

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3069/2021. (II. 24.) AB HATÁROZATA

alkotmányjogi panasz elutasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában – *dr. Salamon László* alkotmánybíró párhuamos indokolásával – meghozta a következő

h a t á r o z a t o t:

Az Alkotmánybíróság a Kúria Kfv.I.35.182/2020/6. számú, Kfv.I.35.184/2020/6. számú és Kfv.I.35.186/2020/6. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt elutasítja.

I n d o k o l á s

I.

- [1] 1. A jogi képviselővel (Tasnádi Ügyvédi Iroda, eljáró ügyvéd: dr. Tasnádi Gábor) eljáró gazdasági társaság indítványozó az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. §-a alapján három alkotmányjogi panaszt nyújtott be az Alkotmánybírósághoz. Tárgyuk és indítványozójuk azonosságára tekintettel az ügyek végzéssel egyesítésre kerültek az Abtv. 58. § (2) bekezdése és az Ügyrend 34. § (1) bekezdése alapján.
- [2] Az indítványok arra irányultak, hogy az Alkotmánybíróság állapítsa meg, hogy a Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv.I.35.182/2020/6. számú, Kfv.I.35.184/2020/6. számú és Kfv.I.35.186/2020/6. számú ítélete alaptörvény-ellenes, és ezért ezeket a bírói döntéseket – a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: KMB) 43.K.28.417/2019/6. számú, 43.K.28.419/2019/6. számú és 43.K.28.427/2019/6. számú ítéletére kiterjedő hatállyal – semmisítse meg az Alaptörvény Nemzeti Hitvallása egyik mondatának („[v]alljuk, hogy népuralom csak ott van, ahol az állam szolgálja polgárait, ügyeiket méltányosan, visszaélés és részrehajlás nélkül intézi”), B) cikk (1) bekezdésének, E) cikk (3) bekezdésének, R) cikk (3) bekezdésének, XIII. cikk (1) bekezdésének, XXIV. cikk (1) bekezdésének, XXVIII. cikk (1) bekezdésének és 28. cikkének sérelme miatt.
- [3] Az alkotmányjogi panaszokra okot adó ügyek lényege az alábbiak szerint foglalható össze.
- [4] 1.1. Az indítványozót 2014-ben június 30-ig negyedéves, ezt követően havi általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) bevallási kötelezettség terhelte. Az indítványozó 2014. október 20. napján nyújtotta be a 2014. III. negyedévre vonatkozó áfa bevallását, amelyet az adóhatóság többszöri felhívására sem javított ki havi (júliusi, augusztusi, szeptemberi) bevallásokra, így azt az adóhatóság nem fogadta be. A bevallás feldolgozás nélkül irattárba került.
- [5] Az indítványozó adószámát 2015. április 8. napjával az adóhatóság jogerősen törölte anélkül, hogy azt előtte felfüggesztette volna az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 174/A. § (1) bekezdése alapján. A törlésre azért került sor, mert az indítványozó elmulasztott szabályszerűen eleget tenni a 2013. évi számviteli beszámoló elektronikus letétbe helyezési és közzétételi kötelezettségének. Első alkalommal téves cégjegyzékszámot adott meg, valamint a tévedést felhívásokra sem korrigálta újabb adminisztratív hibák következtében.
- [6] Az indítványozó, mielőtt megszűntnek nyilvánították volna, az adószám törlésének alapjául szolgáló mulasztást 2015. június 10. napjával pótolta, ezért az adóhatóság az indítványozó korábbi adószámát és közösségi adószámát e napi hatállyal ismételten megállapította. Az indítványozó 2016. augusztus 8. napján helyes bevallási gyakorisággal, de ismételten hibásan nyújtotta be a 2014. júliusi, augusztusi, szeptemberi áfa bevallását, amelyet 2016. szeptember 26. napján korrigált, majd 2016. december 6. napján önellenőrzést végzett. Ezek sikeretelenségét követően az indítványozó 2016. december 22. napján benyújtott kérelmében azzal fordult az adóhatósághoz, hogy az adószám törlését megelőző időszakra, 2014 júliusára, augusztusára és szeptemberére különböző összegű áfalevonási jogát határozatban ismerjék el.

- [7] A kérelmet az adóhatóság elsőfokú, másodfokú és központi szerve is tájékoztató levélben utasította el. Jelezték, hogy a bevallások tartalmi szempontból hibásnak minősülnek, mert a törölt adószámra figyelemmel levonható áfát nem tartalmazhatnak. Az indítványozó bírósághoz fordult. A KMB elsőfokú, elutasításról rendelkező végzését megváltoztatva a Fővárosi Törvényszék úgy döntött, hogy az adóhatóságnak határozatot kell hoznia az indítványozó kérelméről.
- [8] 1.2. Az első fokon eljáró adóhatóság az indítványozó kérelmeit határozataival elutasította. A fellebbezés alapján eljáró másodfokú adóhatóság 2019. június 3. napján kelt 2234736796 számú, 2234736828 számú és 2234736707 számú határozatával az elsőfokú döntéseket helybenhagyta. Álláspontja szerint az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfatv.) 2015. január 1. napjától hatályos 137. § (3) bekezdése értelmében az indítványozó adólevonási joga 2014. július, augusztus és szeptember hónap vonatkozásában elenyészett az adószám törlésével.
- [9] 1.3. Az indítványozó kereseteiben a másodfokú határozatok elsőfokú döntésekre is kiterjedő megváltoztatását kérte akként, hogy a 2014 júliusára, augusztusára és szeptemberére benyújtott áfabevallásban feltüntetett levonható adó összege és késedelmi kamata az adószámláján jóváírásra kerüljön és a visszafizetés megtörténjen. Hangsúlyozta, hogy az Áfatv. 137. § (3) bekezdés második mondatát csak 2015. január 1-jével iktatta be a törvényalkotó, így az csak az adószám jogerős törlését követően keletkezett adólevonási jog érvényesítése kapcsán alkalmazható. Előadta, hogy adólevonási joga 2014. december 31. előtt keletkezett. Állította továbbá, hogy a Tanács 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről (a továbbiakban: Irányelv) is sérült. Kérte a KMB-től, hogy kezdeményezzen alkotmánybírósági és előzetes döntéshozatali eljárást.
- [10] A KMB indítványozó kereseteit a 43.K.28.417/2019/6. számú, a 43.K.28.419/2019/6. számú és a 43.K.28.427/2019/6. számú jogerős ítéletével elutasította. Ezek indokolása szerint az Áfatv. 137. § (3) bekezdése egy speciális anyagi jogi szabály, amely az adószám törlésére, mint jogkövetkezményt keletkeztető jogi tényre figyelemmel írja elő az adólevonási jog elenyészését. E kapcsán nincs jelentősége az indítványozó által hangsúlyozott adólevonási jog keletkezési időpontjának, hanem az adószám törlése, mint jogkövetkezményt keletkeztető jogi tény időpontja (2015. április 8.) a lényeges, amiről megállapítható, hogy az alkalmazott szabály hatálybalépését (2015. január 1.) követő időpont. A KMB azt is ügydöntő jelentőségűnek tekintette, hogy az indítványozó 2016-ban csak azt követően tudott hiánytalan áfa bevallást benyújtani, hogy az adóhatóság 2015-ben jogerősen elrendelte adószámának törlését. Ebből következően nem sérült a visszaható hatály tilalma. Az Irányelv előírásai pedig nem zárják ki azt, hogy a tagállamok az adólevonási jog elenyészése vonatkozásában speciális szabályokat alkossanak. Emiatt a KMB nem tartotta szükségesnek, hogy alkotmánybírósági, illetve előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezzen.
- [11] 1.4. Az indítványozó felülvizsgálati kérelmekkel támadta a KMB előbbi ítéleteit. Azok hatályon kívül helyezését, valamint a KMB új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára történő utasítását kérte. Alapvetően azokat az érveket hangsúlyozta, amelyeket előadott kereseti kérelmében.
- [12] A Kúria Kfv.I.35.182/2020/6. számú, Kfv.I.35.184/2020/6. számú és Kfv.I.35.186/2020/6. számú ítéleteivel elutasította az indítványozó felülvizsgálati kérelmeit. Rámutatott arra, hogy az indítványozó figyelmen kívül hagyott egy fontos, az áfa levonásához kapcsolódó alapvető elemet. A levonási jog adóbevallás benyújtásával gyakorolható. Önmagában az irányelvi és törvényi levonási jog szabályozásából automatikusan, bevallás benyújtása nélkül a levonási jog nem érvényesül. Ezt az Irányelv 250. cikk (1) bekezdése is előírja.
- [13] Az indítványozó levonási jogát bevallás benyújtásával ugyan gyakorolni kívánta, de bevallása lényegi hibában szenvedett, és azt többszöri felhívás ellenére sem javította ki, így az feldolgozhatatlan volt. A bevallás kijavítására már csak az adószám törlését követően, annak visszaállítása után került sor és ekkor már az adóhatóságnak figyelembe kellett vennie az Áfatv. 2015. január 1. napjától hatályos rendelkezését. Az indítványozónak adószáma törlését megelőzően nem volt olyan 2014 júliusára, augusztusára és szeptemberére vonatkozó bevallása, amelyben érvényesen gyakorolta volna adólevonási jogát. Emiatt nem alapos az az álláspont, hogy visszamenőleges jogalkalmazásra került volna sor. A Kúria sem tartotta indokoltnak uniós vagy alkotmánybírósági eljárás kezdeményezését és e tekintetben is helytállónak találta az elsőfokú bíróság érvelését.

- [14] 2. Az indítványozó a Kúria sérelmezett ítéleteit alkotmányjogi panaszokkal támadta az Abtv. 27. §-a alapján. Felhívta az Alaptörvény Nemzeti Hitvallása fentebb idézett mondatát, B) cikk (1) bekezdését, E) cikk (3) bekezdését, R) cikk (3) bekezdését, XIII. cikk (1) bekezdését, XXIV. cikk (1) bekezdését, XXVIII. cikk (1) bekezdését és 28. cikkét. A szövegszerűen azonos indítványok lényege az alábbiak szerint foglalható össze.
- [15] 2.1. Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésének sérelmét az indítványozó azzal indokolta, hogy az Áfatv. 137. § (3) bekezdés második mondata, amely alapján az adóhatóság elenyésztette a levonási jogot, csak 2015. január 1-jétől volt hatályos, azelőtt nem szerepelt a törvényben. A szóban forgó adólevonási jog azonban egyértelműen korábban, még 2014-ben keletkezett az Irányelv és az Áfatv. értelmében. 2014-ben pedig csak akkor lehetett az adólevonási jog érvényesítését megtagadni, ha az adószám törlésére előzetes felfüggesztést követően került sor. Mivel ez a feltétel nem következett be az indítványozó esetében, hiszen adószámát felfüggesztés nélkül törölték, 2014-re az adólevonási joga él, azt az adóhatóság köteles elismerni. A jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény (továbbiakban: Jat.) 15. § (2) bekezdésének helyes értelmezése szerint a 2014. december 31-ig hatályos rendelkezéseket kell alkalmazni a 2014. december 31. előtt keletkezett tényekre, jogviszonyokra és eljárási cselekményekre. „A gazdasági ügylet a jelen ügyekben 2014. július-szeptember hónapokban jött létre. Fogalma sem lehetett akkor arról az indítványozónak, hogy januártól egy tv.-módosítás lesz.” Az indítványozó álláspontja szerint ezért egyértelmű a jogállamiság sérelme.
- [16] Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése sérelmével kapcsolatban az indítványozó azt is előadta, hogy a KMB és a Kúria ítéletei „nem adtak kellő, elvárható részletességű indokolást az Alkotmánybíróság megkeresésére vonatkozó indítványunkra” (lásd: indítvány 11–12. oldal). Ezt az indokot azonban kizárólag a jogállamiságra vonatkoztatta az indítványozó.
- [17] 2.2. Az Alaptörvény Nemzeti Hitvallása és R) cikk (3) bekezdése azért sérül, mert az Alaptörvény rendelkezéseit azok céljával, a benne foglalt Nemzeti hitvallással és történeti alkotmányunk vívmányaival összhangban kell értelmezni, azaz az indítványozó szerint azzal, hogy „[v]alljuk, hogy népuralom csak ott van, ahol az állam szolgálja polgárait, ügyeiket méltányosan, visszaélés és részrehajlás nélkül intézi”. Az indítványozó ügyeiben nem az állam szolgálta polgárait. Még csak határozatot sem akartak hozni a másodfokú végzést megelőzően. Nyilvánvalóan észszerűtlen, kizárólag az állam érdekeit figyelembe vevő, az uniós joggal és az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) gyakorlatával ellentétes joggyakorlatot folytattak, amivel az indítványozót megfosztották azon jelentős összegtől, amely részére visszajárna.
- [18] 2.3. Az Alaptörvény E) cikk (3) bekezdése azért sérül az indítványban írtak szerint, mert az EU joga által megállapított, a magyar hatóságokra és bíróságokra is kötelező szabályt ezek a szervek nem vették figyelembe. Nem alkalmazták az Irányelv rendelkezéseit, amely az Áfatv. 137. § (3) bekezdésével ellentétben nem engedélyezi azt, hogy az adólevonási jog korlátozva legyen bármilyen elnevezéssel (például elenyésztés) csak azért, mert az adószám az adólevonási jog keletkezését követően törlésre kerül.
- [19] 2.4. A tulajdonhoz való jog [Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdés] sérelmére az vezetett, hogy az Áfatv. 120. §-ával ellentétes döntéseket hoztak az indítványozó ügyében. E szabály alapján ugyanis megállapítható, hogy a levonható előzetesen felszámított adó indítványozót megilleti. Ezen adó összege pedig mint pénzeszköz az indítványozó tulajdona. Ezzel a sérelmes eljárással az adóhatóság kétszeresen jut hozzá ugyanazon értékesítési láncban az áfa összegéhez. Jogalap nélkül, jogellenesen gazdagodik az indítványozó kárára.
- [20] 2.5. A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] azért sérült az indítványozó érvelése szerint, mert az adóhatóság nem részrehajlás nélkül, nem tisztességes módon intézte az ügyét, hiszen az Irányelvvel és az EUB gyakorlatával ellentétes határozatokat hozott. Ezzel azt a helyzetet teremtette meg, hogy kétszeresen szedte be ugyanazon értékesítés után az áfát, tehát az uniós jog ellenére gazdagodott. Az Irányelv indítványozó által értelmezett szabályai (különösen a 167–168. cikk és 176–177. cikk) ugyanis nem engedélyezik a tagállamok számára, hogy az adószám törlésével annak az áfának a levonási jogát szüntessék meg, amelyet korábban már megfizettek. Az indítványozó több EUB döntésre is hivatkozott indítványában. Így például kitért a C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyekben hozott ítéletre, valamint a C-69/17. számú ítéletre. Érvelése szerint a tisztességtelen hatósági ügyintézés abból is látszik, hogy az adóhatóság a jogerős

végzést megelőzően nem volt hajlandó határozatokat hozni. Csak a Fővárosi Törvényszék közbelépése miatt öltöttek a hatósági döntések határozati formát.

- [21] 2.6. A tisztességes bírósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] sérelmét az indítványozó abban jelölte meg, hogy a perekben eljáró bíróságok nem voltak pártatlanok, kizárólag az adóhatóság érveit vették figyelembe akkor is, amikor az nyilvánvalóan ellentétes volt az Irányelvvel és az EUB gyakorlatával. „A bíróság tisztességes tárgyaláson akkor bírálta volna el az ügyeket, ha a kérelmünk alapján megkeresi mind az Európai Unió Bíróságát, mind az Alkotmánybíróságot arra figyelemmel, hogy nyilvánvalóan fennáll az ellentmondás a NAV gyakorlata és az EU vonatkozó Irányelve, valamint az uniós bíróság gyakorlata között.” Már abból is megállapítható, hogy a KMB elfogult volt, hogy első alkalommal végzéssel az indítványozó hátrányára döntött.
- [22] 2.7. Az Alaptörvény 28. cikke azért sérül, mert a bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét nem azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezték. Az áfalevonási jogának elenyészése nem felel meg a józan észnek, nem erkölcsös és a gazdasági szereplők részére nem szolgál gazdaságos célt. Az ellentmondás kizárólag az Alkotmánybíróság eljárásával lett volna feloldható.

II.

- [23] Az Alaptörvény indítványban felhívott rendelkezései:

„NEMZETI HITVALLÁS [...] Valljuk, hogy népuralom csak ott van, ahol az állam szolgálja polgárait, ügyeiket méltányosan, visszaélés és részrehajlás nélkül intézi.”

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

„E) cikk (3) Az Európai Unió joga – a (2) bekezdés keretei között – megállapíthat általánosan kötelező magatartási szabályt.”

„R) cikk (3) Az Alaptörvény rendelkezéseit azok céljával, a benne foglalt Nemzeti hitvallással és történeti alkotmányunk vívmányaival összhangban kell értelmezni.”

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

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

„XXVIII. cikk (1) 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.”

„28. cikk A bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. A jogszabályok céljának megállapítása során elsősorban a jogszabály preambulumát, illetve a jogszabály megalkotására vagy módosítására irányuló javaslat indokolását kell figyelembe venni. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak.”

III.

- [24] Az Alkotmánybíróságnak az Abtv. 56. §-a alapján mindenekelőtt azt kellett megvizsgálnia, hogy az alkotmányjogi panaszok a befogadhatóság törvényi feltételeinek eleget tesznek-e.

- [25] 1. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az alkotmányjogi panaszokat határidőn belül nyújtották be és az indítványozó megjelölte az Alkotmánybíróság eljárására hatáskört biztosító rendelkezéseket. Az indítványozó érintett, hiszen az alapul szolgáló bírósági eljárásokban felperes volt. Jogorvoslati jogát kimerítette, amikor keresetet terjesztett elő a másodfokú adóhatósági határozatokkal szemben. A Kúria ítéleteit támadta, amelyek az ügy érdemében hozott döntésnek minősülnek, és amelyekkel szemben további jogorvoslatnak nincsen helye.
- [26] Ezek alapján az Alkotmánybíróság megállapította, hogy a panaszok megfelelnek az Abtv. 27. § (1) bekezdés bevezető mondatrészében és *b)* pontjában, 30. §-ában és 52. § (1b) bekezdés *a)* pontjában szabályozott, fentebb elbírált feltételeknek.
- [27] 2. Az Alkotmánybíróság emlékeztet arra, hogy az Abtv. 27. §-a szerinti alkotmányjogi panasz az Alaptörvényben biztosított jogok sérelmének az orvoslására szolgál. Az Alaptörvény 28. cikke azonban ilyen jogot nem tartalmaz. A bíróságok által végzett jogértelmezésre ad szabályokat (lásd például: 3031/2017. (III. 7.) AB határozat, Indokolás [29]; 3143/2015. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [34]; 3108/2016. (VI. 3.) AB végzés, Indokolás [23]; 3147/2015. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [14]; 3176/2013. (X. 9.) AB határozat, Indokolás [29]; 3003/2017. (II. 1.) AB határozat, Indokolás [22]). Ugyancsak nem tartalmaz Alaptörvényben biztosított jogot az Alaptörvény Nemzeti Hitvallása (lásd például: 3127/2017. (V. 30.) AB végzés, Indokolás [19]; 3071/2018. (II. 26.) AB végzés, Indokolás [14]). Az Alaptörvény R) cikk (3) bekezdése sem Alaptörvényben biztosított jog, hanem az Alaptörvény értelmezésére irányadó rendelkezés (lásd például: 3154/2014. (V. 9.) AB végzés, Indokolás [27]; 3137/2014. (IV. 24.) AB végzés, Indokolás [7] és [14]; 3396/2020. (X. 29.) AB végzés, Indokolás [16]). Az Alkotmánybíróság már azt is megállapította, hogy az Alaptörvény E) cikk (3) bekezdése nem tekinthető az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogának (lásd legutóbb: 3039/2020. (II. 24.) AB végzés, Indokolás [22]), hanem az uniós jogot teszi a magyar jogrendszer részévé (vö. 2/2019. (III. 5.) AB határozat, Indokolás [20]; 3282/2019. (XI. 5.) AB végzés, Indokolás [9]; 3392/2020. (X. 29.) AB végzés, Indokolás [16]).
- [28] Emiatt a panaszok az Alaptörvény Nemzeti hitvallásának, E) cikk (3) bekezdésének, R) cikk (3) bekezdésének, 28. cikkének sérelmére vonatkozó részeikben nem feleltek meg az Abtv. 27. § (1) bekezdés *a)* pontjában szabályozott feltételnek.
- [29] Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésére az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint csak két esetben alapítható alkotmányjogi panasz: a kellő felkészülési idő hiánya, illetőleg a visszaható hatály tilalma körében (lásd például: 3276/2017. (X. 19.) AB végzés, Indokolás [13]; 3371/2019. (XII. 16.) AB végzés, Indokolás [21]; 22/2020. (VIII. 4.) AB határozat, Indokolás [14]). Az indítványozó a B) cikk (1) bekezdését kifejezetten a visszaható hatály tilalmával összefüggésben hívta fel, ezért ez a panaszelem eleget tesz az Abtv. előbbi pontjának.
- [30] 3. Az Alkotmánybíróság emlékeztet arra, hogy a kérelem akkor felel meg a határozottság követelményének, ha egyértelműen megjelöli az Alaptörvényben biztosított jog sérelmének a lényegét, valamint az indokolást arra nézve, hogy a sérelmezett bírói döntés miért ellentétes az Alaptörvény felhívott rendelkezéseivel [Abtv. 52. § (1b) bekezdés *b)* és *e)* pont]. Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint az indítvány érdemi elbírálásának akadálya, ha az indokolás hiányosságai miatt a kérelem nem felel meg a határozottság követelményének, illetve nem kapcsolja össze alkotmányjogilag értékelhető módon az Alaptörvény felhívott rendelkezését a sérelmezett döntéssel (3058/2016. (III. 22.) AB végzés, Indokolás [11]; 3102/2015. (V. 26.) AB végzés, Indokolás [24]; 34/2014. (XI. 14.) AB határozat, Indokolás [212]; 3041/2018. (II. 13.) AB végzés, Indokolás [20]; 3216/2019. (VII. 16.) AB végzés, Indokolás [13]; 3226/2019. (X. 11.) AB végzés, Indokolás [17]).
- [31] Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az indítványozó az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésével kapcsolatban alkotmányjogilag értékelhető indokolást nem adott elő. Adójogi és uniós jogi érveket sorakoztatott fel, amelyekre támaszkodva követhető levezetés nélkül állította, hogy a tulajdonhoz való joga is sérült. A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog körében indítványa szintén adójogi és uniós jogi fejtegetésekre szorítkozott. Az indítványozó továbbá elmulasztotta adekvát alkotmányjogi érvekkel összekapcsolni az előadott sérelmeket a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog releváns részjogosítványaiával is. Az előzetes döntéshozatali és alkotmánybírósági eljárás kezdeményezésére irányuló kérelmei elutasításával kapcsolatban ugyanis egyáltalán nem jelölte meg a törvényes bíróhoz való jogot, illetve az indokolt bírói döntéshez való jogot, továbbá tartalmilag sem utalt ezekre (vesd össze: 26/2020. (XII. 2.) AB határozat, Indokolás [24]–[34]; 3257/2020. (VII. 3.) AB határozat, Indokolás [41]–[45]; 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [33]–[34]).

- [32] Ezek a hiányosságok az Abtv. 52. § (1b) bekezdés *b)* és *e)* pontja értelmében az érdemi vizsgálat akadályát képezték az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdése, XXIV. cikk (1) bekezdése és XXVIII. cikk (1) bekezdése tekintetében mindhárom panaszban.
- [33] 4. Az alkotmányjogi panasz befogadásának alternatív feltételeit sorolja fel az Abtv. 29. §-a, amely szerint „[a]z Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés esetén fogadja be”. Ezen feltételek meglétének a vizsgálata az Alkotmánybíróság mérlegelési jogkörébe tartozik [lásd például: 3382/2018. (XII. 5.) AB végzés, Indokolás [19]; 3037/2019. (II. 13.) AB végzés, Indokolás [23]; 3330/2019. (XI. 26.) AB végzés, Indokolás [12].
- [34] Alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés az egyesített ügyekben nem merült fel, hiszen az Alkotmánybíróság kikristályosodott gyakorlattal rendelkezik a visszaható hatály tilalmával kapcsolatban [lásd például: 8/2020. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [54]–[60]; 3003/2020. (II. 4.) AB határozat (a továbbiakban: Abh.), Indokolás [47]–[53]; 6/2019. (III. 20.) AB határozat, Indokolás [49]–[51]; 18/2018. (XI. 12.) AB határozat, Indokolás [22]–[25]; 20/2018. (XI. 14.) AB határozat, Indokolás [27]–[30]; 10/2018. (VII. 18.) AB határozat, Indokolás [48]–[52]]. Az indítványokban írtak azonban felvetik a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség kételyét. Csak érdemi vizsgálatban dönthető el, hogy az indítványozó ügyeiben valóban sérült-e a visszaható hatály tilalma.
- [35] 5. A fentiek alapján az Alkotmánybíróság a panaszokat – az Ügyrend 31. § (6) bekezdését alkalmazva, külön befogadási eljárás mellőzésével – érdemben bírálta el az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése körében.

IV.

- [36] Az indítvány nem megalapozott.
- [37] 1. Az Alkotmánybíróság először áttekintette a visszaható hatály tilalmával kapcsolatban folytatott állandó gyakorlatát.
- [38] 1.1. „Magyarország független, demokratikus jogállam.” [Alaptörvény B) cikk (1) bekezdés] A jogállamiság részét képezi a jogbiztonság. A jogbiztonság megköveteli, hogy a jogrendszer egésze, annak részterületei, valamint egyes szabályai világosak, egyértelműek, hatásukat tekintve kiszámíthatóak és a norma címzettjei számára előre láthatóak legyenek, továbbá a jogalkalmazás során felismerhető normatartalmat hordozzanak [lásd legutóbb: Abh., Indokolás [54]].
- [39] „A jogi normák előreláthatóságának és kiszámítható működésének követelménye felöleli a visszamenőleges hatályú jogi szabályozás korlátozott és kivételes lehetőségét. Vagyis jogszabály a kihirdetését megelőző időre nem állapíthat meg jogkövetkezményeket: nem rögzíthet kötelezettséget és nem nyilváníthat valamely magatartást jogellenessé.
- Az Alkotmánybíróság szerint valamely jogszabály nem csupán akkor minősülhet az említett tilalomba ütközőnek, ha a hatálybalépés visszamenőlegesen történt, hanem akkor is, ha a jogszabály rendelkezéseit – erre irányuló kifejezett rendelkezés alapján – a jogszabály hatálybalépése előtt létrejött jogviszonyokra is alkalmazni kell [57/1994. (XI. 17.) AB határozat, ABH 1994, 324–325; 16/2014. (V. 22.) AB határozat, Indokolás [32]]. Ez utóbbi esetben a szabály a hatálybalépését megelőző eseményhez, tényhez fűz új, a korábban hatályos szabályhoz képest eltérő jogkövetkezményt, aminek következtében felmerülhet a visszaható hatály sérelme. Visszaható hatályról beszélünk továbbá akkor is, ha az új szabály a hatálybalépését megelőzően keletkezett, annak időpontjában fennálló tényállás jogkövetkezményét a régitől eltérően határozza meg.” [10/2018. (VII. 18.) AB határozat, Indokolás [50]–[51]]
- [40] Az Alkotmánybíróság létrejött jogviszonyok alatt általában az anyagi jog alapján létrejött, anyagi jogi jogviszonyokat érti, a szabályozás általában csak abban az esetben visszaható hatályú, amennyiben védelmet élvező anyagi jogi jogviszonyokban kíván kedvezőtlen változást előidézni [lásd összefoglaló jelleggel: 2/2009. (I. 23.) AB határozat, ABH 2009, 51, 57]. Ezzel összhangban deklarálja törvényi szinten is a jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény 15. § (1) bekezdése, hogy „[a] jogszabályi rendelkezést – ha jogszabály eltérően nem rendelkezik – a hatálybalépését követően *a)* keletkezett tényekre és jogviszonyokra, valamint *b)* megkezdett eljárási cselekményekre kell alkalmazni”.

- [41] Ugyanakkor a visszaható hatályú jogalkotás tilalma nem feltétlen. Nem terjed ki a jogszabályok módosíthatóságának időbeli korlátaira. Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint ugyanis önmagában az, hogy a norma címzettjei „másként cselekedtek volna, ha előre láthatták volna a jogszabály módosítását, nem ad módot a jogbiztonság címén az alkotmányellenesség megállapítására. A visszaható hatályú jogalkotás tilalmának ilyen kiterjesztő értelmezése alkotmányjogilag indokolhatatlan” {16/2014. (V. 22.) AB határozat, Indokolás [32]}. „Nincs akadálya annak, hogy a jogalkotó a múltban keletkezett jogviszonyokból származó jogokat és kötelezettségeket szabályozzon, amennyiben az új szabályozás ezeket a jogokat és kötelezettségeket hátrányosan csak a hatálybalépés utáni időtől fogva érintheti, hiszen a visszaható hatályú jogalkotás tilalma nem értelmezhető akként, hogy a fennálló tartós, határozatlan időtartamú jogviszonyok a jövőre nézve semmilyen esetben sem alakíthatóak át, vagy változtathatóak meg {3061/2017. (III. 31.) AB határozat, Indokolás [11]–[12]}.” {18/2018. (XI. 12.) AB határozat, Indokolás [25]}
- [42] „Alkotmányjogi értelemben különbség van a valódi és a kvázi visszaható hatály között. E különbség abban ragadható meg, hogy az előbbi az új jogszabálynak a már lezárt jogviszonyokra való alkalmazása, az utóbbi pedig a korábban létrejött, de nem lezárt jogviszonyokra való alkalmazást jelenti. Vagyis ez az utóbbi lényegében az azonnali hatály, ami azt jelenti, hogy egy jogszabályt a hatálybalépésétől kezdve alkalmazni kell, a le nem zárt jogviszonyokra is. Amint arra a 24/2019. (VII. 23.) AB határozat is rámutatott, »[a] hatályos jogi szabályozás megváltoztatása önmagában nem alkotmányossági kérdés, azonban a jogalkotó a már fennálló jogviszonyokba nem avatkozhat be korlátlanul. A szerzett jogok alkotmányos védelme nem értelmezhető akként, hogy a múltban keletkezett jogviszonyokat soha nem lehet alkotmányos szabályozásokkal megváltoztatni {legutóbb például: 12/2018. (VII. 18.) AB határozat, Indokolás [93]}.«” (Abh., Indokolás [50]–[51])
- [43] „A jogalkotó fennálló, tartós jogviszonyokba való beavatkozásának ugyanakkor korlátot szabhat a jogbiztonsághoz kapcsolódó bizalomvédelem követelménye. A bizalomvédelem egy jogszabály változatlan fennmaradásához (hatályban maradásához) fűzött megalapozott, a jog által védett várakozás. Az Alkotmánybíróság esetről esetre mérlegeli, hogy hol húzódik a határ a jogalkotó szabadsága és a címzetteknek a jogi szabályozás állandóságához, kiszámíthatóságához fűződő érdeke között, vizsgálva, hogy a jogi szabályozás változása következtében a jogalanyokat ért hátrány indokolja-e a jogbiztonság sérelme alapján az alaptörvény-ellenesség megállapítását.” {3061/2017. (III. 31.) AB határozat, Indokolás [13]; legutóbb idézi: Abh., Indokolás [52]; lásd még tartalmilag: 3047/2017. (III. 20.) AB határozat, Indokolás [41]–[44]}
- [44] Az Alkotmánybíróság már azt is rögzítette, hogy „a hátrányt okozó visszaható hatály tilalma elsősorban a normaalkotással szemben megfogalmazott elvárás [...]”. Az Alkotmánybíróság megállapította azonban azt is, hogy alaptörvény-ellenesség nemcsak a jogalkotással, hanem a visszaható hatályú szabályalkalmazással összefüggésben is felvethető, ha a jogviszony vagy a jogvita létrejöttékor még nem létező – vagy nem hatályos – előírás alapján bírálnak el egy ügyet {3051/2016. (III. 22.) AB határozat, Indokolás [16]; 3314/2017. (XI. 30.) AB határozat, Indokolás [32]}.” {Lásd: 3154/2019. (VII. 3.) AB határozat, Indokolás [25]; idézi: 3221/2019. (X. 11.) AB határozat, Indokolás [20]} Az Alkotmánybíróság következetesen érvényesíti gyakorlatában a visszaható hatály tilalmát a jogalkalmazással szemben is. Több bírói döntés megsemmisítésének is ez volt az alapja {lásd legutóbb például: 3236/2020. (VII. 1.) AB határozat, Indokolás, [22]–[29]; 3236/2020. (VII. 1.) AB határozat, Indokolás [24]–[29]}.
- [45] 1.2. Az Alkotmánybíróság fentiekben összefoglalt állandó gyakorlatának kétségkívül a részét képezi az, hogy a hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkotás tilalma megfelelően vonatkozik a jogalkalmazásra is. Visszaható hatályú jogalkalmazást előíró kifejezett jogszabályi rendelkezés esetében a tilalom megsértésének oka a jogalkotásból eredeztethető. Ennek hiányában azonban a tilalom megsértése a jogértelmezés mikéntjének a kérdése, aminek alaptörvény-konformitását az Alkotmánybíróság szükség szerint alkotmányos követelmény előírásával tudja garantálni a támadott bírói döntés megsemmisítése mellett. Következésképpen akkor merül fel a visszaható hatályú jogalkalmazás tilalmának a sérelme, ha a normát a jogalkalmazó szervek – erre irányuló kifejezett jogszabályi rendelkezés nélkül – úgy értelmezik, hogy azt a jogszabály hatálybalépése előtt létrejött jogviszonyokra vonatkoztatják. Hátrányt okozó joghatást ugyanis az általuk hozott döntések váltanak ki az esetek jelentős részében, jóllehet a normák közvetlen hatályosulása sem zárható ki. A hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkalmazás tilalma ezért nem a jogalkalmazói döntések időbeli hatályával áll szoros dogmatikai összefüggésben, hiszen ilyen hatállyal a döntések alapvetően nem rendelkeznek, hanem jogalakító erejük miatt tartoznak a tilalom körébe. A norma időbeli hatályát visszaható jellegűvé formálhatják.

- [46] A hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkalmazás tilalma is az anyagi jogviszonyokat oltalmazza elsősorban. Különösképpen azt védi, hogy ezekben a jog visszaható értelmezése útján ne lehessen kedvezőtlen változást előidézni. Ugyanakkor ez a tilalom sem feltétlen. E tekintetben is különbséget kell tenni a valódi és a kvázi visszaható hatály között. Előbbi az új jogszabálynak a már lezárt jogviszonyokra való alkalmazását, utóbbi a korábban létrejött, de még le nem zárt jogviszonyokra való alkalmazást jelenti. Tehát a jogalkalmazás esetében is vizsgálándó, hogy valódi visszaható hatályról vagy azonnali hatályról van-e szó. Ennek a megkülönböztetésnek a jelentőségét az adja, hogy azonnali hatályhoz vezető jogalkalmazás esetén a jogállamiságból fakadó merev tilalom helyébe rugalmasabb elvek lépnek. Például a bizalomvédelem aktiválódik. Ekkor az a megalapozott várakozás kap alkotmányos védelmet, hogy az előbb említett jogviszonyok tartalma változatlanul fennmarad lezárásukig, azt a jogalkalmazó szervek döntései hátrányosan nem érinthetik fő szabály szerint. Az Alkotmánybíróság esetről esetre mérlegeli, hogy a várakozás megalapozott volt-e, továbbá hogy, hol húzódik a határ a jogalkalmazás szabadsága és a jogalanyoknak a védett jogviszony állandóságához fűződő érdeke között.
- [47] Összességében az Alkotmánybíróság arra a következtetésre jutott, hogy az előbb felvázolt módon a hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkotás, illetve jogalkalmazás tilalma az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésén keresztül – alkotmányjogi panaszban hivatkozható Alaptörvényben biztosított jogként – a magyar jogrendszer egészét áthatja, nem csak a büntetőjog területén érvényesül egy szűkebb és specializáltabb alapjogi rendelkezésén keresztül [vesd össze: Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdés].
- [48] 2. Az Alkotmánybíróság rávetítette az előbbi megállapításokat az indítványozó ügyeire és levonta az ezekből adódó következtetéseket.
- [49] 2.1. A Kúria a támadott ítéletekben az adólevonási jog elenyészésével kapcsolatban az Áfatv. 137. § (3) bekezdés második mondatát alkalmazta és értelmezte, amelyet a 2014. november 26-án kihirdetett, az egyes adótörvények és azokkal összefüggő más törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról szóló 2014. évi LXXIV. törvény vezetett be 2015. január 1-jei hatálybalépéssel átmeneti rendelkezés nélkül. E szabály úgy szólt 2017. december 31-ig, hogy „[e]lenyészik az adóalany adólevonási joga az adószám törlését elrendelő határozat jogerőre emelkedésének napjával abban az esetben is, ha az adóhatóság az adóalany adószámát annak felfüggesztése nélkül törli”. Korábban csak akkor enyészett el az adólevonási jog, ha az adóhatóság az adóalany adószámának felfüggesztését úgy szüntette meg, hogy egyúttal törölte az adóalany adószámát [vesd össze: Áfatv. 137. § (3) bekezdés első mondat; hatályos: 2015. január 1. és 2017. december 31. között]. A lényegi különbség tehát az volt, hogy míg a régebbi szabály két lépésben jutott el az adólevonási jog megszüntetéséhez (felfüggesztést követő törlés), addig az újabb szabály közvetlenül is lehetővé tette azt (felfüggesztés nélküli törlés). Utóbbi esetében az adószámnak az adóalany jogszabálysértése miatti törlése önmagában az ok, az adólevonási jog megszűnése pedig az okozat volt.
- [50] Az Alkotmánybíróság emlékeztet arra, hogy az indítványozó adószámát 2015. április 8. napjával törölte jogerősen az adóhatóság az indítványozó által elkövetett jogszabálysértés miatt. Ekkor az előbb idézett szabály immár hónapok óta hatályban volt. Ez azzal a jogkövetkezménnyel járt együtt a Kúria értelmezésében, hogy az adólevonási jog, amellyel ezt megelőzően az indítványozó nem élt joghatás kiváltására alkalmas módon, véglegesen gyakorolhatatlanná vált, ami egyértelműen hátrányosan hatott az indítványozóra.
- [51] Ezek miatt a jelen ügyekben támadott döntések semmiképpen sem sértették a valódi visszaható hatály tilalmát, hiszen azt a jogszabályi rendelkezést alkalmazták, amely a törléskor hatályban volt. Csak az állítható a döntésekkel szemben, hogy úgy értelmezték a visszaható hatályú jogalkalmazást kifejezetten elő nem író szabályt [Áfatv. 137. § (3) bekezdés második mondat], hogy az a hatálybalépése előtt létrejött, de le nem zárt adójogviszonyokban idézett elő hátrányos változásokat. Az Alkotmánybíróságnak ezért a következő pontban azt kellett vizsgálnia, hogy az adólevonási jog olyan jogviszonyt jelentett-e az indítványozó számára, amelyet véd a hátrányt okozó kvázi visszaható hatályú jogalkalmazás tilalma.
- [52] 2.2. Az áfa rendszerében az adóalanyt terheli az anyagi jogi főkötelezettség, ami az adófizetés. Ugyanakkor az áfa sajátossága az, hogy az adóalanyt megilleti egy anyagi jog is, ami az adólevonás. Ennek lényege úgy összegezzhető, hogy az adóalany az általa fizetendő adóból – feltételek teljesülése esetén – levonhatja az előzetesen felszámított adót. Utóbbi az adóalanyra egy másik adóalany által áthárított áfát jelenti fő szabály szerint. Az adólevonási jog gyakorlásának eredménye az, hogy az adó alanya nem köteles megfizetni az általa fizeten-

dő adó egészét, hanem annak csak az előzetesen felszámított adóval csökkentett részét kell beszolgáltatnia a központi költségvetésbe.

- [53] Az adólevonási jog akkor keletkezik, amikor az előzetesen felszámított adónak megfelelő fizetendő adót meg kell állapítania annak az adóalanynak, aki áthárítja az áfát a szerződéses partnerére. A megállapítással a terméket értékesítő, szolgáltatást nyújtó adóalany fizetési kötelezettsége beáll. Ami az eladó adóalanynál fizetendő adó, az a vevő adóalanynál előzetesen felszámított adó. Mivel az adólevonási jog egy jogosultság, azzal az adóalany nem köteles élni, és viszonylag tág időbeli keretek között döntheti el, hogy mikor gyakorolja a jogát. Ez az időbeli dimenzió azonban nem korlátlan. Generális határt szab számára az adó megállapításához való jog elévülése, ami a lényegét tekintve 5 év {vesd össze: 435/B/2006. AB határozat, ABH 2007, 1976, 1978; 34/2019. (XI. 29.) AB határozat, Indokolás [58]–[63]}. Az adólevonási jog jogkövető adózói magatartás esetében önadózás keretében, bevallással vagy utóbb annak önellenőrzésével gyakorolható. Az Irányelv, az Áfatv. és a régi Art. irányadó rendelkezései alapján nem kétséges, hogy a bevallásnak a havi/negyedéves/éves időszakát tekintve is helyesnek kell lennie az adólevonási jog érvényesítéséhez [lásd különösen: Irányelv 250. cikk (1) bekezdés; Áfatv. 153/A. § és 184. §; régi Art. 31–31/B. § és az állami adóhatósághoz benyújtandó adóbevallás időpontjáról szóló 1. számú melléklet].
- [54] Ezek alapján az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az áfa rendszerében az adólevonási jog az adóalany és az adóztató közhatalom (konkrétabban az állami adóhatóság) közti anyagi adójogviszony tartalmához tartozik hozzá. Az Alkotmánybíróság azt is megállapította, hogy az adólevonási jog az előzetesen felszámított adónak megfelelő fizetendő adó megállapításakor keletkezik és az mindaddig nem megy teljességbe, amíg az adóalanya nem él vele jogszerűen. Legfeljebb az adó megállapításához való jog elévülésének időtartamán keresztül tartható fenn ez a jogosultság. A keletkezését követően tartós, le nem zárt anyagi adójogviszonyról van tehát szó a törvényi előírásoknak megfelelő bevallás benyújtásáig. Ezen jellemzők miatt kiterjed rá a hátrányt okozó kvázi visszaható hatályú jogalkalmazás tilalma. Ezért az Alkotmánybíróságnak ebben az esetben is mérlegelnie kellett, hogy az indítványozó jogosult-e az alkotmányos védelemre az egyedi ügyek körülményei között vagy éppen kivételes esetről van szó.
- [55] 2.3. Az nem volt vitatott, hogy az indítványozó levonási joga 2014. december 31. előtt keletkezett. A jogvita gyökerét az képezte, hogy mielőtt az indítványozó élt volna vele, hatályba lépett az a norma, aminek a sérelmezett döntések azonnali hatályt tulajdonítottak, és ennek következtében elenyésztették a levonási jogot. Az Alkotmánybíróságnak ezért azt kellett mérlegelnie, hogy az indítványozó bizakodhatott-e abban, hogy levonási joga változatlanul fennmarad az elévülés végéig a jelen határozat indokolásának I/1. pontjában (Indokolás [1] és köv.) ismertetett történeti tényállásban. Az indítványozó ugyanis azt is előadta alkotmányjogi panaszában az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése körében, hogy „[a] gazdasági ügylet a jelen ügyekben 2014. július-szeptember hónapokban jött létre. Fogalma sem lehetett akkor arról az indítványozónak, hogy januártól egy tv.-módosítás lesz” (lásd: jelen határozat indokolásának [15] bekezdését). Az idézett részt az Alkotmánybíróság méltányosan úgy értékelte, hogy tartalmilag a bizalomvédelmet fejezi ki.
- [56] Először azt szükséges felidézni, hogy az indítványozó levonási jogának elenyészése arra vezethető vissza, hogy adószámát törölték 2015. április 8-án. Kérdés, hogy erre miért került sor. Azért, mert nem tett eleget a 2013-as számviteli beszámoló elektronikus letétbe helyezési és közzétételi kötelezettségének és mulasztását többszöri felhívásra sem pótolta 2015. június 10-ig. A törlés jogalapját képező szabály évek óta hatályban volt, az nem jelenthetett újdonságot a vállalkozónak minősülő indítványozónak. Másodszor utalni kell arra, hogy az indítványozó hibás áfa bevallásban próbálta gyakorolni adólevonási jogát 2014. október 20-án. Az adóhatóság többször felhívta bevallása kijavítására, de az indítványozó 2016 augusztusáig nem is törekedett arra, hogy annak eleget tegyen. Harmadszor azt is figyelembe kell venni, hogy az adószám felfüggesztés nélküli törlését lehetővé tevő törvénymódosítás Magyar Közlönyben való kihirdetése és hatálybalépése között több mint 30 nap telt el, majd a hatálybalépéstől az adószám konkrét ügyben való törléséről 3 hónapnál is hosszabb időt követően rendelkeztek. Ezen időszak alatt az indítványozó minden mulasztását pótolhatta volna.
- [57] Ilyen körülmények között az Alkotmánybíróság mérlegelése szerint az indítványozó nem bizakodhatott megalapozottan abban, hogy adólevonási joga az elévülés végéig korlátozhatatlanul fenn fog állni. Egyfelől felelősség terhelte az adószám törléséért, másfelől hónapokon keresztül előre láthatta, hogy levonási joga el fog enyészni, ha törlik az adószámát. Az sem hagyható figyelmen kívül, hogy bár a levonás az indítványozó anyagi joga volt, jogszerű gyakorlásáért maga tartozott felelősséggel, azt nem háríthatja át az ügyében eljáró hatóságokra és bíróságokra. Az indítványozó saját felróható magatartása ellenére, kvázi kimentést keresve hivatkozott a vissza-

ható hatály tilalmára, illetve a bizalomvédelemre. Annak ellenére érvelt levonási joga gyakorolhatósága mellett, hogy az azonnali hatályra vezető jogértelmezéssel is minden adott volt számára, hogy az elenyésztés előtt éljen a jogával. Az pedig önmagában nem alkotmányossági kérdés, hanem adójogi szakkérdés, hogy a Kúria törvényértelmezése helyes volt-e. A jogszabályokat a bíróságok értelmezik, az Alkotmánybíróság csak az értelmezési tartomány alkotmányos kereteit jelölheti ki. A jogállamiság alkotmányos értéke sem teremthet alapot arra, hogy az Alkotmánybíróság a bírósági szervezet feletti „szuperbíróság” szerepébe lépjen {vesd össze például: 17/2019. (V. 30.) AB határozat, Indokolás [53]}.

- [58] 2.4. A fenti mérlegelés eredményeképpen az Alkotmánybíróság az indítványok keretei között azt állapította meg, hogy a Kúria sérelmezett ítéletei nem ellentétesek az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével, mert azok tiszteletben tartották a hátrányt okozó visszaható hatályú jogalkalmazás tilalmát és a bizalomvédelem elvét. A támadott kúriai ítéletekről tehát nem volt megállapítható, hogy túlterjeszkedtek volna az alkotmányos értelmezési tartományon.
- [59] 3. Az indítványozó azt is előadta a jogbiztonság [Alaptörvény B) cikk (1) bekezdés] körében, hogy a KMB és a Kúria ítéletei „nem adtak kellő, elvárható részletességű indokolást az Alkotmánybíróság megkeresésére vonatkozó indítványunkra” (lásd: jelen határozat indokolásának [16] bekezdését). Ezzel összefüggésben az Alkotmánybíróság emlékeztet arra, hogy állandó gyakorlata szerint a bírói döntések minőségével szemben támasztott alkotmányos követelmények az indokolt bírói döntéshez való jogból származnak, amely a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] egyik levezetett részjogosítványa {lásd először: 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [28]–[34]; lásd legutóbb: 6/2020. (XII. 2.) AB határozat, Indokolás [21]}.
- Az indítványozó által állított sérelem és az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése között tehát nincsen érdemi alkotmányos összefüggés. Az indítványozó ugyan megjelölte az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdését, de azzal összefüggésben más érveket vetett fel és fel sem hívta az előbbi részjogosítványt.
- [60] 4. Mindezen indokok alapján az Alkotmánybíróság – az Abtv. 50. § (1) bekezdése alapján tanácsban eljárva – a rendelkező részben írtak szerint elutasította az alkotmányjogi panaszokat.

Budapest, 2021. február 9.

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Dienes-Oehm Egon
alkotmánybíró helyett

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó
előadó alkotmánybíró helyett

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Salamon László
alkotmánybíró helyett

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Szabó Marcel
alkotmánybíró helyett

Dr. Salamon László alkotmánybíró párhuzamos indokolása

- [61] A határozat rendelkező részével egyetértek, ugyanakkor az indítvány elutasítását a döntés indokolástól részben eltérő, alábbi indokok alapján tudom támogatni.
- [62] 1. A határozat indokolásának az Alaptörvény Nemzeti hitvallásának, az E) cikk (3) bekezdésének, az R) cikk (3) bekezdésének, a 28. cikkének, a XXIV. cikk (1) bekezdésének valamint a XXVIII. cikk (1) bekezdésének a sérelmét állító indítványi elemekhez kapcsolódó megállapításaival egyetértek.

- [63] 2. A határozattól eltérő módon tartom azonban elbírálnak az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésére vonatkozó indítványi elemet. Szemben a döntés azon megállapításával, hogy az indítványozó ezen Alaptörvényben biztosított jog vonatkozásában nem adott elő alkotmányjogilag értékelhető indokolást, az indítvány 7. oldala álláspontom szerint tartalmaz olyan érvelést, amely alapján az befogadható és érdemben elbírálnak lett volna abban a kérdésben, hogy a jogszabály alapján „levonható, előzetesen felszámított adó” az indítványozó olyan tulajdonjogának tekinthető-e, amely az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésének a védelme alatt áll. („Ezen rendelkezés alapján megállapítható, hogy a levonható, előzetesen felszámított adó indítványozót megilleti, ezen adó összege, mint pénzeszköz, az indítványozó tulajdona. Azon esetben, amennyiben az indítványozó tulajdonhoz való jogát a NAV megsérti, és ezen eljárását a bíróságok jóváhagyják, megsértik az indítványozó tulajdonhoz való jogát, azaz az Alaptörvény vonatkozó rendelkezését.”) Ebből következően az indítványt nézetem szerint e részében érdemben el kellett volna bírálni.
- [64] A kérdés érdemét illetően álláspontom szerint ez az adóvisszatérítés nem tartozik az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésének a védelmi körébe; rá a tulajdon jog alkotmányjogi védelme nem vonatkoztatható. Ezért – tulajdonjogi sérelem hiányában – ezen indítványi elem alapján alaptörvény-ellenesség lehetősége nem állapítható meg.
- [65] 3. A határozatnak az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséhez kapcsolódó megállapításai vonatkozásában utalnék arra a több, párhuzamos indokolásban, illetve különvéleményben kifejtett álláspontomra, mely szerint: „mivel az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése nem Alaptörvényben biztosított jog, ezért annak sérelmére – alkotmányjogi panasz keretében – önállóan visszaható hatályú jogalkotás vagy a felkészülési idő elégtelensége esetén sem lehet hivatkozni. Alaptörvényben biztosított joggal összefüggésben azonban nézetem szerint vizsgálható a B) cikk (1) bekezdésének a fentiekben túli elemének (így például a jogbiztonságnak) a sérelme is. Tekintettel arra, hogy az indítványozók a jelen ügyben az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséhez kapcsolódóan értékelhető módon nem hivatkoztak más, az Alaptörvényben biztosított jogukra, ezért az indítvány ezen részét álláspontom szerint is vissza kellett utasítania az Alkotmánybíróságnak.” {28/2015. (IX. 24.) AB határozat, Indokolás [55]}
- [66] Mivel az indítványozó által megjelölt Alaptörvényben biztosított jognak minősülő tulajdon jog védelme – e párhuzamos indokolás 2. pontjában ([63] bekezdés) foglalt nézetem szerint – az ügybeni adóvisszatérítési igényre nem vonatkoztatható, fent jelzett álláspontom következtében az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésének rendelkezése alapján érdemi vizsgálat lefolytatását nem tartom lehetségesnek.
- [67] Mindezekre tekintettel értek egyet az alkotmányjogi panasz elutasításával.

Budapest, 2021. február 9.

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró
az aláírásban akadályozott
dr. Salamon László
alkotmánybíró helyett

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/1578/2020.

• • •