

1747/B/2010. AB határozat

A MAGYAR KÖZTÁRSASÁG NEVÉBEN!

Az Alkotmánybíróság jogszabály alkotmányellenességének utólagos vizsgálatára irányuló indítványok tárgyában – dr. Kiss László és dr. Lévay Miklós 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 módosításáról szóló 2010. évi CXXIV. törvény 2. § (1) bekezdésének a „... rendelkezéseit a 2005. január 1. napját követően megszerzett jövedelmekre kell alkalmazni” szövegrésze alkotmányellenes, ezért azt a hatálybalépésére – 2010. december 30. napjára – visszaható hatállyal megsemmisíti.

A megsemmisítést követően a 2. § (1) bekezdése a következő szöveggel marad hatályban:

„2. § (1) Ez a törvény 2010. december 30. napján lép hatályba.”

2. Az Alkotmánybíróság az „egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról” szóló – a 2010. évi CXXIV. törvény 1. §-ával kiegészített – 2010. évi XC. törvény 8-12. §-a alkotmányellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló indítványokat elutasítja.

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 az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvény módosításáról szóló 2010. évi CXXIV. törvény (a továbbiakban: Módtv.) 2. § (1) bekezdése 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 Alkotmánybíróság ugyanakkor külön bírálja el a jogszabály nemzetközi szerződésbe ütközésének vizsgálatára irányuló, illetve azokat az indítványokat, amelyekben nem az Alkotmány 32/A. § (2) bekezdésében felsorolt, hanem egyéb okból kezdeményezték az eljárást. Az indítványok lényege a következőképpen foglalható össze:

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 meghatározott összeghatárt meghaladó része után 98 %-os különadót kell fizetnie. A különadóra vonatkozó szabályokat a 2005. január 1-jétől megszerzett jövedelmekre, vagyis a Törvény hatályba lépését, 2010. december 30. napját megelőzően juttatott jövedelmekre is alkalmazni kell [Módtv. 2. § (1) bekezdés].

1.1. A beadványokban jellemzően az Alkotmány 54. § (1) bekezdése sérelmére hivatkoznak.

Eszerint a kifogásolt törvényi rendelkezések az állami szféra munkavállalóit a magánszféra munkavállalóihoz képest hátrányosan kezelik, mert ugyanazon jogcímen megszerzett jövedelmeiknél jelentősen eltérő mértékű adóval és visszamenőleges hatállyal terheli az azonos szabályozási kör alá vonható jogalanyok egy részét. A törvény diszkriminál a szervezetben betöltött pozíció szerint is, a vezetőkre hátrányosabb szabályok vonatkoznak.

1.2. Az indítványozók szerint a jövedelem szinte teljes egészét elvonó adó alkalmazása egyértelműen szankcióként értékelhető, s mint ilyen prejudikál: azt a látszatot kelti, mintha a jövedelem jogosultja a társadalom értékítélete szerint jogosulatlanul jutott volna a távozással összefüggésben kapott jövedelemhez. A prejudikáció különösen élesen vetődik fel abban az esetben, ha a jövedelem kifizetésére a rendeltetésszerű joggyakorlás keretei között, a jogszabály kógens rendelkezései alapján került sor. Az indítványozók megítélése szerint a 98 %-os különadó, s az annak következtében érvényesülő prejudikáció sérti az érintettek, valamint családtagjaik emberi méltóságát.

1.3. Az indítványozók a jogszerű kifizetések adózási feltételeinek utólagos, visszamenőleges hatályú megváltoztatását szintén az emberi méltóságba ütközőnek ítélik.

1.4. Az indítványozók a kifogásolt rendelkezések alkotmányosságát a különadó szakmai állami vezetőkre gyakorolt hatása miatt is megkérdőjelezzik. A szakmai állami vezetők megbízatása a törvény szerint 2005. január 1-jét követően szűnt meg, és ezzel összefüggésben a kifizetések kétfélmillió forint feletti részének 98 %-át kötelesek visszatéríteni. Az indítványozók álláspontja szerint a jelentős összeg visszamenőleges hatályú visszafizetési kötelezettsége az érintettek anyagi biztonságának megrendülését idézheti elő, amellyel előre nem lehetett számolni. Véleményük szerint, mivel a közhatalom birtokában hozott állami intézkedéssel szemben a törvényesen szerzett jövedelem visszafizetésére kötelezett személy teljes mértékben kiszolgáltatottá válik, elhárításra vagy mérséklésre nincs lehetősége, ezért sérül az emberi méltósághoz való joga. A különadó emellett leértékeli a társadalom előtt azoknak a munkáját, akik sok évet vagy akár egy életpályát töltöttek a közszférában.

1.5. A különadó kivetése véleményük szerint azzal a következménnyel járhat, hogy a korábban felvett, nyugdíjalapba beszámított összeggel csökkenteni kell az adott évben a nyugdíj megállapításához figyelembe vehető éves jövedelmet, amely megélhetési minimumtól foszthat meg, megvalósítva ezzel a szociális biztonsághoz való jog sérelmén keresztül az emberi méltósághoz való jog sérelmét.

1.6. Az indítványozók álláspontja szerint a Törvény 3. § (2) bekezdés a) pontja sérti a jó hírnévhez és a személyes adatok védelméhez fűződő alkotmányos jogot, mert a különadó fizetésére kötelezettek e bekezdésben meghatározott köre – polgármesterek, jegyzők, állami vezetők – név szerint beazonosíthatók. A különadó fizetési kötelezettség az érintett

személyekre azt a negatív értékítéletet tartalmazza, hogy ők tevékenységük alapján nem szolgáltak rá arra juttatásra, míg azok, akik nem tartoznak ebbe a körbe, igen.

1.7. Az indítványozók szerint a Törvény 9. § (2) bekezdés a) pontja sérti a gondolat és lelkiismereti szabadságot is, mert a különadó fizetésére kötelezett polgármesterek, jegyzők, állami vezetők azért kerülnek rosszabb helyzetbe, mert olyan kormányzati ciklusban töltötték be vezető pozíciót, amelynek más volt a politikai összetétele, mint a jelenlegi kormánypártoké.

1. 8. Az Alkotmánybíróság utal arra, hogy a különadó 10. §-ának és 11. § (4) bekezdésének az 1993. évi XXXI. törvénnyel kihirdetett, az emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én kelt Egyezmény és az ahhoz tartozó nyolc kiegészítő jegyzőkönyv első Kiegészítő jegyzőkönyve 1. cikkébe, mint nemzetközi szerződésbe ütközésének vizsgálatára irányuló indítvány elbírálása folyamatban van.

II.

1. Az Alkotmány érintett szabályai szerint:

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

59. § (1) A Magyar Köztársaságban mindenkit megillet a jóhírnévhez, a magánlakás sérthetlenségéhez, valamint a magántitok és a személyes adatok védelméhez való jog. (...)

60. § (1) A Magyar Köztársaságban mindenkinek joga van a gondolat, a lelkiismeret és a vallás szabadságára.

(2) Ez a jog magában foglalja a vallás vagy más lelkiismereti meggyőződés szabad megválasztását vagy elfogadását, és azt a szabadságot, hogy vallását és meggyőződését mindenki vallásos cselekmények, szertartások végzése útján vagy egyéb módon akár egyénileg, akár másokkal együttesen nyilvánosan vagy magánkörben kinyilváníthassa vagy kinyilvánítását mellőzze, gyakorolhassa vagy taníthassa. (...)

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/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 juttatott jövedelemre, az adott adóévet megelőző ötödik adóévtől kezdődően, törvény a jövedelem mértékét el nem érő kötelezettséget állapíthat meg.”

2. A Törvény támadott rendelkezései az alábbiak szerint szólnak:

„II. Fejezet

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 szervezetnél 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, kivéve azt, akinek a jogviszonya megszűnését követő naptári naptól a társadalombiztosítási nyugellátásról szóló törvényben meghatározott saját jogú nyugellátás kerül megállapításra.

(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 2005. január 1-jét megelőző megszűnése jogellenességét megállapító bírósági határozatban megállapított összegeket, illetve a felmentési (felmondási) időnek a munkavégzési kötelezettséggel járó időszakára fizetett 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 (3)-(4) bekezdésben foglaltak figyelembevételével megállapított összeg.

(3) A (2) bekezdésben foglaltaktól eltérően nem minősül a különadó alapjának:

a) az állami vezetők, polgármesterek, (fő)jegyzők, a köztulajdonban álló gazdasági társaságok vezető tisztségviselői és felügyelőbizottságának tagjai esetében a (2) bekezdés szerinti bevétel kétfélmillió forintot meg nem haladó része;

b) más foglalkoztatott esetében a (2) bekezdés szerinti különadó alapba tartozó bevételnek a hárommillió-ötszázézer forintot meg nem haladó része, valamint a jogviszony megszűnésének évében esedékes szabadság megváltása címén kifizetett bevétel, illetve a jogviszony megszűnésekor a magánszemélyt megillető jubileumi jutalom.

(4) A jogviszony 2005. január 1-jét követő megszűnése jogellenességét megállapító bírósági határozatban megállapított összegek után a különadó-fizetési kötelezettséget jogcímenként a (2)-(3) bekezdés rendelkezései szerint kell teljesíteni.

(5) A különadó alapját jogviszonyonként külön-külön kell megállapítani. A különadó alapja független attól, hogy a kifizetett összeget egy vagy több adóévben kell jövedelemként figyelembe venni. Ha a bevétel megszerzése több részletben történik, azt kell feltételezni, hogy a magánszemély először a különadó-alapot nem képező személyi jövedelemadó-köteles 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) 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 – figyelemmel a c) pont rendelkezésre – nem kell járulékalapnak tekinteni;

c) a b) pont rendelkezésétől eltérően, a felmentési (felmondási) időnek a munkavégzési kötelezettséggel nem járó részére kifizetett munkabért, illetmény összegét társadalombiztosítási járulékalapként és nyugdíj alapjául szolgáló jövedelemként, valamint a munkavégzési kötelezettség alóli mentesítés idejét nyugdíjra jogosító szolgálati időként kell figyelembe venni.

(4) A társadalombiztosítási járulékalapnak nem minősülő különadó-alap után a kifizető az egészségügyi hozzájárulásról szóló törvény rendelkezései szerint 27 százalékos mértékű egészségügyi hozzájárulást fizet. A (3) bekezdés c) pontjában említett különadó-alap után a kifizető 27 százalék társadalombiztosítási járulékot fizet, továbbá a magánszemély a járulékfizetési kötelezettségét is a 10. § szerinti adó megfizetésével teljesíti.

(5) A magánszemély az adóbevallásában bevallott különadó-kötelezettséggel szemben adóelőlegként veszi figyelembe a kifizető által levont különadót.

(6) Az e fejezet hatálybalépése előtt megszerzett, különadó-köteles jövedelmek után az adókötelezettséget a következők szerint kell teljesíteni:

a) a magánszemély a 2010. évről benyújtandó személyi jövedelemadó bevallásra előírt határidőig a különadó-kötelezettségét megállapítja és az erre a célra rendszeresített külön nyomtatványon bevallja, és az adót megfizeti;

b) a magánszemély az a) pont szerinti bevallásában megfizetett különadóként veszi figyelembe a különadó-alapba tartozó jövedelmek után a jövedelem megszerzése évében hatályos szabályok szerinti valamennyi közteher-kötelezettségét. Ha a magánszemély a 2010-ben öt törvény alapján megillető végkielégítést kapott, arra a személyi jövedelemadóról szóló törvény rendelkezésétől eltérően az évek közötti megosztást nem alkalmazhatja;

c) a jövedelem megszerzése évében hatályos szabályok szerint a magánszemély valamennyi közteher-kötelezettségét úgy kell meghatározni, hogy a magánszemély a különadó-köteles jövedelem megszerzése éveire (éveire) megállapított valamennyi közteher-kötelezettségéből levonja a különadó-köteles jövedelmek nélkül – annak figyelembevételével, hogy a különadó-köteles jövedelmeket a magánszemély összes jövedelmébe az adóévben ekkor is be kell számítani – kiszámított közteher-kötelezettségét;

d) az (1) bekezdésben említett szervezet, gazdasági társaság – ide értve ezek jogutódját is – (a továbbiakban: kifizető) magánszemélyenkénti és a jövedelem juttatásának éve (évei) szerinti bontásban 2011. március 31-éig adatot szolgáltat az állami adóhatóságnak az általa kifizetett különadó-alapot képező összegről, valamint jogcímenként megbontva, az abból levont, a különadó fizetésére kötelezett magánszemélyt terhelő közterhekről;

e) a magánszemély kérésére a kifizető d) pontban említett adatokról és rendelkezésére álló, a különadó-fizetési kötelezettség teljesítéséhez szükséges adatokról a kérés beérkezését követő 30 napon belül tájékoztatja a magánszemélyt.

12. § E fejezet alkalmazásában

a) állami, önkormányzati, közalapítványi forrásból alapított szervezet: az olyan szervezet, amelyben a jogviszony megszűnésének időpontjában a Magyar Állam, a helyi önkormányzat, a közalapítvány külön-külön vagy együttesen számítva többségi tulajdonnal rendelkezik azzal, hogy többségi tulajdon alatt a köztulajdonban álló gazdasági társaságok takarékosabb működéséről szóló 2009. évi CXXII. törvény szerinti fogalmat kell érteni;

b) állami, önkormányzati, közalapítványi forrásból fenntartott szervezet: az olyan szervezet, amelynek éves költségvetését a jogviszony megszűnését megelőző adóévben külön-külön vagy együttesen számítva 50 százalékot meghaladó mértékben állami önkormányzati vagy közalapítványi forrásból biztosítják;

c) állami, önkormányzati, közalapítványi forrásból működési támogatásban részesített szervezet: az olyan szervezet, amelynek éves költségvetéséhez a jogviszony megszűnését megelőző adóévben az állam, az önkormányzat vagy a közalapítvány külön-külön vagy együttesen számítva 50 százalékot meghaladó mértékben nyújt működési támogatást.”

3. A Módtv. szerint:

„2. § (1) Ez a törvény 2010. december 30. napján lép hatályba, rendelkezéseit a 2005. január 1. napját követően megszerzett jövedelmekre kell alkalmazni.

(2) E törvény hatálybalépését megelőzően elhunyt magánszemély különadójának megfizetésére az örökös nem kötelezhető.”

III.

Az indítványok részben megalapozottak.

1. A végkielégítések különadója néven ismertté vált jogszabályról az Alkotmánybíróság első alkalommal 2010. október 26-án döntött [184/2010. (X. 28.) AB határozat, ABK. 2010. október, 1161.; a továbbiakban: Abh.]. A törvény eredeti szabályai szerint a

magánszemélyeknek különadót kell fizetniük az olyan bevétel után, amelyet a munkavégzésre irányuló jogviszonyuk megszűnésével összefüggésben szereztek meg, feltéve, hogy a bevétel a széles értelemben vett „állami” forrásból (állami, önkormányzati, közalapítványi forrásból) származik és a kétmillió forintot meghaladja. A különadóra vonatkozó szabályokat eredetileg a 2010. január 1-jétől megszerzett jövedelmekre, vagyis a törvény hatálybalépését, 2010. október 1-jét megelőzően juttatott jövedelmekre kellett alkalmazni.

A különadóról szóló törvény elfogadásával összefüggésben augusztus 11-én kiegészült az Alkotmány közteherviselési szabálya. Az alkotmánymódosítás elsősorban azt tette lehetővé, hogy az állami forrásból származó, jó erkölcsbe ütköző módon juttatott jövedelmeknél a visszaható hatályú jogalkotás általános tilalmát a törvény mellőzze. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy a különadóról szóló törvény visszaható hatálya nemcsak a jó erkölcsbe ütköző módon juttatott jövedelmekre vonatkozik, hanem olyan jövedelmekre is, amelyek törvényi előírás alapján, alanyi jogon járnak. A törvényhozó által meghatározott mértékű és jelenleg is fenntartott kifizetések nem tekinthetők jó erkölcsbe ütközőnek, így ezekre a törvény az Alkotmány új rendelkezése alapján sem terjeszthette volna ki a visszaható hatályt.

A törvény jövőre szóló szabályait illetően az Alkotmánybíróság megállapította: a közszférából való távozással összefüggésben olyan adóról van szó, amelyet jogszabály alapján, rendeltetésszerű joggyakorlás keretei között teljesített kifizetésekre is alkalmazni kell, és amely alanyi jogon szerzett jövedelemtől fosztja meg az érintetteket. A törvényalkotó azonban a jelen esetben a „külön mértéket” teljes elvonásként értelmezte, ezzel túllépett az alkotmányi felhatalmazáson, és megsértette az Alkotmány módosított közteherviselési szabályát.

2. A határozatot követően az Országgyűlés módosította az Alkotmánybíróság hatáskörére vonatkozó szabályokat, módosította a közteherviselési kötelezettséget meghatározó alkotmányi rendelkezést és újraalkotta a különadót.

2.1. A Magyar Köztársaság Alkotmányáról szóló 1949. évi XX. törvény módosításáról szóló 2010. évi CXIX. törvény az Alkotmány 32/A. §-át módosította.

A 32/A. § (2) bekezdése szerint „a költségvetésről, a költségvetés végrehajtásáról, a központi adónemekről, illetékekről és járulékokról, a vámokról, valamint a helyi adók központi feltételeiről szóló törvényeket az Alkotmánybíróság akkor vizsgálhatja felül, ha az erre irányuló indítvány az alkotmányellenesség okaként kizárólag az élethez és emberi méltósághoz való jog, a személyes adatok védelméhez való jog, a gondolat, lelkiismeret és vallás szabadsága, vagy a magyar állampolgársághoz kapcsolódó 69. § szerinti jogok sérelmét jelöli meg, és nem tartalmaz egyéb okot.”

A Törvény központi adónemről szól.

Ilyen törvény csak akkor vizsgálható felül az Alkotmány alapján, ha „az erre irányuló indítvány az alkotmányellenesség okaként kizárólag az élethez és emberi méltósághoz való jog, a személyes adatok védelméhez való jog, a gondolat, lelkiismeret és vallás szabadsága, vagy a magyar állampolgársághoz kapcsolódó 69. § szerinti jogok sérelmét jelöli meg, és nem tartalmaz egyéb okot.”

A jelen esetben az indítványok az Alkotmánynak ezekre a szabályaira hivatkoznak. Ezért a

Törvény támadott szabályai felülvizsgálhatók.

2.2. Módosult az Alkotmány 70/I. §-a is. Eszerint a közterhek viselésére szolgáló forrásokból, valamint az állami vagyonnal gazdálkodó, illetve az állam többségi tulajdonában vagy irányítása alatt álló szervezetek részéről juttatott jövedelemre, az adott adóévet megelőző ötödik adóévtől kezdődően, törvény a jövedelem mértékét el nem érő kötelezettséget állapíthat meg.

Az Abh. idején hatályos alkotmányszöveghez képest ez a módosítás több változást hozott: nem szerepel benne a jó erkölcsbe ütközésre való utalás, megengedi az ötödik adóévre való visszaható hatályú jogalkotást és megengedi a jövedelem mértékét el nem érő elvonást.

Az első és a harmadik változtatás lényegében az Abh. egyes alkotmányjogi érveivel hozható kapcsolatba: az Abh. egyrészt kifogásolta, hogy a különadó nemcsak a jó erkölcsbe ütköző jövedelmekre vonatkozik, hanem más jövedelmekre is, másrészt aránytalannak minősítette a különadó mértékét. Az ötödik adóévre való visszaható hatály az Abh.-tól független módosítás.

2.3. A Törvény is jelentősen átalakult az Abh.-ban vizsgálthoz képest. A törvényhozó felemelte a különadó alól mentes bevétel összeghatárát, bizonyos körben mentesítette a saját jogú nyugellátásban részesülő személyeket és az örökösöket. Kimondta, hogy a korábbi évek adó- és járulékbevallásainak a különadóval összefüggő helyesbítései nem érintik a már megállapított nyugellátásokat.

Ugyanakkor nemcsak az adott adóévre, hanem az adott adóévet megelőző ötödik adóévtől kezdődően ír elő a Törvény adókötelezettséget. A Törvénynek ez olyan új eleme, amely lényeges változást hoz a különadó hatálya alá tartozó adóalanyokat illetően.

3. Az Alkotmánybíróságnak a fenti, módosított alkotmányjogi keretek között kellett vizsgálnia a Törvény részben megváltozott, új rendelkezéseit.

3.1. Az Alkotmánybíróság az ember életét és méltóságát egységben szemléli, ami azt jelenti, nem választhatók külön az ember társadalmi és biológiai dimenziójához fűzhető jogok. Az Alkotmánybíróság az emberi méltóságot az élethez való joggal egységben oszthatatlannak tartja [23/1990. (X. 31.) AB határozat, ABH 1991, 88, 93.] és az emberi léttel eleve együtt járó minőségként korlátozhatatlannak tekintette [64/1991. (XII. 17.) AB határozat ABH 1991, 301, 309.]. „Az Alkotmány 54. § (1) bekezdésében garantált emberi méltósághoz fűződő jog tehát nem a személy szubjektumától függő méltóságérzethez kapcsolódik, hanem azt jelenti, hogy a jog az életet az emberi minőséggel együtt ismeri el, és kapcsol ahhoz elidegeníthetetlen jogokat.” [96/2008. (VII. 3.) AB határozat, ABH 2008, 816.]

Az Alkotmánybíróság gyakorlata értelmében az emberi méltósághoz való jog a természetes személyek autonómiáját jelenti, vagyis az önrendelkezésüknek egy olyan, mindenki más rendelkezése alól kivont magja van, amelynél fogva az ember alany marad, s nem válhat eszközzé vagy tárgyá. A méltósághoz való jognak ez a felfogása különbözteti meg az embert a jogi személyektől, amelyek teljesen szabályozás alá vonhatók, nincs érinthetetlen lényegük. [64/1991. (XII. 17.) AB határozat, ABH 1991, 64.]

A magyar alkotmánybírósági gyakorlatban – 8/1990. (IV. 23.) AB határozat (ABH 1990, 44.) – az emberi méltósághoz való jog az ún. általános személyiségi jog megnyilvánulása. Az

emberi méltósághoz való jog az általános személyiségvédelmi funkciójából eredően további külön nevesített jogokat – részjogosítványokat – is magában foglal, így például az önazonossághoz, az önrendelkezéshez való jogot, az általános cselekvési szabadságot, a magánszféra védelméhez való jogot. Az általános személyiségi jog jellegéből, anyajog mivoltából eredően az emberi méltósághoz való jog olyan szubszidiárius alapjog, amelyre mind az Alkotmánybíróság, mind más bíróságok minden esetben hivatkozhatnak az egyén autonómiájának védelmében, ha az adott tényállásra a konkrét, nevesített alapjogok egyike sem alkalmazható.

3.2. Az ember méltóságát, az ember autonómiáját és jogmentes magánszféráját az Alkotmány alapján minden állami hatalomnak kötelessége védeni. Ahogyan arra a 48/1998. (XI. 23.) AB határozat is rámutatott: „Az Alkotmány egyes esetekben nevesíti az intézményvédelmi kötelességeket, másutt nem, előfordul az is, hogy éppen az alanyi jogi oldal marad háttérben; a megfogalmazás és a hangsúlybeli különbségek nem változtatnak azon, hogy az alapjogok egyaránt tartalmazzák a szubjektív jogokat és az objektív, ennél szélesebb állami kötelességeket is” (ABH 1998, 333, 341.). Ez a követelmény az emberi méltóságnak alanyi jogi tartalmat ad, hiszen állami kötelezettséget fogalmaz meg, az államnak az emberrel szembeni kötelezettségét. Az emberi méltóság óvására és védelmére kötelező szabályból eredő alanyi jogi tartalomnak több, jól elkülöníthető jellegzetessége van.

Ez az alanyi jogi tartalom egyrészt abban áll, hogy az emberi méltóságnak az illetéktelen állami beavatkozást elhárító funkciója van. Egy ügyben – amelyben az adómérséklés szabályait vizsgálta – az Alkotmánybíróság kimondta: az emberi méltóság védelme megköveteli azt, hogy az állam tartózkodjon olyan intézkedések törvénybe foglalásától, amelyek alkalmazása – a jogszabályi környezetből felismerhetően – súlyosan veszélyezteti a magánszemély és a vele együtt élő közeli hozzátartozók megélhetését [73/2009. (VII. 10.) AB határozat, ABH 2009, 735, 741.].

Másrészt az államnak akkor be kell avatkoznia, ha az egyén nem képes a maga számára az anyagi értelemben vett méltó életet biztosítani, és az anyagi létminimum alatt él, vagyis az emberi méltóságnak van egy ellátási igényt megalapozó funkciója is. Az Alkotmánybíróság 32/1998. (VI. 25.) AB határozata a rendelkező részben állapította meg: az Alkotmány 70/E. §-ában meghatározott szociális biztonsághoz való jog a szociális ellátások összessége által nyújtandó olyan megélhetési minimum állami biztosítást tartalmazza, amely elengedhetetlen az emberi méltósághoz való jog megvalósulásához (ABH 1998, 252.).

Az illetéktelen állami beavatkozást elhárító funkció, továbbá az állam kötelezettsége az anyagi létminimum biztosítására egyaránt az ember Alkotmányban védett méltóságából ered. A jelen ügyben vizsgált jogszabállyal az emberi méltóság védelméhez való jog lényeges tartalmát érintő, illetéktelen állami beavatkozást elhárító funkció hozható kapcsolatba.

4. A különadóról az állapítható meg, hogy annak legalább három, jól elhatárolható hatása van.

a) Először is visszaható hatállyal megadóztat minden, állami forrásból eredő, kétmillió, illetve 3,5 millió forint feletti egyszeri kifizetést.

b) Másodsorban abban a kifizetői körben, amelyben az állami források felett viszonylag szabadon lehet rendelkezni (jellemzően az Mt. hatálya alá tartozó állami munkáltatóknál),

arra késztet, hogy a jövőben kerüljék el a felek az összehatárt meghaladó kifizetést.

c) Harmadrészt a jogállási törvények alapján, jellemzően a költségvetési szférában, alanyi jogon járó, egyszeri juttatást lényegében felső összehatárokhoz köt.

A három hatás eltérő alkotmányjogi szempontok alapján ítéltető meg.

4.1. Az Alkotmánybíróság elsőként a Törvénynek a jövőre szóló szabályai alkotmányellenességét vizsgálta az emberi méltóság tükrében, vagyis egy olyan adót, amelynél az érintett személyek alkalmazkodni tudnak a megváltozott körülményekhez.

4.1.1. A különadóról szóló törvény tartalmának, céljának megértését nehezíti az a körülmény, hogy összefonódik az Alkotmány közteherhivatali szabályának módosításaival.

A különadó hatálya alá tartozó jogviszonyokat jellemzően 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 viszonyáról 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., a Ktj és a Hjt. szabályai értelmében az illetményt a felektől független, rájuk nézve kötelező, ún. bértábla határozza meg.

Megállapítható, hogy a különadó személyi hatálya olyan kifizetőkre és munkavállalókra is kiterjed — jellemzően az Mt. hatálya alá tartozókra —, akik a munkavégzésre irányuló jogviszonyuk megszűnéséhez kapcsolódó juttatás mértékét saját maguk jelentősen befolyásolhatják.

Ezért ebben a körben a különadónak az a funkciója és célja, hogy olyan, a kifizetőt és a munkavállalót is sújtó adóteher mellett váljék csak lehetővé a törvényhozó által nagy összegűnek tartott kifizetés, amely a mértékénél fogva ennek a kifizetésnek a teljesítését illetően megfontolásra készíti az állami források felett rendelkezőt.

A különadó ebben a részében olyan adó, amelynél nem a bevétel megszerzése a cél. A különadó ebben a részében szabályozási eszköz. Habár a jogtudományban vita van arról, hogy az adó szabályozási eszközként bevethető-e, az Alkotmánybíróság eddig elismerte azt, hogy egyes adók nemcsak az állami bevételek növelése eszközeként, hanem szabályozási eszközként is működhetnek. Az Alkotmánybíróság több határozatában elemezte az adó jogintézményének rendeltetését. E határozataiban kifejtette: „... az adó elsődleges rendeltetése, hogy az adófizetés révén a természetes és jogi személyek az Alkotmány 70/I. §-a szerint jövedelmi és vagyoni viszonyaiknak megfelelően hozzájáruljanak a közterhekhez, azaz megteremtsék a pénzügyi fedezetet az állami szervek fenntartásához, illetőleg – az állami újraelosztás révén – a különböző közérdekű feladatok ellátásához. Emellett azonban az adó – bár másodlagosan, de egyáltalán nem elhanyagolhatóan – az állami

gazdaságpolitikának is fontos eszköze... E tekintetben a törvényalkotó »alkotmányos mozgástere« rendkívül széles, mint ahogyan arra az Alkotmánybíróság több határozata is utal.” [31/1998. (VI. 25.) AB határozat, ABH 1998, 240, 246; 658/B/1994. AB határozat, ABH 2001, 766, 768.]

4.1.2. A különadó személyi hatályával kapcsolatban az egyik alkotmányjogi kérdés az, hogy – a megváltozott alkotmányjogi keretekre és a módosított különadó szabályaira figyelemmel – adójogi szempontból kezelhetők-e eltérően azok a kifizetők, akik állami források felett a módosított szabályokban meghatározott mértékben rendelkeznek, illetve ezzel párhuzamosan azok az adóalanyok, akiknek ezekből az állami forrásokból ered a jövedelmük.

Akkor, amikor erre a kérdésre kell válaszolni, az állami feladatokból kell kiindulni. Az állam szabadsága viszonylag nagy abban a kérdésben, hogy mit tekint a maga számára feladatnak. Az Alkotmány keretei között nagy a szabadsága abban is, hogy az államinak tekintett feladatot milyen formában látja el. Ezek elláthatók a költségvetés keretein belül, de gazdálkodó szervezet keretei között, vagy más formában is.

A sérelmezett törvényi konstrukcióval érintett tényállásokban közpénzről, az állam pénzéről rendelkeznek, vagyis – legalább közvetve – az állam széles értelemben vett javai sorsáról döntenek. A lényeg az marad, hogy az állami feladat ellátására rendelt vagyon, vagy támogatás államháztartási forrásból ered; a vállalt állami feladat bármely formában való ellátása körében felmerülő anyagi kockázatok pedig végső soron az államháztartást terhelhetik meg. Mind az állami feladat ellátása, mind az állami forrásokból, vagy állami forrásokkal való gazdálkodás tárgy szerinti különbségtételt jelent.

A különadó a megváltozott szabályok szerint azokra a szervezetekre vonatkozik, amelyekben az állam (a Magyar Állam, helyi önkormányzat, közalapítvány) többségi tulajdonnal rendelkezik, vagy amelynek működéséhez az állam 50 százalékot meghaladó mértékben nyújt költségvetési vagy működési támogatást. Az állami forrásból eredő vagyonyjuttatás és ennek mértéke együttesen olyan új körülmény, amely eltérő szabályozás indoka lehet. A kifizetőknek ezt a csoportját a törvény objektív ismérvekkel írja körül. Ezeknek a kifizetőknek a munkavállalói más munkavállalóktól eltérő helyzetben lévőnek tekintendők. Az Alkotmánybíróság gyakorlata értelmében az emberi méltóság védelméhez való jogból az egyenlő méltóságú személyként történő kezelés követelménye következik. A jogegyenlőség követelménye 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 körültekintéssel, elfogulatlansággal és méltányossággal kell értékelnie [21/1990. (X. 4.) AB határozat, ABH 1990, 73, 78.; 32/1991. (VI. 6.) AB határozat, ABH 1991, 146, 162.; 43/B/1992. AB határozat, ABH 1994, 744, 745.].

Ezért nem sérti az emberi méltósághoz való jogot az, hogy a különadó az állami forrásból eredő jövedelmet más jövedelmektől a Törvényben meghatározott feltételek mellett eltérően kezeli. A szabályozás nem önkényes, az említett objektív, tárgy szerinti ismérvekkel jellemezhető, az emberi méltóságot sértő volta nem ismerhető fel.

4.1.3. Kétségtelen, hogy a különadó a jogállási törvényekben fenntartott, eltérést nem engedő szabályok alapján, kötelezően juttatott egyes bevételekre, a törvények alapján a jövőben kötelezően kifizetendőkre is alkalmazandó. A kifizetésre okot adó konkrét tényállástól függően előfordulhat ezért, hogy a különadót a jövőre nézve 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 lényegében elkerülhetetlen. Más megfogalmazásban ez azt jelenti, hogy egyes kifizetések felső határára más következik a jogállási törvények egyes szabályaiból, és más a különadóból.

Az Alkotmánybíróság gyakorlata értelmében törvényi rendelkezések összeütközése miatt az alkotmányellenesség nem állapítható meg akkor sem, ha ez a kollízió nem kívánatos és a törvényhozónak ennek elkerülésére kell törekednie. Alkotmányellenesség megállapítására törvényi rendelkezések kollíziója miatt csak akkor kerülhet sor, ha a szabályozás ellentmondása jogszabály-értelmezéssel nem oldható fel és ez anyagi alkotmányellenességhez vezet, vagy ha a normaszövegek értelmezhetetlensége valamely konkrét alapjogi sérelmet okoz [35/1991. (VI. 20.) AB határozat, ABH 1991, 175, 176-177.].

A különadó törvény nem minősíti a hatálya alá tartozó kifizetéseket, nincs olyan adótényállási eleme, amelyből ilyesmire következtetést lehetne levonni. A különadóval összefüggő alkotmány-módosítás sem tartalmaz értékítéletet. A különadó ebben az értelemben „semleges”, semmilyen értékítéletre nem utal. A különadó hatálya alá tartozó jogalanyokat, vagy a kifizetéseket a törvény egyáltalán nem minősíti. Az Alkotmánybíróság a 942/B/2001. AB határozatban úgy értelmezte a jóhírnévhez való jogot, hogy az az általános személyiségi jog anyajogából fakadó nevesített jog, amely a személy megítélését hivatott védeni a valótlan és a személy hátrányos megítélésére alkalmas közlésekkel szemben (ABH 2004, 1561, 1575.). A jóhírnévhez való jog e tartalmára figyelemmel ezért megállapítható, hogy a különadó és az Alkotmány jóhírnévhez való jogra vonatkozó szabálya között nincs összefüggés.

4.1.4. A másik alkotmányossági kérdés az, hogy a különadó az Alkotmány ama nevesített szabályai valamelyikébe ütközik-e, amelyeket az Alkotmány 32/A. § (2) és (3) bekezdése felsorol (az élethez és emberi méltósághoz való jog, a személyes adatok védelméhez való jog, a gondolat, lelkiismeret és vallás szabadsága, vagy a magyar állampolgársághoz kapcsolódó 69. § szerinti jogok).

A különadó nem általános, valamennyi jövedelemtípusra érvényes jövedelemadó, hanem csak meghatározott összeget elérő, meghatározott tényálláshoz (jogviszony megszűnéséhez) kapcsolódó, de nem ismétlődő, nem rendszeres kifizetések különadója. Konkrét, viszonylag ritkán előforduló, valamely jogviszony megszűnéséhez kapcsolódó jövedelemtípusokat adóztat, egy bizonyos összeghatár felett. Jövedelemhatártól függően magasabb adókulcsok alkalmazását nem tiltják az Alkotmánynak a 32/A. §-ban felsorolt szabályai.

A különadó meghatároz a különadó hatálya alá nem tartozó jövedelmi sávokat. A 98%-os adókulcs a kétmillió, illetve 3,5 millió forint feletti egyszeri kifizetésekre, jövedelmekre vonatkozik. Egy jövőre szóló ilyen adóról nem állapítható meg, hogy az az emberi méltóság védelméhez való jogot sértené, vagyis az egyén autonómiájába való illetéktelen állami beavatkozást jelentene. A különadóról – figyelemmel alapjára, az alapjába nem tartozó jövedelmekre és ezek mértékére – nem állapítható meg az adóalanyt ellehetetlenítő volta sem.

A különadó és az egyes jogállási törvények közötti feszültség jogértelmezéssel egyébként

feloldható: eszerint az állam az érintett jogviszonyok megszűnéséhez kapcsolódó, állami forrásból juttatott jövedelmekre felső határt határozott meg, a felső határ feletti összeget pedig a különadó visszavezeti a központi költségvetésbe. A különadóval terhelt bevételen a magánszemély azzal a közjogi korláttal szerez tulajdont, amelyet a különadó előír. A különadó – a hatásában – az állásvesztés következményeit enyhíteni hivatott jelenlegi felmentési és végkielégítési rendszert érinti, a kifizetések mértékét illetően, tényállásfüggően: az erre vonatkozó szabályok változtathatatlansága nem következik az Alkotmány nevesített szabályaiból.

4.1.5. A Törvény 9. § (2) bekezdés a) pontja nincs összefüggésben a gondolat, a lelkiismeret és a vallás szabadságával. A különadó e szabálya valamennyi állami vezetőre, polgármesterre, (fő)jegyzőre, a köztulajdonban álló gazdasági társaságok vezető tisztségviselőire és felügyelőbizottságának tagjaira egyaránt vonatkozik.

Mindezek alapján az Alkotmánybíróság a Törvény 8-12. §-a alkotmányellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló indítványokat elutasította.

4.2. Az Alkotmánybíróság külön vizsgálta a Törvény visszaható szabályának alkotmányellenességét, vagyis a Módtv. 2. § (1) bekezdésének a visszaható hatályra vonatkozó szövegrészét. A Módtv. 2. § (1) bekezdése folytán a különadót a múltra nézve is alkalmazni kell.

Az emberi méltóság sérelmével összefüggésben azt kellett vizsgálni, hogy a jelen esetben – amikor az adott tényállásra a konkrét, nevesített alapjogok egyike sem alkalmazható közvetlenül – az Alkotmánybíróság alapos okkal hivatkozhat-e az egyén autonómiájának védelme érdekében az emberi méltóságra, mint az Alkotmányban nevesített általános személyiségi jogra, olyan körülmények között, amikor a magánszemélyeknek nincs lehetőségük a múltra vonatkozó törvényhez való alkalmazkodásra.

4.2.1. A magánszemélyek által 2005. január 1. és 2010. december 29. között megszerzett, a 98 százalékos különadó alapját képező bevételről 2011. március 31-ig kellett adatot szolgáltatniuk a kifizetőknek az állami adóhatóság felé. A kifizető a magánszemély kérésére tájékoztatja a magánszemélyt is. A magánszemély az adómegállapítási, bevallási és adófizetési kötelezettségének a 2010. évről benyújtandó személyi jövedelemadó bevallásra előírt határidőig, külön nyomtatványon tesz eleget.

Az adatszolgáltatásnak tartalmaznia kellett magánszemélyenként a jövedelem juttatásának évei szerinti bontásban az 2005. január 1. és 2010. december 29. közötti időszakban kifizetett, különadó-alapot képező összeget, valamint – jogcímenként megbontva – az abból levont, a különadó fizetésére kötelezett magánszemélyt terhelő közterheket, járulékokat (ideértve a magán-nyugdíjpénztári tagdíjat is) és egyéb adatokat.

Az adatszolgáltatásra kötelezett szervezetek: költségvetési szervek, állami, önkormányzati, közalapítványi forrásból alapított, fenntartott, illetve ilyen forrásokból működési támogatásban részesített szervezetek, a takarékos állami gazdálkodásról és a költségvetési felelősségről szóló törvény vagy a köztulajdonban álló gazdasági társaságok takarékosabb működéséről szóló törvény szerinti munkavégzésre irányuló jogviszonyban foglalkoztatók.

A különadóval érintett, 2005. január 1-je és 2009. december 31. között kifizetett összegek adó-megállapítással már lezárt évekre vonatkoznak. A 2010. január 1-je és december 29.

közötti időszakban pedig már megszerzett jövedelmek adózási feltételeit módosítja — az adóalanyra hátrányosan — a Törvény.

A magánszemély legkésőbb 2011. május 20-ig köteles a korábban lezárt adóévek bevallásait helyesbíteni, illetve a 2010-es adóévről adóbevallást benyújtani, a 2010. december 30. óta hatályos új szabályok szerint.

4.2.2. A különadó jövedelem típusú adó. Az általános jövedelemadót a bevezetésétől kezdve adóévekre kell megfizetni, az adóév a naptári évvel egyenlő. Az adó megállapítása általában önadózással történik az adóévet követő év meghatározott napjáig. Az adókötelezettségeinek mindenben eleget tévő, a jogait és kötelezettségeit az adótörvény előírásainak megfelelően, rendeltetésszerűen gyakorló adóalany alapos okkal arra számíthat, hogy az adó-megállapítással lezárt időszakot illetően további kötelezettsége nem keletkezhet.

A jövedelemadókat általában a jövedelemből kell fizetni, noha fizethető a vagyomból is. Az adó, mint visszatérő szolgáltatás a vagyon kimerülése esetén azonban nem felelhetne meg a rendeltetésének, ésszerű adóforrás tehát csak a jövedelem lehet. A jövedelemadók az időszzerű, adott adóévben megszerzett jövedelemhez igazodnak, annak a terhét jelentik.

Az Alkotmánybíróság gyakorlata értelmében a tág, alkotmányjogi értelemben vett tulajdon közjogi korlátai közé tartozik a közterhekhez való arányos hozzájárulási kötelezettség [17/1999. (VI. 11.) AB határozat, ABH 1999, 131, 134.].

Az adott adóévben megszerzett jövedelemhez igazodó tehertől az Alkotmány 70/I. § hatályos (2) bekezdésében szereplő öt éves, visszaható hatályú adóztatás lehetősége eltér.

A lényeges különbség abban áll, hogy bevallással lezárt időszakban az adóztatott ügyletek is lezárulnak az adóév végén. Az adóévben viszont lehet olyan szabályt alkotni, amely az adóév kezdetétől alkalmazandó, ha ennek alkotmányosan elfogadható oka van, pl. a visszaélések megakadályozása. Azt, hogy milyen ügyleteket kell olyannak tekinteni, mint amelyek lezárulnak az adóév végén, vagy akár még az adott adóév vége előtt, csak esetről esetre lehet eldönteni.

Az emberi méltóság védelméhez való jog önmagában nem nyújt védelmet a visszaható hatályú jogalkotás ellen. Az ilyen jogalkotás – az Alkotmánybíróság gyakorlata értelmében (903/B/1990. AB határozat, ABH1990, 250, 251.) – nem az emberi méltóság védelméhez való jogot, hanem a jogbiztonságot sérti. Az Országgyűlés az Alkotmány 2010. augusztus 11-i, az Alkotmány 70/I. §-ára vonatkozó módosításakor kifejezetten kinyilvánította, hogy az adójogszabályok tekintetében el kíván térni az Alkotmánybíróságnak attól a gyakorlatától, amely szerint az új adókötelezettséget érintő szabályozásnál az adókötelezettség keletkezésének az időszakát, és nem a bevallás időpontját kell irányadónak tekinteni. A jelen határozat indokolásának III. 2. pontjában ismertetett alkotmány-módosítás – amely az Alkotmány több szakaszát érintette – szintén a 2010-es adóévben keletkezett. Ennek a módosításnak a következtében adótörvény felülvizsgálata csak az Alkotmány olyan, tételesen meghatározott rendelkezéseire hivatkozva kezdeményezhető, amelyek között az Alkotmány 2. § (1) bekezdésében foglalt jogállamhoz tartozó jogbiztonság nem szerepel. Az emberi méltóság védelméhez való jog sérelme azonban nem állapítható meg pusztán azon az alapon, hogy a törvény az adott adóévben az adóévre vagy az azt követő bevallás időszakára ír elő kötelezettséget, és nem az adókötelezettség keletkezésének az időpontját veszi figyelembe. A bevételnek a különadó alapjába nem tartozó részére (2 és 3,5 millió forint) és az adóéven

belüli törvénymódosításra, emiatt a bevétel megszerzése óta eltelt viszonylag rövid időre tekintettel nem állapítható meg általánosságban az egyéni körülmények olyan mértékű elnehezülése, amely az emberi méltóság védelméhez való jog sérelmét felvethetné.

4.2.3. Az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése sem tartozik ama szabályok közé, amelyeknek a sérelmére hivatkozva adótörvény alkotmányellenességének vizsgálatát lehetne kezdeményezni. Más megfogalmazásban ez azt jelenti, hogy a különadó és a közteherviselési szabály összhangja nem vizsgálható. Mégis jelentősége van annak, hogy ez az új szabály mit tesz lehetővé, és hogyan kell azt együttértelmezni az Alkotmány más rendelkezéseivel, ezek között az emberi méltóság védelméhez való joggal.

Az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése elvi lehetőséget teremt arra, hogy a jogalkotó visszaható hatállyal, a jövedelem mértékét el nem érő közteherviselési kötelezettséget állapítson meg, meghatározott forrásból származó, valamennyi jövedelmet illetően; nemcsak jogviszony megszűnéséhez kapcsolódó, hanem más, akár rendszeres jövedelmeket is különadó alá lehetne vonni.

Az alkotmányjogi kérdés az, hogy ennek a lehetőségnek vannak-e az Alkotmányban szereplő korlátai.

4.2.4. Az Abh. szerint az Alkotmány akkor új, közteherviselési szabályát, amely a jó erkölcsbe ütköző módon juttatott bevételek adóztatását tette lehetővé, sértette az, hogy a különadó törvény kiterjedt a törvényben meghatározott jogcímen és mértéken alapuló olyan juttatásokra is, amelyek nem minősülhetnek jó erkölcsbe ütközőnek.

Az Alkotmány hatályos közteherviselési szabálya ezt a korábbi, a jó erkölcs sérelmére utaló feltételt szövegszerűen ma már nem tartalmazza. Vagyis ez, a lehetséges különadó hatókörét szűkítő feltétel már nem korlátozza a különadó tárgyi hatályát. A tárgyi hatályt illetően valamennyi kifizetés – nemcsak a jogviszony megszűnésekor teljesített, hanem akár a munkabér is – elvileg, a 70/I. § (2) bekezdését formálisan nézve, különadó alá tartozhat, mégpedig az ott megjelölt időbeli hatály teljes tartama alatt.

A tárgyi és időbeli hatály ilyen szélesítése azt is jelenti, hogy a 70/I. § új (2) bekezdése formálisan lényegesen tágabb mozgásteret enged a törvényalkotónak, mint a korábbi szabály; ez a rendkívül széles mozgástér ugyanakkor felveti, hogy az Alkotmány más rendelkezéseinek érvényesülésére is kell a konkrét különadó megalkotásánál figyelni.

Abból, hogy az Alkotmány új rendelkezése az állami forrásból eredő jövedelmeknek a szinte teljes elvonását lehetővé tevő adó bevezetését engedi meg, vagyis az adó elvileg lehetséges mértékének a felső határát magához a jövedelemnek a mértékéhez köti, arra lehet következtetni, hogy az Alkotmánynak ez a szabálya változatlanul az állami forrásoknak a közvetlen védelmét célozza. A 70/I. § (2) bekezdésének ez a felismerhető célja. Az Alkotmánynak ezt az új szabályát nem lehet úgy értelmezni, hogy az bármilyen tartalmú, adótörvény elnevezésű jogszabályt eleve alkotmányossá tesz. Az állami források, a közpénzek, a köztulajdon védelme önmagában alkotmányos cél. A 70/I. § (2) bekezdése alapján megalkotott törvény – visszaható hatállyal – vonatkozhat olyan tényállásokra, amelyekben az állami források védelemre szorulnak. Annak vizsgálata, hogy a törvény az állami források védelmét valósítja-e meg, vagy ezen túlterjeszkedik, megfelelő indítvány alapján az Alkotmánybíróság hatáskörébe tartozik.

Az Alkotmány értelmében a köztulajdon és magántulajdon egyenjogú és egyenlő védelemben részesül. Mind a jogalkotásnak, mind a jogalkalmazásnak meg kell felelnie ennek az elvnek. A védelemnek számos, az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdéséből eredő és ezért azzal összhangban álló módja lehet.

Az új közteherviselési szabály alapján bevezetett adó mindaddig az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdését hajtja végre, amíg a különadó felismerhető célja az állami források védelme, az állami forrásokkal való rendelkezés során az esetleg előforduló visszaélések elhárítása, megakadályozása, vagy — akár utólagos — orvoslása. Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint önmagában nem alkotmányellenes még az sem, ha a jogalkotó törvényes védelem felállításával szabályoz, ugyanakkor ez csupán kivételes eszköz lehet, és legalább az ellenbizonyítás lehetőségét biztosítani kell [57/1995. (IX. 15.) AB határozat, ABH 1995, 284, 285-286.].

Az Alkotmánybíróság megjegyzi, hogy a társadalom igazságérzetét sértő, eltúlzott mérvű végkielégítések vonatkozásában az Európai Unió is a jogalkotás útjára lépett, két okból is: egyrészt, mivel összegük, mértékük gyakran eleve sérti az igazságérzetet, másrészt pedig azért, mivel a pénzügyi szférában alkalmazott, csak a gyors sikerre koncentráló vezetői javadalmazási politika hozzájárult az elmúlt évek nemzetközi pénzügyi válságához. Ezért a 2009. április 30-i 2009/384/EK ajánlás különböző technikai megoldásokat (elhalasztott, illetve ütemezett kifizetés, a teljesítménykritériumok utólagos – tartós – teljesülésének vizsgálata, a szervezeti egység teljesítményének együttes értékelése) javasol bevezetni a pénzügyi szolgáltatási ágazat javadalmazási politikájának nemzeti szabályozásában.

Az Alkotmánybíróság a fentiekre tekintettel megállapítja ezért, hogy az állami forrásból eredő kifizetések a közpénzekkel való ésszerű gazdálkodás érdekében, törvényben, adójogi eszközökkel is korlátozhatók. Állami forrásokkal való visszaélés esetén pedig a kifizetés korlátozása akár visszaható hatályú is lehet, éppen az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése megengedő szabálya alapján. Az Alkotmánybíróság már az Abh.-ban is hangsúlyozta, hogy a méltánytalanul magas kifizetések, bizonyos végkielégítések, vagy több éven át ki nem adott, jelentős mértékű szabadság megváltása különadóval sújthatók visszaható hatállyal is; a visszaélések megakadályozását célzó, a társadalom igazságérzetét érvényesítő törvény nem alkotmányellenes önmagában, de meg kell maradnia a módosított Alkotmány keretei között.

4.2.5. Törvényben meghatározott jogcímen és mértékben, bevallással lezárt adóévben, visszaélés nélkül megszerzett bevételnek a visszaható hatályú adóztatása azonban már nem az Alkotmány 70/I. §-a új (2) bekezdésének a végrehajtása, hanem az egyén autonómiájába való olyan mértékű közhatalmi beavatkozás, amelynek nincs alkotmányosan elfogadható indoka, ezért az sérti az adófizetők emberi méltóságát.

A 2005. január 1-jére, vagyis a 2010-es adóévet megelőző ötödik adóév kezdetére visszaható szabály viszonylag hosszú időszakot ölel fel. Ez alatt az idő alatt a magánszemélyt illetően jelentős változások állhattak be. Két ilyen fontos körülményre már a módosított különadó is tekintettel van:

– nem köteles különadó fizetésére az a magánszemély, akinek a jogviszonya megszűnését követő naptári naptól a társadalombiztosítási nyugellátásról szóló törvényben meghatározott saját jogú nyugellátás került megállapításra;

– a 2010. december 30. napját megelőzően elhunyt magánszemély különadójának

megfizetésére nem kötelezhető az örökös.

Más olyan személyi, családi, vagyoni körülményre (pl. a jogviszony megszűnését megelőző naptári naptól, vagy a jogviszony megszűnését követő naptári napnál későbbi időpontban való nyugállományba vonulás), amely a bevétel szerzését követően – a két kivételhez hasonlóan – jelentősen megváltoztathatta a magánszemély adóteher viselő képességét, a törvény nincs tekintettel.

(Szinte valamennyi indítványozó – sokszor a személyes körülményei részletes ismertetése, egyes esetekben a különadó elszámolásához kiadott munkáltatói igazolás és más okiratok becsatolása mellett – hivatkozik az időközben nagymértékben megváltozott életkörülményeire, és ezzel összefüggésben arra, hogy a különadó kötelezettség teljesítése következtében kiszolgáltatott élethelyzetbe kerülne. Többen utalnak arra, hogy jogviszonyuk „a Miniszterelnöki Hivatalban, a minisztériumokban, az igazgatási és az igazgatás jellegű tevékenységet ellátó központi költségvetési szerveknél foglalkoztatottak létszámáról” szóló 2117/2006. (VI. 30.) Korm. határozat végrehajtása következtében szűnt meg; a különadó hatálya alá tartoznak az említett létszámleépítés hátrányos következményeinek enyhítését célzó juttatások is. Számos indítványozó szerint az egyenlő méltóságú személyként kezelést azt jelenti, hogy a jogalkotónak az egyéni szempontjaikat körültekintéssel, elfogulatlansággal és méltányossággal kellett volna értékelnie. Több olyan indítványozó van, akinek 2008. szeptember 30-át követően, a pénzügyi-gazdasági válság következtében szűnt meg a munkaviszonya vagy a munkavégzésre irányuló egyéb jogviszonya.)

A különadó nem teszi lehetővé az egyéni körülmények igazságos és méltányos mérlegelését, visszaható szabályai differenciálatlanul – az említett két kivétellel – mindenkire vonatkoznak. Nem veszi figyelembe az adózók széles körét érintő, olyan köztudomású objektív körülményeket sem – pl. a gazdasági válság, katasztrófhelyzetek stb. – melyek hátrányosan befolyásolják a magánszemélyek körülményeit.

Bevallással lezárt adóévre szóló adókötelezettségnek az adóalanyokra hátrányos megváltoztatása azt jelenti, hogy a súlyosabb kötelezettség teljesítése az adóalanyok nemcsak a jövedelmét, hanem a vagyonát, jogszerűen szerzett tulajdonát, vagyis cselekvési autonómiája anyagi alapját is megterheli. Ebben az esetben a természetes személy jelentős mértékű állami beavatkozás véttlen áldozatává válik, és ezért méltóságában teljes joggal sértve érezheti magát. A jelen esetben a különadó hatásainak kifejtéséhez nincs szükség további jogalkalmazói lépésekre. Ahogyan arról a jelen határozat III. 3.2. pontjában szó volt, az emberi méltóságnak az illetéktelen állami beavatkozást elhárító funkciója is van. Továbbá az emberi méltóság védelme megköveteli azt is, hogy az állam tartózkodjon olyan intézkedések törvénybe foglalásától, amelyek alkalmazása — a jogszabályi környezetből felismerhetően — súlyosan veszélyezteti a magánszemély és a vele együtt élő közeli hozzátartozók megélhetését [73/2009. (VII. 10.) AB határozat, ABH 2009, 735, 741.]. Az Alkotmánybíróság a magánszemély megélhetésének a veszélyeztetését a jelen esetben nem abban az értelemben használja, mint ahogyan azt az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) teszi, hanem az emberi méltóság védelméhez való alapvető joggal kapcsolatban.

Az emberi méltóság minden tárgyi jog megalkotásánál és alkalmazásánál a legfőbb alkotmányos vezérlő elv, az alkotmányos alapjogok, értékek és kötelezettségek rendszerének a tényleges alapja. Az alapjogoknak anyagi tartalma van, és ez a tartalom az emberi méltóságból ered. Az egyes alapjogokat kifejezetten az emberi méltósággal, mint

„anyajoggal” összefüggésben, azzal együtt, arra tekintettel kell értelmezni. Állami beavatkozást megvalósító törvénynek egyensúlyt kell teremtenie a személyek jogmentes magánszféráját védő alapvető jogok és a törvényben megcélzott társadalmi, politikai, gazdasági érdekek között. Ezek egyoldalú, kizárólagos és differenciálatlan érvényesülésekor alapos okkal lehet hivatkozni az alapvető jogok, végső soron az emberi méltóság védelméhez való jog sérelmére.

A különadó hatálya alá tartozó olyan tényállásoknál, amelyekről megállapítható, hogy a különadó alapjába tartozó bevételt juttató kifizető és a magánszemély a törvények szabályai alapján, visszaélés nélkül járt el, az adóalany cselekvési autonómiáját sértő, illetéktelen állami beavatkozásnak minősül a juttatáskor fennálló közjogi keretek között megszerzett jövedelemnek a különadó szerinti, visszaható hatályú megadóztatása. Lezárt adóévekre visszaható hatályú adóztatásnál a szóban lévő, jövedelem típusú adó minden esetben elválik az adóalanytól attól az időszertől, amely megélhetése fedezetéül, cselekvési autonómiája alapjául szolgál. A múltira vonatkozóan, több évvel a bevétel szerzése után keletkeztetett kötelezettség szükségképpen a magánszemély jelenlegi bevételéhez, jövedelmi viszonyaihoz, életkörülményeihez képest jelent megterhelést. A magánszemély cselekvési autonómiájának anyagi alapját különösen a különadó 98%-os mértéke és időbeli hatálya együttesen, sok esetben súlyosan sérti, illetve veszélyezteti. Az ilyen adó — ha alkotmányosan elfogadható indok nélkül vagy alkotmányosértő módon veszélyezteti a magánszemélynek az időszertől való megélhetését — illetéktelen állami beavatkozást valósít meg.

Az Alkotmánybíróság szerint az adómérséklési eljárás a különadó múltira vonatkozó lehetséges hatásainak orvoslására a jelen esetben nem alkalmas. Adómérséklést csak fennálló adótartozásra lehet kérni, előre még akkor sem, ha minden kétséget kizáróan bizonyítható az adóalanyt ellehetetlenítő volta. Az adómérséklés az adóhatóság mérlegelésétől függ, arra alanyi joga nincs az adózónak. Az Art. szerint az adóhatóság az adótartozást „méréselheti vagy elengedheti”, vagyis a törvény ennek csak a lehetőségét teremti meg. Adómérséklésnek nincs helye hivatalból, hanem azt a magánszemélynek kérnie kell. Adómérséklésnél nemcsak a jövedelmi, hanem a vagyoni viszonyok is kizárhatják a kérelem teljesítését. Az adóhatóság gyakorlata szerint a megélhetés súlyos veszélyeztetettségére a jövedelmi, vagyoni helyzet és a szociális körülmények alapján lehet következtetni; méltányosság általában csak igen alacsony jövedelem esetén gyakorolható. Az Alkotmány „emberképével” összeegyeztethetetlen lenne alkotmányossá nyilvánítani a vizsgált szabályt pusztán az adómérséklés, mint méltányosságból adott kedvezmény lehetősége miatt. Az Alkotmány „emberképe” az államtól független, önálló, önmagáról gondoskodni képes ember, akinek a megélhetéshez szükséges, törvényesen szerzett és adózott javait az állam nem vonhatja el.

Az Alkotmánybíróság ezért a Módtv. 2. § (1) bekezdésének a visszaható hatályra vonatkozó szövegrészét alkotmányellenesnek nyilvánította és megsemmisítette.

4.2.6. Az Alkotmánybíróság – az Alkotmánybíróságról szóló 1989. évi XXXII. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 43. § (4) és (5) bekezdése alapján – a Módtv. 2. § (1) bekezdése szövegrészét ex tunc hatállyal semmisítette meg. A normaszövegre, a szövegösszefüggésekre tekintettel nem volt lehetőség arra, hogy az alkotmányellenessé nyilvánítás jogkövetkezményei csak azokra az esetekre terjedjenek ki, amelyekre figyelemmel az Alkotmánybíróság az alkotmányellenességet – a jelen határozat III. 4.2.5. pontjában – megállapította. Eszerint a bevallással lezárt, 2005–2009-es adóévekben szerzett bevétel után az adóhatóság a különadót nem követelheti, azt nem kell bevallani, megfizetni, illetve a már

megfizetett különadót az adóhatóságnak a magánszemély kérelmére vissza kell térítenie (Art. 124/C. §).

A 2010-es adóévre a Módtv. 2. § (1) bekezdése szövegrészének hatályvesztéséig már megfizetett különadóról, a különadónak a 2010-es adóévre való fenntartásáról a törvényhozó rendelkezhet. Ennek hiányában az adóhatóságnak a 2010-es adóévet illetően is az Art. 124/C. §-a szerint kell eljárnia.

A határozat közzététele az Abtv. 41. §-án alapul.

Budapest, 2011. május 6.

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

Dr. Balogh Elemér 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. Lenkovics Barnabás s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Lévay Miklós s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Stumpf István s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Kiss László alkotmánybíró párhuzamos indokolása

I.

1. Egyetértek a határozat rendelkező részének 1. pontjában foglaltakkal, amely szerint a Módtv. 2. § (1) bekezdésének a „(...) rendelkezéseit a 2005. január 1. napját követően megszerzett jövedelmekre kell alkalmazni” szövegrésze alkotmányellenes, s ezért azt az Alkotmánybíróság ex tunc módon, vagyis a támadott rendelkezés hatálybalépésének napjára visszaható hatállyal megsemmisítette.

2. Egyetértek a határozat rendelkező részének 2. pontjában foglaltakkal is.

3. Nem értek egyet ugyanakkor azzal, hogy a határozat többségi indokolása különbséget tesz a 2005. január 1. és 2009. december 31-e és a 2010-es esztendőben jövedelmet szerző személyek különadójának alkotmányosságát illetően.

II.

1. Az Abh. többségi indokolása – amely csak a 2010-es esztendőben keletkezett 98%-os különadó-fizetési kötelezettségekre vonatkozott – hangsúlyozta, hogy e kötelezettség olyan

kifizetéseket is érinthet, amelyek eltérést nem engedő szabályok kényszerű alkalmazásának a következményei. Ebben az esetben – így a határozat többségi indokolása – 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 kifizetett összeghatár feletti részének – vagyis a különadó alapjának – csaknem teljes egészét elvonja a központi költségvetés javára. Az Abh. szóhasználatában: „[a] jelen esetben a közszférából való távozással összefüggésben jogszabály alapján, rendeltetészerű joggyakorlás keretei között teljesített kifizetésekre is alkalmazható, jelentős mértékű, büntető jellegű adóról van szó (...) A törvény az adóalanyt olyan alanyi jogon szerzett jövedelemtől fosztja meg, amely őt megilletné (...) a törvényalkotó jelen esetben a «külön mértéket» teljes elvonásként értelmezte (...)”. A 2010-es adóévre vonatkozó 98%-os adómértéket az Alkotmánybíróság elsősorban a fentiekre tekintettel minősítette alkotmányellenesnek az Abh.-ban.

2. Álláspontom szerint a jelen ügyben arra az alkotmányjogi kérdésre kellett választ adni, hogy változott-e a 2010-es esztendőre meghatározott (98%-os) különadó alkotmányos megítélése azáltal, hogy az Országgyűlés az Abh. elfogadását követően lényegesen csorbította az Alkotmánybíróság hatáskörét, közelebbről: csak rendkívül szűk körben biztosított lehetőséget arra, hogy az alkotmányellenessé nyilvánított és ennek következtében megsemmisített [2010-es adóévre (is) vonatkozó] rendelkezéseket ismét érdemi alkotmányossági vizsgálat tárgyává tehesse.

3. A határozat többségi indokolása – helyesen – arra az álláspontra helyezkedik, hogy az Alkotmány 54. § (1) bekezdésének oltalma alatt álló emberi méltósághoz való alapjogból levezethető az új adójogi rendelkezések alkotmányosságának az érdemi vizsgálata. A határozat többségi indokolása szerint: „[a]z illetéktelen állami beavatkozást elhárító funkció, továbbá az állam kötelezettsége az anyagi létminimum biztosítására egyaránt az ember Alkotmányban védett méltóságából ered. A jelen ügyben vizsgált jogszabállyal az emberi méltóság védelméhez való jog lényeges tartalmát érintő, illetéktelen állami beavatkozást elhárító funkció hozható kapcsolatba”.

4. Ugyanakkor a határozat többségi indokolása – álláspontom szerint kellően nem alátámasztotta – a Módtv.-ben 2005. január 1. – 2010. december 30. napjáig egységesen kezelendő jövedelemszerzőket két csoportba sorolta aszerint, hogy a különadó fizetésére kötelezettek a 2005-2009-es adóévekben, vagy 2010. január 1. és 2010. december 30-a között szerezték-e meg a különadójuk alapját képező jövedelmet: „[a]z adott adóévben megszerzett jövedelemhez igazodó tehertől az Alkotmány 70/I. § hatályos (2) bekezdésében szereplő öt éves, visszaható hatályú adóztatás lehetősége eltér. A lényeges különbség abban áll, hogy a bevállással lezárt időszakban az adóztatott ügyletek is lezárulnak az adóév végén. Az adóévben viszont lehet olyan szabályt alkotni, amely az adóév kezdetétől alkalmazandó, ha ennek alkotmányosan elfogadható oka van, pl. a visszaélések megakadályozása.”

A határozat többségi indokolása a 2005. január 1-jével kezdődő és 2009. december 31-én lezárt adóévekre nézve az emberi méltóság sérelméből levezethetőnek látta a különadó alkotmányellenességének a megállapíthatóságát, míg a 2010-es esztendőben jövedelemszerzőknél „mindössze” a visszaható hatályt (mint a jogbiztonság alkotóelemét) látta megsértve: „[a]z emberi méltóság védelméhez való jog önmagában nem nyújt védelmet a visszaható hatályú jogalkotás ellen. Az ilyen jogalkotás – az Alkotmánybíróság gyakorlata értelmében (903/B/1990. AB határozat, ABH 1990, 250, 251.) – nem az emberi méltóság védelméhez való jogot, hanem a jogbiztonságot sérti.” Márpedig – a határozat többségi

indokolása szerint – a támadott „adótörvény felülvizsgálata csak az Alkotmány olyan, tételesen meghatározott rendelkezéseire hivatkozva kezdeményezhető, amelyek között az Alkotmány 2. § (1) bekezdésében foglalt jogállamhoz tartozó jogbiztonság nem szerepel.” Hozzátesz ehhez a gondolatmenethez a testület többségi álláspontja még egy további, alkotmányjoginak nem tekinthető, így az alkotmánybírói döntéshozatalban konklúzívnak sem minősíthető, egyben bizonytalan háttérű (alapvetően szociológiai) érvet is: „[a] bevételnek a különadó alapjába nem tartozó részére (2 és 3,5 millió forint) és az adóéven belüli törvénymódosításra, emiatt a bevétel megszerzése óta eltelt viszonylag rövid időre tekintettel nem állapítható meg általánosságban az egyéni körülmények olyan mértékű elnehezülése, amely az emberi méltóság védelméhez való jog sérelmét felvethetné.”

5. Álláspontom szerint a 2010-es esztendőben jövedelemszerző és emiatt különadóval sújtott adóalanyok cselekvési autonómiáját ugyanúgy sérti a 98%-os, Abh.-ban „jelentős mértékű”, „büntető jellegű adónak” nevezett jövedelem-elvonás (ahol a törvényalkotó a „külön mértéket” szinte „teljes elvonásként” értelmezte), ahogyan a 2005. január 1. és 2009. december 31-e között különadóval sújtottakét. A törvényhozó nem utalt arra sem (vagyis nem alkotott kifejezett szabályt arról sem) hogy „visszaélésszerű joggyakorlást megvalósító” helyzeteket kívánt volna elkerülni a 2010-es jövedelemszerzők 98%-os adóval történő sújtásával.

Ennek következtében – ugyanúgy, ahogyan a 2005. január 1. és 2009. december 31. közötti adózók esetében is – a 2010-es adóév hatálya alá esőknél is alkotmányosan igazolhatatlan (az Alkotmánybírói szóhasználatában: „illetéktelen”) volt a magánszféra (anyagi) aspektusába való állami beavatkozás. Az „illetéktelen állami beavatkozást” – mint arra fentebb már utaltam – az Alkotmánybírói (a mostani eseten kívül is számos esetben) kapcsolatba hozta az emberi méltósággal: „[a] jelen ügyben vizsgált jogszabállyal az emberi méltóság védelméhez való jog lényeges tartalmát érintő, illetéktelen állami beavatkozást elhárító funkció hozható kapcsolatba.” Figyelembe véve az emberi méltósághoz való jog egyenlőségi aspektusát is (lásd lentebb), nincs tehát különbség e két – többségi indokolás által létrehozott – adózói kör között: az emberi méltósághoz való jogból származó követelmények érvényesítésével mód lett volna arra, hogy az Alkotmánybírói a 2010-es jövedelemszerzők 98%-os megadóztatását is alkotmányellenesnek minősítse és a jövőre nézve is kizárja. A határozat többségi indokolása által létrehozott mindkét személyi körben gyakorlatilag teljes jövedelem-elvonást eredményező, kifejezetten büntetőjellegű adóról van szó, amely éppen ezért az összes érintett (mindkét alanyi kör) emberi méltósághoz való jogát normatív alapon, a rendelkezés adóhatósági vagy rendesbírói alkalmazása nélkül sérti. Ahogy erre fentebb már utaltam, ezt támasztja alá az Alkotmánybírói eddigi – az emberi méltósághoz való jog értelmezését nyújtó gyakorlata is: „[a]z Alkotmány 54. § (1) bekezdésében deklarált méltósághoz való jog egyik funkciója az egyenlőség biztosítása (...) Ennek a jogvédelemnek pedig érvényesülnie kell az alkotmányos jogvédelem síkján.” [34/1992. (VI. 1.) AB határozat, ABH 1992, 192, 199.] A határozat többségi indokolása 2005. január 1-jétől 2010. december 30-áig a Módtv.-ben egységesen kezelt, s a 98%-os különadóval egységesen sújtott személyi kört az Alkotmány 8. § (1) bekezdéséből le nem vezethető alkotmányos indok nélkül megbontotta, s ezzel – nézetem szerint – megsértette az emberi méltóság egyik lényeges funkcióját, az alkotmányos demokráciák egyik feltételül szolgáló, a politikai közösség tagjait azonos mértékben megillető egyenlőség biztosítását. Mindkét személyi kör esetében megsértettnek vélem – a fentiek szerint – az emberi méltóságnak az „illetéktelen állami beavatkozást” elhárító funkcióját is, amely a jelen ügyben vizsgált Módtv.-el az emberi méltóság védelméhez való jog tartalmát érinti egységesen mindazoknál, akik 2005. január 1. és 2010. december 30-a között voltak a 98%-os büntető adóval sújtott

jövedelemszerzők.

6. Nem hallgathatom el azt sem, sőt, nyomatékosan hangsúlyozom, hogy a törvényalkotó lényegében egy megdönthetetlen vélelmet állított fel: eszerint a meghatározott forrásból származó, meghatározott összeget meghaladó kifizetés csakis visszaélészerűen juthat a jogosult birtokába, akár annak ellenére is, hogy a foglalkoztatásra vonatkozó törvények alapján a 2005-ben, azelőtt és azóta is folyamatosan hatályos rendelkezések továbbra is feljogosítják a foglalkoztatókat ilyen jogcímen történő kifizetésre – csak éppen büntetőadó alá esik a megszerzett jövedelem. A büntető hatású megdönthetetlen vélelem ráadásul pusztán abból fakad, hogy a kifizetés mértéke a törvényben írt összeget meghaladja, annak beálltához a visszaélészerűséghez kapcsolódó semmilyen tény vagy adat igazolása nem szükséges. Álláspontom szerint a joghátránnyal járó megdönthetetlen vélelem előírása számos alkotmányi rendelkezést sért. Így a jogállami jogalkotással szemben támasztott követelményeket, a bírói úthoz való jogot vagy a természetjogi gyökerű meghallgatáshoz való jogot stb. [Az angolszász jog a kezdetekben például ezen az alapon látta igazolhatónak a meghallgatáshoz való jogot („notice and the right to be heard”). Az intézményfejlődéssel a magyar irodalomban Sajó András foglalkozott. Lásd Sajó András: Az önkorlátozó hatalom. KJK-MTA-ÁJI, Budapest, 1995.] Elsősorban azonban – álláspontom szerint – az emberi méltósághoz való joggal ellentétes ez a szabályozási konstrukció, mivel nem jogalanyként, hanem tárgyként kezeli az állam a közösség érintett tagjait.

III.

Megjegyzem, hogy a Módtv. 1. §-ában megállapított különadó alapjának minősül a Törvény 9. § (2) bekezdése szerint meghatározott adóalap, amelynél a különadó alapjának a Törvény 9. §-a szerint meghatározott összegét – az Szjvtv. 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 Szjvtv. 3. §-ának 75. pontja szerinti éves összes jövedelem megállapításánál.

A személyi jövedelemadó fizetési kötelezettség az adóbevallás alapjául szolgáló adóév január 1-je és december 31-e között szerzett jövedelmekre vonatkozik. Az adó alapjául szolgáló jövedelem az adóévben a bevételt szerző tevékenység megkezdésének vagy a bevételt eredményező jogviszony keletkezésének napján jön létre, azonban az adóbevallási kötelezettség és az önadózással történő tényleges adófizetési kötelezettség – az adóévi bevétel után az adózó által megfizetett, valamint a kifizető, a munkáltató által megfizetett (fizetendő) adóelőleg és adó beszámításával – csak az adóévet követően jelentkezik. Pénzbevétel esetén a bevétel megszerzésének időpontja az adókötelezettség keletkezésének a napja. Mint azt a határozat többségi indokolásának a III. 4. 2. 2. pontjában is megállapította az Alkotmánybíróság, a különadó jövedelem típusú adó és az adó megállapítása általában önadózással történik az adóévet követő év meghatározott napjáig. Erre vonatkozóan a törvényalkotó az adóalany számára az adóévet követő január 1-jétől május 20-ig teszi lehetővé ez irányú kötelezettségeinek hátrányos jogkövetkezmények (késedelmi pótlék, adóbírság, mulasztási bírság) nélküli teljesítését.

A fentiekből is kitűnően az adóév (így a 2010-es év is) december 31. napjával zárul, így az adóévre vonatkozó szabályokat is – az adóalanyoknak előrelátható módon és az adóéven belüli terhelés tilalmára való tekintettel – csak az adóév december 31. napjáig lehet módosítani. Az adóévet követő módosítás, sőt, az adóév közbeni módosítás is (amennyiben arra a jövedelemszerzést követően kerül sor) már – álláspontom szerint – mindenképpen

visszamenőleges hatályú, és az adóalany számára nem kiszámítható. Elvileg annak sincs akadálya, hogy az adóalany már az adóévet követő év első napján, január 1-jén eleget tegyen önadózással bevallási és adófizetési kötelezettségének, hisz nem kell megvárnia a törvényalkotó által az ezek jogkövetkezmények nélküli megtételére május 20. napjáig biztosított határidőt. Ebben az esetben az ezt követő adózást – az adózó vonatkozásában hátrányosan – érintő törvényi módosítások már teljesezésbe ment adóévi viszonyokat érintenek.

IV.

Más alkotmányos alapon állva is levezethetőnek láttam volna a 2005. január 1. és 2010. december 30-a közötti jövedelemszerzők (amely a nézetem szerint egységesen kezelendő adózói kör!) 98%-os különadóval sújtásával kapcsolatos „egységes” alkotmányellenesség megállapítását, és az ebből következő megsemmisítést.

1. Az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdése tette lehetővé a közterhek viselésére szolgáló forrásokból, valamint az állami vagyonnal gazdálkodó, illetve az állam többségi tulajdonában vagy irányítása alatt álló szervezetek részéről juttatott jövedelmekre az adott adóévet megelőző ötödik adóévtől kezdődően a jövedelem mértékét el nem érő kötelezettség törvény általi megállapíthatóságát. Ennek az ad malam partem visszaható hatályú jogalkotásnak a megengedése nincs összhangban – a büntetőügyeken kívüli esetekben alkalmazandó, az Alkotmány 2. § (1) bekezdésében foglalt jogállamisági klauzula részét képező, – s az Alkotmánybíróság gyakorlatában több mint húsz éven át ki- és továbbfejlesztett – ad malam partem visszaható hatályú jogalkotás tilalmával. Ezt a helyzetet – ahogyan azt a 184/2010. (X. 28.) AB határozathoz fűzött párhuzamos indokolásomban részletesen kifejtettem – módjában állt volna az Alkotmánybíróságnak alkotmányértelmezéssel is feloldania. (Itt nem az alkotmányértelmezés speciális, absztrakt hatáskörének gyakorlásáról van szó, hanem arról a tevékenységről, amelyet az Alkotmánybíróságnak minden, hatáskörébe tartozó ügyben el kell végeznie: mindig értelmeznie kell ugyanis az Alkotmány adott esetben releváns rendelkezéseit.) Az Abh. többségi indokolása „főszabály-kivétel” viszonyban állónak tekintette az Alkotmány 2. § (1) bekezdését és 70/I. § (2) bekezdését, így együttes értelmezésüket sem végezte el. Az én álláspontom ettől alapjaiban tér el, ezért úgy vélem, hogy az Alkotmány új [70/I. § (2) bekezdésének] rendelkezését a jelen ügyben sem lehet az Alkotmány többi normájától [itt: az Alkotmány 54. § (1) bekezdése mellett a 2. § (1) bekezdésétől] elszigetelten értelmezni.

2. Álláspontom szerint változatlanul abból a nézőpontból kellett volna kibontani az Alkotmány 54. § (1) bekezdése mellett az Alkotmány fent említett, jelen esetben releváns rendelkezéseinek az értelmét, miszerint az Alkotmány ellentmondásmentes rendszert alkot, és ezért az Alkotmánybíróság mindent köteles megtenni annak érdekében, hogy – alkotmányértelmezésének eredményeként – az egyes régi-új alkotmányi rendelkezések között ne legyen inkohérensia. Ahogyan az említett párhuzamos indokolásomban kifejtettem, ezt – az alkotmányértelmezéssel is szükségszerűen együtt járó – követelményt a testület több határozatában fokozatosan bontotta ki. 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

rendeletek 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 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.]. Emlékeztetek továbbá arra is, hogy egy 1996-os döntés az iménti értelmezést az alábbiak szerint erősítette meg: „[a]z 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.].

3. Ahogyan az Abh.-hoz fűzött párhuzamos indokolásban is rámutattam (és a jelen ügyben is az az álláspontom), a fentiekből az olvasható ki [s ez értelemszerűen irányadó az Alkotmány új, 70/I. § (2) bekezdésének az értelmezésére is], hogy „az alkotmánybírói értelmezés eredményeként az Alkotmány rendelkezései koherens rendszert alkotnak, s az Alkotmánybíróság mindent köteles megtenni annak érdekében, hogy – alkotmányértelmezésének eredményeként – az egyes alkotmányi rendelkezések között ne legyen ellentmondás. Az alkotmányértelmezés egyik legfontosabb célja az, hogy annak 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.” (Hangsúlyozom, hogy ebből az értelmezési nézőpontból a jelen ügyben nem kellett volna a testületnek az alkotmányellenes alkotmánymódosítás hatásköri és dogmatikai problémáival foglalkozni, mert a fenti alkotmányértelmezési módszerrel is megoldható lett volna a különadó kérdésének egységes, az egyenlő méltóság eddig követett felfogásából adódó kezelése).

4. A fentiek alapján ismételtelen hangsúlyozom: nézetem szerint az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésében lehetővé tett ad malam partem visszaható hatály és az Alkotmány 2. § (1) bekezdéséből kiolvasható, jogbiztonságból levezethető tiltott visszaható hatály tilalma között ellentmondás van, amelyet azonban kifejezett értékválasztáson alapuló alkotmányértelmezéssel is feloldhatott volna az Alkotmánybíróság. Minthogy pedig az európai és más nemzetközi dokumentumokban is vállalt jogállam-felfogással csak az Alkotmány 2. § (1) bekezdésére alapított és töretlenül követett alkotmánybírói gyakorlat eddig nem adott (mert nem adhatott) teret a tiltott visszaható hatály megengedésének, mellőzhette volna az Alkotmány új, 70/I. § (2) bekezdésének az alkalmazását. Ebből következően az én megközelitésem éppen a tükörképe a többségi határozat főszabály-kivétel felfogásának [E megoldás nem lett volna példa nélküli: hasonló, Alkotmányon belüli konfliktust ugyanilyen módon oldott meg és -fel az Alkotmánybíróság a halálbüntetés alkotmányellenességét megállapító 23/1990. (X. 31.) AB határozatban. (ABH 1990, 88, 91-92.)] Ha ezt az utat választotta volna a többségi indokolás, úgy a Módtv.-t (amely a „szűkítő” feltételeket és kritériumokat tartalmazta) már vizsgálnia sem kellett volna. Megállhatott

volna akár ezen a ponton abból kiindulva, és nyomatékosan azt kimondva, hogy a visszaható hatály tilalmának, mint a legfontosabb jogállami imperatívuszok egyikének az érvényesülése az egész jogállami jogrend (az alkotmányosság) stabilitásának az előfeltétele, az egész jogrendszer érvényesíthetőségének a biztosítója. [Minderről részletesebben írtam a 349/B/2001. AB. határozathoz fűzött különvéleményemben. ABH 2002, 1241, 1258-1267.).]

5. Innen (a Módtv. érdemi alapulvétele nélkül is) is eljuthatott volna az Alkotmánybíróság a teljes jövedelemszerző körre (2005. január 1. és 2010. december 30-a közötti időszakkal érintett alanyi körre) vonatkozó, visszaható hatályú szabályozás alkotmányellenességének a megállapításához, s ennek következtében a támadott rendelkezés megsemmisítéséhez. Ami ezen belül a 2010-es jövedelemszerzőket illeti: rájuk nézve is a külön mértékű 98%-os adófizetési kötelezettség csak az adott (következő) adóév kezdetétől állapítható meg, szó sem lehetett volna esetükben sem az utólagos különadó-fizetési kötelezettség megállapításáról. A határozat többségi indokolása – az általam kifejtettekkel szemben – a 2010-es adóévre nem mondja ki az alkotmányellenességet, hanem – utólag és a már időközben ugyancsak lezártnak (nem bevallással lezártnak) ítéltető 2010-es adóévre vonatkozóan – a törvényalkotás számára lehetőséget nyit egy esetleges újraszabályozásra. Álláspontom szerint erre – lezárt adóévről lévén szó – ma már (2011-ben) nem lehet utólag olyan okot (pl. visszaélészerű helyzet megakadályozását) találni, amely alkotmányosan megengedhetővé tehetné a tiltott visszaható hatályú szabály alkalmazását (lásd a III. pontban foglaltakat). A magyar Alkotmány hatálya alá tartozó közösség tagjainak morális és jogi egyenlőségén alapuló alkotmányos demokráciában sem szentesítheti a cél az eszközt.

Budapest, 2011. május 6.

Dr. Kiss László s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Lévay Miklós alkotmánybíró párhuzamos indokolása

1. A határozat rendelkező részével egyetértek.

Egyetértek továbbá a Módtv. 2. § (1) bekezdése szövegrészére vonatkozó alkotmányellenesség megállapításának elvi alapjával. Ennek lényege: az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésének az Alkotmány más rendelkezéseivel, különösen az emberi méltóság védelméhez való joggal összevetett együttértelmezése.

Elfogadom azt a vizsgálati módszert is, hogy a határozat különbséget tesz a 2005-2009-es időszak, mint benyújtott bevallással lezárt adóévek és a 2010-es év, mint még le nem zárt adóév között.

Nem értek egyet azonban a rendelkező rész 1. pontjával kapcsolatos indokolásnak a 2010-es adóévre, illetve az ebben az évben jövedelmet szerző személyek különadójának alkotmányosságára vonatkozó egyes megállapításaival, valamint következtetésével.

2. A le nem zárt adóévben megalkotott adójogszabályok alkotmányossági követelményére vonatkozó megállapításokat alkotmányossági szempontból nem tartom kielégítőnek. Az indokolás ezzel kapcsolatban a következőket tartalmazza: „... bevallással lezárt időszakban az adóztatott ügyletek is lezárulnak az adóév végén. Az adóévben viszont lehet olyan szabályt alkotni, amely az adóév kezdetétől alkalmazandó, ha ennek alkotmányosan

elfogadható oka van, pl. a visszaélések megakadályozása. Azt, hogy milyen ügyleteket kell olyanak tekinteni, mint amelyek lezárulnak az adóév végén, vagy akár még az adott adóév vége előtt, csak esetről esetre lehet eldönteni.” (III.4.2.2.)

Álláspontom szerint az „alkotmányosan elfogadható ok” mint értékelési kritérium tartalmának részletezésére két okból feltétlenül szükség lett volna:

Az egyik: a vizsgált és a még le nem zárt adóévre (2010) is szóló törvényt 2010. november 19-én hirdették ki és a különadó mértéke az adóalap 98 %-a. Az új adókötelezettséget tartalmazó jogszabályt tehát az év utolsó előtti hónapjában ismerhették meg az érintettek és az szokatlanul magas adómértéket tartalmaz.

A másik: az Alkotmánybíróság lényegében még nem foglalkozott a „nem valódi visszaható hatályú” adójogszabály problémájával, azaz amikor az adott adóévben születik egy olyan adótörvény, amelyet annak az adóévnek a kezdetétől kell alkalmazni [lásd erről: Somody Bernadette: Az Alkotmánybíróság határozata a 98 százalékos különadóról. A visszaható hatályú adóztatás alkotmányossága. JeMa, 2011 (1.:3-9.)].

A határozat az „alkotmányosan elfogadható ok” konkrét ügy felvetette dimenziói (az adójogszabály elfogadásának, kihirdetésének ideje; az adó mértéke, az ügylet, mikor zárul le) vizsgálatának mellőzésével alkotmányossági szempontból aggályosan szélesre nyitotta a jogalkotó lehetőségét az adóév kezdetére visszamenő hatályú jogalkotásra.

3. Nem értek egyet azzal, hogy az indokolás hivatkozott része (III. rész 4.2 pont, különösen: 4.2.2., 4.2.5. és 4.2.6.) az alkotmányellenességet csak a 2005-2009-es években szerzett bevétel utáni különadóra állapítja meg, a 2010-es adóév tekintetében azonban nem. A határozat ugyanis a Módtv. 2. § (1) szövegrészének ex tunc hatályú megsemmisítéséből fakadó jogkövetkezményeket csupán „a normaszövegre, a szövegösszefüggésekre tekintettel” terjeszti ki a 2010-es adóévre, nem pedig az alkotmányellenesség okán.

Álláspontom szerint a 2010. január 1-je és december 29. közötti időszakban megszerzett jövedelmek adózási feltételeinek adóalanyra nézve hátrányos módosítása, a jövedelmek jellegére és a különadó mértékére tekintettel, felveti az emberi méltóság védelméhez való jog sérelmét a le nem zárt adóév érintettjei esetében is.

3.1. A különadó alapjául szolgáló 2010-ben megszerzett jövedelmekre is érvényes, hogy „törvényben meghatározott jogcímen és mértékben ... visszaélés nélkül megszerzett bevételnek” (III.4.2.5.) minősül. A Törvény szerinti különadó jellegére pedig változatlanul igaz a 184/2010. (X. 28.) AB határozat megállapítása: „... a közszférából való távozással összefüggésben jogszabály alapján, rendeltetésszerű joggyakorlás keretei között teljesített kifizetésekre is alkalmazandó, jelentős mértékű büntető jellegű adóról van szó.” [ABK. 2010. október, 1169.]

A munka, az esetek jó részében életpálya alapján, jogszerűen, törvényekből származóan szerzett jövedelemre előírt különadó megbélyegzi, megszegyeníti azokat az egykori szakmai állami vezetőket, akik hosszú éveket, olykor egész pályafutásukat a közszférában töltötték. A közvélemény, a társadalom előtt leértékeli munkájukat, aláássa önbecsülésüket és az előzőek okán sérti emberi méltósághoz való jogukat.

3.2. A adó mértéke ugyancsak stigmatizáló jellegű.

Az Alkotmány 70/I. § új bekezdése sem indokolja a közel 100 %-os adómértéket. Így a különadó már tartalmilag sokkal inkább „kvázi szankció” nem pedig a közterhekhez való hozzájárulás egyik formája. A szankció viszont – amint erre a 31/1998. (VI.25.) AB határozat utal – „olyan joghátrány, amelyet valamely jogszabályi rendelkezés (vagy egyedi hatósági döntés) megszegése esetére helyez kilátásba a jogalkotó.” [31/1998. (VI. 25. AB határozat, ABH 1998, 247.] A különadó alapját jelentő jövedelmek esetén azonban nincs szó jogellenességről.


Éppen ezért a 98 %-os mérték a jogalkotó szándékától függetlenül is prejudikál. Azt a képzetet kelti, hogy a jövedelem jogosultja a társadalom értékítélete szempontjából jogosulatlanul jutott a közszférából való távozásával összefüggő jövedelemhez. A büntetés jelleget ráadásul felerősíti, hogy egyidejűleg a személyi jövedelemadó mértéke 16 %-ra csökkent.

A különadó mértékének büntetés jellege tehát alaptalan és megalázó.

3.3. Az előzőkre figyelemmel nemcsak a bevallással lezárt adóévek (2005-2009), hanem a 2010-es adóév érintettjeire is érvényesnek tartom az indokolás következő megállapítását: „ a természetes személy jelentős mértékű állami beavatkozás vétlen áldozatává válik, és ezért méltóságában teljes joggal sértve érezheti magát” (III. 4.2.5.) Álláspontom szerint az emberi méltósághoz való jog sérelme esetükben is megvalósul.

Budapest, 2011. május 6.

Dr. Lévy Miklós s. k.,
alkotmánybíró

Nyomtatás 

www.mkab.hu