

A MAGYAR KÖZTÁRSASÁG NEVÉBEN!

Az Alkotmánybíróság jogszabály alkotmányellenességének utólagos vizsgálatára és jogszabály nemzetközi szerződésbe ütközésének vizsgálatára irányuló indítványok tárgyában — *dr. Bihari Mihály, dr. Kiss László, dr. Lenkovics Barnabás és dr. Stumpf István* alkotmánybírók párhuzamos indokolásával — meghozta a következő

h a t á r o z a t o t:

1. Az Alkotmánybíróság megállapítja, hogy az „egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról” szóló 2010. évi XC. törvény 8-12. §-a és 133. §-a alkotmányellenes, ezért ezeket a rendelkezéseket a hatálybalépésükre – 2010. október 1-jére – visszaható hatállyal megsemmisíti.
2. Az Alkotmánybíróság az „egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról” szóló 2010. évi XC. törvény 9. § (2) bekezdésének a 2000. évi LXVI. törvénnyel kihirdetett, a fizetett éves szabadságról szóló, a Nemzetközi Munkaügyi Konferencia 1970. évi 54. ülészakán elfogadott 132. számú Egyezmény 11. cikkébe, mint nemzetközi szerződésbe ütközésének vizsgálatára irányuló indítványt elutasítja.
3. Az Alkotmánybíróság az „egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról” szóló 2010. évi XC. törvény 9. §-ának a 2009. évi VI. törvénnyel kihirdetett, Módosított Európai Szociális Karta 4. cikkébe ütközésének vizsgálatára irányuló indítványt visszautasítja.

Az Alkotmánybíróság ezt a határozatát a Magyar Közlönyben közzéteszi.

I n d o k o l á s

I.

1. Az Alkotmánybírósághoz számos indítvány érkezett, amelyben az indítványozók az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvény (a továbbiakban: Törvény) II. Fejezete, valamint 133. §-a alkotmányellenességének vizsgálatát kezdeményezték.

Az Alkotmánybíróság az indítványokat az Alkotmánybíróság ideiglenes ügyrendjéről és annak közzétételéről szóló, többször módosított és egységes szerkezetbe foglalt 2/2009. (I. 12.) Tü. határozat (ABK 2009. január, 3., a továbbiakban: Ügyrend) alapján egyesítette és egy eljárásban, tartalmuk szerint bírálta el. Az indítványok lényege a következőképpen foglalható össze:

1.1. A kifogásolt rendelkezések (a Törvény 8-12. §-a) a magánszemélyek egyes jövedelmeinek különadójára vonatkozó szabályokat tartalmazzák, mely szerint a Törvény által meghatározott foglalkoztatotti körnek a jogviszonyuk megszűnésével kapcsolatban juttatott bevétel kétfélmillió forintot meghaladó része után 98 %-os különadót kell fizetnie. A különadóra vonatkozó szabályokat a 2010. január 1-jétől megszerzett jövedelmekre, vagyis a Törvény hatályba lépését, 2010. október 1-jét megelőzően juttatott jövedelmekre is alkalmazni kell (133. §).

A már kifizetett összegekre vonatkozó különadót 2010. október 31-ig kell megfizetni [11. § (5) bekezdése].

Az indítványozók álláspontja szerint a kifogásolt rendelkezések ellentétesek a jogbiztonság [Alkotmány 2. § (1) bekezdése] elvével, mert a Törvény a kihirdetését megelőző időre állapít meg kötelezettséget, amelynek következtében a jogalanyok magatartásukat nem tudják a jog előírásaihoz igazítani. Az indítványozók a Törvény 8-12. §-a és 133. §-a megsemmisítését kérték.

1.2. Az indítványozók kifejtették, hogy a köztisztviselői jogviszonyban álló munkavállalók jogviszonyának megszűnése esetén törvény szabályozza a köztisztviselőt megillető juttatásokat, így azok nem tekinthetők jó erkölcsbe ütköző jövedelemnek; ezért az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésébe ütközik a különadó alapjára vonatkozó szabály [Törvény 9. § (2) bekezdése]. A különadó nem felel meg az arányos közteherviselés [Alkotmány 70/I. § (1) bekezdése] elvének sem, mert a Törvény szerinti egységes 98 %-os adóelvonás független attól, hogy a jövedelem milyen mértékben haladja meg a kétmillió forintot. Nem veszi figyelembe továbbá a szabályozás azt sem, hogy az illető foglalkoztatása során milyen javadalmazásban részült, milyen vagyoni viszonyokkal rendelkezik. A különadó alapját meghatározó 9. § (2) bekezdése nem felel meg az Alkotmány 70/I. §-ában foglalt követelményeknek azért sem, mert az adó eszközt nem az adó alkotmányi rendeltetésének, a közfeladatok ellátása anyagi alapjainak megteremtésére, illetve gazdaságpolitikai preferenciák érvényesítésére használja.

A 98 %-os elvonás az indítványozók véleménye szerint a tulajdonjog [Alkotmány 13. § (1) bekezdése] aránytalan mértékű, túlzott korlátozását is jelenti, mert akár teljes egészében elvonhatja a már megszerzett tulajdont; a tulajdonjogot csak a szükségesség és arányosság követelményének megtartásával, a közérdek pontos megjelölésével lehetne korlátozni. Hivatkoznak a szerzett jogok védelmének sérelmére is, mert a különadó különbözetet a már levont közterheken túl utólag is meg kell fizetni. A közterhek átminősítésének következtében az indítványozók szerint csökken a szolgálati idő és a nyugdíj alapjául szolgáló kereset, melynek eredményeként sérülnek a szerzett jogok.

Érvelésük szerint a közszférából való távozással összefüggésben jogszabály alapján, vagy a rendeltetésszerű joggyakorlás keretei között kötött szerződés alapján járó, már kifizetett, illetőleg a jövőben fizetendő összegekre vonatkozó jogszabályi és szerződéses kötelezettségek olyan szerzett jogot keletkeztetnek, amelyre kiterjed az Alkotmány 2. § (1) bekezdéséből következő alkotmányos védelem.

1.3. Az indítványozók szerint a jogalkotó csak olyan jövedelmeket adóztat, amelyek közvetlen vagy közvetett módon az államtól származnak, nem tartozik azonban a különadó hatálya alá a versenyszférában keletkezett jövedelem. Ez sérti a köztulajdon és magántulajdon egyenlő védelmének elvét, a gazdasági verseny szabadságát [Alkotmány 9. § (1)-(2) bekezdése], valamint az állami tulajdonban álló vállalatok és gazdálkodó szervezetek felelős önálló gazdálkodásának elvét (Alkotmány 11. §).

Az indítványozók álláspontja szerint a kifogásolt rendelkezések a közszférában dolgozók hátrányos megkülönböztetését is eredményezik, mert a Törvény 9. § (1) bekezdésében foglalt különadó nem vonatkozik a versenyszféra alkalmazottaira, valamint egyes választott tisztségviselőkre. A hátrányos megkülönböztetés a jövedelemvesztés mellett a nyugdíj megállapításánál is kedvezőtlenebb helyzetet eredményez a közszférában dolgozók számára. A Törvény 9. § (1) bekezdésében szabályozott különadó fizetésére köteles foglalkoztatotti kör meghatározása az indítványozók véleménye szerint a Munka Törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. törvény (a továbbiakban: Mt.) hatálya alá tartozó, állami tulajdonban álló vállalatoknál dolgozó munkavállalókkal szemben diszkriminatív, mert az Mt. hatálya alá tartozó, de nem állami tulajdonú vállalatoknál dolgozók esetén a megszerzett jövedelem után

kevesebb adót kell fizetni.

1.4. A Törvény 9. § (2) bekezdése — a szabadság megváltása címén kifizetett összeg különadó alapjába történő beszámítása miatt — sérti az Alkotmány 70/B. § (4) bekezdésében foglalt fizetett szabadságra vonatkozó jogosultságot, mert a különadó megfizetésének eredményeként a ki nem vett szabadság pénzbeni megváltására a valóságban nem kerül sor. Mivel a szabadság megváltása címén kifizetett összegről szintén törvény rendelkezik, ezért az indítványozók szerint az sem tekinthető jó erkölcsbe ütköző jövedelemnek. A Törvény szabályai az indítványozók érvelése szerint sértik a végzett munkához kapcsolódó jövedelemhez való jogot, mert majdnem teljes egészében olyan jövedelmet vonnak el, amely a munkában töltött időhöz és a végzett munka mennyiségéhez kapcsolódik. Ily módon a munkavégzés alóli mentesítés idejére járó összeg adóval történő elvonása sérti a munkához való jogot.

1.5. Az indítványozók álláspontja szerint a Törvény 9. § (1) bekezdésében foglalt szabályokból nem lehet teljes bizonyossággal megállapítani, hogy kik tartoznak a különadó fizetésére köteles foglalkoztatotti körbe, ugyanis nem egyértelmű, mely szervezeteket kell érteni a működési támogatásban részesített más jogi személyek alatt.

Véleményük szerint a Törvény 9. § (2)-(4) bekezdései és 12. §-a alapján nem lehet meghatározni a különadó alapját sem, mert az adóalap kiszámításához szükséges „rendszeres járandóság” fogalmát a Törvény nem taxatíve, hanem csak példálódzó felsorolással definiálja. További jogbizonytalanságot [Alkotmány 2. § (1) bekezdése] okoz az indítványozók szerint annak az értelmezési kérdésnek az eldöntése, hogy a kétmillió forint bevételt bevételenként külön-külön, vagy valamennyi bevétel teljes összegét figyelembe véve kell vizsgálni.

1.6. Az indítványozó érdekképviselői szervezet hivatkozik arra is, hogy a különadó az Európai Szociális Karta ama szabályába ütközik, amely a méltányos díjazáshoz való jog biztosításának a kötelezettségét (4. cikk) írja elő.

1.7. Az indítványozó országgyűlési képviselő az Alkotmánybíróságról szóló 1989. évi XXXII. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 1. § c) pontja és 44. §-a alapján a Törvény 9. § (2) bekezdése nemzetközi szerződésbe ütközésének vizsgálatát kezdeményezte.

Az országgyűlési képviselő álláspontja szerint a Törvény 9. § (2) bekezdésében a szabadság megváltása címén kifizetett összegnek a különadó alapjába történő beszámítása ellentétes a 2000. évi LXVI. törvénnyel kihirdetett, a fizetett éves szabadságról szóló, a Nemzetközi Munkaügyi Konferencia 1970. évi 54. ülészakán elfogadott 132. számú Egyezmény 11. cikkével, amely rögzíti, hogy a munkaviszony megszűnése esetén biztosítani kell a letöltött szolgálati idő után járó, ki nem vett fizetett szabadságot vagy szabadságmegváltást. A 98 %-os különadó megfizetésének eredményeként azonban az indítványozó szerint a ki nem vett szabadság pénzbeni megváltását szinte teljes egészében elvonja az állam, amellyel a Törvény kiüresíti a hivatkozott nemzetközi szerződésben biztosított, ki nem adott szabadság megváltásához való jogot.

2. Több indítványozó szerint a kifogásolt rendelkezések sértik a szociális biztonsághoz való jogot, mert csökkentik a társadalombiztosítási szolgálati időbe beszámítható adózott jövedelmet, ily módon a szolgálati időt is, amelynek alapján a nyugdíj összege megállapításra kerül.

Véleményük szerint az Alkotmány 70/E. §-ának sérelme az önhibán kívül bekövetkezett munkanélküliség kapcsán is fennáll, mert a munkavállalót megillető juttatások nem tölthetik

be azt a szerepüket, amelyeket például a munkanélkülivé válás esetére rendelt a jogalkotó (például a fizetett időtartam biztosítása új munkahely keresésére).

Álláspontjuk szerint a Törvény 9. §-ának, 10. §-ának és 12. §-ának a rendelkezései sértik a család és az anyák alkotmányos védelmének elvét [Alkotmány 15. §, 66. § (2) bekezdés], ugyanis — gyakorlati példával illusztrálva — a munkaviszony megszűnése esetén az anyák részére kifizetett jövedelem jelentős része a különadó hatálya alá esik: a gyermek hároméves kora előtt az anya munkaviszonya nem szüntethető meg rendes felmondással. Ha a munkáltató mégis megszünteti — pl. átszervezés miatt —, köteles a védett időre járó minden, a munkaszerződés alapján járó juttatás egyösszegű megfizetésére, így az anyának kifizetett összeg jelentős része a különadó hatálya alá esik.

Van olyan beadvány, amelyben az Alkotmány 54. § (1) bekezdése és 70/A. §-a sérelmére is hivatkoznak.

Egy indítványozó hivatkozik az Alkotmány 11. §-ának sérelmére, mert szerinte sérül a gazdálkodó szervezetek felelős önálló gazdálkodásának elve.

3. Több indítványozó felvetette, hogy az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése az Alkotmány más szabályaival [2. § (1) bekezdése, 70/A. § (1) bekezdése] áll ellentétben.

II.

1. Az Alkotmány érintett szabályai szerint:

„2. § (1) A Magyar Köztársaság független, demokratikus jogállam. (...)

9. § (1) Magyarország gazdasága olyan piacgazdaság, amelyben a köztulajdon és a magántulajdon egyenjogú és egyenlő védelemben részesül.

(2) A Magyar Köztársaság elismeri és támogatja a vállalkozás jogát és a gazdasági verseny szabadságát. (...)

11. § Az állam tulajdonában álló vállalatok és gazdálkodó szervezetek a törvényben meghatározott módon és felelősséggel önállóan gazdálkodnak. (...)13. § (1) A Magyar Köztársaság biztosítja a tulajdonhoz való jogot.

(2) Tulajdont kisajátítani csak kivételesen és közérdekből, törvényben szabályozott esetekben és módon, teljes, feltétlen és azonnali kártalanítás mellett lehet. (...)

15. § A Magyar Köztársaság védi a házasság és a család intézményét. (...)

54. § (1) A Magyar Köztársaságban minden embernek veleszületett joga van az élethez és az emberi méltósághoz, amelyektől senkit nem lehet önkényesen megfosztani. (...)

66. § (...)

(2) A Magyar Köztársaságban az anyáknak a gyermek születése előtt és után külön rendelkezések szerint támogatást és védelmet kell nyújtani (...).

70/A. § (1) A Magyar Köztársaság biztosítja a területén tartózkodó minden személy számára az emberi, illetve az állampolgári jogokat, bármely megkülönböztetés, nevezetesen faj, szín, nem, nyelv, vallás, politikai vagy más vélemény, nemzeti vagy társadalmi származás, vagyoni, születési vagy egyéb helyzet szerinti különbségtétel nélkül. (...)

70/B. § (...) A Magyar Köztársaságban mindenkinek joga van a munkához, a munka és a foglalkozás szabad megválasztásához.

(2) Az egyenlő munkáért mindenkinek, bármilyen megkülönböztetés nélkül, egyenlő bérhez van joga. (...)

70/E. § (1) A Magyar Köztársaság állampolgárainak joguk van a szociális biztonsághoz; öregség, betegség, rokkantság, özvegység, árvaság és önhibájukon kívül bekövetkezett munkanélküliség esetén a megélhetésükhöz szükséges ellátásra jogosultak. (...)

70/I. § (1) Minden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni.

(2) A közterhek viselésére szolgáló forrásokból, valamint az állami vagyonnal gazdálkodó, illetve az állam többségi tulajdonában vagy irányítása alatt álló szervezetek részéről jó erkölcsbe ütköző módon juttatott jövedelmek tekintetében törvény, az adott adóévtől kezdődően, külön mértékű kötelezettséget állapíthat meg.”

2. A Törvény támadott rendelkezései az alábbiak szerint szólnak:

„A magánszemély egyes jövedelmeinek különadója

8. § (1) A 9. § rendelkezései szerint meghatározott magánszemély az e fejezetben előírt adóalap után különadót fizet. A különadó a központi költségvetést illeti meg.

(2) Az e fejezetben nem szabályozott kérdésekben az Art. rendelkezései az irányadók.

9. § (1) Különadó fizetésére köteles az a költségvetési szervnél, állami, önkormányzati, közalapítványi forrásból alapított, fenntartott vagy működési támogatásban részesített más jogi személynél foglalkoztatott magánszemély, aki munkavégzésre irányuló jogviszonya alapján, továbbá aki a takarékos állami gazdálkodásról és a költségvetési felelősségről szóló 2008. évi LXXV. törvény vagy a köztulajdonban álló gazdasági társaságok takarékosabb működéséről szóló 2009. évi CXXII. törvény szerinti munkavégzésre irányuló jogviszonyban a (2) bekezdésben foglalt különadó alapnak minősülő bevételt szerez.

(2) A különadó alapjának minősül az (1) bekezdésben említett jogviszony megszűnésével összefüggésben pénzben kifizetett, vagy bármely más formában juttatott (bármely esetben a továbbiakban: kifizetett) bevételből – ide nem értve a jogviszony megszűnésének évében esedékes szabadság megváltása címén kifizetett bevételt, a jogviszony megszűnésekor a magánszemélyt megillető jubileumi jutalmat, illetve a felmentési (felmondási) időnek a munkavégzési kötelezettséggel járó részére kifizetendő munkabér, illetmény összegét, továbbá a szerződéses katonák leszerelési segélyét, de ideértve a Munka Törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. törvény (a továbbiakban: Mt.) 3. § (6) bekezdése alapján megállapodás szerint kikötött ellenérték címén kifizetett bevételt – a rendszeres járandóságok 60 napra számított összegét meghaladó rész, a (3)-(4) bekezdésben foglaltak figyelembevételével.

(3) A (2) bekezdésben foglaltaktól eltérően nem minősül a különadó alapjának a (2) bekezdés szerinti bevétel kétmillió forintot meg nem haladó része.

(4) A (2) bekezdésben foglaltaktól eltérően a különadó alapjának minősül a (2) bekezdés szerinti bevételnek a rendszeres járandóságok 60 napra számított összegét meg nem haladó részéből a kétmillió forint feletti összeg.

(5) A különadó alapját jogviszonyonként külön-külön kell megállapítani. A különadó alapja független attól, hogy a bevétel kifizetése egy vagy több adóévben történik. Ha a bevétel megszerzése több részletben történik, azt kell feltételezni, hogy a magánszemély először a különadó-alapot nem képező adóköteles jövedelmet szerzi meg. A nem pénzben kifizetett bevételt a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 3. § 9. pontjának megfelelő alkalmazásával kell megállapítani.

10. § A különadó mértéke a 9. § (2) és (4) bekezdése szerinti adóalapnak a 98 százaléka.

11. § (1) A kifizető a magánszemélyt terhelő adót forrásadóként a kifizetéskor állapítja meg, vonja le, elkülönítve igazolja, az Art. 31. §-ának (2) bekezdése szerinti bevallásban vallja be, és ezen bevallás benyújtására előírt határidőig fizeti meg.

(2) Amennyiben a kifizető a magánszemélyt terhelő adót bármely okból nem vonta le, a le nem vont adót a magánszemély fizeti meg a kifizetést követő hónap 12. napjáig.

(3) A különadó alapjának 9. § szerint meghatározott összegét

a) az Szja tv. rendelkezéseinek alkalmazásában a jövedelem kiszámításánál nem kell figyelembe venni, azonban a kifizetés évére vonatkozó személyi jövedelemadó-bevallásban elkülönítve be kell vallani, és be kell számítani az Szja tv. 3. §-ának 75. pontja szerinti éves összes jövedelem megállapításánál;

b) a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló törvény alkalmazásában nem kell járulékalapnak tekinteni.

(4) A különadó alapja után a kifizető az egészségügyi hozzájárulásról szóló törvény rendelkezései szerint 27 százalékos mértékű egészségügyi hozzájárulást fizet.

(5) Amennyiben a különadó alapjául szolgáló bevételnek, vagy egy részének kifizetése e fejezet hatálybalépését megelőzően történt meg, az (1)-(2) bekezdések rendelkezéseitől eltérően

a) a kifizető

aa) a (3) bekezdésben foglaltak figyelembevételével helyesbíti a magánszemélyt terhelő személyi jövedelemadó-előleget, járulékokat (magánnyugdíjpénztári tagdíjat), valamint az általa fizetendő társadalombiztosítási járulékot azzal, hogy a magánszemélyt terhelő, a kifizetéskor megállapított (levont) személyi jövedelemadó-előleg, járulékok (magánnyugdíjpénztári tagdíj) és a megfelelő helyesbített összegek különbözete a magánszemélytől levont különadó-előlegnek, a kifizető által bevallott társadalombiztosítási járulék egészségügyi hozzájárulásnak minősül;

ab) az e fejezet hatálybalépése napjának hónapjában keletkezett kötelezettségek bevallására nyitva álló határidőig az aa) alpontnak megfelelően – a különadó-alapot, a különadó-előlegnek, illetve egészségügyi hozzájárulásnak minősülő összeget e hónap kötelezettségeként feltüntetve – köteles bevallásának benyújtására, illetve a már benyújtott bevallásának módosítására;

ac) a magánszemélynek az ab) alpontban említett határidőig helyesbített adó- és járulékgazdolást ad ki, amelyben külön igazolja a különadó-alapot, a fizetendő különadót, a különadó-előlegnek minősülő levont összeget és a különadó még megfizetendő összegét;

b) a magánszemély a különadó még megfizetendő összegét 2010. október hó 31-éig fizeti

meg.

(6) A magánszemély az adóbevallásában adóelőlegként veszi figyelembe a kifizető által levont különadót, valamint – a megfizetésre nyitva álló határidő napjának kötelezettségeként feltüntetve – az általa a (2) bekezdés és az (5) bekezdés b) pontja szerint megfizetett különadót.

(7) A kifizető által az (5) bekezdés a) pontjának ab) alpontja szerint benyújtott, illetve módosított bevallás beérkezését követően az Egészségbiztosítási Alapnak, a Nyugdíjbiztosítási Alapnak, a Munkaerőpiaci Alapnak és a magánnyugdíjpénztáraknak korábban átutalt járulékok illetve tagdíjak összegéből a különadó-előlegnek minősülő összegeket – az adóhatóság jelzése alapján – a Magyar Államkincstár levonja a következő napo(ko)n utalandó összegből.

12. § E fejezet alkalmazásában rendszeres járandóságnak minősül minden olyan bevétel — különösen bér, munkadíj, tiszteletdíj — amely a magánszemélyt a jogviszony megszűnéséig e jogviszonyra tekintettel jogszabály vagy szerződés alapján a legutolsó besorolás szerint meghatározott időközönként vagy a tartós megbízás teljes időtartamára illeti meg. (...)

133. § A II. Fejezet e törvény kihirdetését követő 44. napot követő hónap első napján lép hatályba, rendelkezéseit a 2010. január 1-jétől megszerzett, a II. Fejezet hatálya alá tartozó jövedelmekre kell alkalmazni.”

III.

Az indítványok az alábbiak szerint megalapozottak.

1. Az Alkotmány 2010. augusztus 11-i, az Alkotmány 70/I. §-ára vonatkozó módosítása számos új rendelkezést tartalmaz:

1) nevesített forrásokra, jogalanyokra, az államtól származó jövedelmekre vonatkozik,

2) sajátos — jó erkölcsbe ütköző — módon juttatott jövedelmekről szól,

3) az adott adóév (vagyis 2010-ben a 2010-es adóév) kezdetére utal, (az alkotmányozó kifejezetten kinyilvánította, hogy „az adójogszabályok tekintetében el kíván térni az Alkotmánybíróság 903/B/1990. AB határozatban megfogalmazott megállapításától, amely szerint az új adókötelezettséget érintő szabályozásnál az adókötelezettség keletkezésének időszakát, és nem a bevallás időpontját tekinti irányadónak.”)

4) „külön mértékű” kötelezettség bevezetését engedélyezi a közteherviselés keretei között.

1.1. Az Alkotmány módosítása jelentőséget tulajdonít annak, hogy valamely jövedelem juttatása a „jó erkölcsbe ütköző módon” történt-e, de az Alkotmány nem határozza meg ennek fogalmát. [A „jó erkölcs” kifejezés írásmódja a határozatban az Alkotmány módosításának szövegéhez igazodik, kivéve ahol polgári jogi értelemben szerepel; ott a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) szerint egybeírjuk.]

Az Alkotmány 70/I. §-ának új (2) bekezdése lehetővé teszi a hatálya alá tartozó, jó erkölcsbe ütköző módon juttatottnak minősíthető jövedelmek eltérő kezelését.

1.2. Az új közteherviselési szabály az adott adóév kezdetére utal: az adott adóévtől kezdődően teszi lehetővé „kötelezettség” megállapítását. A Törvény hatálybalépésekor az adott adóév a 2010-es. Ennek a kezdete 2010. január 1-je. Ez azt jelenti: az Alkotmány módosítása lehetővé

tette, hogy ennek az adóévnek a kezdetére kiterjedő hatállyal, vagyis akár visszahatóan is, vezessenek be külön mértékű kötelezettséget, a jó erkölcsbe ütköző módon juttatott jövedelmeket illetően.

A módosítás lehetővé teszi, hogy törvény az adókötelezettséggel kapcsolatban a visszaható hatályú jogalkotás tilalmától, a jogállam e lényeges jellemzőjétől eltérjen, és visszaható hatállyal állapítson meg kötelezettséget az Alkotmány módosításának hatálya alá tartozó esetekben, a jövedelem juttatásának módjával összefüggésben.

1.3. Az Alkotmány módosítása „külön mértékű” adókötelezettség bevezetését engedélyezi. Ez a szabály is a 70/I. §-t egészíti ki.

Az Alkotmánybíróság gyakorlatában az adó mértékének arányossági vizsgálatára már 1992-ben sor került, amikor az Alkotmánybíróság egy határozatban azt a megállapítást tette, hogy „[...] az AB az adó mértékének meghatározását nem tekinti tehát alkotmányossági kérdésnek csak akkor, ha a szabályozás diszkriminatív, vagy olyan nagyságot ér el, amely nyilvánvalóan eltúlzott mértékű, indokolatlanná, aránytalanná válik.” (1558/B/1991. AB határozat, ABH 1992, 506.) Egy másik döntés értelmében aránytalan az adó, ha nagy hányadban meghaladja az elméletileg még elfogadhatónak minősített százalékos arányt; az adott ügyben egy vagyoadó az alapul vett ingatlan forgalmi értékét legalább 110%-kal meghaladta. (1531/B/1991. AB határozat, ABH 1993, 707, 711.)

Az Alkotmány módosítása az alkotmányozó szándéka szerint „az ott meghatározott jövedelemadók esetében az adó mértékének meghatározását a törvényhozó szabad belátására bízta.”

2. Az Alkotmánybíróság egyik határozata (801/B/2002. AB határozat) számos megállapítást tartalmaz a jóerkölccsel — mint magánjogi kategóriával — kapcsolatban.

A határozat lényeges megállapításai szerint „a jó erkölcs mint magánjogi kategória áttételesen kapcsolódik a közerkölcshez. A közerkölcs védelmének a szükségességét a legfontosabb nemzetközi emberi jogi dokumentumok kivétel nélkül elismerik. E dokumentumok biztosítják továbbá a nemzeti jogrendszerek számára a közerkölcs – és ezzel összefüggésben a közrend – védelméhez szükséges alkotmányos, törvényi és más jogszabályi rendelkezések megalkotásának és alkalmazásának a lehetőségét. (...) Az erkölcsi rend védelmére (megerősítésére) hivatott jogi korlátozások lehetőségét a nemzetközi egyezményeken kívül – azokkal összhangban – az Emberi Jogok Európai Bíróságának (a továbbiakban: EJEB) joggyakorlata és a magyar Alkotmánybíróság határozatai [21/1996. (V. 17.) AB határozat, ABH 1996, 74, 83.; 20/1997. (III. 19.) AB határozat, ABH 1997, 85, 92.] is megerősítik.” A határozat megállapítja, hogy a jogszabályok – összhangban a külföldi és a magyar magánjogi jogterületi törvényekkel – „nem határozzák meg sem a közerkölcs, sem a jó erkölcs fogalmát, ezek tartalmának konkretizálását az eseti jogalkalmazásra bízzák. A jó erkölcsbe ütközés tilalma olyan nyitott, az absztrakció magas szintjén megfogalmazott generálklauzulának tekinthető, amely nem bizonyos, meghatározott magatartásokat tilt vagy tesz kötelezővé. Természete szerint a magánjogi szabadság (privátautonómia) morális határát jelöli ki, és azon belül a jogalanyok magatartását, döntéseik irányát és tartalmát kívánja befolyásolni.” (ABH 2008, 1899.)

Ilyen jellegű jogi fogalom alkalmazása esetében szükséges, hogy a jogalkotó – az Alkotmány 2. § (1) bekezdéséből fakadó jogbiztonság és normavilágosság érdekében – meghatározza, hogy a jövedelem juttatása milyen esetekben tekinthető jó erkölcsbe ütköző módon juttatottnak még akkor is, ha ennek tartalmi elemeit igen nehéz normatív módon törvényben

felsorolni. Az Alkotmánybíróság gyakorlatában eddig a Ptk. alapján, a szerződéssel kapcsolatos jogvitákban merült fel a jóerölcsbe ütközésre vonatkozó rendelkezés vizsgálata; az indítványt az Alkotmánybíróság a bírói mérlegelés megengedhető határaival kapcsolatban bírálta el.

3. A Törvény az „államtól származó” jövedelmekre vonatkozik [9. § (1) bekezdése], az állammal fennálló jogviszony megszűnésével összefüggésben kifizetett bevételről szól [9. § (2) bekezdése], a különadó mértékét 98%-ban állapítja meg (10. §), 2010. január 1-jére visszaható alkalmazását írja elő [11. § (5) bekezdése, 133. §], kétmillió forint feletti összegre (a bevétel kétmillió forint feletti részére) vonatkozik [9. § (3)-(4) bekezdése].

A Törvény szövegszerűen nem minősíti jó erkölcsbe ütköző módon szerzett jövedelemnek a különadó hatálya alá tartozó bevételeket, és olyan külön eljárást sem szabályoz, amelyben ezt megállapítani lehetne, hanem objektív módon írja körül az ismertetettek szerint, hogy milyen jövedelmekre vonatkozik (állami forrás, jogviszony megszűnéséhez kapcsolódó jogcím, összeghatár feletti mérték).

A különadó törvény hatálya alá tartozó jogviszonyokat az Mt., a köztisztviselők jogállásáról szóló 1992. évi XXIII. törvény (a továbbiakban: Ktv.), a közalkalmazottak jogállásáról szóló 1992. évi XXXIII. törvény (a továbbiakban: Kjt.), az ügyészségi szolgálati viszonyról és az ügyészségi adatkezelésről szóló 1994. évi LXXX. törvény (a továbbiakban: Üszt.), a fegyveres szervek hivatásos állományú tagjainak szolgálati viszonyáról szóló 1996. évi XLIII. törvény (a továbbiakban: Hszt.), a bírák jogállásáról és javadalmazásáról szóló 1997. évi LXVII. törvény (a továbbiakban: Bjt.), az igazságügyi alkalmazottak szolgálati jogviszonyáról szóló 1997. évi LXVIII. törvény (a továbbiakban: Iasz.), a Magyar Honvédség hivatásos és szerződéses állományú katonáinak jogállásáról szóló 2001. évi XCV. törvény (a továbbiakban: Hjt.), továbbá a kormánytisztviselők jogállásáról szóló 2010. évi LVIII. törvény (a továbbiakban: Ktj.) vagyis az ún. jogállási törvények (Ktv., Kjt., Üszt., Hszt., Bjt., Iasz., Hjt., Ktj. és az Mt.) szabályozzák. A Ktv., a Kjt., az Üszt., a Hszt., a Bjt., az Iasz. és a Hjt. szabályai értelmében az illetményt ún. bértábla határozza meg, béralkura főszabály szerint nincs mód, az illetményre nem a felek közös megállapodása az irányadó. Az említett törvények további jellemzője, hogy a jogviszonyok megszűnése és megszüntetése eseteit oly módon szabályozzák, hogy míg az Mt. főszabály szerint viszonylag szabad felmondási jogkört biztosít a munkáltatónak, addig a közszférában felmentésre csak a törvényben meghatározott esetekben, jogcímek alapján kerülhet sor (kivétel ezalól a nemrég hatályba lépett Ktj.). Míg az Mt. főszabály szerint a jogviszony megszűnésének anyagi következményeit féloldalasan kogens módon szabályozza (klaudikáló kogencia), azaz itt a felek megállapodással a munkavállaló javára eltérhetnek, addig a közszférában ezek a következmények általában eltérést nem engedő módon szabályozottak.

4. Az Alkotmánybíróság elsőként a visszaható hatállyal kapcsolatos indítványozói felvetésekkel foglalkozott. A Törvény 133. §-a visszaható hatályú alkalmazást ír elő a 2010-es adóévre az adókötelezettséggel kapcsolatban. A visszaható hatály alkotmányjogi megítélésénél annak van jelentősége, hogy a Törvény elfogadásához kapcsolódott az Alkotmány 70/I. §-ának módosítása is.

4.1. Az alkotmánymódosítás szándéka szerint elsősorban azt tette lehetővé, hogy a „jó erkölcsbe ütköző módon juttatott jövedelmek tekintetében törvény, az adott adóévtől kezdődően, külön mértékű kötelezettséget” állapítson meg, vagyis a módosítás jelentős mértékben arról szól, hogy milyen esetekben, milyen jövedelemnél jöhet szóba a visszaható hatályú jogalkotás tilalmának mellőzése.

Minden más jövedelmet illetően változatlanul érvényben marad az Alkotmány 2. § (1) bekezdésében deklarált jogállamiság egyik alapvető kritériuma, amely szerint az adókötelezettség visszamenőleges hatállyal történő megállapítását alkotmányellenesnek kell tekinteni (903/B/1990. AB határozat, ABH 1990, 250, 251.).

Az Alkotmánybíróság külön vizsgálta a különadó jövőre szóló szakaszait [8-10. §, 11. § (1)-(4), (6)-(7) bekezdése, és 12. §] és a visszaható szabályokat [11. § (5) bekezdése, 133. §]. Ennek oka, hogy a Törvény szerinti összeghatár feletti kifizetések között lehetnek jó erkölcsbe ütköző módon juttatottak, másrészt a jövőre szóló szabályok elvileg alkotmányosan vonatkozhatnak nemcsak az ilyen jövedelmekre, hanem másokra is: az Alkotmány 70/I. §-a alapján adóztatható bármely jövedelem, a (2) bekezdés alapján bizonyos jövedelmek másképpen is, mint a főszabály [(1) bekezdés] szerint.

A Törvény 11. § (5) bekezdéséből következik, hogy a különadót a Törvény „hatálybalépését megelőzően történt” kifizetésekre is alkalmazni kell. A Törvény 133. §-a pedig kimondja, hogy „[a] II. Fejezet e törvény kihirdetését követő 44. napot követő hónap első napján lép hatályba, rendelkezéseit a 2010. január 1-jétől megszerzett, a II. Fejezet hatálya alá tartozó jövedelmekre kell alkalmazni.” A Törvény említett rendelkezéseinek összevetéséből az állapítható meg, hogy a különadót a 2010. január 1-je előtt szerzett jövedelmekre nem lehet alkalmazni, viszont alkalmazni kell a 2010. január 1-je után, tehát a Törvény kihirdetése és hatálybalépése (október 1-je) előtt szerzett jövedelmekre is.

A Törvény 133. §-ának a különadó alkalmazására vonatkozó, visszaható hatályú rendelkezése összhangban áll az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésével, ha a Törvény az ott írt jövedelmekre vonatkozik.

Az Alkotmánybíróságnak ezért vizsgálnia kellett, hogy a Törvény II. Fejezete a „jó erkölcsbe ütköző módon juttatott” jövedelmekre vonatkozik-e.

4.2. A Törvény 9. § (1) bekezdése határozza meg azokat a jogviszonyokat, amelyekre a különadó kiterjed, a 9. § (2) bekezdése pedig a különadó alapját. Ennek értelmében az államháztartási forrásból származó [állami (önkormányzati), közalapítványi stb. költségvetésből vagy támogatásból] vagy köztulajdonban álló gazdasági társaság vagyonaiból eredő egyes – a jogviszony megszűnéséhez kapcsolódó – juttatások után kell különadót fizetni. A jogviszonyokat illetően idetartoznak az ún. jogállási törvényekben (Ktv., Kjt., Ktj, Üszt., Hszt., Bjt., Iasz., Hjt., Mt.) szabályozott, munkavégzésre irányuló jogviszonyok.

Ami a különadó alapját illeti, a jogviszony megszűnésével összefüggésben kifizetett bevételekről van szó, vagyis meghatározott okból juttatott, nem nevesített, de semmiképp sem ismétlődő, vagy rendszeres kifizetésekről.

A jogviszony megszűnésével összefüggésben a jogállási törvények szerint jellemzően végkielégítést, a felmentési időnek a munkavégzési kötelezettséggel nem járó részére kifizetendő munkabért, és az Mt. 3. § (6) bekezdése szerinti versenytildalmi megállapodásból eredő jövedelmet, valamint nem a jogviszony megszűnésének évében, hanem már a korábbi években esedékessé vált, ki nem adott szabadság megváltását juttathatja a kifizető a foglalkoztatottnak.

A különadó alapjába tartozó bevételek közül a végkielégítést és a felmentési időnek azt a részét, amely alatt a munkavégzési kötelezettség alól kötelező felmenteni a foglalkoztatottat, a közzsférában törvények szabályozzák (Ktv., Kjt. stb.). Az ún. bértáblák és a hozzá kapcsolódó, szintén a törvényekben rögzített egyéb javadalmazási rendszer a járandóságokat

szabályozza. Ezek a törvények garantálnak olyan juttatásokat, amelyeknek a jogcíme vagy mértéke az érintettek (munkáltató, munkavállaló) által nem befolyásolható. A Törvény ezekre a juttatásokra is vonatkozik, visszahatóan.

A Törvényből az következik, hogy a jogalkotó a kétmillió forint feletti összeget 2010. január 1-jétől tekinti különadó alapnak, függetlenül a kifizetés konkrét körülményeitől [9. § (3)-(4) bekezdése]. Más megfogalmazásban ez azt jelenti, hogy nem a juttatás módja, hanem – a jogcíme mellett – a mértéke a meghatározó a Törvény szerint akkor, amikor azt kell eldönteni, hogy egyes kifizetésekre különadót kell-e alkalmazni, visszaható hatállyal. A Törvény nem különböztet a juttatások jogalapja szerint (törvény vagy megállapodás alapján juttatott bevétel) és aszerint sem, hogy az egyes jövedelemtípusokat keletkeztető tényállásokat illetően hol befolyásolható a juttatás mértéke az állami forrásból gazdálkodó szervezet és munkavállalója által (pl. szabadság megváltása, versenytalalmi megállapodás, megállapodás alapján járó egyéb juttatás), és hol egyáltalán nem.

Csak az érintettek által befolyásolható tényállásoknál merülhet fel az, hogy a jövedelmet „jó erkölcsbe ütköző módon” juttatták. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a megállapodás alapján juttatott kifizetések minden esetben jó erkölcsbe ütköznek, de azt sem, hogy törvényen alapuló juttatás (pl. szabadságmegváltás) sohasem ütközhet jó erkölcsbe. Az Alkotmány módosítása alapján a Törvény által érintett jogviszonyok megszűntetésekor juttatott, jó erkölcsbe ütköző kifizetések (pl. méltánytalanul magas kifizetések, bizonyos végkielégítések, vagy több éven át ki nem adott, jelentős mértékű szabadság megváltása) különadóval sújthatók visszaható hatállyal is, de ez csak a törvények szerint járó juttatások feletti, és az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésében említett kifizetésre vonatkozhat. A visszaélések megakadályozását célzó, a társadalom igazságérzetét érvényesítő törvény nem alkotmányellenes önmagában, de meg kell maradnia a módosított Alkotmány keretei között. Nem minősíthető jó erkölcsbe ütközőnek pusztán a mértéke alapján egy törvényben biztosított, ott meghatározott mértékű, alanyi jogon járó jövedelem.

A Törvény azonban nemcsak a jó erkölcsbe ütköző módon juttatott, törvény vagy megállapodás alapján járó, de az érintettek által befolyásolható módon keletkező jövedelmekre vonatkozik, hanem más, a törvényekben jelenleg is fenntartott, a jogviszony megszűnéséhez kapcsolódó jövedelmekre is. Ezért a Törvénynek ezek, az általánosan, a jogviszony megszűnésével összefüggésben kifizetett valamennyi jövedelemre vonatkozó, visszaható hatályú különadót előíró rendelkezései [11. § (5) bekezdése, 133. §] ellentétesek az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésével és a visszaható hatályú jogalkotást tiltó 2. § (1) bekezdésével.

5. A Törvény hatálybalépését követően kifizetett juttatásokat (pl. végkielégítés) illetően a különadót – a jövedelem megkülönböztetett, állami forrására, sajátos alapjára és az adó külön mértékére vonatkozó törvényi szabályok miatt – nem egyedül az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése alapján kell vizsgálni. Figyelembe kell venni, hogy a Törvény hatálybalépését követően kifizetett juttatásokat illetően a törvényhozó meghatározhatja – a 70/I. § (2) bekezdésétől függetlenül – az egyes kifizetések feltételeit, az azokkal járó terheket.

Ugyanakkor az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése alkotmányos felhatalmazás a törvényalkotó számára speciális kötelezettség megállapítására.

Az érintett jogviszonyok megszűnésével összefüggésben jellemzően kifizetett juttatás egyike a végkielégítés. A végkielégítéssel kapcsolatban megállapítható, hogy ezt a jogintézményt az 1991. évi XLVIII. törvény 2. §-a iktatta be az 1967. évi II. törvénybe (Mt1). Az Mt1 27/A. § (3) bekezdése értelmében a végkielégítésre való jogosultság feltétele – egyebek között – az,

hogy a munkaviszony a munkáltatónál meghatározott időtartamban fennálljon. „A végkielégítéshez való jog nem tartozik az emberi, illetve állampolgári jogok körébe. A jogalkotó a végkielégítésre vonatkozó elosztási szabályokban a munkavállalók alkalmazási körülményei szerinti megkülönböztetést tehet, ha ez egyébként nem sérti az emberi méltóságot. A végkielégítésre jogosultnak ahhoz van alkotmányosan védett joga, hogy a vele azonos jogállásúak között ne érje tilos megkülönböztetés.” (2180/B/1991. AB határozat, ABH 1992, 559.)

„Mínthogy a végkielégítéshez való jog nem tartozik az emberi, illetve állampolgári jogok körébe, és az emberi méltóságot sem érinti, a végkielégítés feltételeinek meghatározásánál a jogalkotót széleskörű mérlegelési jog illeti meg.” (1221/B/1992. AB határozat, ABH 1993, 610.) Az Alkotmánybíróság említett gyakorlatához képest az Európai Unió Bírósága más mércék alapján vizsgálódik a végkielégítésre vonatkozó nemzeti jogszabályokat illetően.

Az Európai Unió Bíróságának a C-499/08. számú ügyben 2010. október 12-én hozott ítélete [Ingeniørforeningen i Danmark (Ole Andersen nevében) kontra Region Syddanmark] végkielégítést korlátozó szabályról szól. Eszerint a munkavállalót nem lehet azzal az indokkal sem megfosztani a végkielégítéstől, hogy öregségi nyugdíjra jogosult. Az ítélet elismeri, hogy a végkielégítés célja a munkavállalók újbóli munkába állásához vezető átmenet megkönnyítése. A dán jogban a szóban forgó korlátozás azt biztosította, hogy a hosszabb idejű munkaviszonnal rendelkező alkalmazottak ne vehessék igénybe a végkielégítést az öregségi nyugdíjjal együtt. A Bíróság megállapította, hogy a korlátozás túllépi az ahhoz szükséges mértéket, amely az említett célok eléréséhez szükséges. Az ítélet szerint az említett szabályozás – azáltal, hogy nem teszi lehetővé a végkielégítés megfizetését azon munkavállalók számára, akik bár a munkáltatójuk által fizetett öregségi nyugdíjra jogosultak, ugyanakkor átmenetileg lemondanak e nyugdíjról azért, hogy szakmai pályafutásukat tovább folytathassák – túllépi az e rendelkezés által kitűzött szociálpolitikai célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem igazolható.

5.1. A törvényhozó a jogállási törvényekben a jogviszony megszűnésével összefüggésben biztosított végkielégítést, a felmentési idő tartamát, a munkavégzési kötelezettség alóli mentesítés kötelezettségét nem változtatta meg. Nem korlátozta sem jogalapját, sem összegszerűségét illetően a végkielégítés mértékét vagy a felmentési időre kifizetendő munkabért, nem rendelkezett a korábbi években esedékessé vált szabadság megváltásának a korlátozásáról sem. [Jóllehet pl. a Ktv.-t a 2010. június 28-án kihirdetett Ktj. módosította, és július 6-tól megváltozott a Ktv.-nek a végkielégítés összegére irányadó 19. § (2) bekezdése is, a végkielégítés mértéke bizonyos esetekben változatlanul, akár tizenkéthavi illetmény lehet; a felmentés időtartama legfeljebb nyolc hónap lehet, amelynek legalább felére mentesíteni kell a köztisztviselőt a munkavégzési kötelezettség alól (Ktv. 18. §).]

A kifizetésre okot adó konkrét tényállástól függően előfordulhat, hogy a különadót olyan bevételekre is alkalmazni kell, amelyeket ugyanúgy törvény határoz meg, mint ahogyan a különadó szabályait. Ebben az esetben a jogállási törvények feltétlen alkalmazást kívánó szabályai és a különadó kötelező előírásai között sajátos ellentét feszül: a különadó alkalmazásához vezető körülmények megvalósulása, vagyis a Törvényben rögzített különadó alapot meghaladó összeg kifizetése – ha a jogviszony megszűnik – lényegében elkerülhetetlen.

Az Alkotmánybíróságnak vizsgálnia kellett, hogy a törvényi rendelkezések hatásának említett sajátos ellentéte miatt valamely alkotmányos elv vagy jog sérül-e.

5.2. A Törvény 9. § (1) bekezdéséből az következik, hogy a különadó – szándéka szerint – az

állami forrásokkal való gazdálkodáshoz kapcsolódó, sajátos tényállásokat céloz meg.

A fent kifejtettek szerint a Törvény két irányban is eltér az Alkotmány 70/I. § új (2) bekezdésének szabályaitól. Az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése lehetővé tenné azt is, hogy az ott írt valamennyi jövedelemre (nemcsak jogviszony megszűnéséhez kapcsolódóra), általánosan különadót vessenek ki. A Törvény ezzel a lehetőséggel nem él. Másfelől viszont valamennyi, a Törvény által objektív ismérvekkel körülírt, vagyis a Törvény szerinti forrásból és a különadó alap szerinti mértéket meghaladó, alanyi jogon járó kifizetésekre vonatkozik. A Törvény nemcsak a költségvetési szervekre, hanem más, államinak minősülő munkáltatókra is vonatkozik. A természetes személyek vagy a tulajdonukban álló vállalkozásaik anyagi javainak a felhasználása a polgárok viszonylag szabad elhatározásától, autonóm döntésétől függ. Közpénzekekről szóló döntésnél azonban nem ez a helyzet. A sérelmezett törvényi konstrukcióval érintett tényállásokban közpénzről, az állam pénzéről rendelkeznek, vagyis – legalább közvetve – az állam széles értelemben vett javai sorsáról döntenek.

5.3. A Törvény azokban az esetekben is, amelyekben a jogviszony megszűnése anyagi következményeit a jogviszonyra irányadó, eltérést nem engedő más törvények a konkrét tényálláshoz kapcsolódóan a különadó szerinti összeghatárt meghaladó kifizetésben határozzák meg, 98%-os adót ír elő. Vagyis a 98%-os adómérték — konkrét tényállástól függően — vonatkozhat olyan kifizetésekre is, amelyek eltérést nem engedő szabályok kényszerű alkalmazásának következményei. (Ebbe a körbe tartozhatnak a hosszú szolgálati idővel rendelkező, hosszabb időre a munkavégzés alól pl. egészségügyi vagy más, méltányolható okból felmentett személyek, akiknek jogviszonya rajtuk kívül álló okból szűnt meg.) Ebben az esetben a különadó nem szabályozási eszközként működik, hiszen a különadó alá eső tényállás elkerülhetetlen; nem is a visszaélészerű kifizetések megakadályozása a célja, hanem az a funkciója, hogy a kifizetés összeghatár feletti részének – vagyis a különadó alapjának – csaknem teljes egészét elvonja a központi költségvetés javára.

A jogalkotó széles körben mérlegelhet valamely adó részletszabályainak megállapításakor. Igazodhat a jövedelmi és vagyoni viszonyokon túl más gazdaságpolitikai és egyéb szempontokhoz.

Adót önmagában a mértéke miatt általában nem lehet aránytalannak minősíteni. Ennek a megítélése csak az alkalmazási környezetben, a jogviszony jellegének ismeretében, és az egyéb adójogi szempontok vizsgálata alapján lehetséges. [A német alkotmánybíráskodásban adóterheléssel kapcsolatban alkalmazott alapelv, hogy az összes adóterhelésnek a felező felosztás közelében kell lennie az adófizető és a kincstár között (ún. Halbteilungsgrundsatz, lásd 1995. június 22-i határozat, 2 BvL 37/91), amely azonban nem érvényesül abszolút tilalomként a jövedelem típusú adóknál (2006. január 18-i döntés, 2 BvR 2194/99), ahol a 60% körüli adóztatás alkotmányosnak találtatott.]

Az Alkotmánybíróság állandó gyakorlatának megfelelően az adó és az illeték mértékét, összegszerűségét csak kivételesen vizsgálja. A közterhek mértéke akkor válik alkotmányellenessé, ha konfiskatórius jellegű, illetve ha „olyan nagyságot ér el, hogy a nyilvánvalóan eltúlzott mérték már minőségi kategóriává, aránytalanná és indokolatlanná válik”. (1558/B/1991. AB határozat, ABH 1992, 506, 507.; 360/B/1996. AB határozat, ABH 1998, 629, 638.)

A jelen esetben a közszférából való távozással összefüggésben jogszabály alapján, rendeltetészerű joggyakorlás keretei között teljesített kifizetésekre is alkalmazandó, jelentős mértékű, büntető jellegű adóról van szó. A Törvényt akkor is alkalmazni kellene, ha a jogviszony megszűnésével kapcsolatos kifizetéssel összefüggésben jogellenesség nem

állapítható meg; a Törvény az adóalanyt olyan alanyi jogon szerzett jövedelemtől fosztja meg, amely őt megilletné. A Törvény II. Fejezete a jogszabály alapján járó végkielégítések és más, a jogviszony megszűnéséhez kapcsolódó kifizetések különadóját szabályozza. A Törvény hatálya alá tartozó kifizetéshez nemcsak 98%-os adó, hanem — a 11. § (4) bekezdése alapján — a kifizetőt terhelő 27%-os egészségügyi hozzájárulás is kapcsolódik, ami összességében a különadó alapot meghaladó elvonást jelent.

Ezért itt nem alkalmazható a „külön mértékre” vonatkozó alkotmányi felhatalmazás, mert a törvényalkotó jelen esetben a „külön mértéket” teljes elvonásként értelmezte, vagyis túllépett a felhatalmazáson, és megsértette az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdését.

A jelen esetben a Törvény ama kifizetésekre vonatkozó szabályaival kapcsolatban kell az Alkotmánybíróságnak döntenie, amely kifizetésekről nem állapítható meg a jó erkölcsbe ütköző módon való juttatásuk, mert az érintettek más törvények kötelező rendelkezéseit hajtják végre. Az olyan törvény, amely más törvények végrehajtásához kapcsolódó bevételhez fűz a Törvény szerinti adófizetési kötelezettséget, nyilvánvalóan eltúlzott mértékű, aránytalan. A Törvény szabályai a más törvények alapján megszerzett bevételnek az adóalapba tartozó részét az adóalany magánszemélytől csaknem teljes egészében elvonják, a kifizetőt pedig további adó megfizetésére kötelezik. Ezzel a törvényhozó az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése hatálya alá vont olyan, törvényben biztosított, alanyi jogon járó juttatásokat, amelyek meghatározott összeghatár feletti. A törvényalkotó túllépte alkotmányos felhatalmazását, ami az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésének, egyben a 2. § (1) bekezdésének sérelméhez vezetett. Ezért megállapítható, hogy a Törvény 8-10. §-a, 11. § (1)-(4), (6)-(7) bekezdése, és 12. §-a is ellentétes az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésével. Valamely juttatásnak az adójogszabályokkal történő aránytalan elvonását az jellemzi, hogy az adó lényegében lehetetlenné teszi, hogy az adóalany éljen a juttatásból eredő jogaival, illetve hozzájusson a jogosultságából eredő juttatáshoz, illetve annak lényeges részéhez. A törvényhozónak az ilyen adóval a költségvetési bevétel növelése, az arányos közteherviselés biztosítása csak másodlagos, esetleges célja. A jogalkotó közvetlen célja ilyen esetben ugyanis az, hogy adójogi eszközzel egyfajta jövedelemkorlátot állapítson meg. Ennek azonban alkotmányosan nem megfelelő eszköze az adó, illetve egyéb adó jellegű teher kivetése. A törvényhozónak rendelkezésére áll több alkotmányos eszköz is célja elérésére, lehetősége van a Törvény hatálya alá tartozó, állami forrásból eredő juttatásokat a jövőre vonatkozóan mérsékelni, akár meg is szüntetni, a juttatási rendszert oly módon átalakítani, hogy a jövőben bizonyos összeghatár feletti juttatásra ne lehessen jogosultságot szerezni. A törvényhozó szabadsága azonban csak a nemzetközi jogi és az európai uniósi jogi keretek között érvényesül.

Mint ahogy az Alkotmánybíróság a vizsgált Törvényben szabályozott adót más okok miatt semmisítette meg, nem vizsgálta azt, hogy a különadó törvényi szabályai az Alkotmányban biztosított tulajdonhoz való jogot [Alkotmány 13. § (1) bekezdése] sértik-e.

6. Az Abtv. 21. § (3) bekezdése meghatározza azon lehetséges indítványozók körét, akik az Abtv. 44. §-a szerint valamely jogszabály nemzetközi szerződésbe ütközésének alkotmányossági vizsgálatát kezdeményezhetik. Az érdekképviselői szervezet indítványozó a Módosított Európai Szociális Karta 4. cikkével összefüggésben nem tartozik az itt felsoroltak közé, így az Alkotmánybíróság — az Ügyrend 29. § c) pontja alapján — ezt az indítványi elemet visszautasította.

7. Azzal az indítvánnyal kapcsolatban, amely szerint a Törvény 9. § (2) bekezdésében a szabadság megváltása címén kifizetett összeg különadó alapjába történő beszámítása ellentétes a fizetett éves szabadságról szóló, a Nemzetközi Munkaügyi Konferencia 1970. évi 54. ülészakán elfogadott 132. számú Egyezmény 11. cikkével, amely rögzíti, hogy „azon

munkavállalónak, aki letöltötte a jelen Egyezmény 5. Cikke 1. bekezdésében feltüntetett minimális szolgálati időt, munkaviszonya megszűnése esetén biztosítani kell a letöltött szolgálati ideje után járó, de még ki nem vett fizetett szabadságot, vagy szabadságmegváltást, illetve ezek helyett egyenértékű szabadsághitelt”, azt kell elsősorban figyelembe venni, hogy a jogviszony megszűnése évében esedékes szabadság megváltása címén kifizetett bevétel a Törvény 9. § (2) bekezdése kifejezetten kiveszi a különadó alapjából.

A jogviszony megszűnése évében esedékes szabadság megváltása címén kifizetett bevétel nem része a különadó alapjának.

Ezekre a szabályokra tekintettel azt lehet megállapítani, hogy a ki nem vett szabadság pénzbeni megváltását nem vonja el teljes egészében az állam, nem üresíti ki a Törvény a hivatkozott nemzetközi szerződésben biztosított, ki nem adott szabadság megváltásához való jogot.

IV.

1. Azokkal az indítványokkal kapcsolatban, amelyek szerint a Törvény II. Fejezete az Alkotmány 9. §-át vagy a szociális biztonsághoz való jogot, továbbá az Alkotmány 11. §-át, vagy a család és az anyák alkotmányos védelmének elvét (Alkotmány 15. §) sérti, vagy ellentétes az Alkotmány 66. § (2) bekezdésével, 70/A. §-ával, 70/B. §-ával, illetve sérti az Alkotmány 54. § (1) bekezdését, vagy más, az indítványokban felhívott szabályt, az Alkotmánybíróság már nem vizsgálódott.

Az Alkotmánybíróság állandó gyakorlata szerint, ha az adott rendelkezés alkotmányellenességét az Alkotmány valamely rendelkezése alapján már megállapította, akkor az indítványban felhívott további alkotmányi rendelkezésekkel való ellentétet már nem vizsgálja [61/1997. (XI. 9.) AB határozat, ABH 1997, 361, 364.; 16/2000. (V. 24.) AB határozat, ABH 2000, 425, 429.; 56/2001. (XI. 29.) AB határozat, ABH 2001, 478, 482.].

2. Az Alkotmánybíróság hangsúlyozza: a jó erkölcsbe ütköző, államtól származó jövedelmek külön mértékű adóztatása az adott adóévben az Alkotmány 70/I. §-ának új (2) bekezdéséből eredő lehetőség. A törvényhozó ezért a most vizsgált különadótól eltérő módon élhet az Alkotmánynak azzal a felhatalmazásával, amely a jó erkölcsbe ütköző módon juttatott jövedelmeknek a közteherviselés rendszerében való lehetséges kezelésére vonatkozik. Az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése ugyanakkor nem teszi a jogalkotó kötelezettségévé azt, hogy külön szabályt állapítson meg az ilyen jövedelmekre. A hatályos jogszabályok [Mt. 3. § (1) és (6) bekezdése, 8. § (1) bekezdése, Ptk. 200. §, 237. §] a bírói gyakorlat szerint (EBH2008. 1891., EBH2003. 956.) a munkaviszonyt illetően lehetővé teszik a jóhiszemű és tisztességes eljárás követelményének érvényesítését, a jóerkölcsbe ütköző szerződés bírósági felülvizsgálatát, és az in integrum restitutio-t.

3. Az Abtv. 43. § (4) bekezdése értelmében az Alkotmánybíróság az Abtv.-ben szereplő időponttól eltérően is meghatározhatja az alkotmányellenes jogszabály hatályon kívül helyezését vagy konkrét esetben történő alkalmazhatóságát, ha ezt a jogbiztonság, vagy az eljárást kezdeményező különösen fontos érdeke indokolja.

A jelen ügy körülményeit az Alkotmánybíróság úgy ítélte meg, hogy a jogbiztonság követelménye és az érintett személyek jogainak védelme a szabályozás — hatályba lépésének időpontjára — visszaható hatályú megsemmisítését indokolja.

A határozat Magyar Közlönyben való közzététele az Abtv. 41. §-án alapul.

Budapest, 2010. október 26.

Dr. Paczolay Péter s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke,
előadó alkotmánybíró

Dr. Balogh Elemér s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Bihari Mihály s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Bragyova András s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Holló András s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Kiss László s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Kovács Péter s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Lenkovich Barnabás s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Lévay Miklós s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Stumpf István s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Bihari Mihály alkotmánybíró párhuzamos indokolása

A határozat rendelkező részét elfogadom, egyetértek a rendelkező rész 1. pontjában foglalt megsemmisítéssel.

Álláspontom szerint a határozat rendelkező részének 1. pontjában foglalt megsemmisítést a párhuzamos indokolásomban kifejtett indokokra kellett volna alapítani. Bár a határozat indokolásának és a párhuzamos indokolásomnak vannak közös elemei, álláspontom szerint az indokolásnak az itt ismertetett, zárt logikai és tartalmi rendben, az indítványokban megjelölt további alkotmányi rendelkezések vizsgálatára is építve kellett volna alátámasztania a rendelkező rész 1. pontjában foglalt megsemmisítést.

1. Az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvénynek (a továbbiakban: Törvény) a határozat rendelkező részének 1. pontjában — visszamenőleges hatállyal — megsemmisített rendelkezéseit ellentétesnek tartom az Alkotmány 2. § (1) bekezdésében foglalt jogállamiság alkotmányi rendelkezésével, a „modern jogállam” alkotmányosan védett intézményével, a jogállami garanciákkal, a jogállam egész „szellemiségével” és értékrendjével.

Álláspontom szerint a megsemmisített törvényi rendelkezések ellentétesek az Alkotmánybíróság által az Alkotmány 2. § (1) bekezdésében foglalt jogállamiság tartalmi elemeként kimunkált, a visszamenőleges hatályú jogalkotás tilalmával, a normavilágosság alkotmányi követelményével és a jogintézmények kiszámítható és előre látható működését előíró alkotmányos rendelkezéseivel is.

Ezen túlmenően — véleményem szerint — a megsemmisített törvényi rendelkezések közül a Törvény 11. § (5) bekezdése és 133. §-a (a Törvény visszamenőleges hatályú adókötelezettséget előíró rendelkezései) ellentétesek az Alkotmány 54. § (1) bekezdésével (emberi méltósághoz való alapjog), és 59. § (1) bekezdésével (jó hírnévhez való jog) is.

A Törvény adóalanyi kört meghatározó rendelkezése [Törvény 9. § (1) bekezdés] az

Alkotmány 70/A. § (1) bekezdésével (diszkrimináció tilalma), míg a Törvény 10. §-ában szabályozott adómérték az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdésével (arányos közteherviselés alkotmányi kötelezettsége) áll véleményem szerint ellentétben.

Mindez — az alábbiakban kifejtett részletes indokolás alapján — nézetem szerint megalapozza a határozat rendelkező részének első pontjában megjelölt törvényi rendelkezések alkotmányellenességét és azok visszamenőleges hatállyal történő megsemmisítését.

1.1. A jogállamiság alkotmányi intézményének és egyes tartalmi elemeinek sérelme

1.1.1. A jogállam sérelme

Álláspontom szerint a Törvény visszamenőleges hatályú különadó fizetési kötelezettséget előíró szabályozása az Alkotmány 2. § (1) bekezdésében foglalt jogállamiság alkotmányi intézményét egészében is (nem csak az alatt vizsgált részelemben) súlyosan sérti.

A „modern jogállam” alkotmányi értékével, a jogállam(iság) intézményes alkotmányi védelmével megítélésem szerint nem fér össze olyan, különadó fizetési kötelezettséget visszamenőleges hatállyal előíró törvényi szabályozás, amely — az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésében foglalt alkotmányos értéket („jó erkölcs”) figyelmen kívül hagyva, a „jó erkölcsbe ütköző juttatási mód” fogalmát, alkalmazási körét meg nem határozva — válogatás nélkül „erkölcstelenül megszerzettnek” tekint minden olyan, a különadó alapjába tartozó [Törvény 9. § (2) bekezdés] és a kétmillió forintos értékhatárt [Törvény 9. § (3) bekezdés] meghaladó bevételt, amelyet törvény alapján, az ott szabályozott feltételeknek megfelelően, a törvényben szabályozott időtartamú jogviszony megszűnésére tekintettel alanyi jogon szerez meg az arra jogosult magánszemély.

A vizsgált különadó visszamenőleges hatályú alkalmazását lehetővé tevő törvényi szabályozás sérti a magánszemély adóalanyok „jogállami biztonságérzetét”, ami az állam és annak polgárai között (alkotmányos) jogokkal és garanciákkal védett helyzetet jelent az állam drasztikus, kiszámíthatatlan beavatkozásával szemben.

Az állampolgároknak a demokratikus jogállam működésébe vetett „hitét” rombolja, és az érintettekben joggal kelt félelmet az, hogy az állam úgy von el jövedelmet, hogy az jogszerűen, jogszabály alapján jár nekik, mégis — a jövedelem kifizetésének alapjául szolgáló egyes jogszabályok megváltoztatása nélkül — „erkölcstelenül” szerző jövedelemtulajdonosnak tekinti őket a Törvény.

Hangsúlyozom, hogy nem a különadó visszamenőleges hatályú alkalmazása mögött álló legitim jogalkotói célt tartom alkotmányellenesnek, hanem azt a törvényi szabályozást, amely figyelmen kívül hagyja az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésében az alkotmányozó által meghatározott alkotmányosan védendő alkotmányi értéket („jó erkölcs”). Álláspontom szerint alkotmányellenes az is, hogy a jogalkotó az említett alkotmányi rendelkezés értelmezését elmulasztva a visszamenőleges hatályú különadó fizetési kötelezettség előírása során tartalmilag meghatározatlanul hagyja a „jó erkölcsbe ütköző juttatási mód” fogalmát, alkalmazási körét.

1.1.2. A visszamenőleges hatályú jogalkotás alkotmányi tilalmának a sérelme

Az Alkotmánybíróság ítélezési gyakorlatában az Alkotmány 2. § (1) bekezdésében foglalt jogállamiság — az ennek szerves részét képező — jogbiztonság alkotmányi rendelkezésének több tartalmi elemét is kimunkálta, ezek közé tartozik — többek között — a visszamenőleges hatályú jogalkotás tilalma, a normatartalom normavilágosság követelményének való

megfelelése, az egyes jogintézmények kiszámítható (előre látható) működésének a követelménye.

A határozat a vizsgált különadó kapcsán helytállóan állapítja meg, hogy a Törvény 133. §-a — az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésére figyelemmel — kivételt kívánt teremteni a visszamenőleges hatályú jogalkotás alkotmányi tilalma alól akkor, amikor a 2010. január 1-jétől megszerzett, és a Törvény II. Fejezetének a hatálya alá tartozó jövedelmekre is kiterjeszti a Törvény II. Fejezetében foglalt szabályozás hatályát.

Az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése értelmében az adott adóévtől kezdődően (visszamenőleges hatállyal) külön mértékű kötelezettséget (így adófizetési kötelezettséget) kizárólag a „jó erkölcsbe ütköző módon” juttatott, olyan jövedelmek tekintetében írhat elő törvény, amelyek a közterhek viselésére szolgáló forrásokból, valamint az állami vagyonnal gazdálkodó, illetve az állam többségi tulajdonában vagy irányítása alatt álló szervezetek részéről kerülnek kifizetésre.

A törvényalkotó a vizsgált esetben úgy állapított meg visszamenőleges hatállyal adófizetési kötelezettséget, hogy nem vette tekintetbe az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésében foglalt konjunktív alkotmányi feltételek egyikét, a „jövedelem jó erkölcsbe ütköző módon” történő juttatását. Az Alkotmánybíróság irányadó gyakorlata értelmében a visszamenőleges hatályú jogalkotás tilalma azt jelenti, hogy a jogszabály a hatályba lépését megelőző időszakra a jogalanyok számára nem állapíthat meg kötelezettséget, illetve már fennálló kötelezettségeiket nem teheti terhesebbé. [57/1994. (XI. 17.) AB határozat, ABH 1994, 324, 325.; 339/B/1995. AB határozat, ABH 1998, 607.]

A visszamenőleges hatály nemcsak abban az esetben állapítható meg, ha a jogszabályt a jogalkotó visszamenőlegesen léptette hatályba, hanem akkor is, ha a hatálybaléptetés nem visszamenőlegesen történt ugyan, de a jogszabály rendelkezéseit — erre irányuló kifejezett rendelkezés szerint — a jogszabály hatályba lépése előtt létrejött jogviszonyokra is alkalmazni kell. (365/B/1998. AB határozat, ABH 1998, 852.) Az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése kivételesen lehetőséget teremt az alkotmányosan tilalmazott visszamenőleges hatályú jogalkotás tilalma alól abban az esetben, ha az itt szabályozott konjunktív alkotmányi feltételek egyidejűleg fennállnak.

A törvényalkotónak a vizsgált különadó jogintézményének törvényi szabályozása során értelmeznie kellett volna az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésében foglalt alkotmányi rendelkezést, az itt meghatározott konjunktív feltételeket, ami álláspontom szerint a vizsgált esetben nem történt meg.

Ebből következik, hogy a törvényalkotó a különadó jogintézményének szabályozása során, 2010. január 1-je és a Törvény hatályba lépése (2010. október 1.) közötti időszakra úgy írt elő visszamenőleges hatályú adófizetési kötelezettséget a különadó adóalanyai számára, hogy nem határozta meg azt, hogy a különadó adóalapjába tartozó adóköteles bevétel miért minősül a „jó erkölcsbe ütköző módon” juttatottnak. Nem szabályozta, hogy pontosan mely adóalanyi körre nézve, ki által és milyen tartalmi követelmények alapján állapítható meg az említett bevételről, hogy annak juttatására a „jó erkölcsbe ütköző módon” került sor.

Tekintettel arra, hogy az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésében foglalt „jó erkölcsbe ütköző módon” való juttatás tartalmi meghatározása a Törvényben nem történt meg, a Törvény visszamenőleges hatályú adókötelezettséget előíró említett rendelkezései a visszamenőleges hatályú jogalkotás alkotmányi tilalmába ütköznek.

1.1.3. A normavilágosság alkotmányi követelményének sérelme

Az Alkotmánybíróság irányadó joggyakorlata a jogi normák egyértelmű, világos, a jogalkalmazók számára felismerhető és alkalmazható normatartalmát a jogállamiság részét képező jogbiztonság alkotmányi rendelkezésének tartalmi elemeként kezeli. [11/1992. (III. 5.) AB határozat, ABH 1992, 84.; 26/1992. (IV. 30) AB határozat, ABH 1992, 142.] Álláspontom szerint annak következtében, hogy a törvényalkotó a különadó adólapjának a meghatározása során nem határozta meg, hogy az adóalapba tartozó egyes bevételek milyen tartalmi feltételek mellett tekinthetők a „jó erkölcsbe ütköző módon juttatottak” értelmezhetlenné és alkalmazhatatlanná tette a Törvény 133. §-ának a „rendelkezéseit a 2010. január 1-jétől megszerzett, a II. Fejezet hatálya alá tartozó jövedelmekre kell alkalmazni” szövegrészét. Az Alkotmánybíróság irányadó gyakorlata szerint az eleve értelmezhetlen és ennek következtében a jogalkalmazó szervek részéről alkalmazhatatlan jogi norma sérti a normavilágosság alkotmányi követelményét, ezen keresztül az Alkotmány 2. § (1) bekezdésében foglalt jogállamiság, az ennek részét képező jogbiztonság alkotmányi rendelkezését. (713/B/2002. AB határozat, ABH 2004, 1646, 1647.)

A vizsgált esetben a törvényalkotó mulasztása [az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése értelmezésének, és ez alapján a Törvény 133. §-ához kapcsolódóan a „jó erkölcsbe ütköző módon történő juttatás” tartalmi meghatározásának az elmaradása] a normavilágosság alkotmányi követelményének kirívóan súlyos sérelmét idézte elő.

A törvényalkotó a különadó adóalanyai számára visszamenőleges hatályú adófizetési kötelezettséget írt elő a 2010. január 1-je és a Törvény hatályba lépése, 2010. október 1-je között megszerzett bevételekre. Ennek során nem vizsgálta, hogy az adóköteles jövedelem juttatására az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése szerinti „jó erkölcsbe ütköző módon” került-e sor. Nem határozta meg az említett alkotmányi rendelkezésnek megfelelő törvényi tartalmat, hanem valamennyi, a törvényben szabályozott kétmillió forintos értékhatárt meghaladó bevételt a „jó erkölcsbe ütköző módon” („erkölcstelenül”) megszerzettnek minősített.

Álláspontom szerint a törvényalkotónak — akár értelmező rendelkezés útján — egyértelműen meg kellett volna határoznia azt, hogy milyen tartalmi feltételek mellett tekinthető a különadó adóalapjába tartozó adóköteles bevétel az Alkotmány hivatkozott értékébe ütközőnek (a „jó erkölcsbe ütköző módon megszerzettnek”), és ennek következtében visszamenőleges hatállyal adófizetési kötelezettség alá vonhatónak.

1.1.4. A jogintézmény (különadó) kiszámítható, előre látható működése alkotmányi követelményének a sérelme

Az Alkotmánybíróság az egyes jogintézmények kiszámítható, a jogalkalmazók részéről előre látható működését a jogállamiság részét képező jogbiztonság alkotmányi rendelkezésének a részeként kezeli. [9/1992. (I. 30.) AB határozat, ABH 1992, 59, 65.] Ha egy jogintézmény törvényi szabályozása olyan fokban hiányos, hogy az akadályát képezi a kiszámítható, előre látható működésnek, akkor sérül az Alkotmány említett rendelkezése.

A vizsgált esetben a Törvény a különadó adóalanyi körének meghatározatlanságával, az alkotmányi érték kategóriába („jó erkölcs”) ütközés, illetve az ebbe ütköző juttatási mód törvényi feltételeinek meghatározatlanságával a jogintézmény egészének a működését és alkalmazhatóságát kiszámíthatatlanná tette, ami a jogbiztonság súlyos sérelmét idézi elő.

2. Az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdésének sérelme

Álláspontom szerint az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdésében foglalt arányos közteherviselés

alkotmányi kötelezettségével ellentétes a Törvény 10. §-ában foglalt 98%-os mértékű adó. A határozat indokolása nem a felhívott alkotmányi rendelkezés, hanem a 70/I. § (2) bekezdésének sérelmét állapítja meg. Véleményem szerint azonban elsősorban az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdésének a sérelme állapítható meg, az alábbi indokok alapján.

Az Alkotmánybíróság irányadó gyakorlata az adó mértékének a jogalkotó által történő meghatározását olyan adójogi (adótechnikai) jellegű részletszabálynak tekinti, ami önmagában általában nem vet fel alkotmányossági problémát. A jogalkotó — alkotmányi keretek között — széles körben mérlegelhet az adó mértékének a meghatározása során, és az adó mértékének a nagysága kizárólag abban a szélső határesetben vet fel alkotmányossági problémát, ha az eltúlzottan magas adómérték konfiskatóriussá, „elkobzó jellegűvé” teszi a vizsgált adót. Ilyen esetben az adó „kilép” az alkotmányos rendeltetéséből, nem a közterhekhez való arányos hozzájárulást szolgálja, hanem az adóforrást lehetetleníti el, csökkentve ezzel az állam ebből eredő adóbevételét.

Az Alkotmánybíróság a többségi határozat indokolásában is hivatkozott 1531/B/1991. AB határozatában az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdésével ellentétesnek találta azt a telekadót, amely az adóalapot képező föld értékéhez viszonyítottan az említett érték négyszeresének megfelelő évi adót állapított meg az adóalany terhére.

Az Alkotmánybíróság hivatkozott határozatának indokolásában — a konkrét ügyben beszerzett adóelméleti és adóigazgatási szakértő véleményében foglaltakra támaszkodva — kimondta, hogy „ha adó címen olyan elvonást alkalmaz egy norma, amely az adóalany ellehetetlenülését eredményezi, az már nem adó.”

Az Alkotmánybíróság említett határozatában a döntése alapjául elfogadta a beszerzett igazságügyi szakértői vélemény azon megállapítását is, amely szerint „[t]elekadó vonatkozásában — általános adóügyi elévülési ciklusban gondolkodva — (...) »a tételes adó mértékénél súlyosan aránytalan ha az adott vagyontárgy értékének 20%-át meghaladja az évi vagyoadó mértéke.«” (ABH 1993, 707, 711.)

Álláspontom szerint a jelen ügyben vizsgált jövedelmi típusú különadó 98%-os — a különadó adóalapjára vetített — mértéke súlyosan aránytalan, az adóalany által ténylegesen megszerzett adóköteles bevétel csaknem egészét elvonja. Véleményem szerint e tekintetben nincs jelentősége annak, hogy a különadó nem rendszeres, visszatérően ismétlődő jövedelmet, hanem egy hosszabb időtartam alatt fennálló jogviszony megszűnésére tekintettel, egyszeri alkalommal juttatott bevételt von adófizetési kötelezettség alá.

A vizsgált esetben a különadó már nem tekinthető adónak, mivel annak mértéke megszünteti az adó alkotmányos funkcióját (a közterhekhez való arányos hozzájárulás biztosítását) és túllép a gazdasági szabályozó, az adóalanyok magatartását befolyásoló szerepén is. Függetlenül attól, hogy az adóköteles mértéket mekkora összeggel haladja meg a különadóval terhelt bevétel, annak csaknem egészét (98%-át) elvonja a vizsgált különadó. Ezzel nem az adóalanyok magatartását befolyásolja, hanem — a jogszerű bevételszerzést is erkölcsstelennek tekintve — bünteti az adóalanyokat, az erkölcsstelen szerzési mód szankciójaként használja fel a különadót.

Fontosnak tartom, hogy a Törvény 10. §-ában foglalt 98%-os adómérték a Törvény hatályba lépését követően megszerzett jövedelmek esetén is alkalmazandó, tehát nem csak a visszamenőleges hatállyal adóztatott bevételek esetében okoz az adó „elkobzó jellege” alkotmányossági problémát. [A Törvény 10. §-ának a törvény hatályba lépését követően megszerzett különadó köteles jövedelmekre való alkalmazása azt eredményezi, hogy pl. egy,

a Ktv. törvényi rendelkezéseinek megfelelően több éves, évtizedes közalkalmazotti jogviszony megszűnésére tekintettel 2010. október 1-jét követően megfizetett, az említett törvény alapján alanyi jogon járó három millió forintos végkielégítés esetén a jövedelmet szerző adóalanytól a két millió forintot meghaladó rész (egymillió forint) 98%-át (980 000 Ft-ot) különadó címén az állam elvon azaz az őt törvényesen megillető különadó köteles végkielégítésből mindösszesen 20 000 Ft-ot kap meg.]

A Törvény hatálya alá tartozó egyes bevételekhez, így — egyebek mellett — a végkielégítéshez senkinek nincs az Alkotmányból levezethető joga. A törvényalkotó a Törvény már idézett indokolásában foglalt legitim jogalkotói cél elérése érdekében többféle szabályozási technikához, módhoz is nyúlhatott, amely nem igényelte volna az Alkotmány módosítását [Alkotmány 70/I. § (2) bekezdés], és azt sem, hogy a Törvény visszamenőleges hatállyal teremtsen adókötelezettséget a hatálya alá tartozó „jó erkölcsbe ütköző módon” megszerzett bevételekre nézve.

A törvényalkotó a „szankciós céllal” alkalmazott konfiskatórius adóztatás helyett dönthetett volna a törvényi feltételek szerint alanyi jogon járó különadó köteles bevételek (pl. a végkielégítés) mértékének a csökkentéséről, vagy maximálhatta volna annak felső határát. A példaként említett szabályozási technikák is alkalmasak lettek volna szerintem a legitim jogalkotói célok megvalósítására, a közfelháborodást kiváltó, közpénzekből történő „erkölcstelen” bevételszerzés — ezen keresztül a költségvetésből eredő ilyen pénzkiáramlás — visszaszorítására. Az Alkotmánybíróság már több korábbi határozatában vizsgálta a példaként említett végkielégítés Mt.-ben szabályozott jogintézményének a jogi természetét, sajátosságait.

Az Alkotmánybíróság megfogalmazása szerint: „[r]endeltetését tekintve a végkielégítés a munkakeresés időszakában, az ismételt munkavállalásig terjedő időben egyfajta anyagi jellegű támogatást jelent és a megélhetés biztosítását célozza azon nyugellátásra nem jogosult foglalkoztatottak számára, akiknek a jogviszonya önhibájukon kívül (tehát nem szakmai alkalmatlanság, a szolgálatra való méltatlanná válás stb. miatt) kerül megszüntetésre.” (174/B/1999. AB határozat, ABH 2005, 870, 875.)

A végkielégítés jogintézményének a rendeltetését látom sérülni olyan esetekben, amikor a Törvény a nem erkölcstelen módon szerzett bevételt konfiskáló különadóval terheli.

Nem kellett volna tehát a törvényalkotónak „erkölcstelen módon megszerzett jövedelem tulajdonosnak” minősíteni és konfiskáló adóval „szankcionálni” azokat is, akik jogszerűen a törvényi feltételek betartása mellett a hosszabb (sok esetben 20-30 évi) időtartamú jogviszonyuk megszűnése miatt a Törvényben meghatározott kifizetőtől az ott meghatározott jogcímen és mérték felett szereztek különadó köteles bevételt.

Hozzáteszem: a törvényi feltételek alapján jogszerűen megszerzett, alanyi jogon járó különadó köteles bevételek pusztán azért, mert költségvetési forrásból származnak és meghaladják a Törvényben meghatározott értékhatárt, álláspontom szerint még nem tekinthetők „erkölcstelen módon” megszerzetteknek. A nem jogszerűen (törvényellenesen) megszerzett különadó köteles bevételek esetében ugyanakkor az állam akár büntetőjogi eszközökkel is felléphet a törvényt sértőkkel szemben, mivel ilyen esetben a szerzés módja nemcsak „erkölcstelen” de egyben jogellenes is, ami megalapozhatja a büntetőjogi felelősségre vonást.

Megítélésem szerint tehát a vizsgált esetben a Törvény II. Fejezetében szabályozott 98%-os mértékű különadó már nem adó; annak célja nem a közterhekhez való arányos hozzájárulás

biztosítása, hanem „szankciós célzattal” a különadó köteles bevétel csaknem teljes elvonása, ami sérti az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdését.

3. Az Alkotmány 54. § (1) bekezdésében foglalt emberi méltóság sérelme

Véleményem szerint a megsemmisített törvényi rendelkezések ellentétesek az Alkotmány 54. § (1) bekezdésében foglalt emberi méltósághoz való alkotmányos alapjoggal is.

Azon adóalanyok esetében, ahol a különadó visszamenőleges hatállyal a 2010. január 1-jét követően megszerzett adóköteles bevételek tekintetében teremt adófizetési kötelezettséget, sérül az emberi méltósághoz való alapjog. A Törvény az említett esetben a különadó köteles bevételt megszerző adózó „szerzési módját” eleve „erkölcstelennek” tekinti a nélkül, hogy a Törvényben a törvényalkotó meghatározta volna ennek tartalmi ismérveit, eseteit. A több éves vagy évtizedes jogviszony megszűnése után, külön törvényekben meghatározott jogszabályi feltételeknek megfelelően megszerzett és különadó fizetési kötelezettség alá eső bevételt szerző adózót „erkölcstelen módon” bevételt szerző magánszemélynek tekinti a Törvény pusztán azért, mert a Törvényben meghatározott értékhatárt (kétmillió forint) meghaladó összegben szerez — különadó fizetési kötelezettség alá eső jövedelmet — a juttatásra jogosult.

Annak következtében tehát, hogy a Törvény adós maradt annak a szabályozásával, hogy a Törvényben meghatározott jogcímenek az adóalanyok által ténylegesen megszerzett bevételek mikor minősülnek a „jó erkölcsbe ütköző módon” megszerzettek, valamennyi különadó fizetésére kötelezett adóalanyt (függetlenül a jövedelemszerzés konkrét módjától és körülményeitől), az emberi méltóságot sértő módon „erkölcstelenül szerző” magánszemélynek tekinti.

Álláspontom szerint azonban nemcsak az Alkotmány 54. § (1) bekezdésében foglalt emberi méltósághoz való alapjog, de az Alkotmánybíróság által e jog egyik Alkotmányban nevesített elemeként kezelt — az Alkotmány 59. §-ában foglalt — jóhírnév alkotmányosan védett tartalma is sérül annak következtében, hogy a törvényalkotó a Törvény visszamenőleges hatályú adóztatást lehető tevő rendelkezései körében nem határozta meg a „jó erkölcsbe ütköző módon” történő szerzés fogalmát (ennek tartalmát és törvényi feltételeit).

A törvényalkotó mulasztása mindazon adóalanyokhoz (azok személyéhez), akik a megsemmisített törvényi rendelkezések alkalmazásával visszamenőlegesen váltak kötelezetté a különadó megfizetésére, egy olyan erkölcsi minőséget („erkölcstelen jövedelemszerzés”) kapcsol, amely súlyosan csorbítja az érintett adóalanyok társadalmi megítélését, jóhírnevét, a róluk kialakult jó véleményt. Azáltal, hogy a törvény nem határozza meg egyértelműen a „jó erkölcsbe ütköző szerzési mód” fogalmát, valamennyi különadó fizetés alá eső bevételt szerző magánszemélyt a „jó erkölcsbe ütköző módon történő szerzés” vádjával illet, a jóhírnevet sértő „előítéletes megbélyegzéssel” sújt.

Álláspontom szerint az ilyen „kollektív stigmatizáció”, vagyis az, hogy a különadó köteles bevételt szerző magánszemélyeket a Törvény erkölcstelenül jövedelmet szerző személynek tekinti, az emberi méltósághoz és az ebből levezethető jó hírnévhez való alkotmányos jogot sérti.

4. Az Alkotmány 70/A. § (1) bekezdésének sérelme

Véleményem szerint a Törvény 9. § (1) bekezdésének az adóalanyi kört meghatározó szabályozása ellentétes az Alkotmány 70/A. § (1) bekezdésében foglalt hátrányos megkülönböztetés tilalmát előíró alkotmányos rendelkezéssel is.

Nem látom tárgyilagos mérlegelés szerinti ésszerű indokát annak, hogy a törvényalkotó által bevezetett különadó miért csak a közsférában dolgozó adóalanyok oldalán keletkezett (külön)adó fizetési kötelezettséget. Álláspontom szerint a különadó adóalanyi körének a meghatározására a vizsgált esetben önkényesen került sor. A különadó szempontjából a homogén csoportképzés számomra alkotmányosan igazolható ismérve az egyes jogállási törvényekben meghatározott, hosszú idejű munkavégzés/hosszabb időtartamú szolgálati idő és az ennek alapjául szolgáló jogviszony megszűnése. Ehhez képest a homogén csoportképzés szempontjából indifferensnek tartom, hogy az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdése alapján a különadó megfizetésére kötelezett adóalanyok, milyen sférában (a köz-, illetve a magánszférában dolgozva) váltak alanyi jogon jogosulttá a törvényben meghatározott feltételek szerinti — különadó fizetési kötelezettség alá tartozó — bevételre.

Az Alkotmány 70/A. § (1) bekezdése tiltja az egyéb helyzet szerinti hátrányos megkülönböztetést. Álláspontom szerint a Törvény adóalanyi kört meghatározó rendelkezései esetében nem tehet különbséget a magánszemélyek között azon az alapon, hogy a „jó erkölcsbe ütköző módon” történő jövedelemszerzésre a köz- vagy a magánszférában kerül-e sor.

A Törvény megsemmisített rendelkezései alapján azok a magánszemélyek, akik 2010. január 1. és 2010. október 1. között a közsférában a törvényben meghatározott jogcímen különadó fizetési kötelezettség alá eső jövedelmet szereztek, az őket jogszerűen megillető említett jövedelemnek csak a 2%-át kaphatják meg, míg a nem közsférában azonos törvényi feltételek mellett azonos jogcímen jövedelmet szerző magánszemélyek különadó mentesen juthatnak hozzá a teljes juttatáshoz. [Egy költségvetési szervnél munkaviszony keretében foglalkoztatott munkavállaló, amennyiben az Mt. alapján, a munkaviszonya megszűnése esetén 3 millió forintos végkielégítésre vált jogosulttá, a 2010. január 1. és 2010. október 1. között ténylegesen megszerzett végkielégítés különadó alapba kerülő része (1 millió forint) után 980 000 Ft-ot fizet meg visszamenőlegesen különadó címén az államnak. Egy magán cégnél munkaviszony keretében foglalkoztatott munkavállalót — azonos feltételek esetén — nem terhel különadó fizetési kötelezettség, mert nem a Törvény 9. §-ában meghatározott kifizetőtől ered az Mt. törvényi feltételei szerint őt megillető végkielégítés (nem tekinthető adóalanynak).]

Álláspontom szerint tehát sem a vizsgált különadó visszamenőleges hatályú alkalmazása során, sem pedig annak a 2010. október 1-je után alkalmazandó rendelkezései körében nem lehet — a fenti szempont alapján — hátrányos megkülönböztetést tenni az említett magánszemélyek között, ezért a többségi határozat rendelkező részének első pontjában megsemmisített törvényi rendelkezések az Alkotmány 70/A. § (1) bekezdésével is ellentétesek.

5. Összegezés

Párhuzamos indokolásom összegezéseként hangsúlyozni kívánom, hogy a Törvény vizsgált rendelkezései mögött álló legitim jogalkotói célok (az indokolás szerint „a társadalom igazságérzetét sértő, államháztartási forrásból származó, a jogviszony megszűnésével összefüggésben juttatott jövedelem megadóztatása”) érvényre juttatása érdekében a törvényalkotó külön adókötelezettség alá vonhatja a magánszemélyek egyes jövedelmeit, így a hosszabb időtartam alatt fennálló jogviszony megszűnésével összefüggésben juttatott jövedelmeket is. Önmagában a legitim jogalkotói célok értékelése csakúgy, mint a törvényalkotó által kialakított szabályozás célszerűsége, hatékonysága vagy igazságossága kívül esik az Alkotmánybíróság alkotmányossági vizsgálatának a hatáskörén.

A jövedelmi típusú különadó bevezetése során azonban a törvényalkotónak szem előtt kell tartania az adó 70/I. § (1) bekezdéséből fakadó alkotmányos rendeltetését, nevezetesen a közterhekhez való arányos hozzájárulást. Az adót nem lehet az alkotmányos rendeltetésétől eltérő célokra, „szankciós jelleggel” alkalmazni, annak mértéke nem teheti az adót elkobzó jellegűvé, az adóforrást ellehetetlenítővé. Az arányos közteherviselés alkotmányos kötelezettségét biztosító (az alkotmányos rendeltetésének keretein belül maradó) adó nem tehet hátrányos megkülönböztetést a (külön)adóköteles jövedelmet azonos törvényi rendelkezések (feltételek) alapján megszerző magánszemélyek között.

Amennyiben a törvényalkotó az adóéven belül, az adóév kezdő napjára visszamenőleges hatállyal kíván új adó (különadó) bevezetésével adófizetési kötelezettséget teremteni, az adótörvény szabályozásában maradéktalanul érvényesítenie kell az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésében foglalt konjunktív alkotmányi feltételeket, így egyebek mellett egyértelműen, világosan és a szabályozással érintett jogalanyok által alkalmazható módon meg kell határoznia, hogy az adóköteles bevétel mikor (milyen törvényi feltételek teljesülése esetén) minősül a „jó erkölcsbe ütköző módon” megszerzettnek. Az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésében foglalt „külön mérték” álláspontom szerint nem jelent alkotmányi felhatalmazást konfiskáló adó visszamenőleges hatállyal való törvényi bevezetésére. Másként megfogalmazva: az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése alapján törvénnyel az adóév kezdő napjára visszamenőleges hatállyal bevezetett adó is meg kell, hogy feleljen az arányos közteherviselés alkotmányi követelményének, annak eltúlzott mértéke nem teheti az adót elkobzó jellegűvé (konfiskálóvá).

Álláspontom szerint a Törvény többségi határozat rendelkező részének 1. pontjában visszamenőleges hatállyal megsemmisített rendelkezései a határozatban és a jelen párhuzamos indokolásban megjelölt alkotmányi rendelkezésekbe ütköztek, ezért azokat az Alkotmánybíróságnak meg kellett semmisítenie.

Budapest, 2010. október 26.

Dr. Bihari Mihály s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Kiss László alkotmánybíró párhuzamos indokolása

1. A határozat rendelkező részével egyetértek. Elfogadom a határozat indokolásának főbb irányait is, de álláspontom szerint nem lehet az Alkotmány új, 70/I. § (2) bekezdését önmagában, a többi alkotmányi rendelkezéstől elszigetelten értelmezni (I.). Ezen túlmenően más állásponton vagyok abban a kérdésben, hogy mikortól állapítható meg az új alkotmányi rendelkezés szerinti „külön mértékű kötelezettség” és abban is, mi a „jó erkölcs” autonóm alkotmányi fogalma (II.). A vizsgálat alapján arra a következtetésre kellett volna jutnia az Alkotmánybíróságnak, hogy a Törvény II. Fejezete által előírt különadó nem esik az államháztartási forrásból származó vagy köztulajdonban álló gazdasági társaság vagyonaiból eredő (a továbbiakban: tág értelemben vett állami forrásból származó), jó erkölcsbe ütköző módon jutott jövedelem fogalma alá, az erre kirótt 98%-os különadó nem minősül külön mértékű kötelezettség-előírásnak, így a különadó alkotmányosságát — elsősorban — az Alkotmány általános közteherviselési klauzulája, a 70/I. § (1) bekezdése és az Alkotmány 2. § (1) bekezdésébe foglalt jogállamiság klauzula részét képező in malam partem visszaható hatályú jogalkotás tilalma alapján is elbírálhatta volna (III.).

Megjegyzem továbbá, hogy a határozatba foglalt indokok mellett még legalább három (ha nem is többségi) indokolása lehetne még az alkotmánysértő rendelkezések

megsemmisítésének, ahogyan ezt a párhuzamos indokolások is példázzák.

2. Előrebocsátom tehát: hiányolom, hogy az Alkotmánybíróság a vizsgált és elbírált ügy kapcsán nem vonta meg saját alkotmányértelmezésének a határait. Erre márpedig annál is inkább szükség lett volna, mivel most szembesült először egy bizonytalan érték kategória (a „jó erkölcs”) Alkotmányban történő megjelenésével.

Az Alkotmánybíróság elsődleges hatásköre az Alkotmány értelmezése, melynek alapköveit már működésének korai szakaszában lerakta. Alkotmányos mozgásterének erre alapított autonóm meghatározását amiatt is szükségesnek láttam volna, mivel alapos okkal feltételezhető, hogy az Alkotmány szövege (a „jó erkölcs” mellett) belátható időn belül további „alkotmányos érték-elemekkel” is tovább gazdagodhat. Ezek kezelésének módjára nézve célszerű lett volna kijelölni tehát önmaga számára a megfelelő, az értelmezés során irányadó támpontokat.

I. Az alkotmányértelmezés lehetőségei és határai a vizsgált ügyben

1. Ennek a kérdéskörnek a közelebbi vizsgálatát az a széles körben elterjedt felfogás indokolja, hogy az Alkotmánybíróság „nem kritizálhatja” az Alkotmányt. [A jelen ügyben az Alkotmány új, 70/I. § (2) bekezdésének beillesztése révén megfogalmazott szöveget.]

Határozottan az a véleményem, hogy nincs olyan mértékben megkötve az Alkotmánybíróság keze, ahogyan azt sokan feltételezik. Az Alkotmánybíróság e tekintetben kialakuló és egyértelművé teendő szerepfelfogása felerősíthet–elgyengíthet egy értékelemeket normatív szerepkörrel felruházni szándékozó, szabályozási gyakorlatot esetlegesen fontolgató (egyben az alkotmánybírósági kontroll ellehetetlenítéséhez vagy súlytalanná tételéhez is elvezető) alkotmányozást.

2. Ahogy említettem, az Alkotmány új, 70/I. § (2) bekezdését nem lehet a jelen ügyben sem az Alkotmány többi normájától elszigetelten értelmezni. Álláspontom szerint abból az nézőpontból kell kibontani az új alkotmányi rendelkezés értelmét, miszerint az Alkotmány ellentmondásmentes rendszert alkot, és bár az Alkotmány módosítását — annak hatályba lépése után — ugyan tényleg nem vizsgálhatja felül az Alkotmánybíróság, de mindent köteles megtenni annak érdekében, hogy — az alkotmányértelmezés eredményeként — az egyes régi-új alkotmányi rendelkezések között ne legyen ellentmondás.

Ezt a követelményt a testület több határozatában is megfogalmazta. Először egy párhuzamos indokolás fejtette ki ezt a felfogást 1991-ben: „[a]z Alkotmánybíróság (...) abból a feltételezésből kiindulva [végzi alkotmányértelmezési tevékenységét], hogy miként a jog az Alkotmány is egységes és ellentmondás nélküli rendszer. Valamennyi rendelkezésének megállapítható célja és értelme van, közöttük sem ellentmondás, sem pedig alkotmányjogi kérdések eldöntését megghiúsító hézag nem lehet. Az Alkotmánybíróság az értelmezés során nem állapít meg új szabályt, csupán kifejti az Alkotmányban egyébként benne rejlőket, mintegy kibontva azokat a rendelkezések szövegéből, mindenkor szem előtt tartva azok tartalmát és összefüggéseit. Az Alkotmánybíróság a hatáskörébe utalt értelmezési jogkör gyakorlása révén tehát megismerő és értékelő műveletet végez, az alkotmányszövegben foglalt alkotmánytartalmat állapítja meg. E feladat teljesítése pedig kifejezetten hatáskörébe tartozik.” [Dr. Ádám Antal, dr. Herczegh Géza, dr. Lábady Tamás, dr. Tersztyánszky Ödön alkotmánybírók párhuzamos indokolása a 48/1991. (IX. 26.) AB határozathoz. ABH 1991, 217, 242.].

Ezt követően ez a nézet többségi állásponttá is vált: „[a]z Alkotmánybíróság az Alkotmányt

nemcsak a kifejezetten erre irányuló eljárásban, hanem a jogszabályok alkotmányosságát vizsgáló minden eljárásában értelmezi. Az Alkotmány egyes rendelkezéseinek értelme így az újabb és újabb értelmezések során bontakozik ki, amelyekben az Alkotmánybíróság mind a konkrét ügy sajátosságára, mind saját korábbi értelmezéseire tekintettel van (...) az értelmezéseknek ellentmondásmentes rendszert kell képezniük.” [36/1992. (VI. 10.) AB határozat, ABH 1992, 207, 210.]

Egy 1996-os döntés az iménti értelmezést az alábbiak szerint erősítette meg: „[a]z alkotmányértelmezésnek az értelmezendő jogok fogalmából kell kiindulnia, mint semleges kategóriából, amelynek határait nézve nagyfokú konszenzus állapítható meg, tartalmára nézve viszont több, eltérő értéktartalmú koncepcióval is kitölthető. A pluralista társadalom lényegéhez tartozik, hogy a jogok többféle értéktartalommal is érvényesíthetők úgy, hogy közben a jogok egész alkotmányos rendszere koherens és működőképes marad. Az Alkotmánybíróságnak határesetekben és össze nem férő koncepciók ütközésekor kell beavatkoznia, azt a vonalat meghúznia, amelyen túl egy adott tartalmú értelmezés már az alkotmányos jogok rendszerével nem hozható összhangba (...)” [21/1996. (V. 17.) AB határozat. ABH 1996, 74, 83.]

Mi olvasható ki a fentiekből? Annyi mindenképpen (s ez irányadó az Alkotmány új, 70/I. § (2) bekezdésének az értelmezésére is), hogy az alkotmánybírósági értelmezés eredményeként az Alkotmány rendelkezései koherens rendszert alkotnak, s jöllehet az Alkotmány módosítását az Alkotmánybíróság ténylegesen nem vizsgálhatja felül, de mindent köteles megtenni annak érdekében, hogy — alkotmányértelmezésének eredményeként — az egyes alkotmányi rendelkezések között ne legyen ellentmondás. Az alkotmányértelmezés egyik legfontosabb célja az, hogy az alkotmányértelmezés eredménye — koherens rendszerként — minél inkább, a lehető legteljesebb módon beleilleszkedjen az Alkotmány egészének normarendszerébe. Álláspontom szerint mindenesetre nem juthat az Alkotmánybíróság olyan alkotmányértelmezési eredményre, amelynek a következménye az lesz, hogy valamely alkotmányi rendelkezés alkalmazását egy másik értelmezése leronthatja.

II. Mi következik az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdéséből?

1. Az új alkotmányi rendelkezés alapján véve egyértelmű abban a tekintetben, hogy milyen forrásból származó jövedelem esetén, milyen alanyi kör köteles a külön mértékű kötelezettség teljesítésére, ha a jogalkotó — az Alkotmány 8. § (2) bekezdésével összhangban — törvényben írja ezt elő, de komplex értelmezésre szorul, hogy mikortól és milyen módon jutott jövedelmekről szól az új alkotmányi rendelkezés.

2.1. Mindenekelőtt hangsúlyozom: ahogyan a 675/B/2001. számú AB határozathoz fűzött különvéleményben is rámutattam, az alkotmányértelmezés során nem konkluzív érv az alkotmánymódosító vagy a törvényhozó hatalom „szándéka”. Ezt azért kell kiemelnem, mert — a határozat indokolása — az új alkotmányi rendelkezés és a törvényi szabályok értelmezése során maga is több alkalommal emlegeti az alkotmánymódosító és törvényhozó hatalom vélelmezett szándékát. A határozat kifejezetten idézi és elfogadja az alkotmánymódosító törvényjavaslat indokolását, amely eltérést kíván engedni a tiltott visszaható hatályú szabályozás tilalma alól (III 1. pont). Ezen túlmenően hivatkozik arra is, hogy „[a]z Alkotmány módosítása az alkotmányozó szándéka szerint »az ott meghatározott jövedelemadók esetében az adó mértékének meghatározását a törvényhozó szabad belátására bízza«.” (III. 1.3. pont). Ugyancsak az Alkotmány új, 70/I. § (2) bekezdése tekintetében rögzíti, hogy „[a]z alkotmánymódosítás szándéka szerint elsősorban azt tette lehetővé, hogy »jó erkölcsbe ütköző módon jutott jövedelmek tekintetében törvény, az adott adóévtől kezdődően, külön mértékű kötelezettséget« állapítson meg, vagyis a módosítás jelentős

mértékben arról szól, hogy milyen esetekben, milyen jövedelemnél jöhet szóba a visszaható hatályú jogalkotás tilalmának mellőzése.” (III. 4.1. pont). Végül ebbe a körbe sorolható az a megállapítás is, mely szerint „[a] Törvény 9. § (1) bekezdéséből az következik, hogy a különadó — a szándéka szerint — az állami forrásokkal való gazdálkodáshoz kapcsolódó sajátos tényállásokat céloz meg.” (III. 5.2. pont)

Amennyiben lehetséges is egy kollektív testület (a 386 képviselőből álló alkotmánymódosító és törvényhozó hatalom) egyirányú szándékát felfejteni (ha létezik is empirikusan a jogalkotó hatalom „szándéka”) akkor is választ kell adni arra a kérdésre: lehet-e amellet érvelni, hogy annak kötelező ereje is van? A jogalkotó a leírt szövegen keresztül beszél, nem pedig a feltételezett „szándékán” keresztül. Alkotmányos jogállamban a jog uralmának kell megvalósulnia, az Alkotmánybíróságot pedig kizárólag az Alkotmány szövege köti, sem az alkotmánymódosító (alkotmányértelmezéskor), sem a törvényhozó (a támadott norma alkotmányellenességének magállapításakor) feltételezhető szándékát nem veheti figyelembe, amikor egy döntés legitimitációját kívánja megalapozni. Ez az érvelés egybecseng Sólyom László 23/1990. (X. 31.) AB határozatban kifejtett párhuzamos indokolásával, amelyben szembeállítja a törvényhozó azon szabadságát, hogy az Országgyűlés dönthet bármely tudományos, aktuálpolitikai vagy gyakorlati megfontolás szerint, míg az Alkotmánybíróság kizárólag alkotmányjogi érvekre alapozhatja döntését, így nem köti azt a jogalkotó hatalom szándéka sem. (ABH 1990, 88, 97.) Alkotmányos jogállamban nem is várható el azoktól, akikre kötelező a jog, hogy olyan fogalmat használjanak jogos/jogtalan magatartásuk iránytűjeként, amely egyrészt homályos, másrészt nem rendelkezik normatív erővel (részletesen lásd a 675/B/2001. számú AB határozathoz fűzött különvéleményt, ABH 2002, 1320, 1344-1345.).

2.2. Ahogyan fentebb már nyomatékosan kiemeltém, az alkotmányértelmezés egyik célja az, hogy az alkotmányértelmezés eredményként előálló normatartalom minél inkább beleilleszkedjen az Alkotmány egészének normarendszerébe. Álláspontom szerint — ezt is hangsúlyoztam — nem juthat az Alkotmánybíróság olyan alkotmányértelmezési eredményre, amelynek a következménye az, hogy valamely alkotmányi rendelkezést egy másiknak az értelmezése lerontja; az Alkotmánybíróság feladata éppen az, hogy a különböző absztrakciós szinten megfogalmazott alkotmányi rendelkezések közötti összhangot megteremtse. Az Alkotmánybíróság az Alkotmány módosításánál az Alkotmány alapelveit, alapértékeit nem hagyhatja figyelmen kívül. Az Alkotmánybíróságnak az Alkotmány módosított rendelkezéseit — ugyanúgy, mint az Alkotmány többi rendelkezését — ezen alapelvek, alapértékek figyelembe vételével kell értelmeznie.

E követelménynek — nézetem szerint — a határozat indokolása azért nem tesz eleget, mivel a 70/I. § (2) bekezdésének hatálya alá eső jövedelmek tekintetében kivételt tesz az in malam partem visszaható hatályú szabályozás tilalma alól. A határozat szerint „[a] módosítás lehetővé teszi azt, hogy törvény az adókötelezettséggel kapcsolatban a visszaható hatályú jogalkotás tilalmától, a jogállam e lényeges jellemzőjétől eltérjen, és visszaható hatállyal állapítson meg kötelezettséget az Alkotmány módosításának hatálya alá tartozó esetekben, a jövedelem juttatásának módjával összefüggésben.” (III. 1.2. pont). Álláspontom szerint ez az értelmezés semmiképpen nem következik imperatív módon az Alkotmány új, 70/I. § (2) bekezdéséből. Az adott ügyben az Alkotmánybíróságnak az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésének értelmezését az in malam partem visszaható hatályú szabályozás, tehát az Alkotmány 2. § (1) bekezdésében szereplő jogállamiság klauzulára tekintettel – arra vetítve és azzal kölcsönhatásban – kellett volna elvégeznie.

2.3. Mindebből pedig az következett volna, hogy az új alkotmányi rendelkezésből nem

vezethető le konkluzív módon, hogy az állami vagyonból jó erkölcsbe ütköző módon teljesített jövedelem-kifizetéseket visszaható hatállyal adóztathatja az állam (visszaható hatállyal állapítson meg külön mértékű kötelezettséget). A szabályból, ha azt az in malam partem visszaható hatályú jogalkotás tilalmával együtt olvassuk, csupán annyi következik, hogy az ilyen külön mértékű kötelezettség-megállapítás az adott (következő) adóév kezdetétől állapítható meg, a 2010-es vagy bármely más adóév tekintetében pedig szó sem lehet utólagos kötelezettség-megállapításról.

Úgy vélem tehát, hogy nem jelentkezik az Alkotmány rendelkezéseinek egységes szemléletű, ellentmondásmentes rendszerkénti értelmezése a határozatban, ellenkezőleg: az a 70/I. § (2) bekezdését eleve kivételt konstituáló szabályként értelmezi, azaz a 70/I. § (2) bekezdésének hatálya alá eső jövedelmek tekintetében (III. 1.2. pont) kivételt tesz az in malam partem visszaható hatályú szabályozás tilalma alól.

Megjegyzem: a tiltott visszaható hatály tilalma nem egyszerűen alkotmányi alapérték, hanem ezen túlmenően, az egyik legfontosabb jogállami imperatívusz is. Az Alkotmány egymással kapcsolatba hozható rendelkezéseinek egységes, koherens, ellentmondások kiküszöbölését célzó, az Alkotmány egészének leginkább megfelelő értelmezése pedig nem hozhat olyan eredményt, amely valamely jogállami szabály eliminálását eredményezi. Márpedig a 70/I. § (2) bekezdésének határozatban írt értelmezése ezzel az eredménnyel jár. (Mint hogy gyakorlatilag úgy fogjuk fel, hogy a „jó erkölcsre” hivatkozással kivétel tehető a tiltott visszaható hatályú szabályozás tilalmának a követelménye alól.)

3.1. A külön mértékű kötelezettség-megállapítás nem minden tág értelemben vett állami forrásból származó jövedelem vonatkozásában róható ki, csak azok tekintetében, amelyek jó erkölcsbe ütköző módon kerültek kifizetésre. Az Alkotmánybíróság nem kerülheti ki azt a kérdést, hogy melyek azok az esetek, amelyekben a tág értelemben vett állami forrásból juttatott jövedelmek megszerzése jó erkölcsbe ütköző módon történik. Ennek során az Alkotmánybíróságnak figyelemmel kell lennie arra a tételre, hogy az adott alkotmányi fogalom autonóm értelmezését kellene adnia, autonóm módon kellene meghatároznia, mi az olyan absztrakt fogalmak alkotmányi jelentése, mint a tulajdon, a méltóság vagy az új alkotmányi rendelkezésben szereplő „jó erkölcs”. (Autonóm az értelmezés azért, mert az Alkotmánybíróságot értelmezése során nem kötik a jogági fogalom-meghatározások vagy az adott fogalomhoz tapadó, azt értelmező rendesbírói gyakorlat sem.)

Az Alkotmánybíróság előtt lévő ügy – mint mondtam – precedens értékű is lehet, hiszen az Alkotmánybíróság döntésében egy „értékkategória” (a jó erkölcs) jelent meg most konkrét törvényi rendelkezések viszonyítási pontjaként. Megteheti ugyan azt a mindenkori alkotmánymódosító hatalom, hogy hasonlókkal teletűzdeli a magyar Alkotmányt (pl. „igazságosság”, „méltányosság” stb.), s ezekre kéri elvégezni az indítványozók az alkotmányossági vizsgálatot. Teheti akár azt is, hogy határozatlan (jog)fogalmakat emel fel az alkotmányi értékek közé („közrend”, „köznyugalom”, „közérdek”, „nemzetgazdasági érdek”). Az Alkotmánybíróságnak azonban ezeket a régi-új értékkategóriákat — az Alkotmányt egységes rendszerként kezelve — módjában áll az alaptörvény más rendelkezéseivel együttesen, egymásra tekintettel értelmezni. Ugyanakkor úgy vélem, az Alkotmány cseppfolyósításához vezetne el, ha az Alkotmánybíróság szabad utat engedne minden — az Alkotmányba beépített érték-elem kizárólag a törvényhozó általi tartalommal való kitöltésének. Ilyenkor ugyanis aktuálpolitikai mezőbe csúszhatnának át ezek a határozatlan fogalmak (érték-elemek), az Alkotmány pedig gyakorlatilag programmatikus törvénnyé degradálódna, amely nem töltheti be a jogállami Alkotmány szerepét.

3.2. Álláspontom szerint — ismét csak figyelembe véve az Alkotmány egyes

rendelkezéseinek egymásra vonatkoztatott, egymással harmonizáló értelmezésének követelményét — a jó erkölcsbe ütköző módon jutott jövedelem tekintetében elsősorban az állam semlegessége alkotmánybíróági értelmezésének segítségével kell megvilágítani a jó erkölcs problémáját. (A határozat jelenleg elsősorban absztrakciós problémaként mutatja be a jó erkölcsbe ütközés kérdését, és nem vet számot azzal, hogy a magánjogi jó erkölcs fogalom mennyiben feleltethető meg vagy alkalmazható a közterhek viselésére vonatkozó jó erkölcsre vonatkozó tétellel. Magam határozottan azon a véleményen vagyok, hogy a magánjog értékkategóriái csak rendkívül kivételesen ültethetők át közvetlenül a közjogba.)

Az állam semlegességének elve — bár kifejezetten nem szerepel az Alkotmányban, mégis — hasonlóan a német, francia vagy az amerikai alkotmánybíróági gyakorlathoz — fontos szerepet tölt be az ítélkezésben. A magyar gyakorlatban eddig a vallásszabadság [4/1993. (II. 12.) AB határozat, ABH 1993, 48.], a gazdaságpolitika [33/1993. (V. 28.) AB határozat, ABH 1993, 247, 249.], a tudományos igazságok [34/1994. (VI. 24.) AB határozat, ABH 1994, 177, 182.] és a szólásszabadság [30/1992. (V. 26.) AB határozat, ABH 1992, 167, 179.] területén fejtette ki az Alkotmánybíróság az állam semlegességének doktrínáját. E döntések alapján az állam nem foglalhat állást abban a kérdésben, hogy milyen vallási, gazdaságpolitikai döntések, tudományos állásfoglalások vagy véleménynyilvánítási tartalmak felelnek meg a jó, igazságos élet koncepciójának. Ebben az értelemben az állam ezeken a területeken elsősorban a be nem avatkozásra kötelezett. Ezzel szemben az új alkotmányi rendelkezés kifejezetten felhatalmazza a jogalkotót: az adott adóév elejétől külön mértékű kötelezettség befizetésére kötelezheti azokat, akik jó erkölcsbe ütköző módon jutottak tág értelemben vett állami forrásból származó jövedelemhez. A törvényhozó tehát felhatalmazással rendelkezik erre, de ezt csak a semlegesség doktrínájának alkalmazásával teheti meg. A jó erkölcsbe ütközés és a semlegesség elvének egymásra vonatkoztatott értelmezése alapján a törvényhozó pártatlanul köteles eljárni a törvényalkotáskor. Nem kedvezhet egy általa preferált személyközösségnek, és nem szankcionálhat, nem sújthat kizárólag egy jól körülírható társadalmi csoportot a külön mértékű kötelezettség megállapításával. A törvényhozó döntésének eredményeként pusztán és kizárólag az adott csoporthoz tartozás nem járhat együtt a külön mértékű kötelezettség-megállapítás előírásával. A külön mértékű kötelezettség megállapításáról szóló törvény csak semleges kritériumokat alkalmazva alkotható meg, és az államnak az adóztatás terén egyébként is fennálló alkotmányi követelményeknek megfelelően kell eljárnia: a külön mértékű kötelezettség megállapítása például nem lehet visszaható hatályú, és végső soron a minden egyén szempontjait egyaránt figyelembe véve (az egyenlő méltóságú személyként való kezelés alkotmányi imperatívuszát alkalmazva), diszkrimináció-mentesen kell az államnak eljárnia ezekben az esetekben.

III.

Az Alkotmány 2. § (1) bekezdéséből eredő in malam partem visszaható hatály tilalmának és az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdésének a sérelme

Álláspontom szerint — a határozat indokolásában írtak mellett — más okok miatt is alkotmányellenesek a Törvény 11. § (5) bekezdésébe, valamint 133. §-ába foglalt rendelkezések (1.), továbbá a Törvény II. Fejezetébe tartozó egyéb szabályok, a magánszemélyek egyes jövedelmeinek különadójáról szóló további rendelkezések [8. §-11. § (1)-(4) bekezdése, 11. § (6)-(7) bekezdései és 12. §-a] (3.).

1. Mindenekelőtt emlékeztetek arra, hogy szerintem az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdéséből nem következik közvetlenül, hogy a tág értelemben vett állami forrásból származó, jó erkölcsbe ütköző módon kifizetett jövedelmet visszaható hatállyal megadóztathassa az állam (visszaható hatállyal állapíthatson meg „különadót”). Az új rendelkezésből — ha azt együtt

olvassuk az in malam partem visszaható hatályú jogalkotás tilalmával — csupán az következik, hogy az ilyen „külön mértékű” kötelezettség-megállapítás az adott adóév kezdetétől állapítható meg s így a 2010-es adóév tekintetében sem lehet szó utólagos kötelezettség-megállapításról.

Ami pedig a Törvény visszaható hatályú rendelkezéseit illeti (a Törvény 11. § (5) bekezdésébe, valamint 133. §-ába foglalt rendelkezések), változatlanul fenntartom a visszaható hatállyal kapcsolatban a 349/B/2001. AB határozathoz fűzött különvéleményemben leírtakat.

Az idézett különvélemény — a most vizsgált ügyre is vonatkoztathatóan — a következőkre mutat rá (ezek közül csupán néhány elemet idézek fel):

a) Jogállami keretek között csak akkor várható el a jogalanytól a jogszabályok betartása, ha azokat kihirdették, azok a normákat megismerhették, a jogszabályok lehetőséget adnak arra, hogy a jogalanyok a magatartásukat a jog előírásaihoz igazíthassák, így különösen, ha a hatálybalépésüket megelőző időre nem állapítanak meg többletkötelezettséget a számukra. (...) A retroaktív norma a jogrendszer egyik alappilléret ingatja meg, mivel a „jog nem tudása nem mentesít a jogkövetkezmények alól” megdönthetetlen vélelmét fikcióvá alakítja át, ami így nem képes biztosítani a jogi norma érvényesülését.

b) A korábbi szabályok szerint lezárt jogviszonyokba — kivételesen — csak akkor lehet alkotmányosan beavatkozni, ha ezt a jogbiztonsággal konkuráló más alkotmányos elv elkerülhetetlenné teszi, és ezzel nem okoz az elérni kívánt célhoz képest aránytalan sérelmet. [11/1992. (III. 5.) AB határozat, ABH 1992, 77, 82.]

[Hangsúlyoztam tehát a különvéleményemben, hogy ebben a körben csak a jogbiztonsággal konkuráló alkotmányos elvek jöhetnek számításba, az olyan absztrakt alkotmányos értékek, mint a jó erkölcs, nem. Úgy is fogalmazhatunk: a tiltott visszaható hatály jogállami parancsként olyan — szinte érinthetetlen — tartalom (lényeg), amely sem alkotmányos értékkel (jó erkölcs), sem pedig még akár méltányolható absztrakt államcélra hivatkozással sem korlátozható. A jelen esetben: a jó erkölcsre hivatkozással sem lehet kivételt tenni a jogállami parancsot kifejezésre juttató tiltott visszaható hatály alól.]

c) A „cél szentesíti az eszközt” elvének parttalan alkalmazása idegen a jogállam eszméjétől. Ahogyan egyes német szerzők fogalmazzák: a tiltott visszaható hatály megengedése a legnagyobb merénylet a jogállam ellen.

d) Az Alkotmánybíróságnak itt a jogbiztonság egyik kiemelkedő jelentőségű elemét kell védenie. Ezt a szerepkört pedig leginkább az a körülmény értékeli fel, hogy a visszaható hatály tilalmának érvényesülése az egész jogállami jogrend stabilitásának az előfeltétele, az egész jogrendszer érvényesíthetőségének egyik biztosítója [Részletesen lásd a 349/B/2001. AB határozathoz fűzött különvéleményt, ABH 2002, 1241, 1258-1267.].

Emlékeztetek arra is, hogy az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint „[h]a az új jogszabálynak visszamenőleges hatálya van, az a jogszabály megjelenése előtt keletkezett jogviszonyok tömegének felülvizsgálatával jár, amely a jogbiztonság alkotmányos követelményét sérti. Különösen irányadó ez azokban az esetekben, amikor az új jogszabály olyan kötelezettséget vagy felelősséget állapít meg, amely a korábbi jogszabályi környezetben egyáltalán nem, vagy enyhébb feltételek mellett állt fenn.” [339/B/1995. AB határozat, ABH 1998, 605, 607.]

Mivel — álláspontom szerint — az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdéséből nem következik kényszerítő módon az in malam partem visszaható hatályú adómegállapítás, a törvényhozó

pedig nem bizonyította, hogy egy, a jogbiztonsággal konkuráló másik alkotmányos elv érvényesülése miatt lenne elkerülhetetlen a visszaható hatályú szabályozás, ezért a Törvény 11. § (5) bekezdése és 133. §-a az Alkotmány 2. § (1) bekezdésébe foglalt jogállamiság részét képező in malam partem visszaható hatályú szabályozás tilalmába ütközése miatt alkotmányellenes.

2. Látszólag kapcsolatba hozható — a „megengedett” visszaható hatály kapcsán — a most elbírált ügy a 32/1991. (VI. 6.) AB határozattal elbírált ügygel (a kamatadó-üggyel). Álláspontom szerint azonban a 32/1991. (VI. 6.) AB határozattal elbírált jogi probléma jelentős mértékben eltér a mostani különadó ügy által felvetett alkotmányossági kérdéstől. E döntés ugyanis nem kifejezetten a visszaható hatályú szabályozásról szólt, hanem a jogállami piacgazdaság kialakítása előtt tett állami ígérvények jövőbeni sorsáról.

A Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 226. § (2) bekezdésének első fordulata kimondja, hogy jogszabály a hatálybalépése előtt megkötött szerződések tartalmát csak kivételesen változtathatja meg. Az Alkotmánybíróság a Ptk. 226. § (2) bekezdése első fordulatainak alkotmányossági elemzése során — elsőként a 32/1991. (VI. 6.) AB határozatában — mutatott rá arra, hogy „az állam általában csak ugyanolyan feltételekkel teheti meg az általa jogszabályban kiadott blankettaszerződések tartalmának a megváltoztatását, mint amilyen feltételek fennállása esetén a szerződés más felei kérhetik a bíróságtól — a rebus sic stantibus klauzulájára alapítottan — a szerződés módosítását. Ha ugyanis az állam a polgári jogi jogviszonyokban közvetlenül vesz részt, ezt alkotmányosan csak ugyanolyan feltételek mellett teheti meg, mint amilyen feltételeket az általa kiadott jogszabályokban a polgári jogi jogviszonyok egyéb résztvevői számára megszab (egyenjogúság, mellérendeltség stb.)”. E határozatában az Alkotmánybíróság kifejtette azt is, hogy „... a kivételességet – amelynek fennállása esetén a meglévő jogviszonyok tartalma jogszabály útján módosítható – éppúgy esetenként, jogszabályonként kell vizsgálni, mint a bírósági szerződésmódosítás alkalmazhatóságát az egyedi jogviszonyokban. Jogszabályonként külön-külön eldöntendő kérdés tehát az, hogy mikor felel meg a fennálló szerződési kapcsolatokban való állami beavatkozás az Alkotmánynak, illetőleg az előbbi szempontoknak. Ennek eldöntése elsősorban a törvényhozó felelőssége, de a beavatkozás alkotmányosságát az Alkotmánybíróság dönti el”. [ABH 1991, 151-154, 157.]

Az 1991-es döntés tehát olyan tartós, több éve fennálló polgári jogi jogviszonyokba való beavatkozást bírált el, amelyre a privátautonómia elve az irányadó, és amelynek az egyik szereplője az állam. Tehát arra a kérdésre kellett válaszolni, hogy piacgazdasági viszonyok között milyen feltételekkel cserélheti ki az állam a kereskedő köpönyegét a császár tógájára. A mostani különadó ügyben nincs meg ez a kettős szerep, hiszen itt közjogi kógens szabályrendszer alapján kell döntenie a rövidtávon visszamenőleges adókötelezettség fennállásáról, és a törvényhozó sem hivatkozik a jogviszonyok létrejöttékor előre nem látható körülmények társadalmi szintű lényeges megváltozására.

3. Álláspontom szerint minden alkotmányi kötelezettség fennállásának bizonyítása az állam kötelessége. Nincs ez máshogy a közterhek kivetésénél, az adómegállapításnál sem. Mivel a törvényhozó nem bizonyította (mert nem is bizonyíthatta), hogy a Törvény II. Fejezete hatálya alá tartozó jövedelmekhez a huzamosabb időn keresztül állami foglalkoztatottak (legyenek azok az ágazati törvények vagy az Mt. hatálya alá esők) jó erkölcsbe ütköző módon jutottak volna hozzá, ezért a Törvény II. Fejezete szerinti különadó az Alkotmány általános közteherviselési klauzulája, a 70/I. § (1) bekezdése hatálya alá tartozik. Ebben a tekintetben osztom Dr. Bihari Mihály alkotmánybíró párhuzamos indokolása 2. pontjában foglaltakat, vagyis nekem is az az álláspontom, hogy a 98%-os különadó mértéke konfiskatórius jellegű,

ezáltal ellentétes az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdésébe foglalt arányos közteherviselés elvével.

Budapest, 2010. október 26.

Dr. Kiss László s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Lenkovics Barnabás alkotmánybíró párhuzamos indokolása

Egyetértek a rendelkező résszel, annak indokolásával is, azonban a döntést egy további indokkal is alátámasztanám. Úgy vélem, ez még meggyőzőbben és egyértelműbben igazolná a Törvény alkotmányellenességét.

A törvényi rendelkezések megsemmisítését az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésének és a 70/A. § diszkrimináció tilalmát rögzítő (1) bekezdésének együttes értelmezésére lehetett volna alapozni.

Az együttes értelmezés indoka véleményem szerint az, hogy bár a közpénzekből juttatásban részesülők alanyi körét a 70/I. § új (2) bekezdése maga megkülönbözteti, ezért más, rajtuk kívülálló csoportokkal szemben a diszkrimináció kérdése alkotmányossági szempontból nem vizsgálható, az érintett alanyi körön belül azonban a törvényhozóra a 70/A. § (1) bekezdése alapján már vonatkozik a diszkrimináció tilalma. Több indítványozó éppen azért nyújtott be alkotmányossági kifogást a Törvény ellen, mert az a 70/I. § (2) bekezdés hatálya alá tartozó alanyi körön belül egyazon homogén csoportba sorolta a jogállási törvények alapján — alanyi jogon járó — nagyobb összegű juttatásban részesülőket az ugyanilyen juttatásokban, de jó erkölcsbe ütköző módon részesülőkkal. Az alapvető kérdés tehát az, hogy a Törvény alanyi és tárgyi hatálya a 70/I. § (2) bekezdésén túlmenően megfelel-e a 70/A. § (1) bekezdésének is, avagy beleütközik.

A jogi normákat a jogalkotótól elvárható gondossággal, körültekintéssel és felelősséggel kell megalkotni. A normaalkotás különösen fontos, előre eldöntendő kérdése az általánosítás (absztrakció) szintjének meghatározása, az ugyanis alapvetően meghatározza mind a norma tárgyi hatályát (azaz a szabályozni kívánt emberi magatartások körét), mind a személyi hatályát (az érintett alanyi kört). Minden szabály létrehoz magatartási osztályokat és emberi csoportokat, így mindig fontos kérdés, mi volt az osztályozás, a csoportképzés ismérve, s a jogalkotó megfelelően húzta-e meg a csoport határvonalait. Ehhez fontos szempont a szabályozás minden csoporttaggal szembeni azonos célja és a cél igazolhatósága. A jogalkotónak úgy kell meghatároznia a szabály alkalmazási körét (személyi és tárgyi hatályát), hogy az igazodjon a szabály céljához és igazolásához. (Részletesen ld. Az Alkotmány kommentárja, II. kötet, 2532. old., Szerk.: Jakab András; Századvég Kiadó, Budapest, 2009.) Jelen esetben tehát meghatározott jövedelmek jó erkölcsbe ütköző módon való juttatásáról és az ilyen juttatásban részesülő jogalanyok köréről kellett volna, hogy a Törvény rendelkezzen.

Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint egy jogszabály azáltal is megvalósíthat diszkriminációt és teremthet alkotmányellenes helyzetet, hogy különböző helyzetben lévőköt kezel azonos módon. A megkülönböztetés indokolatlan hiánya az alkotmányos egyenlőség sérelméhez vezet [lásd pl. 1/1995. (II. 8.) AB határozat, ABH 1995, 31.; 42/2007. (VI. 20.) AB határozat, ABH 2007, 564.]. Álláspontom az, hogy a támadott Törvény esetében éppen ez történt: a jogalkotó a szabályozás céljához és tárgyi hatályához viszonyítva az alanyi/személyi hatály tekintetében, a 98%-os különadó megfizetésére kötelezettek csoportján belül

elmulasztotta a megfelelő differenciálást. Az érintettek között ugyanis — ahogyan erre a határozat indokolása is utal — olyanok is vannak, akik valamely törvényi előírás alapján, alanyi jogon járó juttatásban részesültek, és sem a jogosultságot megalapozó jogviszony kezdete előtt, sem annak fennállása alatt vagy megszűnése után semmilyen — különösen jó erkölcsbe ütköző — ráhatásuk nem volt arra, hogy milyen összeget kaptak. Az ilyen juttatások egyáltalán nem minősíthetők jó erkölcsbe ütközőnek (pl. több évtizedes pedagógusi pálya lezárása esetén). A jogalkotó azonban az (adó)alanyi kör meghatározása során ezt nem vette figyelembe, ezáltal a Törvény — és az abban írt (vissza)fizetési kötelezettség — nem csak azokra az esetekre vonatkozik, amelyek valóban sértik a társadalom igazságérzetét [az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése szerinti jó erkölcsöt]. A Törvény a különböző helyzetű érintettek között — azáltal, hogy a köztük lévő lényeges különbözőségeket figyelmen kívül hagyta — hibásan képezett homogén csoportot, morálisan nem igazolható módon állapított meg azonosságot. A differenciálatlan jogalkotói csoportképzés miatt a Törvény számos érintettet — még ha akaratlanul is — erkölcstelennek bélyegez, ami sérti emberi méltóságukat [Alkotmány 54. § (1) bek.], valamint jóhírnevüket is [Alkotmány 59. § (1) bek.].

Mindezek együttesen hátrányos megkülönböztetést, azaz diszkriminációt eredményeznek.

Megjegyzem még: a Törvénnyel kapcsolatban felvethető annak nem megfelelő illeszkedése a jogrendszerbe, ami a jogállamiságot és a jogbiztonságot érintő további probléma is. Ha ugyanis egy szerződés (az annak alapján járó juttatás) jóerkölcsbe ütközik [pl. kifejezetten a nemzetgazdaság megkárosítására, illetéktelen előny szerzésére irányul, azaz joggal való visszaélést valósít meg, vagy nyilvánvalóan a jóerkölcsbe ütközik (Vö. Ptk. 5. § (1)-(2) bekezdés és 200. § (2) bekezdés)], akkor az a szerződés semmis. A semmis szerződés érvénytelenségére határidő nélkül bárki hivatkozhat, megállapítása esetén a szerződéskötés előtt fennállott helyzetet kell visszaállítani [Ptk. 234. § (1) és 237. § (1) bek.]. Az in integrum restitutio 100%-os visszatérítést jelent, a visszatérített érték azonban nem jövedelem, azt nem lehet adóztatni. Ugyanakkor magánjogi szempontból a jóerkölcsbe ütköző juttatás 98%-ának elvonása sem tehetné erkölcsössé a megmaradó 2%-ot.

Budapest, 2010. október 26.

Dr. Lenkovics Barnabás s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Stumpf István alkotmánybíró párhuzamos indokolása

Egyetértek a határozat rendelkező részével, ugyanakkor részben nem értek egyet az indokolásban foglaltakkal. Álláspontom szerint a törvényi rendelkezések megsemmisítését nem az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésére, hanem a hátrányos megkülönböztetés tilalmát kimondó 70/A. § (1) bekezdésére kellett volna alapozni. Egyrészt azért, mert önmagában az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése alapján adó alkotmányellenessége nem állapítható meg, másrészt, mert a Törvény szerinti különadó kivetése különadó alanyaira – nem annak mértéke miatt, hanem az érintett adóalanyok hátrányos megkülönböztetése folytán – a különadó mértékétől függetlenül alkotmányellenes.

1. A többségi határozat indokolásának III. 5.3. pontja a Törvény alkotmányellenességét az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésére alapozza, amikor úgy fogalmaz, hogy „[a] törvényalkotó túllépte alkotmányos felhatalmazását, ami az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésének, egyben 2. § (1) bekezdésének sérelméhez vezetett.” Véleményem szerint ugyanakkor önmagában az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése alapján, a 70/I. § (1) bekezdésének vizsgálata nélkül adó alkotmányellenessége nem állapítható meg, mivel az előbbi speciális rendelkezés az

utóbbihoz képest.

1.1. Az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdése a közteherviselés általános alkotmányos követelményeként az „arányosság” mércéjét tartalmazza. Az Alkotmánybíróság a 44/1997. (IX. 19.) AB határozatban a következők szerint foglalta össze az adózás arányosságával kapcsolatos gyakorlatát: az Alkotmány a közterhekhez való hozzájárulás tekintetében csak azt a követelményt támasztja a jogalkotóval szemben, hogy az adott fizetési kötelezettség feleljen meg az alanyi kötelezettek jövedelmi és vagyoni viszonyainak, vagyis álljon azokkal arányban (1558/B/1991. AB határozat, ABH 1992, 506-507.). A jogalkotó tehát széles keretek között mérlegelhet a köztehermérték megállapításakor, szabadsága igen nagy abban a kérdésben is, hogy a közteherviselési kötelezettség kiindulópontjaként milyen gazdasági forrást választ ki, és ennek alapján mit jelöl ki a közteher tárgyának (620/B/1992. AB határozat, ABH 1994, 539, 541.). Az Alkotmány tehát nem azt határozza meg, hogy jövedelmet és vagyont kell, illetve lehet közteherviselési kötelezettség alapjává tenni, hanem azt írja elő, hogy a közterhek viselésének a jövedelmi és vagyoni viszonyokhoz igazodóan, arányosan kell megtörténnie (448/B/1994. AB határozat, ABH 1994, 724, 726.).

1.2. A törvényhozót tehát széles mérlegelési jog illeti meg az adózásra vonatkozó szabályozáskor. Az adó-megállapítási jognak azonban nyilvánvaló korlátját képezik az Alkotmány rendelkezései, ezek között a 70/I. § (1) bekezdése, amely kizárja az aránytalan adóztatás lehetőségét. Az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdéséhez képest az arányosság tekintetében speciális szabályt tartalmaz az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése, amennyiben az egyébként arányosnak minősülő adóhoz képest „külön mértékű kötelezettség” megállapítását teszi lehetővé meghatározott feltételek fennállása esetén (ha a jövedelmet jó erkölcsbe ütköző módon juttatták és a juttatás közterhek viselésére szolgáló forrásokból vagy az állami vagyonnal gazdálkodó, illetve az állam többségi tulajdonában vagy irányítása alatt álló szervezetek részéről történt). Az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése tehát a törvényhozónak az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdése alapján fennálló adóztatási lehetőségét semmiben nem korlátozza, hanem meghatározott feltételek fennállása esetén tovább bővíti. Ha az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésében meghatározott feltételek egy adó vonatkozásában nem állnak fenn, az önmagában csak annyit jelent, hogy az egyébként arányosnak minősülő adóhoz képest „külön mértékű kötelezettség” megállapítására nincs lehetőség, de nem eredményezi szükségszerűen az adott adó alkotmányellenességét – ilyen esetben azt az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdésének általános „arányossági” mércéje (az Alkotmány egyéb rendelkezései) alapján kell megítélni.

1.3. A többségi határozat indokolása a III. 5. pontjában kijelenti, hogy „[a] Törvény hatálybalépését követően kifizetett juttatásokat (pl. végkielégítés) illetően a különadót [...] nem egyedül az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése alapján kell vizsgálni. Figyelembe kell venni, hogy a Törvény hatálybalépését követően kifizetett juttatásokat illetően a törvényhozó meghatározhatja – az 70/I. § (2) bekezdésétől függetlenül – az egyes kifizetések feltételeit.” Az előbbi megállapítás ellenére a többségi határozat indokolása – miután kimondta, hogy „itt nem alkalmazható a »külön mértékre« vonatkozó alkotmányi felhatalmazás”, elmulasztotta kiterjeszteni a vizsgálatot arra, hogy a különadó megfelel-e az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdése általános „arányossági” mércéjének, illetve az Alkotmány egyéb rendelkezéseinek. Ezek hiányában – önmagában a 70/I. § (2) bekezdése alapján – véleményem szerint az alkotmányellenesség megállapítása nem volt megalapozott.

2. A Törvény 9. § (1) bekezdése által meghatározott körű magánszemélyek (a továbbiakban: közpénzből foglalkoztatott személyek) és a versenyszférában foglalkoztatott személyek a tartós foglalkoztatási jogviszony keretében foglalkoztatott személyek csoportján belül az

adójogi szabályozás szempontjából homogén csoportot alkotnak. A Törvény szerinti különadó a homogén csoporton belüli előbbi két csoport közötti hátrányos megkülönböztetést eredményez. A Törvény szerinti különadó bevezetése – az Alkotmány, illetve a Törvény szerinti kötelezettség tárgyát képező jövedelem kétségbevonhatatlan azonosságának hiányában – nem alapozható meggyőző módon az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésére, és a homogén csoporton belüli adójogi eltérésnek más kellő alkotmányos indoka sincs.

2.1. Megítélésem szerint a különadóra vonatkozó rendelkezésekkel érintett közpénzből foglalkoztatott személyek és a versenyszférában foglalkoztatott személyek az adójogi szabályozás szempontjából homogén csoportot alkotnak, amennyiben tartós foglalkoztatási jogviszonynak az alanyai, jövedelmüket hasonló feltételekkel végzett tevékenységgel, hasonló típusú jövedelem-elemek révén szerzik (a foglalkoztatási jogviszony megszűnésének esetére is hasonló típusú juttatásokban részesülnek – végkielégítés, felmentési időre szóló illetmény vagy fizetés, stb.).

2.2. A Törvény 9. § (2) bekezdése által meghatározott, a jogviszony megszűnéséhez kapcsolódó egyes bevételeknek a Törvény szerinti különadóval sújtása a közpénzből foglalkoztatott személyek és a versenyszférában foglalkoztatott személyek közötti hátrányos megkülönböztetést eredményez, mivel ugyanolyan típusú és nagyságú jövedelmekre az egyik csoport 98 százalékos mértékű különadót köteles fizetni, míg a másik csoport az – a jóval kisebb jövedelem-elvonással járó – általános személyi jövedelemadó-szabályok szerint adózik.

2.3. Az Alkotmánybíróság kialakult gyakorlata szerint az Alkotmány 70/A. §-ában foglalt általános jogegyenlőségi követelmény arra vonatkozik, hogy az állam, mint közhatalom a jogok és kötelezettségek elosztása során köteles egyenlőként – egyenlő méltóságú személyként – kezelni a jogalanyokat, a jogalkotás során a jogalkotónak mindegyikük szempontjait azonos körülményekkel, elfogulatlansággal és méltányossággal kell értékelnie. [pl. 9/1990. (IV. 25.) AB határozat, ABH 1990, 46, 48.; 21/1990. (X. 4.) AB határozat, ABH 1990, 73, 77-78.; 61/1992. (XI. 20.) AB határozat, ABH 1992, 280, 281-282.; 35/1994. (VI. 24.) AB határozat, ABH 1994, 197, 203-204.; 30/1997. (IV. 29.) AB határozat, ABH 1997, 130, 138-140.; 39/1999. (XII. 21.) AB határozat, ABH 1999, 325, 342-344.] A megkülönböztetésnek azonos csoportra nézve kell fennállnia. Az azonos csoporton, adott szabályozási koncepción belüli eltérő szabályozás akkor nem alkotmányellenes, ha az eltérésnek kellő alkotmányos indoka van. [21/1990. (X. 4.) AB határozat, ABH 1990, 77-78.] Az Alkotmánybíróság állandó gyakorlata szerint az azonos helyzetben lévők között nem alapjogok tekintetében tett megkülönböztetés csak akkor tekinthető alkotmányellenesnek, ha nincs ésszerű indoka, tehát önkényes. [16/1991. (V. 20.) AB határozat, ABH 1991, 62.; 61/1992. (XI. 20.) AB határozat, ABH 1992, 280-282.]

2.4. A közpénzből foglalkoztatott személyek eltérő (hátrányos) kezelése (azaz velük szemben különadó-kötelezettség előírása) nem indokolható az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésével. Az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése alapján ugyan a közpénzből foglalkoztatott személyek tekintetében külön mértékű kötelezettség megállapítására lehetőség van, de kizárólag a „jó erkölcsbe ütköző módon juttatott” jövedelmek esetén; a Törvény szerinti különadó pedig nem, vagy legalábbis potenciálisan nem csak ilyen jövedelmekre vonatkozik. Egyetértek a többségi határozat indokolásának III. 4.2. pontjában foglaltakkal, miszerint „[a] Törvény nem különböztet a juttatások jogalapja szerint (törvény vagy megállapodás alapján juttatott bevétel) és aszerint sem, hogy az egyes jövedelemtípusokat keletkeztető tényállásokat illetően hol befolyásolható a juttatás mértéke az állami forrásból gazdálkodó szervezet és munkavállalója által [...], és hol egyáltalán nem”. Egyetértek továbbá azzal a megállapítással,

hogy „csak az érintettek által befolyásolható tényállásoknál merülhet fel az, hogy a jövedelmet »jóerkölcsbe ütköző módon« juttatták”, ezért „nem minősíthető jóerkölcsbe ütközőnek pusztán a mértéke alapján a törvényben biztosított, alanyi jogon járó, törvényben meghatározott mértékű jövedelem”. Erre figyelemmel megállapítható, hogy bár egyedi esetekben lehetnek olyan jövedelmek a különadóval érintett jövedelmek között, amelyeket „jó erkölcsbe ütköző módon” juttattak, a különadóra vonatkozó szabályok hatálya alá tartozó jövedelmek összességében nem minősíthetők jó erkölcsbe ütköző módon juttatottak, ezért a 2010. évi XC. törvény különadóra vonatkozó szabályaira általánosságban nem alkalmazható az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése mint az általános közteherviselési szabályokhoz képest külön mértékű kötelezettség megállapítását lehetővé tevő kivétel. Ez azt jelenti, hogy a Törvény különadóra vonatkozó rendelkezései által eredményezett hátrányos megkülönböztetéssel összefüggésben az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése nem hivatkozható a megkülönböztetés alkotmányos indokaként.

2.5. A tartós foglalkoztatási jogviszony keretében foglalkoztatott személyek homogén csoportján belüli, a Törvény szerinti adójogi eltérésnek a 2.4 pontban leírtakon kívül sincs más kellő alkotmányos indoka. A különadó alkalmazásának oka a Törvény indokolása szerint a társadalom igazságérzetének vélelmezett sérelme, tehát azt a jogalkotó kvázi szankcióként alkalmazza a közpénzből foglalkoztatott személyekkel szemben, a különadó kivetésével összefüggésben egyéb gazdaság- vagy szociálpolitikai cél nem állapítható meg. A költségvetési forrásokkal, állami vagyonnal történő takarékosabb gazdálkodás elméletileg akár megalapozhatná azt, hogy a közpénzből foglalkoztatott személyek eltérő (csekélyebb) juttatásokban részesüljenek felmentés (felmondás) idején, de ez nem adópolitikai szabályozási kérdés, hanem az érintett jogviszonyokat szabályozó törvények (például Kjt., Ktv., stb.) adott jogintézményeire (például végkielégítés) vonatkozó részletes szabályainak meghatározásával függ össze. Ahogy a többségi határozat indokolásának III. 5.1. pontja is megjegyzi, „[a] törvényhozó a jogállási törvényekben a jogviszony megszűnésével összefüggésben biztosított végkielégítést, a felmentési idő tartamát, a munkavégzési kötelezettség alól mentesítés kötelezettségét nem változtatta meg. Nem korlátozta sem jogalapját, sem összepszerúségét illetően a végkielégítés mértékét vagy a felmentési időre kifizetendő munkabért, nem rendelkezett a korábbi években esedékessé vált szabadság megváltásának a korlátozásáról sem.” Ezeknek a jogintézményeknek az érintetlenül hagyása mellett a költségvetési forrásokkal, állami vagyonnal történő takarékosabb gazdálkodás a Törvény szerinti különadó esetében nem tekinthető ésszerű adójogi szabályozási indoknak.

2.6. Mindezek alapján az az álláspontom, hogy a közpénzből foglalkoztatott személyeknek – a versenyszférában foglalkoztatott személyekhez képest – eltérő kezelése a különadó szempontjából önkényes hátrányos megkülönböztetést jelent, ezért alkotmányellenes.

Budapest, 2010. október 26.

Dr. Stumpf István s. k.,
alkotmánybíró