjogi panasz előterjesztésének	12
4.7	Az Alaptörvény 37. cikk (4)-(6) bekezdései a jelen ügyben nem alkalmazhatók	13
4.8	A Végzést érdemben befolyásoló Alaptörvény-ellenesség, illetőleg alkotmányjogi jelentőségű kérdés (Abtv. 29. §)	14
4.9	Az Alkotmánybíróság Alkotmányon alapuló döntéseinek kötelező ereje. 14	
5	Érdemi indokolás	15
5.1	A lényeges adózási intézmények rövid, áttekintő jellegű bemutatása	15
5.1.1	Az önadózás jelentősége és annak tartalma.....	15
5.1.2	Az adómegállapításhoz való jog elévülésének jelentősége és célja	16
5.1.3	Az adójogi elévülés, mint anyagi jogi jogintézmény.....	16
5.1.4	Az adómegállapításhoz való jog elévülési idejét meghosszabbító jogszabályi rendelkezések bemutatása	17
5.2	A jelen ügy jelentős eseményei és azok dátumai.....	18
5.3	Az indítványozó megsértett alapjogának bemutatása.....	20
5.4	Az azonnali visszaható hatályú jogalkotás megvalósulása a jelen ügyben.....	21
5.4.1	A rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdései és a Beiktató Törvény 347. §-a és 359. § (2) bekezdése által megvalósított azonnali visszaható hatályú jogalkotás.....	21

5.4.2	<i>Az azonnali visszaható hatályú jogalkotással megvalósult hátrányok bemutatása</i>	22
5.4.3	<i>Büntetőjogi analógia</i>	25
5.4.4	<i>Összegzés</i>	26
5.5	Visszamenőleges hatályú jogalkalmazás megvalósulása az indítványozó ügyében	26
IV.	ABTV. 27. §-ÁN ÉS AZ ALAPTÖRVÉNY 24. CIKK (2) BEKEZDÉS D) PONTJÁN ALAPULÓ ALKOTMÁNYJOGI PANASZ INDOKOLÁSA	28
6	Formai feltételek	28
6.1	Jogalap	28
6.2	Megsértett alapjog	28
6.3	Jogorvoslati lehetőség kimerítése	28
6.4	Az alkotmányjogi panasz benyújtásának határideje	28
6.5	Az indítványozó érintettségének bemutatása	29
6.6	A Végzés az ügy érdemében született, így helye van az alkotmányjogi panasz előterjesztésének	29
6.7	Az Alaptörvény 37. cikk (4)-(6) bekezdései a jelen alkotmányjogi panasz kapcsán nem alkalmazhatók	30
6.8	A Végzést érdemben befolyásoló Alaptörvény-ellenesség, illetőleg alkotmányjogi jelentőségű kérdés (Abtv. 29. §)	30
6.9	Az Alkotmánybíróság Alkotmányon alapuló döntéseinek kötelező ereje	31
7	Érdemi indokolás	31
7.1	A Végzés és az Ítélet Alaptörvény-ellenes jogszabályt alkalmazott	31
7.2	Az adójogi elévülés számításának kezdő időpontja a Végzés szerint	32
7.3	Az adójogi elévülés számításának helyes kezdő időpontja	32
7.4	A Végzés által megvalósított alapjogsérelmek részletes bemutatása	34
7.4.1	<i>A Végzés önkényes jogértelmezése sérti a jogi norma kötelező jellegét és a célhoz kötött jogértelmezési alapelvet, és így a tisztesség eljárás elvét, valamint a jogállamiság elvét</i>	34
7.4.2	<i>A releváns alkotmánybírósági gyakorlat</i>	35
7.4.3	<i>Összegzés</i>	36
V.	ZÁRÓ RÉSZ	38
8	Egyéb nyilatkozatok	38
	Mellékletek	39

Budapest, 2021. szeptember 20.

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Dr. Jalsovszky Pál ügyvéd (Jalsovszky Ügyvédi Iroda) mint a [REDACTED] indítványozó – jelen alkotmányjogi panaszhoz **1. szám** alatt csatolt meghatalmazás alapján eljáró – jogi képviselője az Alaptörvény¹ 24. cikk (2) bekezdés c) pontja és az Abtv.² 26. § (1) bekezdése, illetőleg az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja és az Abtv. 27. §-a alapján az alábbi

a l k o t m á n y j o g i p a n a s z t

terjesztem elő.

1 Alkotmányjogi panasz

1.1 Az Abtv. 26. § (1) bekezdésén és az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés c) pontján alapuló alkotmányjogi panasz

- [1] Kérjük a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy **állapítsa meg** a Kúria Kfv.I.35.480/2020/14. számú végzésében („Végzés”), valamint a Debreceni Törvényszék 101.K.701.692/2020/6. számú ítéletében („Ítélet”) alkalmazott, a rArt.³ 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseinek és az ezeket beiktató, az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló **2011. évi CLVI. törvény 347. §-ának és 359. § (2) bekezdésének Alaptörvény-ellenességét, és zárja ki azok alkalmazhatóságát az indítványozó ügyében** az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés c) pontja, valamint az Abtv. 26. § (1), 41. § (1), (3) és 45. § (2) bekezdései alapján.

1.2 Az Abtv. 27. §-án és az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontján alapuló alkotmányjogi panasz

- [2] Kérjük a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy **állapítsa meg** a Végzés és az Ítélet **Alaptörvény-ellenességét és emiatt semmisítse azokat meg** az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja, valamint az Abtv. 27. §-a és 43. § (1) bekezdése alapján.

2 A korábbi alkotmányjogi panaszunk

- [3] A Kúria Végzése az elsőfokú Ítéletet vizsgálta felül. Az Ítélettel szemben az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés c) pontja és az Abtv. 26. § (1) bekezdése alapján már előterjesztettünk alkotmányjogi panaszt 2020. december 11-én. Ezt az alkotmányjogi panaszt a tisztelt Alkotmánybíróság visszautasította a 2021. január 19-én kelt, IV/21-2/2021. számú végzésében, mivel időközben a Kúria befogadta a felülvizsgálati kérelmünket és így megkezdődött (folyamatban volt) a felülvizsgálati eljárás. Tehát az alkotmányjogi panaszunk ekkor idő előtti volt.

¹ Magyarország Alaptörvénye.

² Az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLII. törvény.

³ Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény.

- [4] A Kúria Végzése azonban nem orvosolta az Ítélet Alaptörvény-ellenességét, így az továbbra is fennáll. Ebből adódóan a jelen alkotmányjogi panaszunk az Ítéletre is kiterjed, e tekintetben visszatérő alkotmányjogi panaszról van szó.

I. ÖSSZEGZÉS

- [5] A jelen alkotmányjogi panaszunk tárgya:
- Egyrészt**, hogy a rArt. 164. § (13) bekezdése, a rArt. 189. § (2) bekezdései, valamint az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény („**Beiktató Törvény**”) 347. §-ának és 359. § (2) bekezdései az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében megjelenő jogállamiságból levezethető jogbiztonság alapelveibe ütköző módon azonnali visszaható hatályú jogalkotást, illetve visszaható hatályú jogalkalmazást eredményezett az indítványozó vonatkozásában (*Abtv. 26. § (1) bekezdésén alapuló alkotmányjogi panaszunk*).
 - Másrészt**, hogy a Kúria a Végzésében önkényes jogértelmezéssel és indokolási kötelezettségének elmulasztásával megsértette az indítványozónak az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjogát, illetve az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerinti jogállamiság elvét (*Abtv. 27. §-án alapuló alkotmányjogi panaszunk*).
- [6] Az **Abtv. 26. § (1)** bekezdésén alapuló alkotmányjogi panaszunk lényege:
- A rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdései és a Beiktató Törvény 347. §-a és 359. § (2) bekezdése által Alaptörvény-ellenes **azonnali hatályú visszaható hatályú jogalkotás** valósult meg a jelen ügyben az alábbiak szerint:
 - Az adóhatóság az indítványozó vonatkozásában a 2011. adóévet vonta ellenőrzés alá, vagyis az indítványozó 2011. évi adókötelezettségeit (azon belül áfakötelezettségeit), az adózással 2011-ben létrejött anyagi jogi jogviszonyait (ügyleteit / gazdasági eseményeit) értékelte és bírálta el.
 - Az adóhatóság az adóellenőrzést 2012. augusztus 7-én indította meg. A rArt. 189. § (2) bekezdése, valamint a Beiktató Törvény 359. § (2) bekezdése értelmében az indítványozó ügyében alkalmazták a 2012. január 1-jén hatályba lépett azon anyagi jogi jogszabályt, amely az adójogi elévülést további 6 hónappal meghosszabbítja azokban az esetekben, amikor a bíróság új eljárás lefolytatását rendelte el (rArt. 164. § (13) bekezdés, Beiktató Törvény 347. §-a).
 - Ugyanakkor ezzel az indítványozóra kifejezetten hátrányos azonnali visszaható hatályú jogalkotás valósult meg, mivel az indítványozó **2011-ben** keletkezett jogviszonyainak (ügyleteinek és áfakötelezettségeinek) ellenőrzése és elbírálása kapcsán olyan anyagi jogi rendelkezés alkalmazására került sor a rArt. 189. § (2) bekezdése és a Beiktató Törvény 359. § (2) bekezdése alapján, amely csak **később, 2012. január 1-jén lépett hatályba**. Márpedig az anyagi jogi jellegű jogszabályok (mint az adójogi

elévülési időt meghosszabbító rArt. 164. § (13) bekezdés) kizárólag a hatálybalépésüket **követően** tanúsított magatartásokra alkalmazhatóak a jogbiztonság és a jogállamiság elveiből fakadóan.

- b) A rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdései és a Beiktató Törvény 347. §-a és 359. § (2) bekezdése által Alaptörvény-ellenes **viSSzaható hatályú jogalkalmazás** valósult meg a jelen ügyben, mivel az indítványozó 2011-ben keletkezett ügyleteit, magatartásait (adókötelezettségeit) olyan anyagi jogi jellegű jogszabály (rArt. 164. § (13) bekezdés) alapján bírálták el, amely 2011-ben nem csak hogy nem létezett, de nem is volt hatályos, hiszen az csak 2012. január 1-jén került bevezetésre a jogrendszerbe és csak 2012. január 1-jén vált hatályossá.
- [7] Az **Abtv 27. §-án** alapuló alkotmányjog panaszunk lényege az, hogy a Kúria a Végzésében – a fenti, [6]. bekezdésben kifejtettek felül – megsértette az indítványozónak az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjogát és az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerinti jogállamiság elvét is az alábbiak szerint:
- a) A Végzés **önkéntesen figyelmen kívül hagyta** az adójogi elévülési idő kezdő időpontjának megállapítására irányadó rArt. 164. § (1) bekezdését és a Ket. 65. §-át, valamint ennek kapcsán a Kúria Kfv.V.35.036/2012/7., Kfv.VI.35.810/2012/8. és Kfv.I.35.472/2016/6. számú döntéseiben megjelenő kötelező jogértelmezést, hiszen az elévülési idő számítása a 2011. január-november időszak tekintetében nem 2012. január 1-jén, hanem 2011. december 31-én indult.
- b) A Végzés ráadásul **nem tartalmazott semmilyen indokolást** arra nézve, hogy miért nem alkalmazta az adójogi elévülési idő számításának kezdő időpontjára vonatkozó egyértelmű jogszabályokat (rArt. 164. § (1) bekezdés és Ket. 65. §), illetve a fenti pontban már hivatkozott kúriai döntésekben megjelenő jogértelmezést.
- [8] Mindezek alapján pedig megállapítható, hogy a Végzés *contra legem* jogalkalmazása kettő, egymást erősítő feltétel (önkéntes jogértelmezés és indokolás hiánya) sérelme miatt sértette meg az indítványozó tisztességes bírósági eljáráshoz való jogát és a jogállamiság elvét.

II. ELŐZMÉNYEK

3 Tényállás és pertörténet

- [9] Az alábbiakban táblázatos formában mutatjuk be a tényállást és a teljes pertörténetet a könnyebb áttekinthetőség végett. Jelezzük azonban, hogy a jelen alkotmányjogi panasz szempontjából a táblázat utolsó rovata (második megismételt eljárás) a leginkább releváns.

Eljárás	Esemény(ek)	Dátum ⁴	Rövid tartalom
Alapeljárás	Közigazgatási eljárás:		
	▪ ellenőrzést lezáró jegyzőkönyv (iktatószám: 2416433735)	2016. 02. 10.	A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Hajdú-Bihar Megyei Adó- és Vámigazgatósága (mint elsőfokú adóhatóság) bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le áfa adónemben a 2011. január-december időszakra vonatkozóan.
	▪ észrevétel	2016. 02. 23.	
	▪ ellenőrzést lezáró kiegészítő jegyzőkönyv (iktatószám: 2020654666/2016) (2. számon mellékeljük kivonatos formában)	2016. 06. 23.	
	▪ kiegészítő észrevétel	2016. 07. 12.	
	▪ elsőfokú határozat (iktatószám: 2134954665/2016)	2016. 09. 27.	Az elsőfokú adóhatóság a határozatában az indítványozó terhére 120.048.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, továbbá 60.024.000 Ft összegű adóbírságot szabott ki, 34.111.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel, és további 32.092.000 Ft következő időszakra átvihető követelés-különbözetet állapított meg.
	▪ fellebbezés	2016. 10. 14.	Az elsőfokú határozat ellen előterjesztett fellebbezés alapján indult jogorvoslati eljárásban a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (mint másodfokú adóhatóság) helybenhagyta az elsőfokú határozatot a 2154020685. iktatószámú másodfokú határozatával.
	▪ másodfokú határozat (iktatószám: 2154020685) (3. számon mellékeljük)	2016. 12. 16.	
	Bíróági eljárás:		
	▪ kereset	2017. 01. 16.	A jogerős másodfokú határozat ellen az indítványozó keresetet, majd keresetváltoztatást terjesztett elő, amelynek eredményeként a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 14.K.27.243/2017/7. számú ítéletével – semmisségi ok miatt – hatályon kívül
	▪ keresetváltoztatás	2017. 03. 27.	
	▪ ítélet (iktatószám:)	2017. 10. 05.	

⁴ Az adóhatósági és bírósági dokumentumoknál a kézbesítés napját tüntettük fel, mivel ettől az időponttól kezdődően alkalmas joghatás kiváltására (jogerős) az indítványozóval szemben.

	14.K.27.243/2017/7.) (4. számon mellékeljük) adóhatóság felülvizsgálati kérelme	2017. december	helyezte a másodfokú határozatot, és a másodfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte azzal, hogy az új eljárásban a Ket. előírásainak megfelelően kell a határozatát meghoznia (kiadmányoznia). Az ítélet ellen a másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Kúriához, majd később – az elbírálás előtt – visszavonta azt.
Első megismételt eljárás	Közigazgatási eljárás: másodfokú határozat (iktatószám: 2235348150) (5. számon mellékeljük)	2018. 04. 13.	A fentieket követően a másodfokú adóhatóság ismét meghozta tartalmában és oldalszámra ugyanazt a határozatot, mint amelyet az alapeljárásban.
	Bíróági eljárás: - kereset - keresetváltoztatás	2018. 05. 11. 2018. 09. 05.	Az indítványozó ezzel szemben is keresetet terjesztett elő, és mind a keresetében, mind a későbbi keresetmódosításában számos tekintetben vitatta a megismételt eljárásban meghozott másodfokú határozat jogszerűségét. Az indítványozó alkotmánybíróági indítványt is előterjesztett, és kérte a bíróságot, hogy az eljárás felfüggesztése mellett kezdeményezze az Alkotmánybíróság eljárását a rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseinek alkotmányossági felülvizsgálatát és jelen ügyben történő alkalmazhatóságát illetően.
	ítélet (iktatószám: 101.K.27.459/2018/20.) (6. számon mellékeljük)	2018. 12. 14.	A Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a három tagú tanácsban meghozott, 101.K.27.459/2018/20. számú ítéletével az indítványozó keresetének helyt adott és a másodfokú adóhatóság megismételt eljárásban született határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően – megsemmisítette. A bíróság nem fordult az Alkotmánybírósághoz. Az ítélet indokolása részletesen rögzítette, hogy a semmisségi ok (súlyos kiadmányozási hiba) fennállta miatt hatályon kívül helyezett eredeti adóhatósági határozathoz a meghozatalára visszamenőleges (<i>ex tunc</i>) hatállyal nem fűződött, nem fűződhetett semmilyen joghatás, így a kiadmányozás és a jogerő joghatása sem, illetőleg az elévülés nyugvásának és meghosszabbodásának joghatása sem. Emiatt az adómegállapításhoz való jog elévült.
	- adóhatóság felülvizsgálati kérelme - indítványozó felülvizsgálati ellenkérelme	2019. 01. 07. 2019. 03. 28.	Az elsőfokú ítélet ellen az adóhatóság felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Kúriához. Az indítványozó felülvizsgálati ellenkérelemmel élt, melyben többek között kérte a Kúriát, hogy az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés b) pontja és Abtv. 25. § (1) bekezdése alapján

	Kúria végzése (iktatószám: Kfv.V.35.143/2019/8.) (7. számon mellékeljük)	2020. 02. 06.	kezdemenyezze az Alkotmánybíróság eljárását a rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdései Alaptörvény-ellenességének megállapítása, valamint ezen Alaptörvény-ellenes jogszabályi rendelkezések jelen ügyben történő alkalmazásának kizárása iránt. A Kúria a Kfv.V.35.143/2019/8. számú végzésében az elsőfokú ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra utasította. A kúriai végzés szerint a kiadmányozási hiba, még ha semmisséget is eredményez, az adójogi elévülést nem érinti. A Kúria nem fordult az Alkotmánybírósághoz.
Második megismételt eljárás	Bírósági eljárás: Ítélet (iktatószám: 101.K.701.692/2020/6.) (8. számon mellékeljük)	2020. 10. 14.	Mindezeket követően a Debreceni Törvényszék meghozta a jelen alkotmányjogi panasszal is érintett Ítéletét. Az Ítélet az indítványozó keresetének ismét helyt adott és megsemmisítette a másodfokú adóhatóság határozatát. A bíróság nem fordult az Alkotmánybírósághoz. Az Ítélet indokolása szerint a másodfokú adóhatóság az adómegállapításhoz való jog elévülési idején túl hozta meg a határozatát, mivel az adómegállapításhoz való jog 2018. április 3-án elévült (és a másodfokú adóhatóság csak később, 2018. április 11-én hozta meg a határozatát).
	adóhatóság felülvizsgálati kérelme	2020. 11. 11.	Az Ítélet ellen a másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Kúriához, melyben sérelmezte az adójogi elévülés számítását.
	indítványozó felülvizsgálati kérelme	2020. 11. 12.	Az indítványozó – pernyertessége ellenére – szintén felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő az Ítélet indokolásával szemben, mivel az jogszabálysértően alkalmazta a rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseit, mivel ebben az esetben Alaptörvény-ellenes – ráadásul az indítványozóra kifejezetten hátrányos – visszamenőleges hatályú jogalkotás, illetőleg jogalkalmazás valósult meg, és jogszabálysértően utasította el az indítványozó ezzel kapcsolatos alkotmánybírósági indítványát.
	alkotmányjogi panasz (9. számon mellékeljük)	2020. 12. 11.	Az Ítélettel szemben az indítványozó az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés c) pontja és az Abtv. 26. § (1) bekezdése alapján alkotmányjogi panaszt terjesztett elő. Ezt az alkotmányjogi panaszt a tisztelt Alkotmánybíróság visszautasította a 2021. január 19-én kelt, IV/21-2/2021. számú végzésében, mivel időközben a Kúria befogadta a felülvizsgálati kérelmünket és így

			megkezdődött (folyamatban volt) a felülvizsgálati eljárás. Tehát az alkotmányjogi panaszunk ekkor idő előtti volt.
	Végzés (iktatószám: Kfv.I.35.480/2020/14.) (10. számon mellékeljük)	2021. 07. 21.	A Kúria a jelen alkotmányjogi panasszal támadott Végzésével helyt adott a másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelmének, illetve érdemben elutasította az indítványozó felülvizsgálati kérelmét, arra hivatkozással, hogy a rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseinek alkalmazása kapcsán az indítványozó esetében nem valósult meg visszamenőleges hatályú jogalkotás, illetve jogalkalmazás, így az elsőfokú bíróságot új eljárásra utasította, azzal, hogy az elsőfokú bíróságnak a kereset megalapozottságról vagy alaptalanságáról annak figyelembevételével kell döntenie, hogy az adómegállapításhoz való jog a 2011. január-december időszakra nem évült el. A Kúria nem fordult az Alkotmánybírósághoz.
	jogegységi panasz (11. számon mellékeljük)	2021. 08. 19.	Az indítványozó a Kp. 115. § (3) bekezdésével alkalmazni rendelt Bszi.⁵ 41/B. § (2) bekezdése alapján jogegységi panaszt terjesztett elő a Kúriánál a Végzéssel szemben, melyben az adójogi elévülés számításának kezdő időpontját kifogásolta, mivel a Kúria a jelen ügyben indokolás nélkül eltért több, korábban közzétett kúriai határozattól. A jogegységi panasz indítványról a Kúria még nem döntött.

⁵ A bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény.

III. AZ ABTV. 26. § (1) BEKEZDÉSÉN ÉS AZ ALAPTÖRVÉNY 24. CIKK (2) BEKEZDÉS C) PONTJÁN ALAPULÓ ALKOTMÁNYJOGI PANASZ INDOKOLÁSA

4 Formai feltételek

4.1 Jogalap

- [11] A fenti 1.1 pontban foglalt alkotmányjogi panaszunk jogalapja az Abtv. 26. § (1) bekezdése és az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdésének c) pontja.

4.2 Megsértett alapjog

- [12] A későbbi, 5. pontban kifejtettek szerint az indítványozó megsértett alapjoga: az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése, vagyis a jogállamiság, és ezen keresztül a jogbiztonság alapelve.

4.3 Jogorvoslati lehetőség kimerítése

- [13] A Végzéssel szemben nincs helye fellebbezésnek a Kp. 112. § (2) bekezdése alapján, és nincsen helye felülvizsgálatnak sem a Kp. 116. § d) pontja alapján.⁶ Ezt a Végzés is rögzíti a rendelkező részben: „A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.”
- [14] Az indítványozó számára tehát nem áll rendelkezésére további jogorvoslati út a Végzéssel szemben. Így teljesül az Abtv. 26. § (1) bekezdésében foglalt „jogorvoslat-kimerítési” feltétel.
- [15] A 3. pontban már hivatkozottak szerint az indítványozó 2021. augusztus 19-én a Kp. 115. § (3) bekezdésével alkalmazni rendelt Bszi. 41/B. § (2) bekezdése alapján a Végzéssel szemben jogegységi panaszt terjesztett elő a Kúriánál.
- [16] A jogegységi panasz előterjesztése ugyanakkor nem akadályozza jelen alkotmányjogi panasz előterjesztését, mivel sem az Abtv., sem pedig Ügyrend nem zárja ki az alkotmányjogi panasz előterjesztését a lehetőséget azokban az esetekben, ha az indítványozó korábban jogegységi panaszt terjesztett elő.

4.4 Az alkotmányjogi panasz benyújtásának határideje

- [17] Az indítványozó 2021. július 21-én vette kézhez a Végzést elektronikus kézbesítést követően (a Végzést 2021. július 21-én az indítványozó jogi képviselőjének kézbesítették elektronikusan, a jogi képviselő cégkapus tárhelyére).
- [18] Ennek megfelelően az Abtv. 30. § (1)-(2) bekezdéseiben meghatározott, a bírói közléstől számított 60 napos határidő 2021. szeptember 20-án jár le⁷, vagyis a törvény által megszabott határidőt az indítványozó megtartotta.

⁶ A Végzéssel szemben sem felülvizsgálati kérelemnek, sem felülvizsgálati indítványnak nincsen tehát helye.

⁷ Figyelemmel az Alkotmánybíróság Ügyrendjének 28. §-ára is.

4.5 Az indítványozó érintettségének bemutatása

- [19] Az indítványozó a jelen alkotmányjogi panaszban támadott jogszabályok alkalmazásával hozott bírói döntésekkel (Ítélettel és Végzéssel) érintett ügyben **felperesként** járt el, ezért személyes érintettsége kétségtelenül megállapítható az Abtv. 26. § (1) bekezdés a) pontja alapján. Ezt a jelen alkotmányjogi panaszhoz mellékelt okiratok egyértelműen igazolják.

4.6 A Végzés az ügy érdemében született, így helye van az alkotmányjogi panasz előterjesztésének

- [20] A jelen alkotmányjogi panasszal érintett Végzés⁸ az Ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokon eljáró bíróságot új eljárásra utasította.
- [21] Az Alkotmánybíróság számos határozatában megállapította már, hogy kivételesen nem támasztható az indítványozóval szemben az az elvárás, hogy csak az új eljárást követő rendes jogorvoslati lehetőségek kimerítése után nyújtsa be alkotmányjogi panaszát, ha az alkotmányjogi panaszban kifejtett Alaptörvény-ellenes sérelem tekintetében **az eljárás lényegében lezárult**, hiszen az iránymutatásának megfelelően lebonyolított új eljárásban **már kizárt az Alaptörvény-ellenesség orvoslása**. Ezért a Kúria végzésének megfelelően a megismételt eljárásban hozott döntés szükségképpen Alaptörvény-ellenes lenne.⁹
- [22] Ezt erősíti meg a tisztelt Alkotmánybíróságnak az Abtv. 26. § (1) bekezdésének és 27. §-ának, valamint az Ügyrend 32. §-ának egységes értelmezéséről szóló 1/2019. (XI.25.) AB Tü. állásfoglalásának [3]. bekezdése is:

„[...] Ez alól kivételt jelent, tehát **nem kell visszautasítani** az ilyen döntést támadó alkotmányjogi panaszt, **ha** az abban állított alapjogsérelem magával a hatályon kívül helyező és a bíróságot vagy a bíróságot új eljárásra utasító határozattal függ össze. **Ilyen eset**, ha éppen a jogerős döntés hatályon kívül helyezése és az új eljárásra utasítás okoz az indítványozónak alapjogsérelmet, miként az is, ha a Kúria döntése nem enged mérlegelést az alsóbb fokú bíróság, **illetve** az eljáró hatóság számára a meghozandó új határozat tekintetében, vagyis tartalma szerint a hatályon kívül helyező végzést az eljárást lezáró döntésnek kell tekinteni.”

- [23] Jelen ügyben a Végzést az eljárást lezáró, érdemi döntésnek kell tekinteni, mivel a jelen panaszunkban bemutatottak alapján a Végzés az **adóügyi elévülés kérdését, amelyre panaszunk lényegében irányul, érdemben és véglegesen eldöntötte**. A Végzés e rendelkezései és iránymutatásai ugyanis az új eljárásban kötik az elsőfokú bíróságot a Kp. 110. § (3) és 115. § (2) bekezdései alapján, ezt a kérdéskört a Végzés által elrendelt új eljárásban már senki nem vitathatja, így értelemszerűen a Végzés által megvalósított Alaptörvény-ellenesség a későbbiekben már nem lenne orvosolható.

⁸ Ez a Végzés alkalmazta ugyanis a rArt. Alaptörvény-ellenes 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseit.

⁹ Lásd e tekintetben a 23/2018. (XII.28.) AB határozat indokolásának [16]. bekezdését, a 3307/2019. (XI.18.) AB végzés indokolásának [17]. bekezdését, a 3077/2020. (III.18.) AB végzés indokolásának [20]. bekezdését, a 3163/2020. (V.21.) AB végzés indokolásának [14]. bekezdését és a 3249/2020. (VII.1.) AB végzés [9]. bekezdését.

- [24] A Végzés értelmében ugyanis az új eljárásban az elsőfokú bíróságnak érdemben kell majd állást foglalnia az indítványozó áfalevonási jogáról, az adójogi elévülés kérdése már nem fogja az új eljárás tárgyát képezni (hiszen a Végzés szerint a vizsgált időszak nem évült el).¹⁰

4.7 Az Alaptörvény 37. cikk (4)-(6) bekezdései a jelen ügyben nem alkalmazhatók

- [25] Az adójogi normák közül az esik az Alaptörvény 37. cikk (4)-(6) bekezdései szerinti hatásköri korlátozás alá, amely tartalmilag, azaz anyagi jogi értelemben hozzátartozik valamely adónem törvényi tényállásához, függetlenül attól, hogy melyik jogforrásban található.
- [26] 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 kedvezményekre vonatkozó rendelkezések.
- [27] A jelen alkotmányjogi panaszban hivatkozott, az Ítéletben és a Végzésben alkalmazott rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdései az adómegállapításhoz való jog **elévülését** érintő **anyagi jogszabályoknak** tekintendők, ugyanakkor **nem esnek** az Alaptörvény 37. cikk (4)-(6) bekezdéseiben foglalt hatásköri korlátozás alá (tehát alkotmányossági felülvizsgálatuk kérhető). Ennek két oka van:
- a) **Egyfelől** az adómegállapításhoz való jog elévülését érintő jogszabályi rendelkezések **nem tartoznak hozzá** az adónemek törvényi tényállásához, hiszen nem az adóalanyra, adótárgyra, adóalapra, adómértékre, adómentességre, adókedvezményre vonatkoznak, valamint **nem állapítanak meg** fizetési kötelezettséget. Az adómegállapításhoz való jog elévülését érintő jogszabályi rendelkezések csak arról szólnak, hogy meddig lehet közhatalmi eszközzel megállapítani az anyagi fizetési kötelezettséget.
- b) **Másfelől**, az elévülési időt az indítványozó ügyében a rArt. szabályozta. A rArt. **nem tartozik bele** az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdésében megjelenő taxatív törvényi felsorolásba (a panaszból kizárt törvények listájába), mivel nem minősül a központi költségvetésről, a központi költségvetés végrehajtásáról, a központi adónemekről, az illetékekről és járulékokról, a vámokról, valamint a helyi adók központi feltételeiről szóló törvénynek. A panaszból kizárt törvények listája pedig nem bővíthető.
- [28] A fenti értelmezésünket erősíti dr. Kecő Gábor, egyetemi adjunktus, a Jogtudományi Közlöny 2020. októberi számában megjelent, „A pénzügyi tárgyú törvények alkotmányossági felülvizsgálatának korlátai” című szakmai értekezése is, amely szerint az adómegállapításhoz való jog elévülésére vonatkozó anyagi jogszabályokra **nem terjed ki** az Alaptörvény 37. cikk (4)-(6) bekezdései szerinti hatásköri korlát. Azért nem, mert nem fizetési kötelezettségről vagy tényállási elemről szólnak az elévülési szabályok,

¹⁰ Lásd e tekintetben a Végzés [47]. bekezdését: „Az új eljárásban az elsőfokú bíróságnak a kereset megalapozottságáról vagy alaptalanságáról annak figyelembevételével kell döntenie, hogy az adómegállapításhoz való jog 2011. január - december időszakra a keresettel támadott adóhatósági határozat meghozatalakor nem évült el.”

hanem arról, hogy meddig lehet közhatalmi eszközzel megállapítani az anyagi fizetési kötelezettséget, amelynek megszűnését fogalmilag el kell választani az elévüléstől.¹¹

- [29] A fentieket erősíti meg maga a Végzés is, hiszen ennek [45]. bekezdése így rendelkezik: „[...] az adózás rendjéről szóló törvény *nem tartozik a normakontroll eljárás alá nem vonható jogszabályok közé* [...]”

4.8 A Végzést érdemben befolyásoló Alaptörvény-ellenesség, illetőleg alkotmányjogi jelentőségű kérdés (Abtv. 29. §)

- [30] Az Abtv. 29. §-a szerint az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt a bírói döntést érdemben befolyásoló Alaptörvény-ellenesség, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés esetén fogadja be.
- [31] Jelen ügyben mindkét fenti feltétel – egymástól függetlenül – megvalósul, így mindenképpen helye van a tisztelt Alkotmánybíróság eljárásának.
- [32] **Egyrészt** a Végzést és az Ítéletet érdemben befolyásolta az Alaptörvény-ellenes rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseinek alkalmazása, hiszen a Végzés [33]-[44]. bekezdései és az Ítélet [33]-[50]. bekezdései kizárólag az adómegállapításhoz való jog elévülésével, és ezen belül különösen az adómegállapításhoz való jog elévülésének meghosszabbodásával foglalkoznak. A Végzés és az Ítélet arra a következtetésre jutottak, hogy a rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdései alkalmazhatók az indítványozó ügyében, holott azok a jelen alkotmányjogi panasz 5. pontjában kifejtettek szerint Alaptörvény-ellenesek. Emiatt a Végzés és az Ítélet tévesen és az indítványozóra nézve kifejezetten hátrányosan számolta ki az adómegállapításhoz való jog elévülésének idejét.
- [33] **Másrészt** alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdéstről is van szó, hiszen olyan visszamenőleges hatályú jogalkotás, valamint jogalkalmazás valósult meg a jelen ügyben, amely súlyosan sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését és a jogállamiság, és ezen keresztül a jogbiztonság elvét, valamint a tisztelt Alkotmánybíróság ezirányú töretlen gyakorlatát. Nem lehet ugyanis a 2011. évi adókötelezettségek (ügyletek) megítélésére egy 2012. január 1-jén hatályba lépett anyagi jogi jogszabályt alkalmazni, hiszen az indítványozó nem lehetett tisztában 2011-ben egy 2012. január 1-jén hatályba lépő szabállyal. Ebből adódóan szükséges, hogy a tisztelt Alkotmánybíróság állapítsa meg a rArt. 164. § (13) és 189. § (2) Alaptörvény-ellenességét és zárja ki azok alkalmazhatóságát az indítványozó ügyében.

4.9 Az Alkotmánybíróság Alkotmányon alapuló döntéseinek kötelező ereje

- [34] A jelen alkotmányjogi panaszunkban az Alkotmánybíróságnak olyan döntéseire is hivatkozunk a hivatkozott alapjogi sérelem kapcsán, amelyeket a testület még az Alkotmány normaszövege alapján hozott.
- [35] Ezek a döntések azonban az Alaptörvény kapcsán is alkalmazhatók a jelen ügyben, tekintet nélkül az Alaptörvény negyedik módosításával beiktatott 5. számú záró

¹¹ Kecső Gábor: A pénzügyi tárgyú törvények alkotmányossági felülvizsgálatának korlátai, Jogtudományi Közlöny 2020/10.

rendelkezésre, amely szerint az Alaptörvény hatálybalépése előtt meghozott alkotmánybírósági határozatok hatályukat veszítik.

- [36] A 222/2012. (V.11.) AB határozat ugyanis egyértelműen kimondja, hogy az Alkotmánybíróság „az újabb ügyekben felhasználhatja azokat az érveket, amelyeket az Alaptörvény hatályba lépése előtt hozott korábbi határozata az ekkor elbírált alkotmányjogi kérdéssel összefüggésben tartalmazott, feltéve, hogy az Alaptörvény konkrét – az előző Alkotmányban foglaltakkal azonos vagy hasonló tartalmú – rendelkezései és értelmezési szabályai alapján ez lehetséges”. Ez utóbbi feltétel jelen ügyben teljesül.

5 Érdemi indokolás

5.1 A lényeges adózási intézmények rövid, áttekintő jellegű bemutatása

5.1.1 Az önadózás jelentősége és annak tartalma

- [37] Az önadózás egy sajátos adómegállapítási kötelezettséget jelent az adójogban. Ha jogszabály így rendelkezik, az adózó az adót, a költségvetési támogatást **saját maga** köteles megállapítani, bevallani, megfizetni – az adóhatóság közvetlen részvétele nélkül. A rArt. 26. § (1) bekezdése is ezt rögzíti az önadózás fogalmánál: „Az adót, a költségvetési támogatást – ha törvény előírja – az adózó köteles megállapítani, bevallani és megfizetni (önadózás).”
- [38] Az önadózás – mindamelllett, hogy kötelezettség – jogkeletkeztető hatással bír, mert jogosultságot biztosít az adózónak arra, hogy az önadózás keretében megállapított adóalapot, adót, költségvetési támogatást önellenőrzéssel, szintén az adóhatóság közvetlen részvétele nélkül módosítsa (lásd a rArt. 49. § (1) bekezdését).
- [39] Ennek az önellenőrzési jogosultságnak többek között az egyik korlátja az, hogy ha az adóhatóság adóellenőrzést rendel el, mert ilyenkor már nincsen helye önellenőrzésnek (ún. önellenőrzési tilalom) (lásd a rArt. 49. § (2) bekezdését).
- [40] Önadózás esetén az adóhatóságnak csupán az ellenőrzés, és a jogszabályoktól való eltérés felfedezése esetén az utólagos adómegállapítás, majd a szankcionálás a feladata, miután az adózó az önadózási kötelezettségének már eleget tett.
- [41] Az adózó az önadózáshoz kapcsolódó önellenőrzési jogosultságát (rArt. 49. § (3) bekezdés)¹², valamint az adóhatóság az önadózással kapcsolatos ellenőrzési (rArt. 94. § (1) bekezdés)¹³ – szükség esetén pedig a szankcionálási – feladatát ugyanakkor csak az adómegállapításhoz való jog elévülési idején belül jogosult gyakorolni, illetve elvégezni.

¹² rArt. 49. § (3) „Önellenőrzéssel az adóalapot, az adót, a költségvetési támogatást a kötelezettség eredeti időpontjában hatályos szabályok szerint, a helyesbítendő adóra előírt bevallási időszakra, az adómegállapításhoz való jog elévülési idején belül lehet helyesbíteni.”

¹³ rArt. 94. § (1) „Az ellenőrzést az adó és a költségvetési támogatás megállapításához való jog elévülési idején belül a helyszínen vagy az adóhatóság hivatali helyiségében kell lefolytatni.”

5.1.2 Az adómegállapításhoz való jog elévülésének jelentősége és célja

- [42] Az idő múlását és annak hatásait a jog, és így az adójog is az elévülés intézményével „kezeli”. A függő jogi helyzetek felszámolásával kapcsolatos elévülési szabályok az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében foglalt **jogállamiságot**, és az annak részelemét képező **jogbiztonságot** szolgálják az adójogban is.
- [43] Az elévülési idő elteltével **egyrészt** megszűnik az adózónak az önellenőrzés gyakorlásához fűződő jogosultsága, **másrészt** pedig megszűnik az adóhatóságnak az a joga, hogy az adókötelezettségek teljesítését ellenőrizze, jogszabálysértés esetén a bevallani elmulasztott adót, illetve a jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatást megállapítása. Célja, hogy az adójogban se maradjanak fenn bizonytalan ideig rendezetlen jogviszonyok. Ezt erősíti meg a tisztelt Alkotmánybíróság 3091/2015. (VI.19.) számú AB határozata is, amely kimondja, hogy: *„Mindemellett az adójogviszony mindkét alanyának érdeke, de a jogbiztonság szempontjából is fontos követelmény, hogy ne maradjanak fenn sokáig rendezetlen jogviszonyok.”*

5.1.3 Az adójogi elévülés, mint anyagi jogi jogintézmény

- [44] Az adómegállapításhoz való jog elévülése szorosan és elválaszthatatlanul kapcsolódik az adóalany adókötelezettségéhez (önadózásához), amely így **anyagi jogi** (és nem eljárásjogi) jellegű jogszabályi rendelkezésnek minősül a rArt.-n belül. Azaz, az adómegállapításhoz való jog elévülését, mint anyagi jogi rendelkezést nem lehet elválasztani, illetve függetleníteni az adóalany adókötelezettségétől.
- [45] Ezt **egyrészt** már a tisztelt Alkotmánybíróság is kimondta a 17/2019. (VI.30.) AB határozata indokolásának [64]. bekezdésében: *„Az adó megállapításához való jog elévülése tehát az anyagi jogokra és kötelezettségekre vonatkozik”,* valamint a Kúria is rögzítette a Kfv.I.35.356/2018/11. számú ítéletében: *„A Kúria hangsúlyozza, hogy az Art. 164. § (1) bekezdés szerinti elévülés az adó megállapíthatóságához fűződik, tartalmában anyagi jogi jellegű szabály.”* Sőt, ezt még a Végzés is megerősíti a [43]. bekezdésében: *„Az elévülés kérdése anyagi jogi rendelkezésnek tekintendő [...]”*
- [46] **Másrészt** Simon István tanszékvezető egyetemi docens is ezt rögzítette a Pénzügyi jog II. című tankönyvében: *„Az adózás rendjéről szóló törvény az adózási folyamat kódex jellegű szabályozása, amely néhány közös anyagi adójogi normát is megfogalmaz.”*¹⁴ *„A kétféle adóelévülés – a megállapításhoz való jog, illetve a végrehajtáshoz való jog elévülése – közül az előbbi inkább anyagi jogi, míg az utóbbi inkább eljárásjogi jellegű.”*¹⁵
- [47] A fentiek alapján tehát az Ítéletben és a Végzésben alkalmazott, a **rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdések**, mint az adómegállapításhoz való jog elévülési idejének

¹⁴ Simon István (szerk.): *Pénzügyi jogi II.* Osiris Kiadó, Budapest, 2012. 30. oldal.

¹⁵ Simon István (szerk.): *Pénzügyi jogi II.* Osiris Kiadó, Budapest, 2012. 145. oldal.

utólagos meghosszabbodását előíró és hatályba léptető rendelkezések, **is anyagi jogi jogszabályoknak minősülnek**, hiszen az elévülési idő meghosszabbodását nem lehet eltérően megítélni ebből a szempontból, mint az „alap” elévülést.

5.1.4 Az adómegállapításhoz való jog elévülési idejét meghosszabbító jogszabályi rendelkezések bemutatása

- [48] A rArt. 164. § (13) c) pontjának 2012. január 1-jén hatályos megszövegezése szerint: *„Az adó megállapításához való jog elévülése 6 hónappal meghosszabbodik, [ha] az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata során a bíróság új eljárás lefolytatását rendeli el.”*
- [49] A rArt. fenti, az adójogi elévülést meghosszabbító szabálya 2012. január 1-jén lépett hatályba, azelőtt ilyen „meghosszabbító” szabály egyáltalán nem létezett. Ezt a szabályt a Beiktató Törvény 347. §-a¹⁶ iktatta be a rArt.-be.
- [50] A rArt. 164. § (13) bekezdését – a rArt. 189. § (2) bekezdésében foglalt átmeneti szabály értelmében – a **2012. január 1-jén vagy azt követően indult eljárásokban** kellett először alkalmazni. A rArt. 189. § (2) bekezdését a Beiktató Törvény 359. § (2) bekezdése¹⁷ iktatta be a rArt.-be.
- [51] A rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdései egy **egyoldalú kötelezettségnövekményt** jelentett az adózási jogviszonyok tekintetében. Ugyanis azok **további 6 hónapot biztosítottak** az adóhatóságnak arra, hogy az adókötelezettségek teljesítését ellenőrizze, jogszabálysértés esetén a bevallani elmulasztott adót, a jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatást megállapítsa. Mindeközben azonban az adózó számára nem növelték meg az önellenőrzésre nyitva álló időt. Meghosszabbításról ugyanis csak a már folyamatban lévő bírósági eljárásra tekintettel rendelkezik, azaz olyan időpillanatban, amikor a lefolytatott adóellenőrzés miatt az adózó további önellenőrzést nem végezhet.
- [52] Azaz, a rArt. 164. § (13) és a 189. § (2) bekezdése **egyoldalúan** csak az adóhatóságra vonatkozóan hosszabbította meg 6 hónappal az általános, 5 éves elévülési időt, hiszen az adóhatóság további 6 hónapos jogosultságot szerzett arra, hogy az adózókat ellenőrizze és az adókötelezettségeket, jogkövetkeményeket megállapítsa.

¹⁶ „Az Art. 164. § (13) bekezdése helyébe a következő rendelkezés lép:

(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

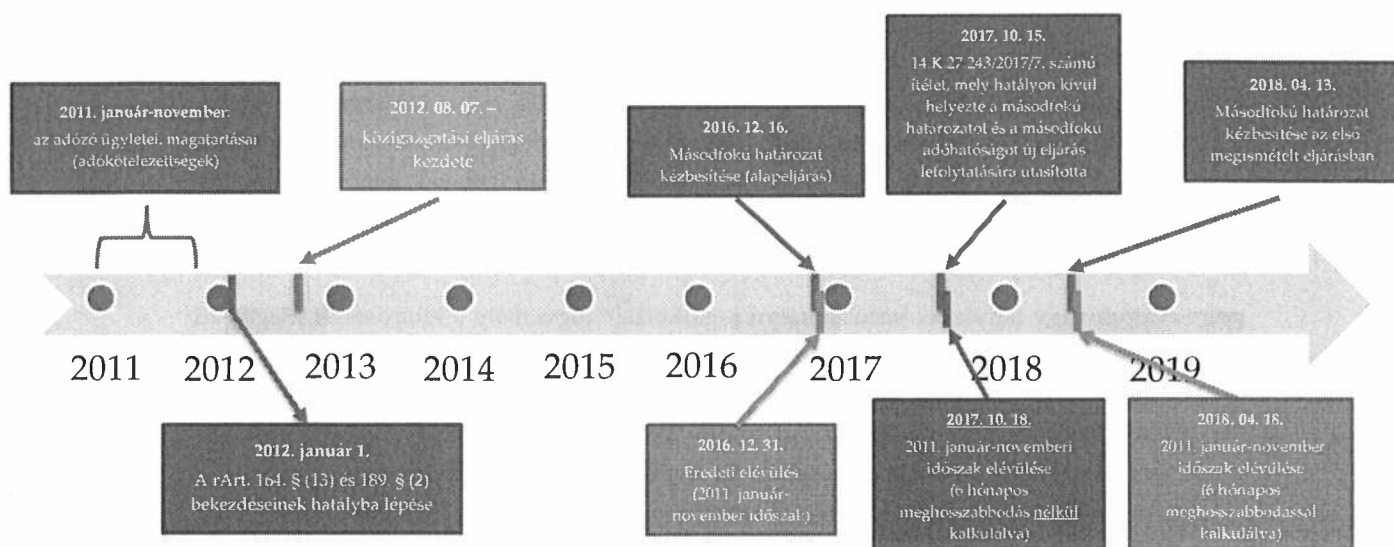
c) az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata során a bíróság

új eljárás lefolytatását rendeli el.”

¹⁷ „Az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvénnyel megállapított 34. § (7) bekezdését, 87. § (3) bekezdését, 92. §-át, 93. § (1) bekezdését, 104. § (4)-(4a) bekezdését 124. § (1)-(2) bekezdéseit, 161. § (1) bekezdését, 164. § (13) bekezdését, 170. § (6) bekezdését, 172. § (19)-(20b) bekezdését, 175. § (9) bekezdését megállapító rendelkezéseket a 2012. január 1-jén vagy azt követően indult eljárásokban kell először alkalmazni.”

5.2 A jelen ügy jelentős eseményei és azok dátumai

- [53] Az alábbi oldalon a könnyebb áttekinthetőség végett **idővonalon** keresztül mutatjuk be a jelen ügy legfontosabb eseményeit, és azok dátumait.



5.3 Az indítványozó megsértett alapjogának bemutatása

- [54] A rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdései, valamint a Beiktató Törvény 347. §-a és 359. § (2) bekezdése **sértik az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését és a jogállamiság, és ezen keresztül a jogbiztonság elvét, továbbá a tisztelt Alkotmánybíróságnak a visszaható hatályú jogalkotás és a visszaható hatályú jogalkalmazás körében kimunkált töretlen gyakorlatát.**
- [55] Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében foglalt jogállamiság klauzulából következik a jogbiztonság követelménye. E követelmény az Alkotmánybíróság következetes felfogása szerinti azt jelenti, hogy a jogrendszer egészének, annak részterületeinek, valamint egyes szabályainak világosnak, egyértelműnek, hatásukat tekintve **kiszámíthatónak** és a norma címzettjei számára **előre láthatónak** kell lenniük, és a jogalkalmazás során felismerhető normatartalmat kell hordozniuk.¹⁸
- [56] Az Alkotmánybíróság töretlen gyakorlata szerint sérti a jogbiztonság és így a jogállamiság követelményét a **tiltott visszaható hatályú jogalkotás, illetve a tiltott visszaható hatályú jogalkalmazás.** A tiltott visszaható hatályú jogalkotásnak két esetkörét, míg a tiltott visszaható hatályú jogalkalmazásnak egy esetkörét alakította ki az Alkotmánybíróság gyakorlatában. Ezek az alábbiak:
- [57] **Valódi vagy tényleges visszahatályú jogalkotás:**¹⁹ jogszabály a kihirdetését megelőző időre nem állapíthat meg kötelezettséget, és nem nyilváníthat valamely magatartást jogellenessé. A jogi normák előreláthatósága és kiszámítható működésének követelménye ugyanis felöleli a valódi visszamenőleges hatályú jogi jogalkotás korlátozott és kivételes lehetőségét. Ez azonban nem feltétlen, hanem kizárólag a jogalanyok helyzetét elnehezítő (*ad malam partem*) jogalkotásra irányadó. Ebből pedig következik az, hogy a jogalkotó élhet a valódi visszaható hatályú jogalkotással, amikor új jogosultságot állapít meg, meglévő jogosultságot terjeszt ki, vagy valamely jog korlátozását oldja fel. Minden más esetben a valódi visszaható hatályú jogalkotás nem megengedett.
- [58] **Azonnali visszaható hatályú jogalkotás**²⁰: az Alkotmánybíróság értelmezése szerint megvalósul a visszaható hatályú jogalkotás abban az esetben is, ha a jogszabályt a jogalkotó ugyan nem visszamenőlegesen léptette hatályba, de a jogszabály rendelkezéseit – erre irányuló kifejezett rendelkezés szerint – a jogszabály hatálybalépése előtt létrejött jogviszonyokra is alkalmazni kell.

¹⁸ Lásd e tekintetben például a 38/2012. (XI.14.) AB határozat indokolásának [84]. bekezdését, a 3106/2013. (V.17.) AB határozat indokolásának [8]. bekezdését, a 33/2019. (XI.27.) AB határozat indokolásának [39]. bekezdését.

¹⁹ Lásd e tekintetben a 10/2014. (IV.4.) AB határozat indokolásának [18]. bekezdését, a 16/2014. V.22.) AB határozat indokolásának [32]. bekezdését, az 1/2016. (I.29.) AB határozat indokolásának [55]. bekezdését, a 19/2020. (VIII.4.) AB határozat indokolásának [34]. bekezdését, a 11/2021. (IV.7.) AB határozat indokolásának [30]. és [88]. bekezdéseit.

²⁰ Lásd e tekintetben az 57/1994. (XI.17.) AB határozat indokolásának II. 2. d) pontját, a 3062/2012. (VII.26.) AB határozat indokolásának [88]. bekezdését, 10/2014. (IV.4.) AB határozat indokolásának [15]. bekezdését, a 30/214. (IX.30.) AB határozat indokolásának [106]. bekezdését és a 3051/2016. (III.22.) AB határozat indokolásának [15]. bekezdését.

[59] **Visszaható hatályú jogalkalmazás**²¹: az Alkotmánybíróság megállapította továbbá azt is, hogy Alaptörvény-ellenesség nem csak a jogalkotással, hanem a visszaható hatályú jogszabályalkalmazással is megvalósul, ha a jogvitára okot adó eseménykor még nem létező vagy nem hatályos előírás alapján bíráltnak el egy ügyet.

[60] A fenti három kategóriát az alábbi táblázatban is összegeztük.

Visszaható hatályú jogalkotás		Visszaható hatályú jogalkalmazás
Valódi / tényleges visszaható hatályú jogalkotás	Azonnali visszaható hatályú jogalkotás	
Ha jogszabály a kihirdetését megelőző időre állapít meg új kötelezettséget vagy nyilvánítt valamely magatartást jogellenessé.	Ha az adott jogszabályt ugyan nem visszamenőlegesen léptetik hatályba, de a jogszabály rendelkezéseit a jogszabály hatályba lépése előtt létrejött jogviszonyokra is alkalmaznia kell.	Ha a jogvitára okot adó eseménykor még nem létező vagy nem hatályos előírás alapján bírálják el az ügyet.

[61] A fenti három esetkör közül a jelen ügyében az **azonnali visszaható hatályú jogalkotás** és a **visszaható hatályú jogalkalmazás** esetköre valósult meg (egymástól függetlenül), így az alkotmányjogi panaszban a továbbiakban ezen két esetkörön keresztül mutatjuk be a rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdései és a Beiktató Törvény 347. §-a és 359. § (2) bekezdése kapcsán fennálló Alaptörvény-ellenességet.

5.4 Az azonnali visszaható hatályú jogalkotás megvalósulása a jelen ügyben

5.4.1 A rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdései és a Beiktató Törvény 347. §-a és 359. § (2) bekezdése által megvalósított azonnali visszaható hatályú jogalkotás

[62] A rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdései és a Beiktató Törvény 347. §-a és 359. § (2) bekezdése által megvalósult a fentebb már bemutatott azonnali visszaható hatályú jogalkotás az alábbiak szerint.

[63] A tényállásban és a jelen panasz 5.2 pontjában található idővonalon bemutattuk, hogy az adóhatóság az indítványozó vonatkozásában a **2011. adóévet** vonta ellenőrzés alá, vagyis az indítványozó **2011. évi adókötelezettségeit** (azon belül **áfakötelezettségeit**), az adózással **2011-ben létrejött anyagi jogi jogviszonyait (ügyleteit / gazdasági eseményeit)** értékelte és bírálta el.

[64] Az indítványozó 2011. január-november közötti időszakban havi áfa-bevallásra volt kötelezett, amelynek értelmében az indítványozó minden hónapra vonatkozóan **a tárgyhót követő hónap 20. napjáig** volt köteles eleget tenni az áfabevallási, az áfamegállapítási és az áfafizetési adókötelezettségeinek.²²

²¹ Lásd például e tekintetben a 3051/2016. (III.22.) AB határozat indokolásának [16]. bekezdését, a 3158/2017. (VI.21.) AB határozat indokolásának [16]. bekezdését, a 3363/2017. (XII.12.) AB határozat indokolásának [16]. bekezdését, a 3164/2019. (VII.10.) AB határozat indokolásának [54]. bekezdését, a 3148/2020. (V.15.) AB végzés indokolásának [16]. bekezdését és a 3004/2021. (I.14.) AB végzés indokolásának [35]. bekezdését.

²² Lásd a rArt. 2. számú mellékletének „határidők” című részét.

- [65] A jelen ügyet érintő adóellenőrzési eljárás **2012. augusztus 7-én** indult meg, tehát első olvasatra – pusztán a rArt. 189. § (2) bekezdésében foglalt átmeneti szabály alapján – úgy tűnhet, mintha alkalmazható lenne az Art. 164. § (13) bekezdése az indítványozó ügyében a bíróság által elrendelt, új eljárásra utasítás ténye miatt.
- [66] Ugyanakkor, a rArt. 164. § (13) bekezdés c) pontja és a 189. § (2) bekezdése, valamint a Beiktató Törvény 347. §-a és 359. § (2) bekezdése **Alaptörvény-ellenes**, hiszen azonnali visszaható hatályú jogalkotást valósít meg, és így sérti a jogbiztonságot, valamint a jogállamiságot.
- [67] Az indítványozóra ugyanis **kifejezetten hátrányos**, azonnali visszaható hatályú jogalkotás valósult meg azáltal, hogy az indítványozó 2011-ben keletkezett jogviszonyainak (ügyleteinek és áfakötelezettségeinek) ellenőrzése és elbírálása kapcsán olyan anyagi jogi rendelkezés (rArt. 164. § (13) bekezdés) alkalmazására kerül sor a rArt. 189. § (2) bekezdése alapján, amely **csak később**, 2012. január 1-jén lépett hatályba.
- [68] Márpedig az anyagi jogi jellegű szabályok (amilyen a rArt. 164. § (13) bekezdésében foglalt, adójogi elévülést 6 hónappal meghosszabbító szabály is) kizárólag a hatálybalépésüket **követően** tanúsított magatartásokra alkalmazhatóak (szemben az eljárásjogi szabályokkal, amelyeket – jogszabályi felhatalmazás esetén – akár már a folyamatban lévő eljárásokban is alkalmazni lehet).
- [69] **Összefoglalva:** 2011-ben az adókötelezettségek keletkezésekor egyáltalán nem létezett az adójogi elévülést meghosszabbító szabály. A rArt. elévülést 6 hónappal meghosszabbító 164. § (13) bekezdése csak 2012. január 1-jén lépett hatályba, azonban a kapcsolódó átmeneti szabály folytán azt nem a 2012. január 1-jei vagy azt követő magatartásokra (és adókötelezettségekre) kellett először alkalmazni, hanem a 2012. január 1-jén vagy azt követően indult eljárásokban. Ez az azonnali visszaható hatályú jogalkotás eklatáns példája, amely a fentiekben bemutatottak alapján Alaptörvény-ellenes.
- [70] A rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseket, valamint a Beiktató Törvény 347. §-át és 359. § (2) bekezdését, mint anyagi jellegű jogszabályi rendelkezéseket legkorábban a 2012. január 1-jei vagy az azután keletkezett ügyletekre (adókötelezettségekre) lehetett volna jogszerűen alkalmazni, függetlenül attól, hogy az adóigazgatási eljárás 2012. január 1-jén vagy azt követően indult meg.
- [71] Az azonnali visszaható hatályú jogalkotás miatt az indítványozót ért konkrét hátrányokat az alábbiakban mutatjuk be – összhangban az Alkotmánybíróság gyakorlatának elvárásával.
- 5.4.2 **Az azonnali visszaható hatályú jogalkotással megvalósult hátrányok bemutatása**
- [72] E körben mindenekelőtt hivatkozunk az Alkotmánybíróság 8/2020. (VI.13.) AB határozatára, amely rögzítette, 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 utóbbi egy új, a **régitől eltérő jogkövetkezményt vezet-e be, amely hátrányt, jogvesztést okoz [...]**.”²³

[73] A könnyebb áttekinthetőség végett az alábbi táblázatban azt mutatjuk be, hogy az Alkotmánybíróság fentebb hivatkozott döntésében megjelenő szempontok mikén teljesültek a jelen ügyben.

Szempontrendszer (az Alkotmánybíróság gyakorlata alapján)	Teljesült-e az indítványozó ügyében?	Ha teljesült, miként?
Az alapul fekvő tényállás már megvalósult-e az újonnan alkalmazandó szabály hatályba lépése előtt.	IGEN, TELJESÜLT.	Az adóhatóság az indítványozó önadózás keretében 2011-ben a január-november közötti időszakban megvalósított magatartását, ügyleteit (adókötelezettségeit) vonta ellenőrzés alá. A „tényállás” tehát a 2011. évet öleli fel. Ennek során alkalmazta a rArt. adójogi elévülést 6 hónappal meghosszabbító 164. § (13) bekezdését, amely azonban csak 2012. január 1-jén lépett hatályba.
Az újonnan alkalmazandó szabály eltérő jogkövetkezményt vezetett-e be.	IGEN, TELJESÜLT.	2012. január 1-jét megelőzően nem volt olyan jogszabályi rendelkezés a jogrendszerben, amely az adóhatóság indítványozóval szembeni adómegállapításához való jogának 6 hónappal történő meghosszabbodását lehetővé tette volna azokban az esetekben, ha az eljáró bíróság új eljárás lefolytatását rendelte el.
Ez a jogkövetkezmény okoz-e bármilyen hátrányt, jogvesztést.	IGEN, TELJESÜLT.	Röviden összegezve: ez a szabály kifejezetten hátrányos az indítványozóra nézve, hiszen, ha nem lett volna ilyen szabály, akkor az adóhatóság adómegállapításhoz való joga elévült volna a jelen ügyben a 2011. január-november havi áfa-kötelezettségek tekintetében. Így az adóhatóság erre az időszakra nem tehetett volna hátrányos megállapítást az indítványozóra nézve. Mindezt részletesen az alábbiakban fejtjük ki.

[74] Az Art. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseink és a Beiktató Törvény 347. §-a és 359. § (2) bekezdésének alkalmazása által az indítványozónál bekövetkezett **hátrányokat, illetve jogvesztéseket** az alábbiakban részletezzük:

²³ Indokolás [61]. bekezdés.

a) Az adóhatóság nem tehetett volna megállapítást

[75] Az adóhatóság az azonnali hatályú visszaható hatályú jogalkotás tilalmába ütközően, a rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdések alkalmazásával hozta meg 2018. április 11-én a végleges (jogerős) másodfokú adóhatósági határozatát a bíróság által elrendelt új eljárásban, melyet 2018. április 13-án kézbesített az indítványozó számára. Ebben 120.048.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, 60.024.000 Ft adóbírságot, 34.111.000 Ft késedelmi pótlék fizetési kötelezettséget, valamint 32.092.000 Ft következő időszakra átvihető követelés különbözetet állapított meg az indítványozó terhére. Ebből 108.380.000 Ft adóhiány, 54.190.000 Ft adóbírság és 30.795.600 Ft késedelmi pótlék²⁴ a 2011. január-november időszakhoz kapcsolódott.

[76] Abban az esetben viszont, ha az Alaptörvény-ellenes, azonnali visszaható hatályú jogalkotás tilalmát sértő rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdések alkalmazására az Ítéletben és a Végzésben nem került volna sor, úgy az adóhatóság a 2011. január-november időszak tekintetében nem tehetett volna hátrányos megállapítást az indítványozó terhére a megismételt eljárásban meghozott határozatában, mivel ezek az időszakok 2017. október 18-án elévültek.²⁵ Az adóhatóság pedig ehhez képest **jóval később**, 2018. április 11-én tette meg a megállapításait a megismételt eljárásban meghozott másodfokú határozatában és 2018. április 13-án kézbesítette azt.

b) Az elévülés meghosszabbodása féloldalas, hiszen csak az adóhatóságnak biztosít plusz jogokat

[77] Az indítványozóra nézve azért is hátrányos a rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseinek alkalmazása, mert az adómegállapításhoz való jog elévülésének 6 hónapos meghosszabbodása „féloldalas”. Ez ugyanis csak az adóhatóságnak biztosít arra jogot (és kötelezettséget), hogy új határozatot hozzon, és az indítványozó terhére megállapítást tegyen. Az indítványozónak azonban nem biztosít jogot, mert az önadózáshoz elválaszthatatlanul kapcsolódó, az indítványozót megillető önellenőrzési jogosultság gyakorlására nem terjed ki. Az indítványozó tehát nem „nyer” 6 hónapot arra, hogy az eredeti adókötelezettségeit önellenőrizhesse.

[78] Ráadásul az elévülést 6 hónappal meghosszabbító szabály úgy kedvez egyoldalúan az adóhatóságnak, hogy a 6 hónapos meghosszabbodásra amiatt kerül sor, mert az adóhatóság döntését a bíróság hatályon kívül helyezte és az adóhatóságot új eljárásra utasította. Értelemszerűen ez akkor történik meg, ha az adóhatóság az önadózás keretében teljesített adókötelezettségek ellenőrzése során jogszabálysértő döntést hozott.

²⁴ A késedelmi pótlék arányosítással számolva.

²⁵ A 2011. január-november időszakok 2016. december 31. helyett 2017. október 18-án évültek el a rArt. 164. § (5) bekezdésében foglalt *nyugvás* szabályai miatt.

Vagyis az adóhatóság a jogszabálysértő eljárása ellenére „nyer” további 6 hónapot arra, hogy ellenőrizzen, határozatot hozzon és megállapítást tegyen, miközben az indítványozónak nincs újabb lehetősége az önellenőrzésre.

c) Kiszámíthatatlanná és előreláthatatlanná vált az önadózás

[79] A már korábban önadózás keretében teljesített adókötelezettségek vonatkozásban az elévülési idő utólagos és egyoldalú módosítása (meghosszabbodása) kiszámíthatatlanná és előreláthatatlanná teszi az indítványozó számára az önadózás, ezen belül pedig az adókötelezettségek teljesítésének jogintézményét. Ez egyértelműen sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésből eredő jogbiztonság követelményét.

[80] A jogbiztonság ugyanis megköveteli, hogy a jog egésze, részterületei és az egyes jogszabályok világosak és egyértelműek legyenek. Működésüket tekintve kiszámíthatónak és előreláthatónak kell lenniük a norma címzettje számára. A jogbiztonság nem csupán az egyes normák egyértelműségét követeli meg, de az egyes jogintézmények működésének kiszámíthatóságát is.²⁶

[81] Márpedig az adómegállapításhoz való jog elévülési szabályainak utólagos, az indítványozóra kifejezetten hátrányos módon történő módosítása ennek az alapjogi követelménynek nem felel meg.

5.4.3 Büntetőjogi analógia

[82] Analógiaként utalunk az Alkotmánybíróság 11/1992. (III.5.) AB határozatában (büntetőjog kapcsán) kifejtett jogértelmezésére, miszerint:

„az Alkotmány kifejezett büntetőjogi szabályai is mind az állam büntető hatalmát tartják korlátok között, s sosem telepítik a szabályok betartásával (sőt azok miatt) sikertelenül maradt bűnüldözés terhére az elkövetőre. Ahogy az ártatlanság véelme nemcsak az ártatlant védi, úgy az elévülés is attól függetlenül szünteti meg a büntethetőséget, hogy miért üldözték a bűnöst; **az állam mulasztása nem eshet az ő terhére.**”

[83] Ez a jogértelmezés maradéktalanul alkalmazandó az indítványozó ügyében is, hiszen az adómegállapításhoz való jog elévülési idején belül van joga az adóhatóságnak arra, hogy megvizsgálja azt, hogy az indítványozó a jogszabályi előírásoknak megfelelően tett-e eleget önadózási kötelezettségének. Az adóhatóság ezen vizsgálata, ellenőrzése és utólagos adómegállapítása kapcsán az adóhatóság által megvalósított mulasztás (jogszabálysértő megállapítás) nem eshet az adózó terhére azáltal, hogy az elévülési időt az adóhatóság nyilvánvaló

²⁶ Lásd e tekintetben például a 38/2012. (XI.14.) AB határozat indokolásának [84]. bekezdését, a 3106/2013. (V.17.) AB határozat indokolásának [8]. bekezdését, a 33/2019. (XI.27.) AB határozat indokolásának [39]. bekezdését.

mulasztása miatt az adóhatóság szempontjából kedvező módon utólag egyoldalúan meghosszabbítják.

- [84] Utalunk továbbá a fenti alkotmánybíróági határozat (11/1992. (III.5.) AB határozat) alábbi bekezdéseire is:

„Az elévülési szabályok is csak úgy módosíthatók, ha azok az alkotmányos büntetőjogi felelősség alapintézményével **összhangban maradnak.**”

„Csak az elkövetéskor hatályos törvény szerint lehet elítélni (bűnösnek nyilvánítani) és megbüntetni (büntetéssel sújtani). Ezt követeli meg az Alkotmány 57. § (4) bekezdése és ennek felel meg a Btk.-nak a visszaható hatály tilalmát kimondó 2. §-a. A bíróság az elkövetéskor hatályos törvény szerint bírálja el a bűncselekményt (állapítja meg a büntetőjogi felelősséget, nyilvánít bűnössé, ítéel el), a büntetést is eszerint szabja ki, kivéve, ha új törvény lépett hatályba, amely enyhébb elbírálást tesz lehetővé, vagy a cselekmény már nem bűncselekmény, és így nem büntetendő. Ezt követeli meg a **visszaható hatály tilalmát magában foglaló jogbiztonság elve (előre láthatóság, kiszámíthatóság), amely a jogállamiságból folyik és amelynek logikus előfeltétele a törvény elkövetéskori megismerhetősége** (Btk. 2. §). A visszaható hatály kifejezett tilalma mellett az elbíráláskori enyhébb szabály alkalmazásának előírása a jogállamiság követelményéből fakad: az Alkotmány ugyanis nem engedheti meg alapelveitől idegen normák alkalmazását (például halálbüntetés kiszabását), még az elkövetéskori törvény alkalmazási főszabálya mellett sem.”

- [85] Hasonlóan ehhez, a közigazgatási jogban sem vezethető be úgy egy anyagi jogi jellegű szabály, hogy azt a hatályba lépése előtt keletkezett ügyletekre, cselekményekre is alkalmazni kell. Ez ugyanis ellentétes a jogbiztonság elvével (az előreláthatóság és a kiszámíthatóság követelményével).

5.4.4 Összegzés

- [86] A fentiek alapján kijelenthető, hogy az Ítéletben és a Végzésben Alaptörvény-ellenes, az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését és a jogállamiságot, és ezen keresztül a jogbiztonság elvét, illetve a tisztelt Alkotmánybírósnak a visszaható hatályú jogalkotás körében kimunkált töretlen gyakorlatát sértő jogszabály alkalmazására került sor, amely az indítványozónak az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében biztosított jogának a sérelmét eredményezte.

5.5 Visszamenőleges hatályú jogalkalmazás megvalósulása az indítványozó ügyében

- [87] Az alábbiakban bemutatjuk, hogy a jelen ügyben – a fenti, 5.4 pontban kifejtett azonnali visszaható hatályú jogalkotástól függetlenül – a visszaható hatályú jogalkalmazás is megvalósult, amely a tisztelt Alkotmánybíróság gyakorlata alapján szintén Alaptörvény-ellenes.

- [88] Az Alkotmánybíróság töretlen gyakorlata az alábbiakat rögzítette az Alaptörvény-ellenes visszaható hatályú jogalkalmazással kapcsolatban:

„Mindezekhez kapcsolódóan a jogalkalmazást érintően alaptörvény-ellenesség csak a visszaható hatályú szabályalkalmazással összefüggésben vethető fel, tehát akkor, ha a **jogvitára okot adó eseménykor még nem létező - vagy nem hatályos - előírás alapján bírálnak el egy ügyet.**”²⁷

- [89] A jelen ügyben a jogvitára okot adó események a felperes **2011.** évben tanúsított ügyletei, magatartásai (adókötelezettségei). 2011-ben még egyáltalán nem létezett az adójogi elévülést 6 hónappal meghosszabbító anyagi jogi jellegű szabály. A rArt. elévülést 6 hónappal meghosszabbító 164. § (13) bekezdése ugyanis **csak 2012. január 1-jén lépett hatályba.** Tehát a jelen ügyben olyan anyagi jogi jellegű szabály alapján bírálták el az indítványozó 2011. évi ügyleteit, magatartásait (adókötelezettségeit), amely 2011-ben nem létezett és 2011-ben nem is volt hatályos, hiszen csak 2012. január 1-jén vezették be a jogrendszerbe és csak 2012. január 1-jén vált hatályossá.
- [90] A fentiek miatt a jelen ügyben a visszaható hatályú jogalkalmazás is megvalósult, amely szintén Alaptörvény-ellenes, hiszen sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését és a jogállamiság, és ezen keresztül a jogbiztonság elvét.
- [91] Az indítványozót ért konkrét hátrányok tekintetében visszautalunk a fenti, 5.4.2 pontban kifejtettekre, amelyek jelen pont tekintetében is ugyanúgy fennállnak.
- [92] Megjegyezzük továbbá, hogy az eljárások során többször kértük az elsőfokú bíróságot és a Kúriát, hogy forduljanak az Alkotmánybírósághoz a rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseinek alkotmányossági felülvizsgálata céljából, ezt azonban egyetlen egyszer sem tették meg.

²⁷ Lásd például e tekintetben a 3051/2016. (III.22.) AB határozat indokolásának [16]. bekezdését, a 3158/2017. (VI.21.) AB határozat indokolásának [16]. bekezdését, a 3363/2017. (XII.12.) AB határozat indokolásának [16]. bekezdését, a 3164/2019. (VII.10.) AB határozat indokolásának [54]. bekezdését, a 3148/2020. (V.15.) AB végzés indokolásának [16]. bekezdését és a 3004/2021. (I.14.) AB végzés indokolásának [35]. bekezdését.

IV. ABTV. 27. §-ÁN ÉS AZ ALAPTÖRVÉNY 24. CIKK (2) BEKEZDÉS D) PONTJÁN ALAPULÓ ALKOTMÁNYJOGI PANASZ INDOKOLÁSA

6 Formai feltételek

6.1 Jogonalap

- [93] A fenti 1.2 pontban foglalt alkotmányjogi panaszunk jogonalpa az Abtv. 27. §-a és az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdésének d) pontja.

6.2 Megsértett alapjog

- [94] A későbbi, 7. pontban kifejtettek szerint az indítványozó megsértett alapjoga: az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése, vagyis a jogállamiság, és ezen keresztül a jogbiztonság alapelve, továbbá az Alaptörvény R) cikk (2) bekezdése (a jogi norma kötelező ereje), az Alaptörvény 28. cikke (ún. célhoz kötött jogértelmezési alapelv), és emiatt az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése (tisztességes eljáráshoz való jog).

6.3 Jogorvoslati lehetőség kimerítése

- [95] A Végzéssel szemben nincs helye fellebbezésnek a Kp. 112. § (2) bekezdése alapján, és nincsen helye felülvizsgálatnak sem a Kp. 116. § d) pontja alapján.²⁸ Ezt a Végzés is rögzíti a rendelkező részben: „A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.”
- [96] Az indítványozó számára tehát nem áll rendelkezésére további jogorvoslati út a Végzéssel szemben. Így teljesül az Abtv. 27. §-ában foglalt „jogorvoslat-kimerítési” feltétel.
- [97] Az indítványozó 2021. augusztus 19-én a Kp. 115. § (3) bekezdésével alkalmazni rendelt Bszi. 41/B. § (2) bekezdése alapján a Végzéssel szemben jogegységi panaszt terjesztett elő a Kúriánál.
- [98] A jogegységi panasz előterjesztése ugyanakkor nem akadályozza jelen alkotmányjogi panasz előterjesztését, mivel sem az Abtv., sem pedig Ügyrend nem zárja ki az alkotmányjogi panasz előterjesztésének a lehetőséget azokban az esetekben, ha az indítványozó korábban jogegységi panaszt terjesztett elő.

6.4 Az alkotmányjogi panasz benyújtásának határideje

- [99] Az indítványozó 2021. július 21-én vette kézhez a Végzést elektronikus kézbesítést követően (a Végzést 2021. július 21-én az indítványozó jogi képviselőjének kézbesítették elektronikusan, a jogi képviselő cégkapus tárhelyére).
- [100] Ennek megfelelően az Abtv. 30. § (1)-(2) bekezdéseiben meghatározott, a bírói közléstől számított 60 napos határidő 2021. szeptember 20-án jár le²⁹, vagyis a törvény által megszabott határidőt az indítványozó megtartotta.

²⁸ A Végzéssel szemben sem felülvizsgálati kérelemnek, sem felülvizsgálati indítványnak nincsen tehát helye.

²⁹ Figyelemmel az Alkotmánybíróság Ügyrendjének 28. §-ára is.

6.5 Az indítványozó érintettségének bemutatása

- [101] Az indítványozó a jelen alkotmányjogi panaszban támadott jogszabályok alkalmazásával hozott bírói döntéssel (Végzéssel) érintett ügyben **felperesként** járt el, ezért személyes érintettsége kétségtelenül megállapítható az Abtv. 27. § (1) bekezdés a) és (2) bekezdés a) pontja alapján. Ezt a jelen alkotmányjogi panaszhoz mellékelt okiratok egyértelműen igazolják.

6.6 A Végzés az ügy érdemében született, így helye van az alkotmányjogi panasz előterjesztésének

- [102] A jelen alkotmányjogi panasszal támadott Végzés³⁰ az Ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokon eljáró bíróságot új eljárásra utasította.
- [103] Az Abtv. 27. §-a szerint az ügy érdemében hozott döntés vagy a bírósági eljárást befejező egyéb döntés támadható az Abtv. 27. §-a szerinti alkotmányjogi panasszal. Ezt a feltételrendszert az Alkotmánybíróság már több esetben értelmezte, különösen az új eljárásra utasító bírósági döntések kapcsán.
- [104] Az Alkotmánybíróság számos határozatában megállapította már, hogy kivételesen nem támasztható az indítványozóval szemben az az elvárás, hogy csak az új eljárást követő rendes jogorvoslati lehetőségek kimerítése után nyújtsa be alkotmányjogi panaszát, ha az alkotmányjogi panaszban kifejtett Alaptörvény-ellenes sérelem tekintetében **az eljárás lényegében lezárult**, hiszen az iránymutatásának megfelelően lebonyolított új eljárásban **már kizárt az Alaptörvény-ellenesség orvoslása**. Ezért a Kúria végzésének megfelelően a megismételt eljárásban hozott döntés szükségképpen Alaptörvény-ellenes lenne.³¹
- [105] Ezt erősíti meg a tisztelt Alkotmánybíróságnak az Abtv. 26. § (1) bekezdésének és 27. §-ának, valamint az Ügyrend 32. §-ának egységes értelmezéséről szóló 1/2019. (XI.25.) AB Tü. állásfoglalásának [3]. bekezdése is:

„[...] Ez alól kivételt jelent, tehát **nem kell visszautasítani** az ilyen döntést támadó alkotmányjogi panaszt, ha az abban állított alapjogsérelem magával a hatályon kívül helyező és a hatóságot vagy a bíróságot új eljárásra utasító határozattal függ össze. **Ilyen eset**, ha éppen a jogerős döntés hatályon kívül helyezése és az új eljárásra utasítás okoz az indítványozónak alapjogsérelmet, miként az is, ha a Kúria döntése nem enged mérlegelést az alsóbb fokú bíróság, **illetve** az eljáró hatóság számára a meghozandó új határozat tekintetében, vagyis tartalma szerint a hatályon kívül helyező végzést az eljárást lezáró döntésnek kell tekinteni.”

- [106] Jelen ügyben a Végzést az eljárást lezáró, érdemi döntésnek kell tekinteni, mivel a jelen panaszunkban bemutatottak alapján a Végzés az **adóügyi elévülés kérdését, amelyre panaszunk lényegében irányul, érdemben és véglegesen eldöntötte**. A Végzés e rendelkezései és iránymutatásai ugyanis az új eljárásban kötik az elsőfokú bíróságot a

³⁰ Ez a Végzés alkalmazta ugyanis a rArt. Alaptörvény-ellenes 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseit.

³¹ Lásd e tekintetben a 23/2018. (XII.28.) AB határozat indokolásának [16]. bekezdését, a 3307/2019. (XI.18.) AB végzés indokolásának [17]. bekezdését, a 3077/2020. (III.18.) AB végzés indokolásának [20]. bekezdését, a 3163/2020. (V.21.) AB végzés indokolásának [14]. bekezdését és a 3249/2020. (VII.1.) AB végzés [9]. bekezdését.

Kp. 110. § (3) és 115. § (2) bekezdései alapján, ezt a kérdéskört a Végzés által elrendelt új eljárásban már senki nem vitathatja, így értelemszerűen a Végzés által megvalósított Alaptörvény-ellenesség a későbbiekben már nem lenne orvosolható.

- [107] A Végzés értelmében ugyanis az új eljárásban az elsőfokú bíróságnak érdemben kell majd állást foglalnia az indítványozó áfalevonási jogáról, az adójogi elévülés kérdése már nem fogja az új eljárás tárgyát képezni (hiszen a Végzés szerint a vizsgált időszak nem évült el).³²

6.7 Az Alaptörvény 37. cikk (4)-(6) bekezdései a jelen alkotmányjogi panasz kapcsán nem alkalmazhatók

- [108] Az Alaptörvény 37. cikk (4)-(6) bekezdéseiben foglalt hatásköri korlátozás vizsgálata fogalmilag csak az Abtv. 26. §-a szerinti alkotmányjogi panaszok tekintetében merülhet fel, hiszen ezek a típusú alkotmányjogi panaszok irányulnak valamely jogszabály alkotmányossági felülvizsgálatára.

- [109] A jelen, Abtv. 27. §-a szerinti alkotmányjogi panasz azonban a Végzés (kúriai döntés) alkotmányossági felülvizsgálatára irányul, ezért az Alaptörvény 37. cikk (4)-(6) bekezdéseiben foglalt hatásköri korlátozás erre az alkotmányjogi panaszra **nem alkalmazható**.

6.8 A Végzést érdemben befolyásoló Alaptörvény-ellenesség, illetőleg alkotmányjogi jelentőségű kérdés (Abtv. 29. §)

- [110] Az Abtv. 29. §-a szerint az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt a bírói döntést érdemben befolyásoló Alaptörvény-ellenesség, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés esetén fogadja be.
- [111] Jelen ügyben mindkét fenti feltétel – egymástól függetlenül – megvalósul, így mindenképpen helye van az Alkotmánybíróság eljárásának.
- [112] **Egyrészt** a Végzést és az Ítéletet érdemben befolyásolta az Alaptörvény-ellenes rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseinek alkalmazása, hiszen a Végzés [33]-[44]. bekezdései és az Ítélet [33]-[50]. bekezdései kizárólag az adómegállapításhoz való jog elévülésével, és ezen belül különösen az adómegállapításhoz való jog elévülésének meghosszabbodásával foglalkoznak. A Végzés és az Ítélet arra a következtetésre jutottak, hogy a rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdései alkalmazhatók az indítványozó ügyében, holott azok a jelen alkotmányjogi panasz 5. pontjában kifejtettek szerint Alaptörvény-ellenesek. Emiatt a Végzés és az Ítélet tévesen és az indítványozóra nézve kifejezetten hátrányosan számolta ki az adómegállapításhoz való jog elévülésének idejét.
- [113] **Másrészt** alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdéstről is van szó, hiszen olyan visszamenőleges hatályú jogalkotás, valamint jogalkalmazás valósult meg a jelen ügyben, amely súlyosan sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését és a jogállamiság, és ezen keresztül a jogbiztonság elvét, valamint a tisztelt Alkotmánybíróság ezirányú

³² Lásd e tekintetben a Végzés [47]. bekezdését: „Az új eljárásban az elsőfokú bíróságnak a kereset megalapozottságáról vagy alaptalanságáról annak figyelembevételével kell döntenie, hogy az adómegállapításhoz való jog 2011. január - december időszakra a keresettel támadott adóhatósági határozat meghozatalakor nem évült el.”

töretlen gyakorlatát. Nem lehet ugyanis a 2011. évi adókötelezettségek (ügyletek) megítélésére egy 2012. január 1-jén hatályba lépett anyagi jogi jogszabályt alkalmazni, hiszen az indítványozó nem lehetett tisztában 2011-ben egy 2012. január 1-jén hatályba lépő szabállyal. Ebből adódóan szükséges, hogy a tisztelt Alkotmánybíróság állapítsa meg a rArt. 164. § (13) és 189. § (2) Alaptörvény-ellenességét és zárja ki azok alkalmazhatóságát az indítványozó ügyében.

- [114] **Harmadrészt** a Végzést érdemben befolyásolta az az Alaptörvény-ellenesség is, hogy a jelen alkotmányjogi panasz 7. pontjában kifejtettek szerint tévesen és Alaptörvény-ellenesen azonosította az adójogi elévülés számításának kezdő időpontját. Ha ugyanis helyesen azonosította volna, akkor a Kúria maga is észlelte volna, hogy tiltott visszamenőleges hatályú jogalkotás, illetve jogalkalmazás valósul meg a jelen ügyben.
- [115] **Negyedrészt** alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdéstről van szó a tekintetben is, hogy a jelen ügyben olyan önkényes bírói jogértelmezés valósult meg, bírói indokolás nélkül, amely súlyosan sérti az Alaptörvény R) cikk (2) bekezdését és az Alaptörvény 28. cikkét, valamint az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdését és a B) cikk (1) bekezdését, továbbá az Alkotmánybíróság töretlen gyakorlatát. Ráadásul ez azzal az eredménnyel járt, hogy az indítványozó ügyében a visszamenőleges hatályú azonnali jogalkotás, illetve a visszamenőleges hatályú jogalkalmazás tilalmát sértő anyagi jogi jogszabály alkalmazása valósult meg. Ebből adódóan szükséges, hogy a tisztelt Alkotmánybíróság állapítsa meg a Végzés Alaptörvény-ellenességét, és mint ilyet, semmisítse meg.

6.9 Az Alkotmánybíróság Alkotmányon alapuló döntéseinek kötelező ereje

- [116] A jelen alkotmányjogi panaszunkban az Alkotmánybíróságnak olyan döntéseire is hivatkozunk a hivatkozott alapjogi sérelem kapcsán, amelyeket a testület még az Alkotmány normaszövege alapján hozott.
- [117] Ezek a döntések azonban az Alaptörvény kapcsán is alkalmazhatók a jelen ügyben, tekintet nélkül az Alaptörvény negyedik módosításával beiktatott 5. számú záró rendelkezésre, amely szerint az Alaptörvény hatálybalépése előtt meghozott alkotmánybírói határozatok hatályukat veszítik.
- [118] A 222/2012. (V.11.) AB határozat ugyanis egyértelműen kimondja, hogy az Alkotmánybíróság „az újabb ügyekben felhasználhatja azokat az érveket, amelyeket az Alaptörvény hatályba lépése előtt hozott korábbi határozata az ekkor elbírált alkotmányjogi kérdéssel összefüggésben tartalmazott, feltéve, hogy az Alaptörvény konkrét – az előző Alkotmányban foglaltakkal azonos vagy hasonló tartalmú – rendelkezései és értelmezési szabályai alapján ez lehetséges”. Ez utóbbi feltétel jelen ügyben teljesül.

7 Érdemi indokolás

7.1 A Végzés és az Ítélet Alaptörvény-ellenes jogszabályt alkalmazott

- [119] Az Abtv. 26. § (1) bekezdésén és az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés c) pontján alapuló alkotmányjogi panaszunk indokolásának fenti, 5. pontjában részletesen kifejtettük, hogy a rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdései, valamint a Beiktató Törvény 347. §-a és 359. § (2) bekezdése sértik az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését és a jogállamiság, és ezen

keresztül a jogbiztonság elvét, továbbá a tisztelt Alkotmánybíróságnak a visszaható hatályú jogalkotás és a visszaható hatályú jogalkalmazás körében kimunkált töretlen gyakorlatát. Ezt **teljeskörűen fenntartjuk** jelen panaszunk kapcsán is, de feleslegesen megismételni nem kívánjuk, így csak visszautalunk az 5. pontban írtakra.

- [120] A Végzés egyébiránt azért tartotta alkalmazhatónak a jelen ügyben a rArt. 164. § (13) és 189. § (2) bekezdéseit, mert szerinte az adójogi elévülés a 2011. január-november időszak kapcsán 2012. január 1-jén kezdődött meg, amely napon már hatályos volt a rArt. 164. § (13) bekezdése, hiszen az éppen ezen a napon lépett hatályba. Ezt részletesebben kifejtik az alábbi, 7.2 pontban.
- [121] Ez azonban súlyosan téves értelmezés, mert az elévülés nem 2012. január 1-jén kezdődött, hanem korábban (ezt részletesen kifejtik az alábbi, 7.3 pontban). Ez a téves értelmezés pedig ahhoz vezetett, hogy a Végzés megsértette az **Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését**, vagyis a **jogállamiság**, és ezen keresztül a **jogbiztonság elvét** (a tiltott visszaható hatályú jogalkotás és a tiltott visszaható hatályú jogalkalmazás elveit).
- [122] Az alábbiakban pedig azt mutatjuk be (lásd a lenti, 7.4 pontot), hogy a Végzés azon jogértelmezése, amely szerint az adójogi elévülés „csak” 2012. január 1-jén indult meg szintén Alaptörvény-ellenes, mivel sérti az Alaptörvény R) cikk (2) bekezdését (a **jogi norma kötelező ereje**), az Alaptörvény 28. cikkét (ún. **célhoz kötött jogértelmezési alapelv**), és emiatt sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdését (**tisztességes eljárás**hoz való jog), valamint sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését (**jogállamiság**).

7.2 Az adójogi elévülés számításának kezdő időpontja a Végzés szerint

- [123] A Végzés szerint tehát az adójogi elévülés számításának kezdő időpontja a 2011. január-november időszak tekintetében **nem 2011. december 31., hanem 2012. január 1.** A Végzés szavaival: „*a perbeli ellenőrzési időszak első része tekintetében az adómegállapításhoz való jog elévülése az Art. 164. § (13) bekezdésének hatályba lépése napján, 2012. január 1-jén kezdődött*”³³.

7.3 Az adójogi elévülés számításának helyes kezdő időpontja

- [124] Az indítványozó ügyében alkalmazandó rArt. 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 [...]*.” Azaz, már a rArt. 164. § (1) bekezdéséből kiindulva megállapítható, hogy az adómegállapítási jog elévülése kiszámításához használt, 5 éves határidő **kezdő napja** az adott év utolsó napja, ami **minden esetben december 31.** (és nem a következő év január 1-je).
- [125] Ezt a jogértelmezést egyértelműen igazolják a Ket.³⁴ 65. §-a szerinti, a határidő számítására vonatkozó részletszabályok is. A Ket. 65. § (1) bekezdése szerint: „*A napokban vagy munkanapokban megállapított határidőbe nem számít bele a határidő kezdetére okot adó cselekmény vagy körülmény bekövetkezésének, továbbá a közlésnek, a kézbesítésnek, a hirdetmény kifüggesztésének és levételének napja.*”

³³ [43]. bekezdés.

³⁴ A közigazgatási hatósági eljárás és a szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény.

[126] Azaz, az **években** megállapított határidő (mint ahogyan az adómegállapításhoz való jog elévülésének kiszámításához alkalmazott 5 éves határidő) kapcsán – szemben a napokban vagy munkanapokban számított határidőkkel – minden esetben a határidő **kezdetére** okot adó cselekmény vagy körülmény bekövetkezésének napja lesz a határidő (számításának) első napja. Ez a nap az adómegállapításhoz való jog elévülése kapcsán **december 31., így az 5 éves határidő számítása is értelemszerűen ettől a naptól (december 31.) indul.**

[127] Ezt a jogértelmezést erősíti tovább Kovács Ferenc által az Art³⁵.-hez írt kommentárnak az Art. 202. §-ához³⁶ fűzött magyarázata is:

„Mindezekre tekintettel rendelkezik úgy a törvény, hogy az adó megállapításához való jog **elévülésének kezdő időpontja annak a naptári évnek az utolsó napja**, amikor az adóról bevallást, illetve bejelentést kellett volna tenni. A feltételes mód használata azért indokolt, mert akkor is ezzel a nappal kezdődik az elévülés, ha az adózó – a törvényi előírás ellenére – nem, vagy ennél később (pl. a következő évben) tette meg a bevallását. Az elévülés a kezdő időponthoz képest 5 év elteltével következik be, tehát pl. 2013. évre vonatkozó adó tekintetében (amelyről bevallást 2014. február 25-éig kellett benyújtani) az elévülés **2014. december 31-én kezdődött** és 5 év elteltével ugyanazon a napon, tehát 2019. december 31-én fejeződik be. Ez azt jelenti, hogy az adóhatóság legkésőbb 2019. december 31-ig tehet megállapítást a 2013. évi adóval kapcsolatban.”

[128] Ez az egységes és az indítványozó álláspontja szerint egyértelmű jogértelmezés köszön vissza a Kúria által meghozott és közzétett, az adójogi elévülés kezdő időpontjának meghatározását is értelmező Kfv.V.35.036/2012/7., Kfv.VI.35.810/2012/8. és Kfv.I.35.472/2016/6. számú határozataiból is, alábbiak szerint:

Kfv.V.35.036/2012/7.	A Kúria a felülvizsgálati eljárásban hozott határozatában tett megállapítása: „A peres felek egyezően előadták, hogy a 2005. évre vonatkozó adó tekintetében az elévülés 5 éves időtartama 2005. december 31-én kezdődött , és 2010. december 31-én fejeződött be.”
Kfv.VI.35.810/2012/8.	Az elsőfokú bíróság álláspontja, mely tekintetében a Kúria a felülvizsgálati eljárásában maradéktalanul osztotta ezen jogértelmezést: „A nemzetközi megkeresés postázásakor hatályos Art. 164. §-ának (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. Ekként 2004. december 31. napjától számítva az 5 év 2009. december

³⁵ Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény.

³⁶ Tekintettel arra, hogy a rArt. 164. § (1) bekezdése és az Art. 202. § (1) bekezdése tartalmában megegyezik, így a hivatkozott kommentárrészlet maradéktalanul figyelembe vehető a rArt. 164. § (1) bekezdése vonatkozásában.

	31. napja, melyhez hozzá számítandó 751 nap, amely időtartam alatt az Art. 164. § (10) bekezdése szerint az adó megállapításához való jog nyugodott.”
Kfv.I.35.472/2016/5. [39]. bekezdés	„A felperes a kamatigényét 2011. december 31-től számított ötödik év utolsó napjáig, tehát 2016. december 31-ig érvényesíthette, az ezt követően benyújtott kérelme elkésett, a követelése elévült.”

- [129] Nyilvánvaló továbbá, hogy az adójogi elévülés számítása nem a következő év január 1-jétől indul, hiszen ekkor az áfabevallás évében még nem kezdődhetne el. Ha ez így lenne, akkor az adózónak nem lenne arra joga, hogy a tárgyévben önellenőrizhessen (hiszen önellenőrzésre az adómegállapításhoz való jog elévülési idején *belül* van lehetőség a rArt. 49. § (3) bekezdése³⁷ alapján), az adóhatóságnak pedig nem lenne arra joga, hogy a tárgyévben ellenőrzést folytathasson (hiszen az ellenőrzést az adómegállapításhoz való jog elévülési idején *belül* kell lefolytatni a rArt. 94. § (1) bekezdése³⁸ alapján).
- [130] Mindezt egy *példával* megvilágítva: Ha az adózó 2011 márciusában áfaköteles ügyletet teljesített, akkor erről a rArt. 2. számú mellékletében található „*határidők*” rész alapján 2011. április 20-ig kellett bevallást tennie. Ha az adójogi elévülés számítása a következő év január 1-jétől indulna, akkor a Kúria értelmezését elfogadva 2011. április 20-a és 2012. január 1-je között sem az adózó nem végezhetne önellenőrzést, sem az adóhatóság nem végezhet ellenőrzést, ti. ez az időszak (még) nem esne az adójogi elévülés határidején belül. Ez nyilvánvalóan nem így van.

7.4 A Végzés által megvalósított alapjogsérelmek részletes bemutatása

7.4.1 A Végzés önkényes jogértelmezése sérti a jogi norma kötelező jellegét és a célhoz kötött jogértelmezési alapelvet, és így a tisztesség eljárás elvét, valamint a jogállamiság elvét

- [131] Az Alaptörvény R) cikk (2) bekezdése szerint: „Az Alaptörvény és a jogszabályok *mindenkire kötelezőek.*”

- [132] Az Alaptörvény 28. cikke szerint:

„A bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét **elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban** értelmezik. A jogszabályok céljának megállapítása során elsősorban a jogszabály preambulát, illetve a jogszabály megalkotására vagy módosítására irányuló javaslat indokolását kell figyelembe venni. Az Alaptörvény és a jogszabály értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a

³⁷ rArt. 49. § (3) „Önellenőrzéssel az adóalapot, az adót, a költségvetési támogatást a kötelezettség eredeti időpontjában hatályos szabályok szerint, a helyesbítendő adóra előírt bevallási időszakra, az adómegállapításhoz való jog elévülési idején *belül* lehet helyesbíteni.”

³⁸ rArt. 94. § (1) „Az ellenőrzést az adó és a költségvetési támogatás megállapításához való jog elévülési idején *belül* a helyszínen vagy az adóhatóság hivatali helyiségében kell lefolytatni.”

józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak.”

- [133] Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerint: „Mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.”
- [134] Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerint „Magyarország független, demokratikus jogállam.”
- [135] Azaz, a jogszabályok mindenkire kötelező érvényűek, azokat elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban kell értelmezni. Ily módon a Végzés az indítványozónak az Alaptörvény R) cikk (2) bekezdésében és az Alaptörvény 28. cikkében foglalt azon jogát sértette meg, hogy mindenkire kötelező érvényű jogszabályi rendelkezéseket (rArt. 164. § és Ket. 65. §), illetve a Kúria által meghozott és közzétett, az adójogi elévülés számításának kezdő időpontja kapcsán irányadó jogértelmezését tartalmazó határozatokat **önkéntesen figyelmen kívül hagyta, illetőleg azokat nem a céljukkal és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezte. Emiatt sérült a tisztességes eljárás elve is.**
- [136] A Végzés megsértette az **indokolt bírói döntéshez való jogot (tisztességes eljárás részeleme), valamint a jogállamiság követelményét**, mivel az indoklási kötelezettségének egyáltalán nem tett eleget. A Végzés ugyanis **semmilyen magyarázatot nem adott** arra vonatkozóan, hogy miért nem alkalmazta az adójogi elévülési idő számításának kezdő időpontjára vonatkozó egyértelmű jogszabályokat (rArt. 164. § (1) bekezdés és Ket. 65. §), illetve, hogy miért nem tekintette irányadónak a Kúriának az adójogi elévülési idő számításának kezdő időpontja kapcsán a közzétett határozatokban megjelenő jogértelmezését (Kfv.V.35.036/2012/7., Kfv.VI.35.810/2012/8. és Kfv.I.35.472/2016/6. számú határozatok jogértelmezései).

7.4.2 A releváns alkotmánybírói gyakorlat

- [137] A fenti alapjogsérelemek kapcsán kifejezetten és elvi érveléssel hivatkozunk az Alkotmánybíróságnak a 20/2017. (VII.18.) AB határozatára, amely arra mutatott rá, hogy:

„A bírói függetlenségnek nem korlátja, sokkal inkább biztosítéka a törvényeknek való alávetettség: a bírónak a határozatait a jogszabályok alapján kell meghoznia. Ha a törvényeknek való alávetettségtől a bíróság eloldja magát, saját függetlenségének egyik tárgyi alapját vonja el. A vonatkozó jogszabályokat be nem tartó bíróság lényegében visszaél saját függetlenségével, amely adott esetben ezen keresztül a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog sérelmét okozhatja. Az a bírói ítélet, amely **alapos ok nélkül hagyja figyelmen kívül a hatályos jogot, önkényes, fogalmilag nem lehet tisztességes, és nem fér össze a jogállamiság alapelveivel.**”

- [138] Az indokolási kötelezettség, mint a tisztességes eljáráshoz való alapvető alkotmányos jog egyik legfontosabb részjogosítványa kapcsán a tisztelt Alkotmánybíróság a 7/2013. (III.1.) AB határozatában az alábbiakat mondta ki:

„Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rejlő indokolási kötelezettség alkotmányos követelménye a bíróság döntési szabadságának abszolút korlátját jelenti, nevezetesen azt, hogy döntésének indokairól az eljárási törvényeknek megfelelően szükséges számot adnia. Az indokolási kötelezettség alkotmányjogi értelemben vett sérelme az eljárási szabály alaptörvény-ellenes alkalmazását jelenti. A tisztességes bírósági eljárásból fakadó elvárás tehát az eljárási szabályok Alaptörvénynek megfelelő alkalmazása, ami a jogállami keretek között működő bíróságok feladata. Az eljárási törvény rendelkezéseire is figyelemmel, a tisztességes bírósági eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást mindenképpen megfogalmazza, hogy a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az **ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon.**”

- [139] A hivatkozott alkotmánybírósági döntések értelmében a Kúriának a Végzésében részletesen meg kellett volna indokolnia, hogy az adójogi elévülés számítása – a 2011. január-november időszak tekintetében – szerinte miért 2012. január 1-jével indult meg 2011. december 31. helyett.
- [140] A Végzés azonban ezt semmivel nem indokolta meg, hanem önkényes jogértelmezéssel merőben eltért magától a jogszabályi rendelkezéstől (rArt. 164. § (1) bekezdés és Ket. 65. §), és a Kúria ezen jogkérdés tekintetében korábban meghozott és közzétett határozataitól (Kfv.V.35.036/2012/7., Kfv.VI.35.810/2012/8. és Kfv.I.35.472/2016/6. számú határozatok).

7.4.3 Összegzés

- [141] A fentieket összefoglalva – figyelembe véve a tisztelt Alkotmánybíróság 20/2017. (VII.18.) AB határozatában foglaltakat is – **megállapítható, hogy a Kúria *contra legem* jogalkalmazása kettő, egymást erősítő feltétel együttes fennállta következtében érte fel az alkotmányossági sérelem szintjére és sértette meg az indítványozó tisztességes bírósági eljáráshoz való jogát és a jogállamiság elvét.**
- [142] Egyrészt a Kúria a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog, mint eljárásjogi jellegű alapjog egyik aspektusát, az indokolási kötelezettséget sértő módon nem indokolta meg, hogy az adott jogkérdésre (adójogi elévülési idő számításának kezdő időpontjának megállapítására) irányadó, az indítványozó ügyében alkalmazandó jogi normákat (a rArt. 164. § (1) bekezdése és a Ket. 65. §-a), illetve a Kúria már közzétett határozataiban megjelenő jogértelmezést miért nem tekintette irányadónak és azokat miért nem alkalmazta.

- [143] Másrészt, ezzel párhuzamosan, a Kúria önkényesen járt el akkor, amikor a jogkérdésre nyilvánvalóan vonatkozó jogi normákat nem vette figyelembe.
- [144] A jelen ügyben tehát az okozta az indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogának sérelmét, hogy a Végzés a jogkérdésre nyilvánvalóan vonatkozó jogszabályi rendelkezéseket indokolás nélkül figyelmen kívül hagyta és mindez jogalkalmazói önkénnyel is összekapcsolódott.
- [145] A Végzés a fentiek miatt Alaptörvény-ellenes, mivel sérti az Alaptörvény R) cikk (2) bekezdését (a jogi norma kötelező ereje), az Alaptörvény 28. cikkét (ún. célhoz kötött jogértelmezési alapelv), és emiatt sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdését (tisztességes eljáráshoz való jog), valamint sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését (jogállamiság).

V. ZÁRÓ RÉSZ

8 Egyéb nyilatkozatok

- [146] *Nyilvánosság, adatkezelés.* Az Indítványozó kijelenti, hogy a jelen alkotmányjogi panasz és az Ügyrend 56. § (1) bekezdésében hivatkozott egyéb irat, illetőleg az egyéb személyes adatai nyilvánosságra hozatalához **nem járul hozzá** az Abtv. 52. § (5) bekezdése, 57. § (1a) bekezdése, valamint az Ügyrend 36. § (2) bekezdése és 56. § (1)-(2) bekezdései alapján.
- [147] *Egyéb jogorvoslatok.* Az indítványozó kijelenti, hogy **nem** kezdeményezett perújítást és/vagy jogorvoslatot a törvényesség érdekében.
- [148] *Illetékmentesség.* Jelen eljárás az Abtv. 54. § (1) bekezdése alapján illetékmentes.
- [149] *Hatáskör, illetékesség.* A tisztelt Alkotmánybíróság hatásköre és illetékessége az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés c) és d) pontján és az Abtv. 26. cikk (1) bekezdésén és 27. §-án alapul.
- [150] *Hivatalos iratok kézbesítésére kijelölt jogi képviselő.* Az indítványozó hivatalos iratok kézbesítésére kijelölt jogi képviselője a külföldön megjelölt Jalsovszky Ügyvédi Iroda
[REDACTED]
[REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]
[REDACTED]
- [151] *Cégkivonat.* Az indítványozó mai napon hatályos cégkivonatát **12.** számon mellékeljük.
- [152] A jelen indítvány benyújtásának további törvényi és formai követelményeit a fenti 4-7. pontokban kifejtettek tartalmazzák.

* * *

Tisztelettel:

az indítványozó képviselőjében

dr. Jalsovszky Pál
ügyvéd