

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3383/2021. (IX. 24.) AB VÉGZÉSE

alkotmányjogi panasz visszautasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

v é g z é s t:

Az Alkotmánybíróság az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 1–2. §-a, 145. § (1) és (3) bekezdése, valamint a Kúria Kfv.I.35.091/2020/9. számú végzése alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt visszautasítja.

I n d o k o l á s

- [1] 1. Egy végelszámolás alatt álló gazdasági társaság (a továbbiakban: indítványozó) jogi képviselője (DLA Piper Posztl, Nemescsói, Györfi-Tóth és Társai Ügyvédi Iroda) útján alkotmányjogi panaszt nyújtott be az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 26. § (1) bekezdése és 27. §-a alapján.
- [2] Az indítványozó kérelme arra irányult, hogy az Alkotmánybíróság állapítsa meg, hogy az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 145. § (1) és (3) bekezdése, valamint a Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv.I.35.091/2020/9. számú végzése alaptörvény-ellenes, és ezért a támadott normát „nyilvánítsa [...] a jelen ügy alapjául szolgáló adóhatósági eljárásban alkalmazhatatlanná”, a bírói döntést pedig semmisítse meg. Az indítványozó ezekkel összefüggésben az Alaptörvény R) cikk (2)–(3) bekezdése, T) cikk (1) bekezdése, I. cikk (3) bekezdése, XIII. cikke, XV. cikk (1) és (2) bekezdése, XXIV. cikk (1) bekezdése, XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdése, XXX. cikk (1) bekezdése, 26. cikk (1) bekezdése és 28. cikke sérelmére hivatkozott. Az indítványozó – utalással az Alaptörvény Q) cikk (2) bekezdésére és az Abtv. 32. §-ára – azt is kérte, hogy az Alkotmánybíróság hivatalból lefolytatott vizsgálata eredményeképpen állapítsa meg, hogy az Art. 1. §-a sérti az Emberi Jogok és Alapvető Szabadságok Védelméről szóló Egyezmény (a továbbiakban: EJEE) Első Kiegészítő Jegyzőkönyv 1. cikkét, és ugyanezt adta elő az Art. 2. §-ával kapcsolatban is. Az indítványozó azt is kérte utóbb benyújtott beadványában, hogy az Alkotmánybíróság végrehajtás felfüggesztésére hívja fel a bíróságot az Abtv. 61. § (1) bekezdése alapján.
- [3] Az alkotmányjogi panaszra okot adó ügy lényege az alábbiak szerint foglalható össze az Alkotmánybíróság számára rendelkezésre bocsátott iratanyag alapján.
- [4] 1.1. A 2008-ban létrehozott indítványozó egy multinacionális cégcsoport magyarországi tagja, amely holding tevékenységet végzett. Ezt kizárólag a leányvállalatában fennállt részesedés vonatkozásában gyakorolta. Az indítványozó tulajdonosai 2012-ben tőkeleszállítást határoztak el, aminek következtében az indítványozónak 529 463 670,75 USD kötelezettsége keletkezett az akkori tulajdonosaival szemben. 2013-tól az indítványozó egy cég tulajdonába került (a továbbiakban: anyavállalat), aki egyedüli jogosultja lett a tőkeleszállításból származó indítványozói kötelezettségnek. Ennek az összegét az anyavállalat és az indítványozó egymás közt beszámítással kis mértékben csökkentette. Ezt követően 2014-ben az anyavállalat és az indítványozó között – elnevezése és számviteli kezelése alapján – kamatmentes kölcsönszerződés jött létre, amellyel a tőke kivonásból eredő követelés jogcímét alárendelt kölcsönné változtatták, amely a formális tőkévé konvertálásáig, de legkésőbb 2063. június 12. napjáig esedékes megfizetéséig áll fenn a szerződés értelmében. A konvertálásra nem került sor.
- [5] Az indítványozó 2015-ben és 2016-ban a részesedésre értékvesztést számolt el, aminek következtében veszteségesé vált. Az indítványozó ügyvezetője 2017. július 19-én felszólította az anyavállalatot a saját tőke emelésére, hiszen az indítványozó saját tőkéje két egymást követő üzleti évben negatív volt.
- [6] Az indítványozó a részesedést 2017. november 29-én értékesítette, amit követően gazdasági tevékenységet nem folytatott. A részesedés-átruházás ellenértékét a vevő nem az indítványozónak, hanem az anyavállalatnak teljesítette. Az indítványozó anyavállalattal szembeni követelését a cégcsoporton belüli egyéb követelésekkel és kötelezettségekkel egyszerre elszámolva beszámították, amelynek eredményeképpen az indítványozónak az anyavállalattal szembeni fennálló kötelezettsége 383 606 336 USD-re csökkent, követelése nem maradt.

Az indítványozó 2017. évi beszámolójában ugyanekkora összeget szerepeltetett tőketartalékként annak következtében, hogy az anyavállalat 2017. december 5. napján az indítványozó jegyzett tőkéjét 100 USD-vel megemelte, továbbá a tőketartalékba 383 606 436 USD pénzbeli vagyoni hozzájárulás teljesítését vállalta. A 2017. december 8. napján kelt beszámítási megállapodással azonban a tőkeemelésből származó indítványozói követelést az anyavállalattal szemben fennálló tartozásba beszámították. Az indítványozó végelszámolását 2018. március 27-én határozták el.

- [7] 1.2. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2014. január 1. – 2018. március 31. időszakra valamennyi adó és költségvetési támogatás tekintetében lefolytatott adó, illetve költségvetési támogatás alapjának és összegének vizsgálatára irányuló, végelszámolás miatti tevékenységet lezáró adóellenőrzés alapján 5322444308 számú határozatával a 2017. adóév vonatkozásában társasági adó adónemben (a továbbiakban: tao) az indítványozó terhére adóhiányt állapított meg és adóbírságot szabott ki, valamint késedelmi pótlékot számított fel.
- [8] A fellebbezés alapján eljáró NAV Fellebbviteli Igazgatósága (a továbbiakban: másodfokú adóhatóság) 2234855862 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint az indítványozónak tisztában kellett lennie azzal, hogy a végelszámolással történő megszűnésnek akadálya, hogy kötelezettségeinek nincs meg a fedezete. Az anyavállalatnak mint tulajdonosnak módja lett volna a kötelezettség elengedésére, ez azonban növelte volna az adózás előtti eredményt, mert az indítványozónak az ügyletet egyéb bevételként kellett volna lekönnyvelnie. A tőkeemelés, illetve a tőketartalék-képzés rendeltetése nem valósult meg. A jogügylet célja az indítványozó tartozásainak kiegyenlítése volt olyan módon, amely nem jár adójogi vonzattal, valódi tartalma szerint (Art. 2. §) az anyavállalat indítványozóval szemben fennálló követelésének elengedésére irányult. A jogügylet nem rendelkezik valós gazdasági tartalommal, elsődleges vagy kizárólagos célja az adótörvényben foglalt kötelezettségek megkerülése volt. Az ügylet ezért nem felel meg a rendeltetés-szerű joggyakorlás követelményének, ami miatt sérült az Art 1. §-a.
- [9] 1.3. Az indítványozó felperesként keresetet nyújtott be a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz (a továbbiakban: KMB). A KMB 22.K.31.835/2019/21. számú ítéletével a másodfokú adóhatóság határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedő hatállyal megváltoztatta, az indítványozó terhére megállapított adóhiányt, adóbírságot és késedelmi pótlékot törölte, és az indítványozó 2017. évre benyújtott tao bevallásához képest eltérést nem állapított meg. A KMB indokolása szerint a másodfokú adóhatóság a tényállást a szükséges körben feltárta, azonban egyes tényeket tévesen értékelt, más tényeket viszont figyelmen kívül hagyott az ügylet átminősítése során és okszerűtlenül állapította meg, hogy az indítványozó a részesedés értékesítését követően nem kívánt tevékenységet folytatni és a tőkeemelés időpontjában az anyavállalat ezzel tisztában volt. A tőkeemelést megelőzően és követően megvalósuló események időbelisége alapján nem állapítható meg a rendeltetésellenes joggyakorlás.
- [10] 1.4. A másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Kúriához. A Kúria sérelmezett végzésével hatályon kívül helyezte a KMB előbbi ítéletét, és a KMB-t új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Döntése indokolásában – többek között az Art. 1–2. §-ának alkalmazásával – megállapította, hogy a KMB a felek által egyezően előadott, és általa is megállapított tényekből téves következtetéssel jutott arra a döntésre, hogy az indítványozó rendeltetészerűen gyakorolta a tőkeemelés során adózói jogait. Az ügyletek valódi célja az volt, hogy a tartozáselengedés adójogi jogkövetkezményeit megkerüljék.
- [11] A Kúria végzésében rögzítette, hogy a 2014-es „kölcsonügylet elsőfokú bíróság által történt tőkejuttatáskénti minősítése, amely erre irányuló alperesi döntés hiányában jogszerűen a közigazgatási határozat elleni per tárgya nem is lehetett, ellentmondásossá teszi az elsőfokú bíróság okfejtését. Amennyiben ugyanis az anyavállalat nem kölcsönt, hanem tőkét juttatott a felperesi társaságnak, az nem minősül tartozásnak és nem követelhető vissza. Ennek megfelelően a felperes és az anyavállalat közti beszámítási ügylet sem lenne valós. Ezt a felperes sem állította, így az elsőfokú bíróság a kereseten túlterjeszkedve a közigazgatási eljárás tárgyát nem képező ügyletről foglalt állást.” (Kúria Kfv.I.35.091/2020/9. számú végzés, Indokolás [38]) A Kúria a következőképpen foglalta össze döntése elvi tartalmát: „Gazdasági tevékenységet nem végző gazdasági társaság által végrehajtott tőkeemelés nem tölti be rendeltetését, amennyiben célja a tulajdonos felé fennálló kötelezettség megszüntetése által a végelszámolás fellételeinek megteremtése.” (Kúria Kfv.I.35.091/2020/9. számú végzés, Indokolás [42])

- [12] A Kúria azt is megállapította, hogy az indítványozó közösségi jogi és alapjogi jogsértést is állított keresetében. A KMB azonban téves álláspontja folytán a kereset ezen részeinek érdemi vizsgálatát nem végezte el. Az új eljárásban a KMB köteles a Kúria döntésében foglaltak figyelembevételével a keresetben állított jogsérelem közösségi és alapjogi vizsgálatára. „Ennek keretében köteles döntést hozni arról, hogy a nemzeti jognak megfelelő adóhatósági határozat a keresetlevélben megjelölt, a hatályon kívül helyezett elsőfokú ítéletben el nem bírált szempontból törvényes-e.” (Kúria Kfv.I.35.091/2020/9. számú végzés, Indokolás [41])
- [13] 2. Az indítványozó az Abtv. 26. § (1) bekezdése és 27. §-a alapján az Art. 1–2. §-ával és 145. § (1), (3) bekezdésével, valamint a Kúria Kfv.I.35.091/2020/9. számú sérelmezett végzésével szemben alkotmányjogi panaszt terjesztett elő, amelynek tartalmilag értékelt lényege a következő volt.
- [14] 2.1. Az indítványozó szerint az Art. 1–2. §-a sérti az EJEK Első Kiegészítő Jegyzőkönyv 1. cikkét, ami a tulajdonhoz való jogot védi. Az Emberi Jogok Európai Bíróságának (a továbbiakban: EJB) eseti döntéseire hivatkozva az indítványozó állította, hogy ez a sérelem azért áll fenn, mert a jogalkotással szemben támasztott alapvető minőségi követelményt nem tartották be. Az Art. előbbi szakaszaiban lefektetett alapelvek kiszámíthatatlanná teszik az adójogi kötelezettségek tartalmát, a belső adójog szabályai az adózók által nem láthatóak előre. A rendeltetésszerű joggyakorlás elvét és a szerződés tartalom szerinti minősítésének követelményét kizárólag jogértelmezést segítő jelleggel lenne szabad alkalmazni. Ezzel szemben az adózókat terhelő adójogi megállapítások önálló jogcímeiként szolgálnak.
- [15] Az Art. 145. § (1) és (3) bekezdése sérti a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] és a jogorvoslathoz való jogot [Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés] az indítványban írtak szerint. Ezek a szabályok ugyanis kizárják azt a jogot, hogy az adózó észrevételt tegyen a jegyzőkönyvre, és a fellebbezés határidejét 8 napban határozzák meg, ami túl rövidnek bizonyul különösképpen a bonyolult, sok milliárd forintról szóló adóügyekben. Elfogadható, hogy a jogalkotó célja az volt, hogy a végelszámolási eljárások ne húzódnak el, de ezt olyan módon kellett volna elérnie, ami kevésbé korlátozza a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot. Differenciálásra lett volna szükség az adójogi jogvita összességére és komplexitására alapján. Ezek „egyértelműen sértik indítványozó hivatkozott alapjogait”.
- [16] 2.2. A Kúria támadott végzésével szemben az indítványozó három részben adta elő érveit. Az egyik az adózás alapelveinek az alkalmazásával kapcsolatos. Ezek szerint a Kúria parttalanul értelmezte az Art. 1–2. §-át, amivel átvette a jogalkotó szerepét és *contra constitutionem* döntést hozott, ami önkényes. Az indítványozó hangsúlyozta, hogy a Kúria nem alapozhatja az adóhiányt és annak jogkövetkezményeit egy általános alapelve anélkül, hogy egy speciális adójogi normát megjelölne. A tőkeemelés rendeltetésszerűségét illetően nincs olyan tartalmú társasági vagy adójogi törvényi szabály, amivel konzisztens lett volna a Kúria döntése. A Kúria tehát új adójogi normát alkotott, ami nem egyeztethető össze a *nullum tributum sine lege* elvvel. A Kúria továbbá nem jelölt meg olyan szabályt, amelyre alapította volna a rendeltetésszerűség mércéjét, így súlyosan megsértette az indokolási kötelezettséget is. Ezek következtében sérült az Alaptörvény R) cikk (2)–(3) bekezdése, T) cikk (1) bekezdése, XXVIII. cikk (1) bekezdése, 26. cikk (1) bekezdése és 28. cikke.
- [17] A másik sérelmesnek tartott rész, hogy a Kúria támadott végzésének [38] bekezdése (lásd idézve a jelen végzés [11] bekezdésében) szűkítette az adóhatósági határozat felülvizsgálatának terjedelmét. A 2014-es ügyletre az indítványozó hivatkozott a fellebbezésében és a keresetében is. A KMB tehát jogosult volt értékelni a 2014-es ügyletet, és úgy dönteni, hogy az nem kölcsönnek, hanem tőkejuttatásnak minősül tartalmilag. A megismételt eljárásban azonban ezt már nem teheti meg, mert kötve van a sérelmezett kúriai döntéshez. Ez a kirekesztés sérti a bírósághoz fordulás jogát, ami része a tisztességes bírósági eljáráshoz való jognak [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés]. Ezáltal sérült a jogorvoslathoz való jog is [Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés]. Mivel ez az értelmezés ellentétes a jogalkotói akarattal, az Alaptörvény 28. cikke is csorbát szenvedett. Azáltal, hogy a Kúria lényegében jóváhagyta a másodfokú adóhatósági határozatot a kölcsönügylet adójogi minősítése és annak jogkövetkezményei tekintetében, megsértette azt az alkotmányos követelményt, miszerint a közigazgatási bíróság nem lehet a közigazgatási határozathoz kötve, szabadságában áll azt felülbírálni. Ezáltal is sérült a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés], valamint azért is, mert a másodfokú hatósági határozat indokolása hiányos, nem adott számot különösen arról, hogy az indítványozó fellebbezésében megjelölt körülményeket miként értékeli a rendeltetésszerű, illetve rendeltetésellenes joggyakorlás

körében. Ezt a hiányt a Kúria által hatályon kívül helyezett KMB ítélet korábban orvosolta, de a Kúria döntése következtében újra már nem tudja megtenni.

- [18] A harmadik sérelmesnek tartott rész az átminősítés eredményére vonatkozik. A Kúria döntése tulajdonképpen egy amúgy is veszteséges, negatív saját tőkével rendelkező társaság részére rendelkezésre bocsátott pótlólagos tőkejuttatást adóztatott meg. Ez ellentétben áll az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésével, XIII. cikkével és XXX. cikk (1) bekezdésével. Törvényi szabály nélkül vonta el a Kúria az indítványozó tulajdonát tao formájában, ami az indítványozó közteherviselési kötelezettségét aránytalan mértékűvé tette. A Kúria döntése hátrányosan megkülönböztette az indítványozót. A támadott jogalkalmazás és a felmerülő alkotmányossági probléma szempontjából a veszteséges vagy tőkepótlásra szoruló társaságok minősülnek azonos csoportnak. A Kúria közöttük aszerint tett különbséget és hozott hátrányosabb helyzetbe a homogén csoportba tartozó egyes személyeket, hogy kivel szemben áll fenn kötelezettségük. Az indítványozó álláspontja szerint „nincs észszerű, tárgyilagos indoka annak, hogy a Kúria azon adóalanyok tekintetében, akiknek a kötelezettsége részben vagy egészben a tulajdonsokkal szemben áll fenn, miért esnének más megítélés alá, mint azon adóalanyok, akiknek a kötelezettségek harmadik személyek felé állnának fenn. A tőkét befogadó társaság szempontjából mindkét esetben a veszteség pótlása vagy saját tőke helyzet orvoslása történik a tulajdonosok részéről történő vagyonyjuttatással.”
- [19] 2.3. Az indítványozó az alkotmányjogi panasz benyújtását követően önálló kérelmet terjesztett elő az Abtv. 61. § (1) bekezdésére hivatkozva abból a célból, hogy az Alkotmánybíróság hívja fel a KMB-t a másodfokú adóhatósági határozat és a Kúria sérelmezett végzése végrehajtásának felfüggesztésére. Ezzel kapcsolatban előadta, hogy súlyos és helyrehozhatatlan hátrány elkerülése érdekében szükséges eleget tenni a kérelmének. Ennek hiányában ugyanis az indítványozó végelszámolása egy szankciós jellegű felszámolási eljárásba, illetve kényszerítési eljárásba fordul át. A Kúria azonnali jogvédelmet elutasító döntésében egy sablonszerű megállapítást tett és nem vizsgálta, amit az indítványozó előadott.
- [20] 3. Az Alkotmánybíróságnak az Abtv. 56. §-a alapján mindenekelőtt azt kellett megvizsgálnia, hogy az alkotmányjogi panasz a befogadhatóság törvényi feltételeinek eleget tesz-e. Így vizsgálni kellett különösen az Abtv. 27. §-át, 29. §-át és 52. § (1b) bekezdését.
- [21] 3.1. A kérelmező alkotmányjogi panasz benyújtására indítványozói jogosultsággal rendelkezik, és érintettsége fennáll, mivel a bírósági eljárásban felperes volt. A felhívott alapjogok a gazdasági társaság indítványozót is megilletik az Alaptörvény I. cikk (4) bekezdése alapján. Az indítványozó rendes jogorvoslati jogát kimerítette, amikor fellebbezést, illetve keresetet terjesztett elő. A Kúria végzésével szemben további jogorvoslati eljárás nem áll a rendelkezésére. A Kúria támadott végzése a tőkeemeléssel kapcsolatos adójogi jogvitát a véglegesség igényével eldöntötte. Az indítványozó adóügye ugyan még folyamatban van a közösségi és alapjogi sérelmeket állító kereseti kérelmek körében, de az állított alapjogsérelmek magával a hatályon kívül helyező és KMB-t új eljárásra utasító határozattal függenek össze, ezért a kúriai végzést kivételesen az eljárást lezáró döntésnek kell tekinteni a panasszal támadott terjedelemben az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény 26. § (1) bekezdésének és 27. §-ának, valamint az Alkotmánybíróság Ügyrendje 32. §-ának egységes értelmezéséről szóló 1/2019. (XI. 25.) AB Tü. állásfoglalás I.3. pontja értelmében. Következésképpen az alkotmányjogi panasz nem idő előtti. Az indítvány felhívta az Alkotmánybíróság hatáskörét megalapozó törvényi rendelkezéseket [Abtv. 26. § (1) bekezdés és 27. §], a megsemmisítés jogkövetkezményét is magában foglaló kérelmeket tartalmaz az alaptörvény-ellenesség megállapítására, valamint pontosan megjelöli a sérelmezett normákat és a kúriai végzést, amelyhez képest az Abtv. 30. § (1) bekezdésében meghatározott hatvan napos határidőn belül nyújtotta be indítványát [vesd össze: Abtv. 27. § (1) bekezdés b) pont, 52. § (1b) bekezdés a), c)–d) és f) pont].
- [22] 3.2. Az Alkotmánybíróság emlékeztet arra, hogy az Abtv. 26. § (1) bekezdés a) pontja és 27. § (1) bekezdés a) pontja értelmében az indítványozó Alaptörvényben biztosított joga sérelmét állíthatja. Az Alaptörvény R) cikk (2)–(3) bekezdése az Alaptörvény és a jogszabályok kötelező erejéről rendelkezik, valamint az Alaptörvény értelmezéséről szól, tehát nem keletkeztet az indítványozó számára Alaptörvényben biztosított jogot [lásd legutóbb például: 3258/2020. (VII. 3.) AB végzés, Indokolás [6]; 3248/2020. (VII. 1.) AB végzés, Indokolás [9]; 3396/2020. (X. 29.) AB végzés, Indokolás [16]]. Az Alaptörvény T) cikk (1) bekezdése és I. cikk (3) bekezdése sem tartalmaz az indítványozó számára Alaptörvényben biztosított jogot, ezért arra alkotmányjogi panasz nem alapítható [lásd legutóbb például: 3177/2019. (VII. 10.) AB végzés, Indokolás [23]; 3471/2020. (XII. 22.) AB vég-

zés, Indokolás [44]; 3006/2021. (I. 14.) AB végzés, Indokolás [14]. Az Alaptörvény 26. cikk (1) bekezdésére a bírónak nem minősülő indítványozó nem hivatkozhat Alaptörvényben biztosított jogként {lásd például: 3206/2021. (V. 19.) AB végzés, Indokolás [35]; 3156/2021. (IV. 22.) AB végzés, Indokolás [13]}. Az Alaptörvény 28. cikkének címzettjei a bíróságok, és tartalmilag ez a cikk a jogszabály-értelmezés alapjait fekteti le {lásd legutóbb például: 3159/2020. (V. 21.) AB végzés, Indokolás [17]; 3150/2020. (V. 15.) AB végzés, Indokolás [19]}. Ezért az előbb felsorolt alaptörvényi rendelkezések tekintetében nem volt helye az érdemi vizsgálatnak.

- [23] 3.3. Az alkotmányjogi panaszindítványnak határozott kérelmet kell tartalmaznia [lásd: Abtv. 52. § (1b) bekezdés]. A határozott kérelem követelménye azt is magában foglalja, hogy az indítványnak egyértelműen elő kell adnia az eljárás megindításának indokait, alkotmányjogi panasz esetén az Alaptörvényben biztosított jog sérelmének lényegét, továbbá indokolást arra nézve, hogy a sérelmezett bírói döntés miért ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezésével [vesd össze: Abtv. 52. § (1b) bekezdés *b*) és *e*) pont]. „Az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint pedig az indokolás hiánya {lásd pl. 3058/2016. (III. 22.) AB végzés, Indokolás [11]; 3245/2016. (XI. 28.) AB végzés, Indokolás [10], [13]} az ügy érdemi elbírálásának akadálya” {lásd legutóbb: 3353/2019. (XII. 6.) AB végzés, Indokolás [21]}. Visszautasításra ad okot az is, ha az indítványozó érvelése nem tartalmaz alkotmányjogilag értékelhető indokolást. Az alkotmányossági összefüggéseket tehát be kell mutatnia az indítványozónak {a legutóbbi gyakorlatból lásd például: 3053/2019. (III. 14.) AB végzés, Indokolás [12]; 3231/2018. (VII. 2.) AB végzés, Indokolás [13]; 3327/2019. (XI. 26.) AB végzés, Indokolás [14]; 3353/2019. (XII. 6.) AB végzés, Indokolás [21]; 3077/2020. (III. 18.) AB végzés, Indokolás [17]}.
- [24] Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az Art. 145. § (1) és (3) bekezdése alaptörvény-ellenességével kapcsolatban az indítványozó határozott kérelmet nem adott elő [Abtv. 52. § (1b) bekezdés *b*) és *e*) pont]. Alkotmányjogilag értékelhető indokolást ugyanis nem fogalmazott meg a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés] tekintetében, hiszen nem vázolt fel követhető összefüggést egyfelől ezen eljárási alapjog, másfelől az észrevétel tétele, illetve a fellebbezésre nyitva álló határidő között. Utóbbi szabályok jogorvoslati természetű adójogi rendelkezések, de a jogorvoslathoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés] sérelmével összefüggésben ezekre vonatkoztatva az indítványozó önálló panaszelemet egyáltalán nem fogalmazott meg. Mindösszesen a tisztességes hatósági eljáráshoz való joggal kapcsolatban írtakat vonatkoztatta rájuk azzal a visszautalást többszámban tartalmazó fordulattal, hogy ezek „egyértelműen sértik indítványozó hivatkozott alapjogait”. Következésképpen az Art. 145. § (1) és (3) bekezdése érdemi alkotmányossági felülvizsgálatára nem volt lehetőség.
- [25] Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az Abtv. 27. §-ára alapított indítvány azon elemei, amelyek Alaptörvényben biztosított jog sérelmét állították, megfelelnek a határozott kérelemmel szemben támasztott követelményeknek.
- [26] 3.4. Az Art. 1–2. §-ával kapcsolatban az indítványozó azzal érvelt, hogy ezek a szakaszok ellentétesek az EJE Első Kiegészítő Jegyzőkönyv 1. cikkével. Arra az indítványozó is utalt, hogy nem kezdeményezheti jogszabály nemzetközi szerződésbe ütközésének megállapítására irányuló eljárás lefolytatását az Abtv. 32. §-a értelmében. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy erre az indítványozó valóban nincs feljogosítva. A nem a jogosulttól származó, jogszabály nemzetközi szerződésbe ütközésének megállapítására irányuló indítványt ezért az Alkotmánybíróság nem vizsgálhatta érdemben [Ügyrend 30. § (2) bekezdés *c*) pont].
- [27] 3.5. Az Abtv. 29. §-a a befogadhatóság tartalmi feltételeként határozza meg, hogy az egyéb törvényi feltételeknek megfelelő alkotmányjogi panasz alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdést vessen fel vagy a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenességre utaljon. Az alternatív feltételek meglétének a vizsgálata az Alkotmánybíróság mérlegelési jogkörébe tartozik. Az Alaptörvény XIII. cikkére, XV. cikk (1) és (2) bekezdésére, XXIV. cikk (1) bekezdésére és XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdésére, XXX. cikk (1) bekezdésére a Kúria sérelmezett végzésével szemben alapított panaszelemek érdemi vizsgálatához az szükséges tehát, hogy az előbbi két feltétel közül legalább az egyik teljesüljön.
- [28] Az Alkotmánybíróság először az alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés fennállását mérlegelte. Ennek során figyelembe vette, hogy részletesen kimunkált és következetesen alkalmazott gyakorlata van a szóban forgó alaptörvényi rendelkezések tartalmát érintően {lásd: a tulajdonhoz való joggal kapcsolatban például: 20/2014. (VII. 3.) AB határozat, Indokolás [153]–[157]; 5/2021. (II. 9.) AB határozat, Indokolás [15]–[21]; a diszkrimináció tilalmával kapcsolatban például: 7/2015. (III. 19.) AB határozat, Indokolás [54]–[56]; a diszkrimináció bírói

döntésben megjelenő tilalmával kapcsolatban: 9/2016. (IV. 6.) AB határozat, Indokolás [19]–[22]; a tisztességes hatósági eljáráshoz való joggal kapcsolatban például: 8/2020. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [36]–[42]; 25/2020. (XII. 2.) AB határozat, Indokolás [21]–[29]; az önkényes és *contra constitutionem* bírói döntés, a bírósághoz fordulás joga és az indokolási kötelezettség tekintetében ebben a sorrendben: 20/2017. (VII. 18.) AB határozat, Indokolás [21]–[26]; 23/2018. (XII. 28.) AB határozat, Indokolás [28]; 17/2018. (X. 10.) AB határozat, Indokolás [41]–[47]; 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [28]–[34]; a jogorvoslathoz való joggal kapcsolatban például: 25/2018. (XII. 28.) AB határozat, Indokolás [16]–[17]; 12/2019. (IV. 8.) AB határozat, Indokolás [16]–[19]; a közteljesítési kötelezettséggel kapcsolatban például: 20/2021. (V. 27.) AB határozat, Indokolás [26]–[38]; 3233/2021. (VI. 4.) AB határozat, Indokolás [31]–[33]}. Jelen alkotmányjogi panasz ezekhez képest nem vet fel olyan új, alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdést, amely a panasz befogadását és érdemi elbírálását indokolta volna.

- [29] Ezt követően azt vizsgálta az Alkotmánybíróság, hogy a jelen ügyben felmerül-e a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség kételye. Ezzel kapcsolatban először arra szükséges emlékeztetni, hogy az „Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint nem vizsgálja, hogy a bírói döntés indokolásában megjelölt bizonyítékok és megjelenő érvek megalapozottak-e, a jogalkalmazó helytállóan értékelte-e ezeket a bizonyítékokat és érveket, a konkrét ügyben a bírói mérlegelés eredményeként megállapított tényállás, valamint az abból levont következtetés megalapozott-e, mint ahogy azt sem vizsgálja az Alkotmánybíróság, hogy a bíróságok jogértelmezése helyesen illeszkedik-e a jogági dogmatika általánosan elfogadott szabályaihoz {elsőként lásd: 3003/2012. (VI. 21.) AB végzés, Indokolás [4]; a legutóbbi gyakorlatból lásd például: 3198/2019. (VII. 16.) AB végzés, Indokolás [11]}. »A jogszabályokat a bíróságok értelmezik, az Alkotmánybíróság csak az értelmezési tartomány alkotmányos kereteit jelölheti ki. Ez a jogkör azonban nem teremthet alapot arra, hogy minden olyan esetben beavatkozzon a bíróságok tevékenységébe, amikor olyan (állítólagos) jogszabálysértő jogalkalmazásra került sor, mely egyéb jogorvoslati eszközzel már nem orvosolható. Sem a jogállamiság elvont elve, sem a tisztességes eljárás alapjoga, sem a diszkrimináció tilalma nem teremthet alapot arra, hogy az Alkotmánybíróság a bírósági szervezet feletti szuperbíróság szerepébe lépjen, és hagyományos jogorvoslati fórumként járjon el. [...] A bíró bármely ténybeli vagy jogi tévedése nem teszi automatikusan tisztességtelenné az egész eljárást, mivel az ilyen tévedések teljesen soha nem küszöbölhetők ki, azokat az igazságszolgáltatás ma ismert rendszerre magában hordozza« {3325/2012. (XI. 12.) AB végzés; Indokolás [14]–[15]}. Az Alkotmánybíróság nem rendelkezik hatáskörrel arra, hogy a perorvoslati bíróság jogköréhez tartozó, szakjogi vagy kizárólag törvényértelmezési kérdésben állást foglaljon {3003/2012. (VI. 21.) AB végzés, Indokolás [4]; 3392/2012. (XII. 30.) AB végzés, Indokolás [6]; 3017/2013. (I. 28.) AB végzés, Indokolás [3]; 3028/2014. (II. 17.) AB végzés, Indokolás [12]; 3098/2014. (IV. 11.) AB végzés, Indokolás [28]}.» {Legutóbb idézi: 3298/2020. (VII. 17.) AB végzés, Indokolás [10]}
- [30] A jogorvoslathoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk és (7) bekezdés] sérelmét azzal összefüggésben adta elő, hogy a másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelme alapján meghozott kúriai végzés tartalma köti a KMB-t, ezzel szemben további jogorvoslati lehetőség nem áll a rendelkezésére. A felülvizsgálat a rendkívüli jogorvoslatok közé tartozik. Ezért az Alkotmánybíróság röviden áttekintette a rendkívüli jogorvoslat és a jogorvoslathoz való jog egymáshoz való viszonyát. Szükséges emlékeztetni arra, hogy „[a]z Alkotmánybíróság gyakorlata következetes a tekintetben, hogy a jogorvoslathoz való jog a rendes jogorvoslati eszközök igénybevételét foglalja magában {9/2013. (III. 6.) AB határozat, Indokolás [28]; 20/2015. (VI. 16.) AB határozat, Indokolás [16]}, azonban a rendes jogorvoslati eszközök mindegyikére egyaránt, azonos tartalommal vonatkozik. Az Alaptörvény nem tartalmaz arra vonatkozó előírást, hogy a jogorvoslati fórumrendszernek hány fokon kell biztosítania az érintett alapjog gyakorlását, ennek megfelelően a jogorvoslati eljárás egyfokú kialakítása az Alaptörvény kívánalmainak teljességgel eleget tesz {22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [95]}.» {Lásd például: 3216/2019. (VII. 16.) AB végzés, Indokolás [17]; 3226/2019. (X. 11.) AB végzés, Indokolás [21]} Ezek alapján az Alkotmánybíróság azt állapította meg, hogy az indítványozó ügyében az Abtv. 29. §-a szerinti második alternatív feltétel sem áll fenn a jogorvoslathoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés] tekintetében, mert annak védelmi köre nem terjed ki a rendkívüli jogorvoslatnak minősülő felülvizsgálati eljárásra az Alkotmánybíróság töretlen gyakorlata szerint.
- [31] Az Alkotmánybíróság megállapította azt is, hogy az indítványozó kétszer gyakorolta jogorvoslati jogát (fellebezés és kereset benyújtása), amelyek közül a második jogorvoslati eszközzel a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog részjogosítványát képező bírósághoz fordulás jogát is kimerítette az alkotmányjogi panasz alapján

- képező ügyben. Az ügy érdemét befolyásoló alaptörvény-ellenesség kételye nem merül fel azon okból kifolyólag, hogy ismételten az indítványozó nem tud bírósághoz fordulni.
- [32] Az Alkotmánybíróság az indokolás hiányosságával kapcsolatban emlékeztet arra, hogy az „indokolási kötelezettségéből nem következik a felek által felhozott minden észrevétel egyenként való megcáfolási kötelezettsége, különösen nem az indítványozó szubjektív elvárásait kielégítő mélységű érvrendszer bemutatása” (lásd például: 3425/2020. (XI. 26.) AB végzés, Indokolás [14]; 3183/2021. (IV. 30.) AB végzés, Indokolás [20]). „Az indokolási kötelezettség azt az elvárást támasztja a bírósággal szemben, hogy a döntés indokolásának nem minden egyes részletre, hanem az ügy érdeme szempontjából releváns kérdésekre kell kiterjednie.” (Lásd: 3159/2018. (V. 16.) AB határozat, Indokolás [31], legutóbb megerősítette: 26/2020. (XII. 2.) AB határozat; 3183/2021. (IV. 30.) AB végzés, Indokolás [20]) Az indítványozó azért állította a másodfokú adóhatósági határozat hiányosságát, mert a Kúria hatályon kívül helyezte a KMB ítéletének azon részét, amely a keresettel támadott határozattal szemben előadott kérelmeire tartalmazta a válaszokat. Az Alkotmánybíróság rámutat arra, hogy ezekkel kapcsolatban a Kúria is adott indokolást. A különbség az, hogy míg a KMB az indítványozó javára, addig a Kúria a hátrányára fogalmazta meg azokat. Ezért az indokolás hiányosságával kapcsolatos indítványozói kifogás valójában szubjektív jellegű, az nem veti fel ügy érdemét befolyásoló alaptörvény-ellenesség kételyét.
- [33] Az Alkotmánybíróság a fentiekén túl azt is megállapította, hogy az alkotmányjogi panasz valójában a támadott végzés ismételt felülbírálatára irányult. A fentebb idézett gyakorlat alapján viszont az Alkotmánybíróság jelen ügyben sem bocsátkozhat annak érdemi vizsgálatába, hogy a Kúria döntése megalapozott volt-e, az Art. 1–2. §-ára alapított jogértelmezése helyes volt-e, a bizonyítékokból – különösen a szerződések tartalmából – megfelelő jogi következtetést vont-e le az indítványozó által kötött ügyletek céljára, illetve rendeltetésszerűségére, valamint ezek adójogi jogkövetkezményeire, mert ezek nem alkotmányossági kérdéseket feszegetnek. Az adózási alapelvek hatóság és bíróság általi alkalmazásával és értelmezésével kapcsolatban az Alkotmánybíróság megjegyzi, hogy az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése és XXVIII cikk (1) bekezdése alapvetően processzuális jellegű alapjogokat tartalmaz, amelyekről elkülönül az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése részét képező jogbiztonsági tartalom. Utóbbira alkotmányjogi panasz nem alapítható fő szabály szerint (lásd például: 3062/2012. (VII. 26.) AB határozat, Indokolás [86]–[91]; 3041/2014. (III. 13.) AB végzés, Indokolás [22]; 3257/2021. (VI. 11.) AB végzés, Indokolás [8]).
- [34] Az alkotmányjogi panasz funkcióját meghaladja, hogy az Alkotmánybíróság „szuperbíróságként” a tőkeemelés rendeltetésszerűségéről szóló adójogi vitában a pervesztes indítványozó javára fordítsa meg a Kúria döntését. Erre még a diszkrimináció tilalma és a tisztességes eljárás alapján sem kerülhet sor. A Kúria a feltárt ügyleteket céljuk szerint értékelve jutott arra a következtetésre, hogy az indítványozó egyedi ügyében a tőkeemelést rendeltetésellenesen az adótörvénybe foglalt tao kötelezettség megkerülésére használták fel. Ezért az Alkotmánybíróság azt állapította meg, hogy az Abtv. 29. §-a szerinti második feltételt sem elégítik ki az indítvány önkényes és *contra constitutionem* jellegű állító elemei, továbbá a tulajdonjoggal, a közteherviselési kötelezettséggel és a megkülönböztetés tilalmával kapcsolatos érvelése sem veti fel ennek az ellenkezőjének a kételyét.
- [35] Összegzésképpen megállapítható, hogy az alkotmányjogi panasz az Alaptörvény XIII. cikkére, XV. cikk (1) és (2) bekezdésére, XXIV. cikk (1) bekezdésére és XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdésére, XXX. cikk (1) bekezdésére alapított elemei nem felelnek meg az Abtv. 29. §-ában foglalt alternatív feltételeknek.
- [36] 4. Mindezekre tekintettel az alkotmányjogi panasz nem felel meg a befogadhatóság feltételeinek, ezért azt az Alkotmánybíróság az Abtv. 56. § (1)–(3) bekezdése alapján tanácsban eljárva az Abtv. 27. § (1) bekezdés a) pontja, 29. §-a, 52. § (1b) bekezdés b) és e) pontja, valamint az Ügyrend 30. § (2) bekezdés a), c) és h) pontja alapján visszautasította.
- [37] Az indítványozó kérte, hogy az Alkotmánybíróság a végrehajtást az alkotmányjogi panasz eljárásának befejezéséig függeszse fel. Az Alkotmánybíróság kivételesen, az Abtv. 61. § (1) bekezdésében foglalt körülmények fennállása esetén hívhatja fel a bíróságot a kifogásolt döntés végrehajtásának felfüggesztésére, jelen ügyben azonban a visszautasításra tekintettel erről nem kellett rendelkeznie.

Budapest, 2021. szeptember 14.

Dr. Szalay Péter s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró

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

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

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

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

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/368/2021.

