

## AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 17/2019. (V. 30.) AB HATÁROZATA

a Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panasz elutasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

### h a t á r o z a t o t:

Az Alkotmánybíróság a Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt elutasítja.

Az Alkotmánybíróság elrendeli e határozatának közzétételét a Magyar Közlönyben.

### I n d o k o l á s

#### I.

- [1] 1. A jogi képviselővel (dr. Schiffer András ügyvéd, Schiffer és Társai Ügyvédi Iroda; székhelye: 1027 Budapest, Margit krt. 50–52.) eljáró indítványozó gazdasági társaság az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *d*) pontja és az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. §-a alapján alkotmányjogi panaszt terjesztett elő.
- [2] Az indítványozó kérelme annak a megállapítására irányult, hogy a Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítélete sérti az Alaptörvényt, és ezért azt az Alkotmánybíróság – a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 15.K.34.520/2015./18. számon hozott jogerős ítéletére, valamint az alapul szolgáló adóhatósági határozatokra is kiterjedő hatállyal – semmisítse meg.
- [3] 2. Az alkotmányjogi panaszra okot adó ügy lényege a következők szerint foglalható össze.
- [4] 2.1. Egy bolti kiskereskedelmi tevékenységet végző áruházlánc tereprendezési munkákat rendelt meg egy gazdasági társaságtól, amely alvállalkozóként vonta be az ügylet teljesítésébe az indítványozót, amely maga is al- és szubalvállalkozókat vett igénybe. Az indítványozó a gazdasági esemény kapcsán 547 200 000 forint + 136 800 000 forint általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) összegben állított ki számlákat a fővállalkozó részére és 526 095 000 forint + 131 524 000 forint áfa összegben fogadott be számlákat. Utóbbiak tekintetében a számla kiállítói nem tettek eleget az áfával kapcsolatos kötelezettségeiknek.
- [5] 2.2. Az elsőfokú adóhatóság áfa adónemben 2011. január – február – március (első negyedéves) adómegállapítási időszakban bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést (a továbbiakban: utólagos ellenőrzés) folytatott le az indítványozónál. Az ellenőrzésről készített jegyzőkönyvet 2014. október 17-én kézbesítették az indítványozónak.
- [6] A revízió adatai alapján az elsőfokú adóhatóság a 2015. május 11-én kelt határozatával az ellenőrzési időszakra 131 328 000 forint adóhiánynak minősülő áfa különbözetet állapított meg, 75%-os mérték alkalmazásával adóbírságot szabott ki és a 2011. április 21-től (az áfa eredeti esedékességét követő naptól) 2014. április 19-ig terjedő időszakra késedelmi pótlékot számított fel. Az elsőfokú adóhatóság értékelése szerint az indítványozó

az általa számlázott munkák elvégzésére teljesen alkalmatlan volt, a láncolatba való bevonása pedig indokolatlanul történt.

- [7] A másodfokú adóhatóság helyben hagyta az elsőfokú döntést. Indokolása szerint a lánc tagjainak a tevékenysége kizárólag abban állt, hogy a nem beazonosítható személyek által végzett munkát saját teljesítésként ismerjék el, fiktív számlázással megteremtse az adólevonási jogot a követő társaságoknak. Az indítványozó a fiktív számlák kiállítására létrehozott láncolat aktív tagja volt, így nem értelmezhető az az előadása, hogy ne tudott volna az alvállalkozók teljesítésének hiányáról, illetőleg arról, hogy adókijátszásban vett részt.
- [8] 2.3. Az indítványozó felperesként keresettel támadta az alperesi határozatot. Az első tárgyaláson keresetét azzal egészítette ki, hogy az elsőfokú határozat meghozatala az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 128. § (1) bekezdését is sérti. Az indítványozó arra hivatkozott, hogy a 60 napos határidőt túllépte az adóhatóság. 2014. október 17. (a jegyzőkönyv kézbesítésének a napja) és 2015. május 11. (a határozat meghozatalának a napja) között jóval több, mint 60 nap telt el, ami önmagában véve is okot ad a hatályon kívül helyezésre. Erre való tekintettel is kérte tehát az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését.
- [9] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: KMB) a keresetet elutasította. A KMB indoklásában azt is rögzítette, hogy „a határozat meghozatalára nyitva álló 60 napos törvényi határidő nem jogvesztő, ezért az elsőfokú határozat határidőn túli kiadmányozása nem hatott ki az ügy érdemére és nem eredményezhette a határozat hatályon kívül helyezését. A hivatkozott törvényhely nyelvtani értelmezéséből sem vezethető le az a felperesi hivatkozás, miszerint az adóhatóság csak a törvényben meghatározott határidőn belül jogosult a határozat meghozatalára” (KMB 15.K.34.520/2015/18. számú ítélet, indokolás 21. oldal).
- [10] 2.4. Az indítványozó felülvizsgálati kérelemmel fordult a Kúriához. Elsődlegesen az adóhatósági határozat hatályon kívül helyezését, másodlagosan a KMB új eljárásra és új határozathozatalra való utasítását indítványozta. Előadta többek között azt, hogy az elsőfokú adóhatósági határozat kiadmányozásának a késedelmét a KMB is elismerte, de a szabályt tévesen értelmezte. „A 60 nap elteltével az adóhatóságnak egyszerűen nincs joga a határozat kiadmányozására. Az eljárási hiba alapvetően kihatott az ügy érdemére” (Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítélet, Indokolás [16]).
- [11] A Kúria értelmezése szerint „[a]z adókülönbözlet megállapítása jogszerűen történt: [az] alperes határozatával a felperes jogszerűtlen adózoói magatartását korrigálta. [...] A közterhekhez való hozzájárulás tehát nem tekintendő az Art. VIII. fejezet szerinti jogkövetkezménynek, azzal összefüggésben az 5/2017. (III. 10.) AB határozatban foglaltak nem alkalmazhatók. Az adóhatóság kifejezett törvényi rendelkezés hiányában az Art. 128. § (1) bekezdés harmadik bekezdése szerinti határidő leteltét követően sincs elzárva attól, hogy utólagosan megállapítsa az adót” (Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítélet, Indokolás [32]).
- [12] A Kúria értelmezte a késedelmi pótlékot és az adóbírságot is az 5/2017. (III. 10.) AB határozatban (a továbbiakban: Abh1.) lefektetett elvek mentén haladva. Eszerint az Art. 165. §-ában szabályozott „késedelmi pótlék a közteherrel való késedelembe esés miatt terheli az adózókat. A pénzügyi teljesítések késedelme esetén a kamat/pótlék megfizetésének kötelezettsége általános jogelv. Mértéke, a jegybanki alapkamat kétszerese, azonos azzal, amit az adóhatóság köteles fizetni az Art. 37.§ (6) bekezdése alapján akkor, ha késedelmesen teljesíti az adózót megillető költségvetési támogatást. Az intézmény jellemzőinek alapján a Kúria nem észlelte azt a tartalmat, amit az AB határozat az érintett határozatban szankcióként értékelt. A Kúria még kiemeli, hogy a késedelmi pótlék kiszámításának jogszerűségét a felperes nem vitatta” (Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítélet, Indokolás [33]).
- [13] Az adóbírsággal összefüggésben a Kúria arra az álláspontra helyezkedett, hogy „[a]z adóbírság nem alkotmányos kötelezettségen, nem általános jogelveken, hanem kizárólag a jogalkotó azon elhatározásán nyugszik, hogy adóhiány esetén kerüljön sor adóbírság fizetésére. A Kúria az 5/2017. (III. 10.) AB határozat [indokolásának] [15] [bekezdésével] azonosan azt állapította meg, az adóhatóság számára a szankcióalkalmazás lehetőségének elenyészése nem »jogvesztés«, hanem pusztán egy addig fennálló lehetőség megszűnése. Az Art. 128. § (1) bekezdésében nevesített határidő esetén a határidő elteltét követően az adóhatóságnak nincs lehetősége szankciót alkalmazni, különben ezen határidők léte veszítené el az értelmét. Különösen irányadó ez a szabály, mivel az Art. pontos, naptári napban meghatározott végső határidőt állapít meg. Ebben az esetben a jogszabály erejénél fogva nincs lehetőség a határidő túllépésére. Az AB határozatban foglaltakat a Kúria kiegészíti azzal, hogy az Art. 2009. október 1. napjától lehetőséget ad az ügyintézési határidő meghosszabbítására, amire azonban a perbeli esetben nem került sor. Ennek következtében a Kúria nem vizsgálta az Art. 5/A. § (1) bekezdés

- a hatályos szabályozásban 5/A. § (1a) bekezdés – szerinti határidő hosszabbítás kapcsolatát az Art. 128. § (1) bekezdés szerinti határidővel” (Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítélet, Indokolás [34]).
- [14] Ezekre az érvekre tekintettel a Kúria az adóbírság körében megalapozottnak találta a felülvizsgálati kérelmet és hatályon kívül helyezte a jogerős ítéletet az adóhatósági határozatokra kiterjedően új eljárás lefolytatására való utasítás, illetve kötelezés nélkül. A felülvizsgálati kérelem ezt meghaladó részét elutasította és az elsőfokú ítélet hatályában fenntartotta.
- [15] 3. Az indítványozó által az alkotmányjogi panaszban előadottak szerint a Kúria ítélete és az ügyben hozott többi bírósági és adóhatósági döntés a következők miatt ellentétes az Alaptörvénnyel.
- [16] 3.1. Azáltal sérült az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésébe foglalt tisztességes hatósági eljáráshoz való jog, ahogyan a Kúria értelmezte az Art. 128. § (1) bekezdésének a tartalmát. Az Abh1. ugyanis arról rendelkezik, hogy a határozathozatali és szankcióalkalmazási határidő elmulasztásának ódiomát a mulasztó hatóságok, ne pedig az ügyfelek viseljék. Ennek a megállapításnak az érvényesülését egy alkotmányos követelmény biztosítja (Abh1., Rendelkező rész 2. pont, Indokolás [16]).
- [17] Az indítványozó az Abh1.-ből egyrészt azt a következtetést vonta le, hogy az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdéséből eredő alkotmányos követelmény az, hogy a jogszabályban meghatározott határidő leteltét követően nem szabható ki szankció, tehát a konkrét ügyben késedelmi pótlék sem számítható fel az indítványozó terhére. Másrészt az utólagos adómegállapításra indult eljárást határozat meghozatala nélkül kell lezárni a 60 napos határidő túllépése esetén. Az adóhatóságnak – a törvényi feltételek fennállása esetén – arra van jogszerű lehetősége, hogy újabb utólagos adómegállapítási eljárást indítson.
- [18] 3.2. Az indítványozó érvelése szerint az előbbiekkal ellentétes értelmezés esetén felmerül az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésének a sérelme is. Az Alkotmánybíróságnak ugyanis töretlen gyakorlata, hogy a normavilágosság sérelmével a jogbiztonság mint a jogállamiság egyik tartópillére sérül. Alkotmánybírósági határozatok idézését követően állította az indítványozó azt, hogy alaptörvény-ellenessé nyilvánítható az a szabály, amely értelmezhetetlen voltánál fogva teremt jogbizonytalanságot.
- [19] 3.3. Az indítványozó – indokai előadása nélkül – hivatkozott továbbá az Alaptörvény M) cikk (1) bekezdésére, az R) cikk (3) bekezdésén keresztül a Nemzeti hitvallás azon mondatára, amely szerint „[v]alljuk, hogy népuralom csak ott van, ahol az állam szolgálja polgárait, ügyeiket méltányosan, visszaélés és részrehajlás nélkül intézi,” valamint a XII. cikk (1) bekezdés első mondatára és a XV. cikk (2) bekezdésére.

## II.

- [20] 1. Az Alaptörvény érintett rendelkezései:

„N) cikk (1) Magyarország a kiegyensúlyozott, átlátható és fenntartható költségvetési gazdálkodás elvét érvényesíti.

[...]

(3) Az Alkotmánybíróság, a bíróságok, a helyi önkormányzatok és más állami szervek feladatuk ellátása során az (1) bekezdés szerinti elvet kötelesek tiszteletben tartani.”

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

„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.

[...]

(7) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.”

„XXX. cikk (1) Teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez.”

[21] 2. Az Art. irányadó szabályai 2017. december 31-ig:

„5/A. § (1) Adóügyekben – ha e törvény eltérően nem rendelkezik – az ügyintézési határidő 30 nap.

(1a) Az eljáró adóhatóság vezetője az ügyintézési határidőt – a 120. § (1), (3) és (4) bekezdése szerinti eljárásokban – annak letelte előtt kivételesen indokolt esetben egy alkalommal, legfeljebb 30 nappal meghosszabbíthatja. A határidő meghosszabbításáról rendelkező végzésben a határidő-hosszabbítás indokait kifejezetten meg kell jelölni.”

„87. § (1) Az adóhatóság az ellenőrzés célját

a) a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló (ideértve az egyszerűsített ellenőrzést is),

[...]

ellenőrzéssel valósítja meg.

(2) Ellenőrzéssel lezárt időszakot az (1) bekezdés a) pontjában meghatározott ellenőrzés teremt.”

„104. § (1) Az adóhatóság a megállapításait jegyzőkönyvbe foglalja. [...] Az ellenőrzés a jegyzőkönyv átadásával fejeződik be. Amennyiben a jegyzőkönyvet kézbesíteni kell, az ellenőrzés a postára adás napjával zárul.”

„105. § Az utólagos [...] adómegállapítás alapjául szolgáló tényállás megvalósulására vonatkozó ellenőrzés esetén az adóhatóság az ellenőrzés eredményétől függetlenül a megállapításokról határozatot hoz. [...]”

„120. § (1) A hatósági eljárás különösen a következőkre irányul:

[...]

c) az ellenőrzés során feltárt jogsértés és jogkövetkezménye megállapítására,

[...]

(4) Hivatalból indul különösen:

[...]

c) az ellenőrzés megállapításairól szóló határozat meghozatala érdekében lefolytatott hatósági eljárás.”

„128. § (1) Az adóhatóság utólag állapítja meg az ellenőrzés során feltárt adókülönbözetet. Törvény az adóhatóságot más esetekben is kötelezheti az adó megállapítására. A határozat meghozatalára nyitvaálló határidő utólagos adómegállapítás esetén 60 nap, a hatósági eljárás kezdő időpontjának a jegyzőkönyv, kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének napját kell tekinteni.”

„129. § (1) Az utólagos adómegállapítás során az adóhatóság határozattal

[...]

b) az adózót a terhére megállapított adókülönbözet és a jogkövetkezmények megfizetésére kötelezi [...]”

„164. § (1) Az adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni. [...]”

„165. § (1) Az adó késedelmes megfizetése esetén az esedékesség napjától, a költségvetési támogatásnak az esedékesség előtt történő igénybevétele esetén pedig az esedékesség napjáig késedelmi pótlékot kell fizetni.

(2) A késedelmi pótlék mértéke minden naptári nap után a felszámítás időpontjában érvényes jegybanki alapkamat kétszeresének 365-öd része. [...]

(3) Kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén az adóhiányt megállapító határozatban – hivatalból vagy kérelemre – az adó esedékességének, illetve a költségvetési támogatás igénybevétele napjánál az adóható-

ság későbbi időpontot is megállapíthat a pótlékfizetés kezdő napjaként. Az adóhiány késedelmi pótléka az eredeti esedékességtől az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv keltéig, de legfeljebb 3 évre számítható fel. [...]”

„166. § Nem kell késedelmi pótlékot fizetni arra az időszakra, amelyre az adózó a késedelmét igazolta. Igazolásnak csak akkor van helye, ha a késedelmet elháríthatatlan külső ok idézte elő.”

### III.

- [22] Az Alkotmánybíróság eljáró tanácsa az Abtv. 56. § (1)–(2) bekezdései alapján mindenekelőtt azt vizsgálta meg, hogy az alkotmányjogi panasz megfelel-e az indítványokkal szemben támasztott követelményeknek és a következőket állapította meg.
- [23] 1. Az alapügyben érintettként (felperesként) eljáró indítványozó megjelölte az Alkotmánybíróság hatáskörét megállapító rendelkezéseket és határidőn belül terjesztette elő indítványát a jogorvoslati jog kimerítését követően.
- [24] 2. Az alkotmányjogi panasz benyújtásának feltételei közé tartozik különösen az, hogy az indítványozó Alaptörvényben biztosított jog sérelmére hivatkozzon [Abtv. 27. § a) pont], valamint az, hogy határozott kérelmet adjon elő [Abtv. 52. § (1b) bekezdés].
- [25] Az indítványozó részben nem Alaptörvényben biztosított jog sérelmére hivatkozott. „Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény hatálybalépése után is fenntartotta korábbi értelmezését, mely szerint a jogbiztonság önmagában nem alapjog, így a B) cikk (1) bekezdésének a sérelmére alkotmányjogi panaszt csak kivételes esetben – a visszaható hatályú jogalkotás tilalma és a felkészülési idő hiánya esetén {lásd pl. 3268/2012. (X. 4.) AB végzés, Indokolás [14]–[17]; 3323/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [9]} – lehet alapítani” {lásd legutóbb: 4/2018. (IV. 27.) AB határozat, Indokolás [33]}. Az indítványozó kifogása egyik kivételes esetet sem foglalja magában. Az Alaptörvény R) cikk (3) bekezdése sem foglal magában Alaptörvényben biztosított jogot. Ez a szabály az Alaptörvény rendelkezéseinek az értelmezési tartományát jelöli ki az Alkotmánybíróság számára.
- [26] Emlékeztet az Alkotmánybíróság arra, hogy az indokolás hiánya az ügy érdemi elbírálásnak akadályát képezi {például: 3058/2016. (III. 22.) AB végzés, Indokolás [11]; 3229/2017. (X. 3.) AB végzés, Indokolás [10]}. Az Alaptörvény M) cikk (1) bekezdése, XII. cikk (1) bekezdés első mondata és XV. cikk (2) bekezdése sérelmére nézve indokolást nem adott elő az indítványozó.
- [27] A fentiek alapján az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése, R) cikk (3) bekezdése, M) cikk (1) bekezdése, XII. cikk (1) bekezdése és XV. cikk (2) bekezdése körében az alkotmányjogi panasz nem tesz eleget azoknak a törvényi feltételeknek, amelyek az Abtv. 27. § a) pontjában és 52. § (1b) bekezdés b) és e) pontjában találhatók.
- [28] 3. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése tekintetében az alkotmányjogi panasz megfelel a határozott kérelem követelményének, mert tartalmazza az Alaptörvényben biztosított jog sérelmének a lényegét, és indokolást arra nézve, hogy a sérelmezett bírói döntés az indítványozó szerint miért ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezésével, továbbá kifejezett kérelmet fogalmazott meg a támadott bírói döntés megsemmisítésére [Abtv. 52. § (1b) bekezdés b), e) és f) pont].
- [29] Az Abtv. 29. §-a értelmében az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés esetén fogadja be.
- [30] Az Abh1. Rendelkező rész 2. pontja, valamint az Abh1. és a 3353/2017. (XII. 22.) AB határozat (a továbbiakban: Abh2.) indokolása tükrében alapvető jelentőségű alkotmányjogi kérdés a jelen – adóbírságot joghatályosan nem tartalmazó – ügyben az, hogy az Art. 128. § (1) bekezdés harmadik mondata szerinti 60 napos határidő túllépésének melyek az alkotmányjogi jogkövetkezményei a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] szempontjából. E határidő túllépése esetén lehetősége van-e az adóhatóságnak határozatot hozni, és ha igen, abban az adózó terhére megállapíthatja-e az adókülönbözetet, valamint felszámíthatja-e a késedelmi pótlékot vagy sem? Figyelemmel arra, hogy ezeknek a kérdéseknek az eldöntésétől függ, hogy az indítványozó fellebbezési, kereseti és felülvizsgálati kérelmét elbíráló hatósági és bírósági döntések mennyiben állnak összhangban az Alaptörvénnyel, az indítványban előadott aggályok egyúttal a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség kételyét is felvetik.

- [31] 4. A fentiek alapján az Alkotmánybíróság az Abtv. 27. §-án alapuló alkotmányjogi panasz befogadása mellett döntött a 2018. július 12. napján tartott tanácsülésen. Az alkotmányjogi panasz érdemi elbírálhatóságát nem befolyásolja, hogy az Art. 2018. január 1-jétől hatálytalan, hiszen a jelen eljárás alapját képező hatósági és bírósági ügyben még az volt az alkalmazott jogszabály.

## IV.

- [32] Az alkotmányjogi panasz nem megalapozott.
- [33] 1. Az Alkotmánybíróságnak a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog tartalmát kellett kibontania az előtte fekvő ügyben abból a szempontból, hogy ezzel az alapjoggal összeegyeztethető-e az a bírói törvényértelmezés, amelynek eredménye az Art. 128. § (1) bekezdése szerinti határidőn túl hozott adóhatósági határozat hatályának a fenntartása azzal a következménnyel, hogy abból adóhiány és késedelmi pótlék fizetési kötelezettség származik. Hangsúlyozandó, hogy adóbírság a Kúria sérelmezett ítélete következtében nem terhelte az adózót, ezért az Alkotmánybíróság annak értelmezésére nézve nem tehetett megállapításokat az Abtv. 52. § (2) bekezdése alapján indítványhoz kötött eljárásában, jóllehet az adójogi jogkövetkezmények rendszerének áttekintése során szükséges volt kitérnie arra is. Ugyanez vonatkozik a mulasztási bírságra és az intézkedésekre azzal a különbséggel, hogy ezekről az adóhatóság határozata eleve nem rendelkezett.
- [34] Az Alkotmánybíróság az alábbiakban először áttekinti a tisztességes hatósági eljáráshoz való joggal kapcsolatos gyakorlatát és emlékeztet az Abh1., illetve az Abh2. tartalmára (Indokolás IV.2. pont), majd feltárja azt a törvényértelmezési kérdést, amelynek alkotmányos keretei képezik a jelen eljárás tárgyát (Indokolás IV.3. pont). Ezeket követően azt vizsgálja, hogy mi a funkciója az adóhatósági határozat meghozatalának (Indokolás IV.4. pont), majd pedig azt, hogy lehetősége van-e az adóhatóságnak a jogszerűtlenül meg nem fizetett adót (Indokolás IV.5. pont), valamint annak késedelmi pótlékát (Indokolás IV.6. pont) az adózóra terhelni a határozathozatali határidőt követően. Az Alkotmánybíróság foglalkozik azzal is, hogy a támadott ítélettel hatályában fenntartott adóigazgatási eljárást lezáró határozat sérti-e a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog alapjogilag egységként értékelt és védett minőségét (Indokolás IV.7. pont). Végül összefoglalja azt az értelmezési tartományt, amelynek keretei között a hatósági, illetve bírósági gyakorlat formálhatja az adóhatósági határozathozatalra és szankcionálásra vonatkozó élő jogot az Alaptörvény keretei között (Indokolás IV.8. pont).
- [35] 2. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése úgy szól, hogy „[m]indenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.”
- [36] 2.1. A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog tartalmával az Alkotmánybíróság már több döntésében foglalkozott. Ezek lényege az alábbiak szerint foglalható össze.
- [37] A 3223/2018. (VII. 2.) AB határozatban (a továbbiakban: Abh3.) rögzítette az Alkotmánybíróság, hogy a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] nem azonosítható a tisztességes bírósági eljáráshoz való joggal, amelyet az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése garantál. Az előbbi döntésben azt is megállapította a testület, hogy „[a] tisztességes hatósági eljárás követelménye egyetlen hatósági eljárásban sem sérülhet, jóllehet az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdéséből fakadó követelményrendszer eltérő lehet az egyes szakigazgatási eljárásokban, azok sajátosságaira tekintettel. Az Alaptörvényből levezethető követelményeknek tehát figyelemmel kell lenniük az egyes szakigazgatási eljárások speciális vonásaira” (Abh3., Indokolás [34]).
- [38] A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog tartalmaként az Alkotmánybíróság számos olyan részjogosítványra mutatott rá gyakorlatában, amelyek az ügyfelet helyezik középpontba, és amelyek érvényesítése a vizsgálati típusú hatósági eljárás alaki és anyagi hatékonyságát (gyorsaságát, szakszerűségét, törvényességét), összességében jognak alárendeltségét hivatottak szolgálni. E részjogosítványok a korlátozhatóság szempontjából az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése szerinti rezsim alá tartoznak. Ilyennek minősül például határozat közlése {6/2017. (III. 10.) AB határozat, Indokolás [37]–[39]} és a közlés módja {17/2015. (VI. 5.) AB határozat, Indokolás [109], megerősítette: 35/2015. (XII. 16.) AB határozat, Indokolás [27]}; a fegyveregyenlőség az olyan hatósági eljárásokban, amelyek ellenérdekű ügyfelek részvételével zajlanak {10/2017. (V. 5.) AB határozat, Indokolás [61]–[63]}; az iratbetekintéshez való jog (Abh3., Indokolás [36]). Az Alkotmánybíróság azt is megállapította már,

hogy „az eljárás megindulásáról való értesítés joga, valamint a bizonyítékok megismerésének joga a nyilatkozattételhez és a védekezéshez való jogon keresztül a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog értelmezési tartományához szükségképpen hozzátartozik” {3311/2018. (X. 16.) AB határozat, Indokolás [33]}.

- [39] Az Alkotmánybíróság legutóbbi releváns határozatában {3090/2019. (V. 7.) AB határozat, Indokolás [30]} azt is kimondta, hogy az egyes részjogosítványokból az előbbiek szerint építkező tisztességes hatósági eljáráshoz való jog tartalma másként is megragadható. Teljességre törekvő megközelítésben ez az alapjog ugyanis a hatóság jogi eljárásának egészére nézve jelent egy alapjogilag egységként értékelt és védett minőséget. Míg az alapjog részét képező jogosítványok az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése szerinti kritériumrendszerben igazolható módon korlátozhatók, addig a hatósági eljárásnak összességében szemlélve mindvégig tisztességesnek kell lennie. Utóbbi megközelítésben nincs helye a korlátozás igazolásának, mert már magának a *fair* minőségnek a megállapítása is mérlegelés eredménye.
- [40] 2.2. Az Abh1. alapját képező tényállás úgy foglалható össze, hogy a vízjogi fennmaradási engedély birtokában szennyező tevékenységet végző indítványozó által kibocsátott és a közcsatornába engedett szennyvíz sótartalma 2013 meghatározott munkanapjain meghaladta a kibocsátási határértéket, amire tekintettel az ellenőrzést végző Fővárosi Csatornázási Művek – a felszíni vizek minősége védelmének szabályairól szóló 220/2004. (VII. 21.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Fvr.) 33. § (1) bekezdése alapján – csatornabírság kiszabására tett javaslatot a feladat- és hatáskörrel rendelkező környezetvédelmi és természetvédelmi felügyelőségnek. A hatóság eljárása során nem tartotta be az Fvr. előbbi bekezdése szerinti határidőt, miszerint – az eljárás ideje alatt hatályos szabályozás szerint – a bírságot a tárgyévet követő év június 30-ig kell megállapítani és kiszabni. Az elsőfokú határozatot 2015. február 17-én hozták meg. A másodfokú hatóság az elsőfokú határozatot 2015. április 14-én helybenhagyta (lásd: Abh1., Indokolás [2]).
- [41] Az Abh2. alapját képező tényállás lényege alapjogi szempontból megegyezik az előzővel. A vízjogi üzemelési engedéllyel rendelkező kibocsátót az ellenőrző méréseket végző gazdasági társaság javaslata alapján csatornabírsággal sújtotta a hatóság 2014. július 28-án. Az Fvr. 33. § (1) bekezdése szerinti határidő azonban 2014. június 30-án letelt. A másodfokú határozat 2014. október 21. napján kelt (lásd: Abh2., Indokolás [2]–[3]).
- [42] E döntésekkel kapcsolatban emlékeztet az Alkotmánybíróság az Fvr. bírságot az eljárás érintő sajátosságára. A csatornabírságot megalapozó ellenőrzést nem a bírság kiszabására feladat- és hatáskörrel rendelkező hatóság végezte, hanem a szolgáltató, amelynek javaslata alapján járt el a hatóság. A hatóság eljárása tehát arra irányult, hogy határozattal állapítsa meg és szabja ki a csatornabírságot.
- [43] Az Abh1.-ben – az előbbi keretek között – azt rögzítette az Alkotmánybíróság, hogy „[a] tisztességes hatósági eljáráshoz való joghoz hozzátartozik annak biztosítása, hogy a közigazgatási hatóságok a rájuk vonatkozó határidőket betartsák, és a bíróságok e határidők be nem tartását ne az ügyfél terhére, hanem javára értékeljék. A jogalkotót illeti annak – jogpolitikai és praktikus szempontokat is figyelembe vevő – meghatározása, hogy egy adott közigazgatási határozat meghozatalára mennyi idő elegendő; ennek elbírálása nem alkotmányossági kérdés. Az viszont már alkotmányossági kérdés, hogy a jogalkalmazó szervek a jogalkotó által meghatározott kötelezettségeiket teljesítsék, és ne hozzanak meg olyan döntéseket, amelyekre a jogszabályok szövege szerint nincs lehetőségük. A tisztességes hatósági eljáráshoz való alaptörvényben biztosított jogból az következik, hogy a közigazgatási hatóságok számára a jogalkotó által meghatározott határozathozatali és szankcióalkalmazási határidő elmulasztásának ódiámát a mulasztó, jogszabályi kötelezettségüket határidőben nem teljesítő hatóságok, ne pedig az ügyfelek viseljék” (Abh1., Indokolás [16]).
- [44] Az idézett megállapítás érvényre juttatása érdekében a testület alkotmányos követelményt fűzött az Fvr. 33. § (1) bekezdéséhez. Eszerint „az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdéséből eredő alkotmányos követelmény, hogy az ott meghatározott határidő leteltét követően szankció nem szabható ki” (Abh1., Rendelkező rész 2. pont) Az Abh2. megerősítette az alkotmányos követelményt alátámasztó érvelést (Abh2., Indokolás [18]).
- [45] 2.3. A fentiekből egyrészt az következik az Alkotmánybíróság megállapítása szerint, hogy a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog annyiban különös jelentéstartalmat hordozhat az adóeljárásban mint a közigazgatási hatósági eljárás egyik szakosított változatában, amennyiben azt indokoltá teszik az adózás sajátosságai. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése nem teremt konkrét, számszerűsített határidőt vagy határnapot a hatósági döntésekre nézve, továbbá a törvényi határidő nem azonosítható mechanikusan az alapjog szerinti észszerű határidővel. Ehelyett az Alaptörvény elvi szinten szól az észszerű határidőn belüli ügyintézéshez való jogról,

amely a *fair* hatósági eljárás egyik Alaptörvényben nevesített részjogosítványát képezi. Ez azonban nem abszolút jog.

- [46] Másrészt arra szükséges rámutatnia az Alkotmánybíróságnak, hogy az Abh1. és az Abh2. alapját képező ügyekben a hatósági eljárás kifejezetten egy célra irányult: a szankcionálásra. A határozathozatal tehát funkcionálisan alárendelődött a bírságkiszabásnak. Azért született a fenti ügyekben határozat, hogy a közigazgatási bírságot joghatályosan megállapítsák a szennyezők terhére. A határozathozatal és a bírságkiszabás funkcionális kapcsolódása fejeződött ki az Abh1.-ben lefektetett alkotmányos követelmény, valamint az Abh1 és az Abh2. indokolása szövegezésében is. Míg az alkotmányos követelmény „csak” a határidőn túli szankcionálást tiltja, addig a döntések indokolása szerint a határozathozatal lehetősége „is” elvész a határidő lejártával. A kettő között az előbbi ügyek keretei között azonban tartalmilag nincs különbség a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog szempontjából. Azért nem lehet határidőn túl határozatot hozni, mert nincs lehetőség szankcionálni. Következésképpen a szankcionálás és a határozathozatal tilalmának a megkülönböztetése ezekben a hatósági ügyekben csupán formalitás, jóllehet más, itt nem tárgyalt összefüggésekben vizsgálva akár lényeges distinkcióvá is válhat.
- [47] Harmadrészt azt is ki kell emelnie az Alkotmánybíróságnak, hogy az Abh1. és az Abh2. a határidő túllépését nem úgy kezelte, mint az egyik részjogosítvány megsértését, amely akár igazolható is lehet az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésének megfelelően. A határidő elteltét követő szankcionálás a közigazgatási eljárást egészében és abszolút értelemben fosztotta meg a tisztességes minőségétől az Alkotmánybíróság megítélése szerint.
- [48] 2.4. Összegezve az eddigieket: az olyan határozathozatali határidő esetében, mint amely az Fvr. 33. § (1) bekezdésben szerepel, a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] nem teszi lehetővé a határidőn túli határozathozatalt a közigazgatási szankció kiszabása érdekében. A határidő elmulasztása nem úgy értékelendő, mint a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog egyik részjogosítványának a megsértése, hanem az alapjogilag egységként értékelt és védett közigazgatási eljárás minőségét kell megítélni az Alaptörvény tükrében. Az eljárás egésze minőségének mérlegeléséig több lépésben jutott el az Alkotmánybíróság az alábbiak szerint.
- [49] 3. Az Alkotmánybíróság feltárta azt a törvényértelmezési kérdést, amelynek alkotmányos kereteit meg kellett adnia a jelen ügyben. Az Art. irányadó rendelkezéseit az indokolás II.2. pontja (Indokolás [21]) tartalmazza.
- [50] 3.1. Előjáróban utalni kell arra, hogy a magyar adórendszer a vállalkozási tevékenységet végzők körében az önadózásra épül. Ez lényegében azt jelenti, hogy az adózó önként követi az adójogot, a saját terhére megállapítja, bevallja és megfizeti az adót. Az önadózás az adójog alkalmazásának hatékonynak tekintett megoldása, mert így nem kell minden adózó mellé hivatalnokot állítani. Az adóigazgatási eljárást azonban már az adóhatóság folytatja le, ehhez revizorokra és más adóhatósági munkatársakra, jogászokra van szükség. Ez a szakigazgatási eljárás az Art. értelmében átfogja az adóhatóság által végzett különböző ellenőrzéseket és a hatósági határozathozatalt is. A jogsértés jegyzőkönyvbe foglalt feltárással zárult ellenőrzési szakaszt a hivatalból indított hatósági eljárás követi, amelyben a határozat megszületik.
- [51] 3.2. Az alkotmányjogi panasz alapját képező adóügyben az adóhatóság a gazdasági társaságot mint adózót utólagos ellenőrzés alá vonta áfa adónemben. Ezt az ellenőrzést az Art. értelmében az eredményétől függetlenül határozattal kell lezárni. Tehát nem érhet véget az adóigazgatási eljárás azzal az eljárási cselekménnyel, hogy az adóhatóság a megállapításait jegyzőkönyvbe foglalja. Az adóhatóság ugyanis köteles hivatalból megindítani a hatósági eljárást, amely arra irányul, hogy az ellenőrzés megállapításairól szóló határozatot meghozza (Art. 104–105. §). Ugyanakkor az is a releváns szabályok közé tartozik, hogy a határozat meghozatalára nyitvaálló határidő utólagos adómegállapítás esetén 60 nap, amely a jegyzőkönyv átadásával, illetve kézbesítésével indul. A határozatban az adóhatóság kötelezi az adózót a terhére megállapított adókülönbözetre, azaz az adóhiány és a jogkövetkezmények megfizetésére (Art. 5/A. §., 128–129. §).
- [52] Az Art. tehát egyfelől azt írja elő, hogy az utólagos ellenőrzést minden esetben határozattal kell lezárni. Másfelől hangsúlyozandó a határidő jogi jellemzője: az Art. nem törvényi határnapot rögzít, mint az Fvr. 33. § (1) bekezdése, hanem 60 napos ügyintézési határidőt szab a határozathozatalra, amely egy alkalommal legfeljebb 30 nappal meghosszabbítható. Az alkotmányjogi panasz alapját képező hatósági eljárásban nem került sor a meghosszabbításra. Értelmezést igénylő jogkérdés a történeti tényállás alapján ebben a szakigazgatási eljárás-



ban az, hogy az ügyintézési határidő elteltét követően miként egyeztethető össze a határozathozatali kötelezettségre és a határidőn belüli döntésre vonatkozó törvényi szabály. Melyik szabálynak kell engednie a másik javára?

- [53] 3.3. Az Alkotmánybíróság hatáskörébe törvényértelmezési kérdések eldöntése nem tartozik alkotmányjogi panasz eljárásban. Ennek megfelelően az eljárási adójogszabály alapján felvetődő egyes jogkérdésekről sem határozhat. Az Alkotmánybíróság állandó gyakorlata szerint ugyanis „[a] jogszabályokat a bíróságok értelmezik, az Alkotmánybíróság csak az értelmezési tartomány alkotmányos kereteit jelölheti ki. Ez a jogkör azonban nem teremthet alapot arra, hogy minden olyan esetben beavatkozzon a bíróságok tevékenységébe, amikor olyan (állítólagos) jogszabálysértő jogalkalmazásra került sor, mely egyéb jogorvoslati eszközzel már nem orvosolható. Sem a jogállamiság elvont elve, sem a tisztességes eljárás alapjoga, sem a diszkrimináció tilalma nem teremthet alapot arra, hogy az Alkotmánybíróság a bírósági szervezet feletti »szuperbíróság« szerepébe lépjen, és hagyományos jogorvoslati fórumként járjon el” {lásd elsőként: 3325/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [14]; legutóbb: 3076/2019. (IV. 10.) AB végzés, Indokolás [18]}.
- [54] A jelen ügyben is irányadó az Alkotmánybíróság állandó gyakorlata, amelynek a részét képezik a következő megállapítások: „[a]z Alkotmánybíróság az Alaptörvény 24. cikkének (1) bekezdése alapján az Alaptörvény védelmének legfőbb szerve. A (2) bekezdés *d*) pontja értelmében alkotmányjogi panasz alapján felülvizsgálja a bírói döntésnek az Alaptörvénnyel való összhangját. Az alkotmányjogi panasz jellegének megfelelően a testület hatáskörébe a bírói döntéseknek kizárólag az alkotmányossági szempontú vizsgálata tartozik. Ebből következően az alkotmányjogi panasz nem tekinthető a bírósági szervezeten belül jogorvoslattal (már) nem támadható bírói határozatok által okozott valamennyi jogsérelem orvoslása eszközének [...]. Önmagukban azonban a rendes bíróságok által elkövetett vélt vagy valós jogszabálysértések nem adhatnak alapot alkotmányjogi panasznak” {lásd először: 3198/2013. (X. 22.) AB végzés, Indokolás [22]; legutóbb: 3073/2019. (IV. 10.) AB végzés, Indokolás [22]}.
- [55] A fentebb idézett állandó gyakorlatból az következik, hogy egy esetlegesen jogszabálysértő határozathozatali eljárás sem minősíthető automatikusan alaptörvény-ellenessé, mert a hatósági jogsértés nem feltétlenül meríti ki az alaptörvénysértést.
- [56] 3.4. Az előbbiek miatt az Alkotmánybíróság azt nem vizsgálhatta felül, hogy az indítványozó ügyében eljáró bíróságok a szakjogi (adó jogi) szabályoknak megfelelően döntöttek-e. Az azonban az Alkotmánybíróság feladat- és hatáskörébe tartozik az Abtv. 27. §-a szerinti eljárásában, hogy megállapítsa: a hatósági, illetve bírósági döntésben adott válasz fenntartható-e alapjogi olvasatban; jelen esetben összeegyeztethető-e a tisztességes hatósági eljáráshoz való joggal. Emiatt az Alkotmánybíróság azt az alkotmányossági kérdést vizsgálta meg a következő pontban, hogy hozható-e egyáltalán adóhatósági határozat az utólagos ellenőrzés megállapításairól az ügyintézési határidőt követően az Alaptörvény tükrében.
- [57] Az értelmezési keret helyes kijelölése érdekében az Alkotmánybíróságnak figyelemmel kellett lennie az Alaptörvény zártságának és ellentmondás-mentességének az elvére. Emiatt a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog tartalmán túl sorra kellett vennie az Alaptörvény azon rendelkezéseit, amelyek alapvetően befolyásolják az alkotmányos értelmezés terjedelmét. Nem adható olyan érvelés, amely ugyan illeszkedik az Alaptörvény egyik, indítványban felhívott szabályához, ám sérti a másikat. Az Alaptörvény rendelkezéseinek a jelentésartalma egymásra tekintettel tárható fel oly módon, hogy minden alkotmányossági kérdés következetesen megválaszolhatóvá váljon. Az egyes alapjogok által oltalmazott védelmi kör meghatározása, valamint az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése szerinti alapjog-korlátozási teszt lefolytatása is ennek az elvnek a folyamata.
- [58] A jelen ügyben az indítvány tükrében a szükségesség-arányosság vizsgálatának nem volt helye. Azt kellett vizsgálni, hogy a vitatott törvényértelmezés a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog egészként értékelt minőségét sérti-e. Ehhez azonban meg kellett vizsgálni az adóhatósági határozat funkcióját és tartalmát.
- [59] 4. Az Alkotmánybíróság beazonosította az adóhatósági határozat meghozatalának a funkcióját és levonta az abból származó következtetéseket.
- [60] 4.1. Az Art. szerint az utólagos ellenőrzés eredményéről akkor is köteles határozatot hozni az adóhatóság, ha nem tárt fel jogsértést. Amennyiben azt állapítja meg, hogy az adózó jogszerűtlenül teljesítette önadózási kötelezettségét, utólagos adómegállapítást végez, amely arra irányul, hogy az ellenőrzés során feltárt jogsértést,

adókülönbözetet és jogkövetkezményeit megállapítsa az adózó terhére. A határozathozatalra irányuló eljárás mindkét esetben hivatalból indul. Akkor sem függ az adózó kérelmétől, amikor az ellenőrzés eredménye arra vezet, hogy az adózó jogszerűen teljesítette önadózási kötelezettségét. Az utólagos ellenőrzés lényeges joghatása, hogy ellenőrzéssel lezárt időszakot teremt, ami azt jelenti, hogy – az ismételt ellenőrzés kivételétől eltekintve – adóhatósági ellenőrzés többször nem érintheti az utólagos ellenőrzéssel lefedett időszakot és adónevet. Az ellenőrzés többi típusa nem váltja ezt ki. Ahhoz, hogy az előbbi joghatás beálljon, hatósági határozatot kell hozni az adózó adóügyében, mert az adózó számára jogot vagy kötelezettséget megállapítani kizárólag hatósági határozattal lehet [Art. 87. § (1)–(2) bekezdés, 104–105. §, 115. §, 120. §, 178. § 6. pont].

- [61] Azt is szükséges figyelembe venni, hogy az idő múlását a jog szinte kivétel nélkül kezeli az elévülés intézményesítésével. A függő jogi helyzetek felszámolásával kapcsolatos elévülési szabályok a jogbiztonságot szolgálják éppúgy a büntetőjogban [lásd: 13/2017. (VI. 19.) AB határozat, Indokolás [48]], mint az adójogban. Az adójogban is különbség van az anyagi és a végrehajtási természetű elévülés között. Az adójogi elévülés mindkét típusát az Art. szabályozza. Az adótartozás végrehajtásához való jog elévülése a jelen ügy tárgya szempontjából nem volt releváns.
- [62] Az anyagi jogi elévülés az adójogban vonatkozik az adó megállapítására, valamint a költségvetési támogatás igénylésére és a túlfizetés visszaigénylésére [Art. 164. § (1) bekezdés]. A túlfizetés visszaigénylésének az elévülése kapcsán az Alkotmánybíróság már foglalkozott az adójog anyagi jogi elévülésével és a következőket állapította meg támaszkodván az Alkotmány hatálya alatt született döntésekre.
- [63] „Az Alkotmánybíróság az indítványozó által is hivatkozott 435/B/2006. AB határozatában – hivatkozva az 54/1992. (X. 29.) AB határozatra – megerősítette, hogy a követelések elévülésének törvényi szabályozása nem áll ellentétben egyetlen alkotmányos rendelkezéssel vagy alkotmányos elvvel sem, illetve közvetlen értékelhető összefüggés nem állapítható meg. Az [alkotmánybírósági] határozat szerint nagyfokú a törvényhozó szabadsága a tekintetben, hogy az alanyi jog érvényesíthetőségének időkorlátját (elévülés) milyen általános és különös törvényi szabályokba foglalja. Rámutatott arra is, hogy az elévülési idő letelte kettős következménnyel jár: nemcsak az esetleges adótúlfizetés visszaigényléséhez való jog évül el, hanem megszűnik az adóhatóságnak az a joga is, hogy az adókötelezettségek teljesítését ellenőrizze, jogszabálysértés esetén a bevallani elmulasztott adót, a jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatást megállapítsa. Mindemellet az adójogviszony mindkét alanyának érdeke, de a jogbiztonság szempontjából is fontos követelmény, hogy ne maradjanak fenn sokáig rendezetlen jogviszonyok. (ABH 2007, 1976, 1977–1978.)” {3091/2015. (V. 19.) AB határozat, Indokolás [20]}. Ehhez azt is hozzátette még az Alkotmánybíróság, hogy „[a]z elévülési idő egyaránt vonatkozik az adózóra és az adóhatóságra is, vagyis az adóhatóság követelése is ugyanezen időtartam alatt évülnek el, és szűnnek meg ezáltal” {3091/2015. (V. 19.) AB határozat, Indokolás [25]}.
- [64] Az adó megállapításához való jog elévülése tehát az anyagi jogokra és kötelezettségekre vonatkozik. Kezdő időpontját az Art. pontosan meghatározza. Időtartama 5 év [Art. 164. § (1) bekezdés]. Ez az elévülés megfosztja az adóhatóságot attól a lehetőségtől, hogy gyakorolja feladat- és hatáskörét. Elévülési időn túl az adóhatóság nem minősítheti az adózó önadózását. Azt sem állapíthatja meg, hogy az adózó jogszerűen járt el. Lényeges emlékeztetni arra, hogy az önadózás az adózónak nem joga, hanem kötelezettsége. Ezért az adó megállapításához való jog elévülése valójában annak az eljárási cselekménynek szab időbeli korlátot, hogy az adóhatóság – élve feladat- és hatáskörével – akár kedvező, akár kedvezőtlen megállapítást tegyen az adózó javára, vagy terhére. Jogszerűtlen adózói magatartás esetében ez határolja be időben azt a kockázatot, ameddig az adózónak tartania kell az adóhatóság fellépésétől.
- [65] 4.2. Az Európa Tanács Miniszteri Bizottsága 1991-ben elfogadott 1. számú ajánlása [Recommendation No. R (91) 1; a továbbiakban: Ajánlás] a közigazgatási szankciók körében összefoglalta azokat az elvárásokat, amelyeket az európai jogállamokkal szemben támaszthatónak tekintett a részes felek közigazgatási jogának az egységesítése céljából. A preambulumban kifejezte, hogy a közigazgatás jelentékeny hatalmat képes gyakorolni az ügyfelek felett a szankcióalkalmazás útján. Ezért figyelembe vették az Ajánlás tartalmának a kialakításakor, hogy jogi garanciákat szükséges telepíteni a közigazgatási szankciók alkalmazása mellé.
- [66] Az Ajánlás nyolc elvet fektetett le. Ezek közül az ötödik úgy szól, hogy mindegyik eljárásban, amelyben helye lehet közigazgatási szankció személyrel szembeni alkalmazásának, eljárást befejező határozatot kell hozni. A preambulumban és az ötödik alapelv alapján az állapítható meg, hogy az eljárást befejező határozat meghozatala egyfelől garanciális jelentőséggel rendelkezik, másfelől a közigazgatási szankciókkal szembeni védelem minimális szintjéhez is hozzátartozik.

- [67] 4.3. Az Alkotmánybíróság röviden áttekintette a kapcsolódó alkotmányos értékkel (a jogállamiság részét képező jogbiztonsággal) és a vonatkozó alapjogokkal (a bírósághoz fordulás jogával és a jogorvoslathoz való joggal) összefüggésben folytatott gyakorlatát is.
- [68] Az Alkotmánybíróságnak következetes a gyakorlata a tekintetben, hogy a jogállamiságnak [Alaptörvény B) cikk (1) bekezdés] nélkülözhetetlen eleme a jogbiztonság. „A jogbiztonság az állam – és elsősorban a jogalkotó – kötelességévé teszi annak biztosítását, hogy a jog egésze, részterületei és az egyes jogszabályok is világosak, és egyértelműek legyenek. Működésüket tekintve kiszámíthatónak és előreláthatónak kell lenniük a norma címetjei számára. A jogbiztonság nem csupán az egyes normák egyértelműségét követeli meg, de az egyes jogintézmények működésének kiszámíthatóságát is” [lásd az Alaptörvény hatálybalépését követően először: 31/2012. (VI. 29.) AB határozat, Indokolás [25]; egyik legutóbbi döntés: 3024/2019. (II. 4.) AB határozat, Indokolás [41]].
- [69] A tisztességes bírósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] egyik részjogosítványa a bírósághoz fordulás joga. Egyik legutóbbi döntésében az Alkotmánybíróság ezzel kapcsolatban azt rögzítette, hogy „a bírósághoz fordulás jogának van egy sajátos vetülete, mégpedig az a rész, amelyik a közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálatára vonatkozó törvényi szabályok alkotmányossági felülvizsgálatakor érvényesül. Ezek szerint annak érdekében, hogy a közigazgatási bíráskodás ne csak formálisan létezzen, hanem érdemben működjön, a tisztességes bírósági eljárás részelemeként a törvényalkotónak olyan szabályokat szükséges lefektetnie, amelyek lehetővé teszik többek között azt, hogy az alperesként eljáró közigazgatási szerv mérlegelését a bíróság felülbírálja a jogszerűség szempontjából. E követelmény egyfelől arra vezethető vissza, hogy az alperes joghoz kötött, azaz köteles az anyagi és eljárási jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően eljárni, másfelől a közigazgatási bíróság feladat- és hatáskörébe tartozik az alperesi határozat jogszerűségéről dönteni a kereseti kérelem keretei között. A közigazgatási ügyben ítélező bíró eljárása fogalmilag akkor lehet *fair* és méltányos, ha nincs kötve az alperes döntéséhez. Ekkor érvényesül valójában a felperest megillető bírósághoz fordulás joga, ezen keresztül valósul meg a közigazgatás működésének jog alá rendelése” [17/2018. (X. 10.) AB határozat, Indokolás [43]].
- [70] Az Alkotmánybíróság legutóbbi átfogó döntésében összefoglalta a jogorvoslathoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés] tartalmát. Ezek szerint „[a]z Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése alanyi jogot keletkeztet a jogorvoslat igénybevételére mindenki számára, aki a döntés folytán jogát vagy jogos érdekét sértve érzi. A jogalkotó a különböző eljárásokra irányadó törvényi szabályozásokban határozza meg az igénybe vehető jogorvoslati lehetőségeket és azok igénybevételének a módját [22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [95]], azonban a jogorvoslathoz való jog tekintetében az Alkotmánybíróság gyakorlata számos követelményt határozott meg, amelynek meg kell felelnie a jogorvoslati rendszernek. E követelmények vonatkozásában az Alkotmánybíróság gyakorlata az Alkotmány alatt és az Alaptörvény hatályba lépését követően is következetes volt. A jogorvoslat egyik elemeként az érdemi, ügydöntő döntések tekintetében a más szervhez vagy ugyanazon szervezeten belüli magasabb fórumhoz fordulás lehetőségének biztosítását rögzítette [35/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [16]], melyhez a közigazgatási döntések vonatkozásában társult a bírói út rendelkezésre állásának követelménye is.
- [71] További elemként határozta meg az Alkotmánybíróság a jogorvoslati fórum abbéli képességét, hogy a sérelmezett döntést felülvizsgálja, és a sérelem fennállása esetén a döntés megváltoztatása vagy megsemmisítése (hatályon kívül helyezése) révén a sérelmet a döntésre visszaható módon orvosolja. Minden jogorvoslat lényegi, immanens eleme a jogorvoslás lehetősége, vagyis a jogorvoslat fogalmilag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát [3020/2018. (I. 26.) AB határozat, Indokolás [37], 35/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [16]]. [...]
- [72] A jogorvoslat ténylegességének követelménye, vagyis az, hogy a jogorvoslati fórum képes legyen a jogsérelem orvoslására, két elemet foglal magában: egyrészt, hogy a jogorvoslati fórumrendszer igénybevételét nem gátolja jogszabályi előírások, másrészt, hogy milyen a jogorvoslat terjedelme, azaz teljes körűsége, illetve korlátozottsága [2/2013. (I. 23.) AB határozat, Indokolás [35], [37], 22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [82]]. Feltétlen követelmény, hogy az eljáró fórum az eljárási szabályok által meghatározott keretek között a jogorvoslati eljárást lefolytassa és a jogorvoslati kérelemben írtakat a jogszabályban foglaltak szerint érdemben megvizsgálja [9/2017. (IV. 18.) AB határozat, Indokolás [21]]” [14/2018. (IX. 27.) AB határozat, Indokolás [16], [18]].
- [73] 4.4. A jogbiztonság szempontjából a határozathozatalra irányuló hatósági eljárásnak kettős olvasata van a jelen ügyben. Egyfelől az adózók számára az szolgálja a kiszámíthatóságot és az előre láthatóságot, ha a jogszabály-

ban lefektetett ügyintézési határidőt az adóhatóság betartja. Az anyagi jogi elévülés azonban minden esetben felszámolja a függő jogi helyzetet. Másfelől az utólagos ellenőrzés, amely ellenőrzéssel lezárt időszakot teremt, kiszámítható működéséhez ugyanennyire szükség van arra is, hogy az adóigazgatási eljárást határozattal fejezzék be, mert ez rögzíti az adóhatóság megállapításait. Az első fokon hozott adóhatósági határozattal szemben az adózó gyakorolhatja a jogorvoslathoz való jogát és a bírósághoz fordulás jogát is. Ezek igénybevétele útján nyerhet orvoslást a jogsértő hatósági döntés.

- [74] Az eddigiek tükrében az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az utólagos ellenőrzésről hozott adóhatósági határozat több funkciót szolgál egyszerre. Ezek közül az egyik valóban lehet az, hogy adójogi szankciót szabjanak ki az adózó terhére, de ez sem nem feltétlen, sem nem kizárólagos, sem nem elsődleges célja a határozathozatalnak. Csupán a határozat egyik lehetséges tartalma. Ok-okozati összefüggés nem a szankcionálás és a határozathozatal között, hanem az utólagos ellenőrzés és a határozathozatal között áll fenn adóügyekben. A határozat meghozatala együtt jár az ellenőrzéssel lezárt időszak keletkeztetésével, valamint a bírósághoz fordulás jogának és a jogorvoslathoz való jognak a megnyílásával. Ezzel szemben az Abh1. és az Abh2. alapját képező közigazgatási eljárásban a szankcionálás érdekében hoztak határozatot határidőn túl.
- [75] 4.5. Ezekre figyelemmel az Abh1.-ből és az Abh2.-ből nem lehet levonni azt a következtetést, hogy határidőn túl akkor sem határozhat adóügyben az adóhatóság, ha nem szankcionál. Éppen ellenkezőleg: az Ajánlás ötödik elvéből, a jogállamiság alkotmányos értékéből, a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogból, a bírósághoz fordulás jogából és a jogorvoslathoz való jogból sokkal inkább az következik összességében értékelve ezek releváns tartalmát, hogy egy olyan adóigazgatási eljárást, amelyben az adózó önadózását minősítik, határozattal zárjon le az adóhatóság. A többfunkciós adóhatósági határozat okán a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] – az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével, valamint a XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdéseivel együtt értelmezve – nem zárja ki az ügyintézési határidőt követő határozathozatalt az elévülésig.
- [76] 5. A fentiek értelmében az Art. 128. § (1) bekezdése szerinti ügyintézési határidőt követően, az elévülési időn belül hozható adóhatósági határozat az utólagos ellenőrzés lezárása érdekében az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése sérelme nélkül. További kérdés, hogy mi lehet ennek a határozatnak a tartalma. Megállapítható-e benne az adózó terhére a jogellenesen meg nem fizetett adókülönbözet?
- [77] 5.1. A válasz kidolgozása során az Alkotmánybíróság elemezte az adójogi norma szerkezetét.
- [78] Az anyagi adójogi norma hagyományos megközelítésben három szerkezeti egységből áll: a hipotézisből, a diszpozícióból és a szankcióból. A hipotézis tartalmazza az adótényállást, ami azoknak a személyi és tárgyi feltételeknek az összessége, amelyek megvalósulása az adójogi főkötelezettség (anyagi fizetési kötelezettség) keletkezéséhez szükséges.
- [79] Amennyiben teljesül az adótényállás, az adójogi norma diszpozíciójában előírt magatartást kell tanúsítani. A szóban forgó diszpozíció kvantifikált módon juttatja kifejezésre a jogalkotó akaratát: meghatározott összegű adót kell fizetni. Ha ennek a kötelezettségnek a teljesítését megsértik a címzettek, adójogi szankciók alkalmazására nyílik lehetőség. Az adójogi norma lényeges szerkezeti sajátossága tehát az, hogy az adófizetési kötelezettség nem minősül szankciónak normatánilag értelmezve.
- [80] 5.2. Az Alaptörvény N) cikk (1) bekezdése fekteti le a költségvetési gazdálkodás alapelveit. Eszerint „Magyarország a kiegyensúlyozott, átlátható és fenntartható költségvetési gazdálkodás elvét érvényesíti.” Ezeket az elveket többek között az Alkotmánybíróság és a bíróságok is kötelesek tiszteletben tartani feladatuk ellátása során [Alaptörvény N) cikk (3) bekezdés]. Az állami költségvetés bevételi oldalát alapvetően a közteherviselési kötelezettség alapján teljesített adóbevételek biztosítják.
- [81] A közteherviselési kötelezettség az alapvető kötelezettségek egyike, az Alaptörvény Szabadság és felelősség című részében található. E kötelezettség érvényesülése hiányában fenntarthatatlanná válna a demokratikus jogállam működése, mert nem állnának rendelkezésre a szükséges anyagi erőforrások a közfeladatok ellátásához. Ezért rendelkezik úgy az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése, hogy „[t]eherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően *mindenki* hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez.”
- [82] Ezzel az alapvető kötelezettséggel kapcsolatban azt állapította már meg az Alkotmánybíróság, hogy „[a]z Alaptörvény a XXX. cikkben nem hivatkozik már a jövedelmi és vagyoni viszonyokra (mint az Alkotmány 70/I. §-a),

ezeket a fogalmakat a teherbíró képesség, illetve a gazdaságban való részvétel kifejezései váltják fel. A közteherviselési szabálynak ezzel a változásával a korábbi Alkotmányhoz képest a jövedelmi, vagyoni viszonyoknak való megfeleléstől távolodás, de az arányosság követelményének fennmaradása látszik. A teherbíró képesség tekintetében az egyén teherbíró képessége és a gazdálkodó szervezeteké külön megítélés tárgyát kell képezze, utóbbiak esetében a teherviselő képesség szélesebb alapokon nyugszik, hiszen a gazdasági teherbírást egy minimumszintjének fennállása – az egyéni teherviselési képesség esetleges hiányával ellentétben – a gazdálkodási tevékenység végzése folytán vélelmezhető, mértéke ugyanakkor esetenként változó lehet” [először: 3149/2013. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [64]; legutóbb: 8/2019. (III. 22.) AB határozat, Indokolás [39]]. Ehhez azt tette még hozzá a testület, hogy a XXX. cikk (1) bekezdéséből következik: „a jogalkotó széles mérlegelési szabadsággal rendelkezik a tekintetben, milyen alanyi körre milyen típusú és mértékű adót vet ki. Az egyetlen alkotmányos korlát, hogy a teherbíró képességet, illetve a gazdaságban való részvétel mértékét figyelembe kell vennie, vagyis nem lehetetlenítheti el anyagilag az adózót” [először: 3047/2016. (III. 22.) AB határozat, Indokolás [38]; legutóbb: 3090/2019. (V. 7.) AB határozat, Indokolás [37]].

- [83] A jogállami keretek között érvényesülő általános, egyenlő és arányos közteherviselési kötelezettség folytán senki sem köteles arra, hogy több adót fizessen annál, mint amennyi a törvényből következik, de mindenki köteles arra, hogy annyi adót megfizessen, amennyi a törvényből következik. A közteherviselés elve ugyanis ezt is megköveteli. A mindenkit terhelő felelősség alól az önadózást megsértő adózók sem bújhatnak ki, különben az adóterheket a jogkövetőkre csoportosítanák át.
- [84] 5.3. Az Alkotmánybíróság az előbbiek alapján hangsúlyozza, hogy az adófizetési kötelezettség nem sorolható az adójogi szankciók közé. Tehát az utólagos adómegállapítás során feltárt azon áfa különbözet, amelyet az adóalany (az indítványozó gazdasági társaság) elmulasztott önadózás során jogszerűen teljesíteni, sem szankció, hanem az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdésében rögzített közteherviselési kötelezettség egyik rész-eleme.
- [85] Ezekből a megállapításokból az a következtetés adódik, hogy önmagában az Art. szerinti ügyintézési határidő elmulasztása nem vezet az adóhiányt előíró adóhatósági határozat meghozatalának a kizártságához. Ez azért van így, mert
- az Art. 128. § (1) bekezdésében szabályozott időtartam nem konkrét határnapot, hanem ügyintézési határidőt rögzít;
  - az adóhiány megfizetése része az Alaptörvényből következő közteherviselési kötelezettség teljesítésének és érdemi sajátosságok jelentkeznek;
  - mind az adójog normában;
  - mind az adóigazgatási eljárás alapügyben alkalmazott változatában.
- [86] 5.4. A fenti négy pontban felsorolt eltérések alapvetően befolyásolják az értelmezési tartomány alkotmányos terjedelmét az Alkotmánybíróság szerint. Ilyen körülmények között nem sérti az Alaptörvényt, ha az adóhatóság annak ellenére gyakorolja határozathozatalra irányuló feladat- és hatáskörét, hogy az aktust nem hozta meg határidőn belül. Az adó megállapításához való jog elévülésével azonban végleg elenyészik a határozathozatal lehetősége.
- [87] 6. Az Alkotmánybíróságnak arról is határoznia kellett, hogy a késedelmi pótlék felszámítható-e az adózó terhére az ügyintézési határidőt követően hozott határozatban.
- [88] 6.1. Az Alkotmánybíróság először röviden áttekintette a közigazgatási szankciókra vonatkozó általános ismereteket.
- [89] A közigazgatási szankciókat különböző szempontok alapján eltérő csoportokba sorolja a hazai szakirodalom.
- [90] Közös jellemzőjük, hogy törvényi szintű szabályozáson vagy felhatalmazáson alapulnak, ebben az értelemben tehát ágazati jelleggel rendelkeznek. A szankció tételezett céljától függően megkülönböztetjük a reparatív (helyreállító) és a represszív (megtorló) szankciókat, jóllehet egy szankció egyszerre akár több cél elérésére is szolgálhat. Előbbi rendeltetése a megsértett jogrend helyreállítása. Utóbbi a jövőbeli jogsértésektől való elrettentésre, a prevencióra törekszik. Objektív szankcióknak azokat tartják, amelyek vétkességre tekintet nélkül kiszabhatók. Ezzel szemben szubjektív az, amelyik a tudatállapottól függ, azaz megköveteli a szándékosságot vagy a gondatlanságot. A szabálysértési büntetések például ide tartoznak. A közigazgatási szankciók azonban

a legtöbb esetben objektív jellegűek, mint amilyen az Abh1.-ben és Abh2.-ben vizsgált csatornabírság is. Ezek közé tartozik továbbá az a nem adójogi késedelmi pótlék is, amely a közigazgatási hatósági eljárásokban megállapított pénzfizetési kötelezettségekre, többek között a versenyfelügyeleti bírságra épül rá úgy, hogy a határozatban kiszabott bírság megfizetésére nyitva álló határidőt követően kerül felszámításra {13/2015. (V. 14.) AB határozat, Indokolás [11]–[12], [77]–[78]}. Az ilyen típusú szankciók jellemzően arra hivatottak, hogy a közigazgatási jog normatartalma érvényre jusson.

- [91] 6.2. Az Alkotmánybíróság felvázolta az adójogi szankciók rendszerét. Ahogyan az indokolás IV.5. pontjában (Indokolás [76] és köv.) megállapította, az adó nem szankció.
- [92] Az Art. VIII. fejezete a Jogkövetkezmények címet viseli. Ez az Art. tárgyi hatálya alá tartozó mindegyik közteherre egyaránt vonatkozik. Az eljárási kódex öt adójogi jogkövetkezményt nevesít, amelyek közül az ún. intézkedések – mint például az áru lefoglalása és az üzlet lezárása – csak tág értelemben tartoznak az adójogi szankciók közé, mert ezek – ellentétben a másik négy jogintézménnyel – nem pénzfizetési kötelezettségben öltenek testet. Szűk értelemben az önellenőrzési és a késedelmi pótlék, valamint az adóbírság és a mulasztási bírság sorolandó az adójogi jogkövetkezmények csoportjába.
- [93] Az önellenőrzési pótlék az önellenőrzés jogkövetkezménye, amely jogszerűen teljesítve kizárja a többi szankció alkalmazását az adózóval szemben (Art. 169. §). A késedelmi pótlék és a két bírság azonban halmozódhat. Ezt azt jelenti, hogy ha a törvényi és történeti tényállási feltételek fennállnak, akár mindegyik alkalmazható egyszerre. A kumuláció magyarázata arra vezethető vissza, hogy a különböző adókötelezettségek megsértéséhez eltérő okból kapcsolnak joghátrányt. A késedelmi pótlék, amelyről részletesebben a következő pont szól, az adó késedelmes megfizetését kompenzálja. Az adóbírság az anyagi adójogi főkötelezettség megsértését torolja meg. A mulasztási bírság az egyes eljárási adókötelezettség – mint például a bejelentés és az iratmegőrzés – megsértéséhez fűz hátrányos pénzbeli jogkövetkezményt.
- [94] A két bírság kimentési standardja az, hogy „az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt-e el” [Art. 171. § (1) bekezdés, 172. § (21) bekezdés]. Emiatt a bírságok szubjektív szankciók. Mindkettő represszív célokat szolgál.
- [95] 6.3. A késedelmi pótléknak megfelelő jogintézmény a fejlett adójoggal rendelkező nyugati államok bevett megoldása arra, hogy megfelelően kezeljék azt a gazdasági törvényszerűséget, miszerint a pénz használatának ára van, ami a kamatban jelentkezik.
- [96] A késedelmesen teljesítő adózó a költségvetésnek járó forrást használja saját céljaira. A késedelem időszakában – egy fikcióval élve – olyan helyzetben van, mintha az állam az adónak megfelelő pénzüsszeget kölcsönadta volna számára. Az adóhiány megfizetésével az adózó csupán a kölcsön tőkerészét szolgáltatja. Ahhoz, hogy ne szerezzen jogszerűtlen adózói magatartásával előnyt azokhoz az adózókhoz képest, akik esedékességig teljesítették adókötelezettségüket, és hogy a pénzügyi egyensúly az állam-adózó viszonyában helyreálljon, a késedelmi pótléket is meg kell fizetnie. A késedelmi pótlék valójában a kamat funkcióját hordozza, amivel kapcsolatban megjegyzendő, hogy fordított irányba is működik: a költségvetési támogatás, az adó-visszatérítés és visszaigénylés határidőn túli kiutalása esetén pontosan ennyivel többet köteles fizetni az állam a jogosult javára [Art. 37. § (6) bekezdés].
- [97] Az Art. értelmében az adó késedelmes megfizetése esetén az esedékesség napjától késedelmi pótléket kell fizetni. A naptári napokra számítandó késedelmi pótlék mértéke a jegybanki alapkamat kétszerese. Ez az adójogi jogkövetkezmény objektív természetű, hiszen a kimentési ok úgy szól, hogy nem kell késedelmi pótléket fizetni arra az időszakra, amelyre az adózó a késedelmét igazolta és igazolásnak csak akkor van helye, ha a késedelmet elháríthatatlan külső ok idézte elő. Hangsúlyozandó, hogy az adóhiány késedelmi pótléka az eredeti esedékességtől az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv keltéig, de legfeljebb 3 évre számítható fel [Art. 165. § (1)–(3) bekezdés, 166. §].
- [98] Ezek alapján arra mutat rá az Alkotmánybíróság, hogy a késedelmi pótlék felszámítása hozza olyan helyzetbe az esedékességen túl fizető adózót, mintha időben fizetett volna. A piaci kölcsönkamat színvonalához igazodó késedelmi pótlék joghatása tehát nem több annál, mint hogy reparál, azaz helyreállítja az eredeti állapotot. A piaci kölcsönkamat az alapkamatra épülve árazza be az adós nemteljesítési kockázatát, illetve a pénz használatának az értékét.
- [99] A késedelmi pótlék felszámítása tehát ahhoz az eredményhez vezet gazdasági hatását tekintve, mintha az adózó jogszerűen az esedékességig fizetett volna. Ez azzal a megszorítással igaz, hogy az adóhiány késedelmi

pótlékát méltányosan kezeli a jogalkotó. Legfeljebb három évre lehet felszámítani, szemben az ötéves elévülési időszakokkal. Fontos része a szabályozásnak az is, hogy a jegyzőkönyv lezárását követő időmúlás nem teszi terhesebbé a kamat összegét, mert legfeljebb a jegyzőkönyv keltéig lehet azt felszámítani. A jegyzőkönyv megelőzi a határozathozatalt. Ezért a határozathozatal időtartama sem ügyintézési határidőn belül, sem azon túl nem növeli a késedelmi pótlék összegét. Az alapügyben is pontosan ez történt. 2011. április 21-től (az áfa eredeti esedékességét követő naptól) 2014. április 19-ig terjedő időszakra számított fel késedelmi pótlékot az adóhatóság, jóllehet az elsőfokú határozat 2015. május 11-én kelt. Figyelemmel a felszámítás maximált időtartamára és a késedelmes adófizetés kockázati felárára, a késedelmi pótlék mértéke nem tekinthető olyanoknak, mint amely elszakad a piaci kölcsönkamattól.

- [100] Ezek alapján az Alkotmánybíróság megállapította, hogy a késedelmi pótlékon felüli terhek kiszabása jelenti a szankcionálást az adójogban alapjogi szempontból. Arra is rá kell azonban mutatni, hogy a késedelmi pótlék is ilyené válhat, amennyiben a mértéke represszív jelleget ölt, jóllehet az Art. fenti szabályainak az elemzése alapján ez nem volt megállapítható.
- [101] 6.4. Összességében rögzítendő: a késedelmi pótlék eltérő jogi jellemzőkkel rendelkezik a bírságokhoz képest az alapügyben alkalmazott jogszabályi környezetben. Erre vezethető vissza az adójogi jogkövetkezmények halmozódásának a lehetősége. A pótlék és a bírság közti elnevezésbeli különbség tehát tartalmi eltérést fejez ki a magyar adójogban, ami kihat a törvényértelmezés mozgásterének alkotmányos megítélésére. Az Alaptörvény Abh1.-ben és az Abh2.-ben kibontott tartalma nem zárja ki azt a törvényértelmezést, miszerint az Art. 128. § (1) bekezdése szerinti ügyintézési határidőn túl hozott határozatban késedelmi pótlék felszámítható az adózó terhére. Ez ugyanis nem tekinthető olyan szankciónak, amelyet a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog önmagában a határidő be nem tartása miatt tilalmaz.
- [102] 7. Ezeket a lépéseket követően az Alkotmánybíróság azzal a kérdéssel foglalkozott, hogy az ügyintézési határidő elmulasztása mely esetben fosztja meg a hatósági eljárást mint egészet a tisztességes minőségétől.
- [103] 7.1. Az Alkotmánybíróság ismét utal arra, hogy a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése] a korlátozhatóság szempontjából kettős természetű alapjog. Mint egész: nem korlátozható, hiszen már maga is az összes jogilag releváns körülmény együttes mérlegelésének az eredménye. Mint részekből felépülő eljárás: egyes elemeiben korlátozható a szükségesség-arányosság kritériumrendszerében.
- [104] Jelen alkotmányjogi panasz egyetlen elemre épült. Nevezetesen arra, hogy a határidő eltelte tisztességtelenné tette az adóigazgatási eljárás egészét. Ezért az Alkotmánybíróság ezt bírálta el az eddigiekben. Arra azonban szükséges rámutatni, hogy az ügyintézési határidő elmulasztása más, a tisztességes hatósági eljárás alapjogilag értékelhető sérelmének az okozásával együtt járva alkalmas lehet arra, hogy összességében értékelve lerontsa az eljárás minőségét.
- [105] A közigazgatás törvényessége felett őrködő bíróság ezért az eljárási szabályok – mint például a kereseti és felülvizsgálati kérelemhez kötöttség – keretei között köteles vizsgálni azt, hogy a határidőt követő időszakban bekövetkezett-e olyan változás az adózót érintő jogi és ténybeli körülményekben, amelyek miatt sérelmesebb számára az adójogi szankció határidőt követő megállapítása, mint a határidőn belüli lett volna. Így különösen azt szükséges vizsgálnia, hogy lehetetlenné vált-e vagy jelentősen elnehezült-e az adózó számára a nyilatkozattételhez és a védekezéshez való jog gyakorlása az adóhatóság működési körében bekövetkező okokra visszavezethető módon. Ezek ugyanis olyan sérelmek lehetnek, amelyeket megfelelően értékelnie kell a hatóságnak és a bíróságnak. Ezek sérelmével megvalósuló szankciókiszabás tisztességtelenné teheti az adóigazgatási eljárás egészét, ami igazolhatatlan. A közigazgatási bíróság felelőssége, hogy a közigazgatási perek szabályai szerint orvosolja a hatósági jogsértéseket.
- [106] Ezek tükrében hangsúlyozza az Alkotmánybíróság, hogy a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog alapjogilag egységként értékelt és védett minőségének a megóvása nem önmagában azon múlik, hogy hány nap telt el az ügyintézési határidőt követően, hanem azon, hogy mekkora a határozathozatali határidő elmulasztásával okozott járulékos adózói jogsérelem mértéke, ami ügynként azonosítandó be. Ugyanakkor az általánosságban megállapítható, hogy minél hosszabb idő telik el a határidőt követően, annál nagyobb a valószínűsége annak, hogy jelentősnek értékelendő jogsérelem áll elő az adózó oldalán, amit összességében el kell ismernie a határozatot hozó adóhatóságnak és a közigazgatási perekre vonatkozó szabályok szerint kontrollálnia kell a közigazgatási bíróságnak.

- [107] 7.2. A szakjogági élő jognak harmóniában kell állnia az Alaptörvénnyel, amelynek tartalmát az Alkotmánybíróság bontja ki hatásköreinek gyakorlása során. A testület rámutat arra, hogy a fentiek szerinti alapjogi tartalom ott hatol be az adójogi értelmezésbe, ahol lehetőség van különös méltánylást érdemlő okból mérsékelni vagy elengedni az adójogi szankciót. Erre tere van a törvényértelmezésnek a késedelmi pótléknál és mindkét bíróságnál is [Art. 165. § (3) bekezdés első mondata, valamint 171. § (1) bekezdés és 172. § (21) bekezdés utolsó mondatai]. Nyilvánvalóan különös méltánylást érdemlő ok, ha az adóhatóság az ügyintézési határidő elhúzásával terheli az adózót. Ezáltal válik összeegyeztethetővé az alapjogi oldalról támasztott követelmény a hatóság és a bíróság törvényhez kötött értelmezésével. Ez tehát az a méltányos szakjogi értelmezés, amely közelebb visz az Alaptörvényhez, de attól el nem választ azáltal, hogy a hatóságok vagy a bíróságok a törvényhozás terepére tévednének. Mindez egyenesen következik az Alaptörvény 28. cikkében megfogalmazott szabályból, miszerint „[a] bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik.”
- [108] Az Alkotmánybíróság arra is rávilágít, hogy a hatósági döntéseket felülvizsgáló közigazgatási bíróságok nem kötelesek az alapjogi dogmatikát és terminológiát használni határozataik szövegezésekor. Ugyanis a szakjogágak fogalomkészlete szerint ítéleznek. Döntéseiket azonban úgy kell megfogalmazniuk, hogy tartalmuk lefordítható legyen az alkotmányjog nyelvére. Ha olyan jogszabályt alkalmaznak, amely valamely alapjog gyakorlását behatárolja, akkor a jogszabály engedte értelmezési mozgástér keretein belül az érintett alapjog értelmezését ahhoz kell igazítaniuk, amit megengednek az alapjog-korlátozási tesztek. Felismerhetőnek kell lennie, hogy a bíróság határozatában értő módon felfigyelt az alapjogi összefüggésekre, és amikor tartalmat adott a perben alkalmazandó jognak, akkor döntése indokolásában kifejezte az alapjogilag értékelendő mérlegelési szempontokat. Amint azt már az előző pontban megállapította az Alkotmánybíróság: a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog tartalmának a megtartása annak a bíróságnak a felelőssége, amelyik a közigazgatási perben felülvizsgálja a közigazgatási eljárás jogszerűségét.
- [109] 7.3. Az Alkotmánybíróság ezek szerint tekintette át a Kúria támadott ítéletét és azt állapította meg, hogy a sérelmezett döntés egyértelműen eleget tett az előbbi elvárásoknak. A jelen határozat indokolása I.2.4. pontjában (Indokolás [10]–[14]) idézett ítélet szövegezéséből kétség kívül felismerhető, hogy a Kúria azonosította az alapjogi problémát és elemezte, hogy az Abh1.-ben megfogalmazott érvelés mit jelent az előtte folyamatban lévő adóperben. Az adójog és a jog általános ismervei alapján világosan kifejezte döntésében, hogy értelmezése szerint miért hozható adóhatósági határozat az Art. 128. § (1) bekezdése sérelme ellenére, és miért kötelezhető az adózó az adóhiány és a késedelmi pótlék megfizetésére. A tisztességes hatósági eljáráshoz való joghoz való igazodás jegyében hatályon kívül helyezte az adózó terhére megállapított adóbírságot. Felülvizsgálati eljárását behatárolta, hogy az adózó a késedelmi pótlék jogszerűségét külön nem vitatta. Az Alkotmánybíróság pedig azt vizsgálta felül az Abtv. 27. §-a alapján, hogy az adójog kúriai értelmezése az alkotmányjogilag megengedett mozgástéren belül maradt-e és eltérő érveléssel, ám azonos következtetéssel arra a megállapításra jutott, hogy a törvénykezés összhangban áll a tisztességes hatósági eljáráshoz való joggal.
- [110] 8. Mindezek alapján az Alkotmánybíróság megállapította: nem okozza az indítványban felhívott tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] sérelmét a jelen ügyben az a hatósági és bírósági törvényértelmezés, amely önadózással teljesítendő anyagi jogi adókötelezettség megsértése esetében a határozathozatali határidőn túl is lehetővé teszi a hivatalból indult adóigazgatási eljárás hatósági határozattal, elévülési időn belül való lezárását úgy, hogy abban az adóhatóság adóhiány és reparációs célból késedelmi pótlék fizetésére kötelezi az adózót.
- [111] Mindazonáltal összességében tisztességtelenné teheti az adóhatósági eljárást az adójogi szankció határozathozatali határidő elteltét követő kiszabása, ha az más sérelmekkel együtt járva terhesebb helyzetbe hozza az adózót annál, mint amilyenben a határidőben született döntés esetében lett volna.
- [112] A támadott kúriai ítéletről nem volt megállapítható az indítvány alapján, hogy teret engedett volna az alkotmányos értelmezési tartományon túlterjeszkedő adóhatósági törvényértelmezésnek. Éppen ellenkezőleg: közelebb vitt ahhoz, mert keretek közé szorította az adójogi szankció alkalmazását az adóbírságra vonatkozó megállapítás hatályon kívül helyezésével. Emiatt az Alkotmánybíróság – az Abtv. 50. § (1) bekezdése alapján tanácsban eljárva – a rendelkező rész szerint döntött.



## V.

[113] Az Alkotmánybíróság az Abtv. 44. § (1) bekezdés második mondata alapján elrendelte e határozatának közzétételét a Magyar Közlönyben.

Budapest, 2019. május 21.

*Dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó s. k.,*  
tanácsvezető,  
előadó alkotmánybíró

*Dr. Dienes-Oehm Egon s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Horváth Attila s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Stumpf István s. k.,*  
alkotmánybíró

*Dr. Szalay Péter s. k.,*  
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/282/2018.  
Közzétéve a Magyar Közlöny 2019. évi 92. számában.

