

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 3322/2018. (X. 16.) AB VÉGZÉSE

alkotmányjogi panasz visszautasításáról

Az Alkotmánybíróság tanácsa alkotmányjogi panasz tárgyában meghozta a következő

v é g z é s t:

Az Alkotmánybíróság a Kúria Kfv.I.35.302/2017/6. sorszámú ítélete ellen benyújtott alkotmányjogi panaszt visszautasítja.

I n d o k o l á s

- [1] 1. A Dr. Kises Éva Ügyvédi Iroda (1016 Budapest, Orom utca 18/A. 2/3.) által képviselt gazdasági társaság (a továbbiakban: indítványozó) az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. §-a alapján alkotmányjogi panaszt terjesztett elő a Kúria Kfv.I.35.302/2017/6. sorszámú ítéletével szemben. Kérte, hogy az Alkotmánybíróság állapítsa meg a Kúria ítéletének alaptörvény-ellenességét, és az Abtv. 43. §-ának megfelelően semmisítse meg azt, mivel az sérti az Alaptörvény XXVIII cikkének (1) és (7) bekezdéseit, illetve az azokban biztosított, tisztességes eljáráshoz való jogot és jogorvoslathoz való jogot.
- [2] A beadvány adatai szerint az indítványozónál a Nemzeti Adó- és Vámhivatal illetékes szerve a 2010. és 2011. adóévekre kiterjedően, valamennyi adónemre vonatkozóan, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az ellenőrzés megállapításai alapján a NAV Észak-budapesti Adóigazgatósága 3033571103 iktatószámú elsőfokú határozata és az azt helybenhagyó, a NAV Fellebbviteli Igazgatóságának 3144706461 iktatószámú másodfokú határozata az indítványozó (mint szétváló társaság) részvételével végbement 2011. évi átalakulásról azt állapította meg, hogy az valódi tartalma alapján ingyenes üzletrész átadás volt. Erre tekintettel az adóhatóság a számvitelről szóló 200. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv. tv.) és a (társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény, a továbbiakban: Tao tv.) együttes alkalmazásával társasági adókülönbözetet (valamint adóbírságot és késedelemi pótlékot) állapított meg az indítványozó terhére.
- [3] A jogerős adóhatározat bírósági felülvizsgálata iránt az indítványozó keresetet terjesztett elő. A kereset alapján indult peres eljárásban a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 22.K.32.382/2016/12. sorszám alatt meghozott ítéletével az indítványozó keresetét elutasította. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete ellen az indítványozó felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő. A Kúria az indítványozó felülvizsgálati kérelme alapján indult felülvizsgálati eljárásban a Kfv.I.35.302/2017/6. sorszámú ítéletével a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletét hatályában fenntartotta.
- [4] 2. Az indítványra okot ügyben az indítványozó szerint az indítványozóból mint szétváló társaságból egy külföldi társaság a társasági vagyon egy részével kivált, és a kiváló társaság egyidejűleg egy másik kft-be, mint átvevő társaságba beolvadt. Az adóhatóság szerint az átalakulásnak ésszerű gazdasági indoka nem volt, az valódi tartalma szerint ingyenes üzletrész átruházásnak minősül.
- [5] 2.1. Az alkotmányjogi panasz szerint az adóhatározat bírósági felülvizsgálatára irányuló perben első fokon eljáró Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (továbbiakban: bíróság vagy elsőfokú bíróság) az ügy elbírálásához elengedhetetlenül szükséges számviteli kérdéseket, a kereset Számv. tv.-nyel összefüggő hivatkozásait és kérelmeit nem vizsgálta meg, nem bírálta el, és azokkal – mint álláspontja szerint az ügy eldöntése szempontjából lényegtelen, szükségtelen kérdésekkel – egyáltalán nem foglalkozott. A bíróság ugyanezen indokolással, a számviteli kérdések irrelevanciájára hivatkozással, az indítványozó bizonyítási indítványait elutasítva – az indítványozót terhelő bizonyítási kötelezettség ellenére – nem tette lehetővé, hogy az indítványozó a Számv. tv. alapján tett adóhatósági megállapítások (és azoknak a Tao tv. alapján tett adóhatósági megállapításokkal való összefüggései) körében az álláspontja helyességét bizonyítsa, és hogy megfelelő számviteli szakértelemmel rendelkező, a számviteli kérdéseket értő, a számviteli elszámolások és a társasági adóalap közötti összefüggéseket átlátó személyek (igazságügyi szakértő, könyvvizsgáló) állást foglalhassanak az ügyről és az adóhatósági megállapításokról. Az indítványozó az Alaptörvényben biztosított jogorvoslati jogát akkor gyakorolhatta volna

teljes körűen, hatékonyan és ténylegesen, és a bírósági eljárás akkor felelt volna meg a tisztességes eljárás követelményeinek, ha az indítványozó keresetének a Számv. tv.-nyel összefüggő hivatkozásaival, a számviteli kérdésekkel és összefüggésekkel – melyek az ügyben a Kúria által is elismerten relevánsak voltak – már az elsőfokú bíróság foglalkozik, azokat elbírálja [a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: régi Pp.) 213. § (1) bekezdése], és azok körében döntését megfelelően indokolja [Pp. 221. § (1) bekezdése], egyúttal a perben a régi Pp. 164. § (1) bekezdése alapján bizonyításra kötelezett indítványozó számára a régi Pp. 8. § (1) bekezdésének megfelelően biztosítja a bizonyítás lehetőségét, és bizonyítási indítványainak megfelelően egyrészt igazságügyi szakértőt rendel ki az adóhatósági megállapítások számviteli összefüggéseinek, a Számv. tv. alapján tett adóhatósági megállapításoknak a Számv.-tv.-nek való megfelelése tárgyában, másrészt tanúként hallgatja meg az indítványozó könyvvizsgálóját, aki számviteli szakemberként szintén érdemben tudott volna nyilatkozni az indítványozó számviteli elszámolásainak és az adóhatósági megállapításoknak az összefüggéseiről, az adóhatósági megállapítások Számv. tv.-be ütközéséről.

- [6] Az indítvány szerint a Kúria a bíróság ítélete ellen benyújtott felülvizsgálati kérelem elbírálása során akkor hozott volna az Alaptörvény rendelkezéseinek [XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdése] megfelelő döntést, és akkor biztosította volna a tisztességes eljáráshoz való jog és a jogorvoslati jog érvényesülését, ha a fenti jogsérelmeket észelve a bíróság ítéletét a régi Pp. 275. § (4)–(5) bekezdésének megfelelően hatályon kívül helyezi, egyúttal a bíróságot új eljárásra utasítja, kötelezve arra, hogy annak során egyrészt döntsön a Számv. tv.-nyel összefüggő kereseti kérelmekről és hivatkozásokról is [a régi Pp. 213. § (1) bekezdésének és a 221. § (1) bekezdésének megfelelően], másrészt az indítványozó bizonyítási indítványát teljesítve [a régi Pp. 8. § (1) bekezdésének és a 164. § (1) bekezdésének megfelelően] rendeljen ki igazságügyi szakértőt a Számv. tv.-el összefüggő, indítványozó által megjelölt kérdések tárgyában.
- [7] A panasz hangsúlyozza, hogy a Kúria ítéletében elismerte, hogy a számviteli kérdések relevánsak, így a bíróság jogszabályt sértett, hiszen foglalkoznia kellett volna a számviteli összefüggésekkel, vagyis az indítványozó keresetének a Számv. tv. alkalmazásával összefüggő hivatkozásaival, kérelmeivel. A Kúria, ennek ellenére, a bíróság ezen jogszabálysértését nem megfelelően értékelve, újabb jogszabálysértést elkövetve, nem helyezte hatályon kívül a bíróság ítéletét. Hanem a számviteli kérdésekkel az ügyben először – az elsőfokú bíróság helyett annak hatáskörét átvéve – maga döntött, méghozzá úgy, hogy a kapcsolódó kérdés elbírálásához szükséges számviteli szakértelemmel maga sem rendelkezett, és az indítványozó részére továbbra sem biztosította annak lehetőségét, hogy az ügy alapját képező számviteli kérdéseket igazságügyi szakértővel vizsgálathassa meg, és bizonyíthassa az ügy alapját képező számviteli kérdésekben az igazát, vagyis az adóhatározat jogszabálysértő voltát. A Kúria ezzel maga is megsértette az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogorvoslati jogát és tisztességes eljáráshoz való jogát. Az elsőfokú bíróság jogszabálysértő eljárása és a Kúriának a jogszabálysértő ítéletet hatályában fenntartó ítélete azt eredményezte, hogy a számviteli kérdésekben az indítványozó keresetét első fokon nem bírálták el, az ezen kérdésekben a bíróság helyett elsőként állást foglaló Kúria döntésével szemben az indítványozó már jogorvoslatot nem tudott igénybe venni, és az indítványozónak sem a bíróság, sem a Kúria eljárása során szakértői bizonyítás felvételére, igazságügyi szakértő igénybevételére nem volt lehetősége. Ezzel sérült a tisztességes eljáráshoz való jog részét képező fegyveregyenlőség követelménye; az indítványozó – annak ellenére, hogy az adóhatósági megállapítások jogszabálysértő voltát ő volt köteles bizonyítani, és a bizonyítatlanság az ő terhére esett – nem vehette igénybe az összes lehetséges e célból rendelkezésre álló bizonyítási eszközt, és nem volt arra lehetősége, hogy a számviteli kérdések tárgyában igazságügyi szakértőt szólaltathasson meg az ügyben.
- [8] Az alkotmányjogi panasz szerint a bíróság és a Kúria eljárása olyan helyzetet eredményezett, melyben az indítványozó nem tudta a jogorvoslati jogát ténylegesen és hatékonyan gyakorolni. Az az indok, amivel az elsőfokú bíróság elutasította az igazságügyi szakértő kirendelésére irányuló bizonyítási indítványt (a számviteli kérdések nem relevánsak az ügyben), megdőlt (ebben a Kúria szerint is tévedett a bíróság), a Kúria maga pedig nem adta annak indokát, hogy annak ellenére, hogy a számviteli kérdések mégis relevánsak az ügyben, miért nem kellett igazságügyi szakértőt kirendelni. Nemcsak azzal valósult meg a tisztességes eljáráshoz való jog sérelme, hogy a Kúria a bíróságot nem kötelezte új eljárásra a bizonyítási indítvány teljesítésére (vagyis szakértő kirendelésére) való utasítás mellett, hanem azzal is, hogy a Kúria ezen döntését nem indokolta.
- [9] 2.2. A panasz szerint az alaptörvény-ellenesség az ügy elbírálását érdemben befolyásolta, arra érdemben kihatót, hiszen ha igazságügyi szakértőként egy számviteli szakember vizsgálhatta volna meg a Számv. tv. alapján tett adóhatósági megállapítások és a Tao tv. alapján tett adóhatósági megállapítások, illetve a számviteli ered-

mény és a társasági adóalap összefüggéseit, és esetlegesen arra a következtetésre jutott volna, hogy az indítványozónak van igaza, és az adóhatóság tévesen állapította meg a számviteli összefüggéseket (pl. tévesen, a Számv. tv.-be ütköző módon vett figyelembe egy számviteli eredményt növelő tételt, és valójában az indítványozónak az adóhatósági megállapítások helyes könyvelése mellett ugyanakkora maradt a társasági adókötelezettsége, mint amekkora eredetileg volt), akkor az azt jelenti, hogy az indítványozó terhére jogszabálysértő módon állapították meg társasági adó adónemben adókülönbötetet és annak járulékaként adóbírságot és késedelmi pótlékot.

- [10] 3. Az Abtv. 56. § (1) bekezdése szerint az Alkotmánybíróság az ügyrendjében meghatározottak szerinti tanácsban eljárva dönt az alkotmányjogi panasz befogadásáról. A (2) bekezdés alapján a tanács mérlegelési jogkörében vizsgálja az alkotmányjogi panasz befogadhatóságának törvényben előírt tartalmi feltételeit, ezek között a 26–27. § szerinti érintettséget, az Alaptörvényben biztosított jogok sérelmét, valamint a 29–31. § szerinti feltételeket. A (3) bekezdés úgy szól, hogy a befogadás visszautasítása esetén a tanács rövidített indokolással ellátott végzést hoz, amelyben megjelöli a visszautasítás indokát.
- [11] Az Abtv. 29. §-a szerint az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés esetén fogadja be.
- [12] Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az alkotmányjogi panasz a befogadhatóság tartalmi feltételeinek nem felel meg, az Alaptörvénynek a panaszban felhívott szabályaival összefüggően az indítvány olyan alkotmányjogi kérdést, amely a panasz befogadását eredményezhetné, nem vet fel az alábbiak szerint.
- [13] 3.1. Az Alkotmánybíróság mindenekelőtt rámutat, hogy az Abtv. 27. §-ából következően nem tekinthető általános felülbírálati fórumnak, és valójában e hatásköre is – az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogának védelmén keresztül – az Alaptörvény védelmét biztosítja [Alaptörvény 24. cikk (1) bekezdés]. A rendes bíróságok által elkövetett vélt vagy valós jogszabálysértések ezért önmagukban nem adhatnak alapot alkotmányjogi panasz előterjesztésére [lásd: 3268/2012. (X. 4.) AB végzés, Indokolás [28]].
- [14] Az Alkotmánybíróság jogköre – a fentiekben hivatkozottak szerint – az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *d)* pontja és az Abtv. 27. §-a értelmében arra terjed ki, hogy kiküszöbölje a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenességet. Következésképpen a bizonyítékok bírói mérlegelésének, és a bírósági eljárás teljes egészének ismételt felülbírálatára nem rendelkezik hatáskörrel [lásd: 3231/2012. (IX. 28.) AB végzés, Indokolás [4]; 3325/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [13]].
- [15] 3.2. Az indítványozó alkotmányjogi panaszában a Kúria jogértelmezését vitatja, az Alaptörvény mindkét sérelmesnek vélt rendelkezése tekintetében kifejezetten a jogalkalmazók jogszabály-értelmezéséből vezette le a megjelölt alaptörvény-ellenességet.
- [16] Az Alkotmánybíróság hangsúlyozza, hogy a hatalommegosztás rendszerében a többi állami szervnek a bíróságok jogértelmezését – különösen, ha az értelmezés a Kúria határozatában jelenik meg – el kell ismernie [lásd: 3325/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [14]]. Kirívó jogértelmezési hibák megvalósulásának hiányában a jogszabályokat a bíróságok önállóan értelmezik, és az Alkotmánybíróság csak az értelmezési tartomány alkotmányos kereteit jelölheti ki [3325/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [13]].
- [17] A felülvizsgálati eljárás során jogkérdésben kellett a Kúriának döntenie. Arról, hogy a bíróság a jogszabályoknak megfelelően fogadta-e el azt az adóhatósági megállapítást, hogy az elvégzett átalakulással az indítványozónak az átvevő társaságban fennálló üzletrésze az ügylet végeredményeként a külföldi alapító javára történő átadására ingyenesen került sor. A Kúria az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art) 1. § (7) bekezdése, 2. § (1) bekezdése, és a Tao tv. 6. § (1) bekezdése, 8. § (1) bekezdés *d)* pontja hatályos rendelkezéseinek, valamint a számviteli elszámolás és társasági adó alapja meghatározása jogalkalmazói értelmezésével, a konkrét ügy sajátosságaira tekintettel hozta meg döntését. A Kúria a bírósági ítélet indokolásával összefüggő, szakértő kirendelésére vonatkozó és számviteli kérdésekkel kapcsolatos indítványozói felvetéseket elbírált (kúriai ítélet indokolása [38]). Figyelemmel arra is, hogy az Alkotmánybíróság alapvetően tartózkodik jogági dogmatikához tartozó kérdések helytállóságáról, illetve törvényességéről, avagy kizárólag törvényértelmezési problémáról való állásfoglalástól, az alkotmányjogi panaszban előadott érvek alapján kirívó jogértelmezési hiba vizsgálatának szükségességét sem találta megalapozottnak. Az a körülmény pedig, hogy a Kúria az indítványozó által irányadónak tartott értelmezéstől eltérően alkalmazott jogi normákat, önmagában nem veti fel a támadott bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség kételyét, és nem tekinthető alapvető

alkotmányjogi jelentőségű kérdésnek sem. Mindezekre figyelemmel az Alkotmánybíróság a panaszt az Ügyrend 30. § (2) bekezdés a) pontja alapján, az Abtv. 56. § (3) bekezdése alkalmazásával visszautasította.

Budapest, 2018. október 2.

Dr. Szívós Mária s. k.,
tanácsvezető alkotmánybíró

Dr. Pokol Béla s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Schanda Balázs s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Stumpf István s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Varga Zs. András s. k.,
előadó alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: IV/1064/2018.

• • •