

Alkotmánybíróság részére
1015 Budapest, Donáti u. 35-45.

Fővárosi Közigazgatási és
1027 Budapest, Tölgyfa u. 7-9.
1255 Budapest, Pf. 117.

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG		FŐVÁROSI KÖZIGAZGATÁSI ÉS MUNKAÜGYI BÍRÓSÁG	
Ügyszám:	IV / 1064 - 0 / 2018	KÖZIGAZGATÁSI ÜGYSZÁK 6.	
Érkezett:	2018 JÚN 25.	FŐLAJSTROMSZÁM	
Munkaügyi Bíróság útján		KEZELŐIRATON:	
Példány:	1	Postán/Gyűjtőládába/Személyesen/E-mailen/Faxon/Leírat/Kézbesítéssel	
Melléklet:	24 db	Érkezett:	2018 -06- 0 8
		KEZELŐIRODA:	
		PÉLDÁNY:	IV.
		MELLÉKLET:	KÖZTÜK:
		FŐLAJSTROMSZÁM:	2216 6 2382/16
		UTÓIRATON:	

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Aluljegyzett
Budapest, K

képviselőm, Dr. Kises Éva ügyvéd (Dr. Kises Éva Ügyvédi Iroda

27. §-a alapján az alábbi

alkotmányjogi panaszt

terjesztem elő a Tisztelt Alkotmánybírósághoz a Kúriának – a NAV Észak-budapesti Adóigazgatósága által a 14/41/370017/1133 számú megbízólevéllel elrendelt, 2010-2011. adóévekre kiterjedő, valamennyi adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés megállapításai alapján 2015. február 24-én meghozott, 3033571103 iktatószámú elsőfokú határozatot helybenhagyó, a NAV Fellebbviteli Igazgatósága által 2015. július 27. napján meghozott, 3144706461 iktatószámú másodfokú határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult közigazgatási perben a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által 2017. január 20. napján meghozott, 22.K.32.382/2016/12. számú ítéletet hatályában fenntartó – 2018. február 15. napján meghozott és 2018. április 4. napján postai úton kézbesített, Kfv.I.35.302/2017/6. számú ítéletével szemben, annak alaptörvény-ellenessége miatt:

Kérem a Tisztelt Alkotmánybíróságot, állapítsa meg a Kúria Kfv.I.35.302/2017/6. számú ítéletének alaptörvény-ellenességét, és az Abtv. 43. §-ának megfelelően semmisítse meg azt, mivel az sérti az Alaptörvény XXVIII. cikkének (1) és (7) bekezdését, illetve az azokban biztosított, tisztességes eljáráshoz való jogot és jogorvoslathoz való jogot.

Kérelmem indokolásaként az alábbiakat adom elő:

Indokolás tartalomjegyzéke:

1. Az indítvány benyújtásának törvényi és formai követelményei

- A pertörténet és a tényállás rövid ismertetése, a jogorvoslati lehetőségek kimerítése
- A jogorvoslati lehetőségek kimerítése
- Az alkotmányjogi panasz benyújtásának határideje
- Az indítványozó érintettségének bemutatása
- Annak bemutatása, hogy az állított alapjogsérelem a bírói döntést érdemben befolyásolta vagy a felmerült kérdés alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés

¹ Az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (továbbiakban: Abtv.)

2. Az alkotmányjogi panasz benyújtásának érdemi indokolása

a) Az Alaptörvény megsértett rendelkezéseinek pontos megjelölése

b) A megsemmisíteni kért bírói döntés alaptörvény-ellenességének indokolása

b.1. A sérelmezett bírói döntés alapjául szolgáló ügy lényegének összefoglalása

b.1.1. A gazdasági esemény az indítványozó könyveiben és bevallásában (= átalakulás)

b.1.2. Adóhatósági megállapítás (= átalakulás helyett ingyenes üzletész átadás)

b.1.3. A bíróság és a Kúria ítélete

b.1.4. Az indítványozó álláspontjának bemutatása

b.1.4.1. A számviteli összefüggésekkel már az elsőfokú bíróságnak foglalkoznia kellett volna – Az adóhatóság részben kifejezetten a Számv. tv.-re alapította a megállapításait; a számviteli kérdések a Kúria szerint is relevánsak

b.1.4.2. Amennyiben igazságügyi szakértő vizsgálta volna meg az ügyet, akkor megállapíthatta volna: az indítványozó maga nem számolt el ráfordítást – így pontosan ugyanannyi társasági adót fizetett eredetileg is, mint amennyit az adóhatósági megállapítások helytállósága esetén kellett volna

Összefoglalás

b.2. A sérelmezett bírói döntés alaptörvény-ellenességének bemutatása, az Alaptörvényben biztosított jogok sérelmének részletes levezetése

3. Egyéb nyilatkozatok és mellékletek

a) Nyilatkozat arról, ha az indítványozó kezdeményezte-e a bíróságon az alkotmányjogi panasszal támadott bírósági ítélet végrehajtásának felfüggesztését.

b) Ügyvédi meghatalmazás eredeti példánya, vagy jogtanácsosi igazolvány másolata, ha az indítványozó jogi képviselővel jár el. (Melléklet)

c) Nyilatkozat az indítványozó személyes adatainak nyilvánosságra hozhatóságáról (Melléklet)

d) Az érintettséget alátámasztó dokumentumok egyszerű másolata (Mellékletek)

1. Az indítvány benyújtásának törvényi és formai követelményei

a) A pertörténet és a tényállás rövid ismertetése, a jogorvoslati lehetőségek kimerítése

A megsemmisíteni kért bírói döntés megnevezése: A Kúriának – a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 22.K.32.382/2016/12. számú ítéletét hatályában fenntartó – 2018. február 15. napján meghozott és 2018. április 4. napján postai úton kézbesített, Kfv.I.35.302/2017/6. számú ítélete.

Pertörténet röviden:

A NAV Észak-budapesti Adóigazgatósága Kiemelt Adóalanyok és Társas Vállalkozások Ellenőrzési Főosztály Társas Vállalkozások Ellenőrzési Osztály 2. a 14/41/370017/1133 számú megbízólevéllel a 2010. és 2011. adóévekre kiterjedően, valamennyi adónemre vonatkozóan, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést rendelt el az indítványozónál.

Az ellenőrzés megállapításai alapján a NAV Észak-budapesti Adóigazgatósága 2015. február 24. napján meghozott, 3033571103 iktatószámú *elsőfokú határozatot* az indítványozó 2015. március 04. napján vette postai úton kézhez.

Az elsőfokú határozat ellen a törvényes határidőn belül, 2015. április 2. napján *fellebbezés* került benyújtásra.

Az elsőfokú határozatot a NAV Fellebbviteli Igazgatóságának 2015. július 27. napján meghozott és postai úton 2015. augusztus 27. napján kézbesített, 3144706461 iktatószámú *másodfokú határozata* helybenhagyta.

Az első- és másodfokú adóhatározatok az indítványozó (mint szétváló társaság) részvételével végbement 2011. évi átalakulásról azt állapították meg, hogy az valódi tartalma alapján ingyenes üzletrész átadás volt, és erre tekintettel a Számv. tv.² és a Tao tv.³ együttes alkalmazásával társasági adókülönbőzetet állapítottak meg az indítványozó terhére.

Az adóhatóság határozataiban az indítványozó terhére társasági adó adónemben 40.319.000,- Ft összegű adókülönbőzetet állapított meg – mely összeg teljes egészében adóhiánynak minősült –, egyúttal az adóhiány után 20.159.000,- Ft összegű adóbírságot szabott ki, és 8.211.000,- Ft összegű késedelmi pótlékot számított fel. Az adóhatóság tehát összesen mintegy 70 millió forint összegű fizetési kötelezettséget írt elő az indítványozó terhére.

A jogerős adóhatározat bírósági felülvizsgálata iránt az indítványozó (mint felperes) 2015. szeptember 9. napján *keresetet* terjesztett elő. A keresetben jogszabálysértésre hivatkozással a másodfokú adóhatározatnak az elsőfokú adóhatározatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését kérte.

A kereset alapján indult peres eljárásban a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. január 20. napján 22.K.32.382/2016/12. szám alatt meghozott *ítéletével* az indítványozó felperes keresetét elutasította.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 22.K.32.382/2016/12. számú *ítélete* ellen az indítványozó 2017. április 13. napján *felülvizsgálati kérelmet* terjesztett elő.

A *Kúria* az indítványozó felülvizsgálati kérelme alapján indult felülvizsgálati eljárásban a 2018. február 15. napján meghozott, Kfv.I.35.302/2017/6. számú *ítéletével* a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság *ítéletét* hatályában fenntartotta.

Az indítványozó a jogorvoslati lehetőségeit kimerítette, a Kúria *ítéletével* szemben további jogorvoslat már nem vehető igénybe.

Az ügy alapjául szolgáló tényállás és a kapcsolódó jogi álláspontok a 2. pontban kerülnek részletesebben bemutatásra.

b) A jogorvoslati lehetőségek kimerítése

Annak bemutatása, hogy az indítványozó a jogorvoslati lehetőségeit kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva: A jelen alkotmányjogi panasz a Kúria előtt folyamatban volt felülvizsgálati eljárásban meghozott, Kfv.I.35.302/2017/6. számú *ítélet* alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányul. A Kúria ezen *ítélete* ellen további jogorvoslat már nem vehető igénybe.

Nyilatkozat arról, hogy az ügyben van-e folyamatban felülvizsgálati eljárás a Kúria előtt, illetve arról, hogy kezdeményeztek-e perújítást (jogorvoslat a törvényesség érdekében) az ügyben: Az ügyben nincs felülvizsgálati eljárás folyamatban a Kúria előtt; a jelen alkotmányjogi panasz a Kúria előtt folyamatban volt felülvizsgálati eljárásban meghozott *ítélet* alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányul.

² 2000. évi C. törvény a számvitelről (továbbiakban: Számv. tv.)

³ 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról (továbbiakban: Tao tv.)

Az ügyben perújítás kezdeményezésére sem került sor.

c) Az alkotmányjogi panasz benyújtásának határideje

A határidő-számításhoz szükséges adatok: A Kúria Kfv.I.35.302/2017/6. számú ítéletét a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság küldte meg részemre mint az indítványozó jogi képviselőjének. Az ítélet postai úton történő kézbesítésére 2018. április 4. napján került sor. Az alkotmányjogi panasz benyújtására nyitva álló, az Abtv. 30. § (1) bek. szerinti 60 napos határidő így – figyelemmel az Alkotmánybíróság Ügyrendjének⁴ 28. § (2) bekezdésére is – 2018. június 4. napján jár le, az megtartásra került.

d) Az indítványozó érintettségének bemutatása

Az indítványozó az 1.a) pontban részletesen bemutatott – a NAV Fellebbviteli Igazgatóságának 2015. július 27. napján meghozott és postai úton 2015. augusztus 27. napján kézbesített, 3144706461 iktatószámú másodfokú határozata bírósági felülvizsgálatára irányuló – közigazgatási per *felperese* volt, így érintettsége nem kíván külön bizonyítást.

e) Annak bemutatása, hogy az állított alapjogsérelem a bírói döntést érdemben befolyásolta vagy a felmerült kérdés alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés

Az Alaptörvényben biztosított alábbi jogok sérültek:

- tisztességes eljáráshoz való jog (Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bek.),
- jogorvoslathoz való jog (Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bek.).

A Kúria Kfv.I.35.302/2017/6. számú ítélete az indítványozónak

- a NAV Fellebbviteli Igazgatósága 2015. július 27. napján meghozott és 2015. augusztus 27. napján postai úton kézbesített, 3144706461 iktatószámú másodfokú *jogerős adóhatározata* vonatkozásában, az annak bírósági felülvizsgálata iránt indított közigazgatási pert érintően,
 - az ezen közigazgatási perben meghozott *ítéletet* érintően
- a jogorvoslathoz való jogát és a tisztességes eljáráshoz való jogát sérti.

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 kereset⁵ Számv. tv.-nyel összefüggő hivatkozásait és kérelmeit⁶ nem vizsgálta meg, nem bírálta el, és azokkal – mint álláspontja szerint**

⁴ Az Alkotmánybíróság 1001/2013. (II. 27.) AB Tü. határozata az Alkotmánybíróság ügyrendjéről (továbbiakban: Alkotmánybíróság Ügyrendje)

⁵ Jelen alkotmányjogi panaszban *keresetként* hivatkozunk az elsőfokú bírósági eljárást megindító keresetlevél, az elsőfokú bírósági eljárás során előterjesztett I., II. és III. számú előkészítő iratok tartalmára, valamint a tárgyalásokon tett nyilatkozatokra.

⁶ A kapcsolódó hivatkozásokat és levezetéseket az elsőfokú bírósági eljárás során többek között az I. számú előkészítő irat 8.) és 9.) pontjában, valamint a III. számú előkészítő irat 1.) pontjában rögzítettük.

az ügy eldöntése szempontjából lényegtelen, szükségtelen⁷ kérdésekkel – egyáltalán nem foglalkozott.

A bíróság ugyanezen indokolással, a számviteli kérdések irrelevanciájára hivatkozással⁸, 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.

Ez – a Pp.⁹ 177. § (1) bek.-re is figyelemmel – azért lett volna elengedhetetlenül szükséges, mert az ügy alapját képező, a Számv. tv.-nyel összefüggő megállapítások és hivatkozások elbírálása, a kapcsolódó jelentős tények és körülmények megállapítása és megítélése nyilvánvalóan olyan különleges szakértelmet igényelt, amivel az eljáró bíróságok nem rendelkeztek.

Azt, hogy milyen bonyolult, számviteli szakértelmet is igénylő kérdésekről volt az ügyben szó, a 2.b) pontban kifejtettek jól szemléltetik.

Azt, hogy az elsőfokú bíróság súlyosan tévedett, és valójában foglalkoznia kellett volna a számviteli kérdésekkel, mert azok az ügy eldöntése szempontjából relevánsak és szükségesek voltak, a későbbiekben részletesen bemutatjuk, egyúttal ezt maga a Kúria is kifejezetten elismerte ítéletében.

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 (Pp. 213. § (1) bek.), és azok körében döntését megfelelően indokolja (Pp. 221. § (1) bek.), egyúttal
- a perben a Pp. 164. § (1) bek. alapján bizonyításra kötelezett indítványozó számára a Pp. 8. § (1) bek.-nek megfelelően biztosítja a bizonyítás lehetőségét, és bizonyítási indítványainak megfelelően

⁷ A bíróság szerint a társasági adó nem függ a számviteltől, és az ügy elbírálásakor a számvittel nem kellett foglalkoznia: „...a kereset tévesen összevegyítette az ügyben alkalmazott számviteli kérdéseket az adózási kérdésekkel. A bíróság azonban rögzíti, hogy jelen ügy megítélése adójogi szemléletű volt. Az adóhatóság adójogi szempontból vizsgálta a felperesi ügyletet, társasági adózás szempontjából” (ítélet 8. oldal 2. bekezdése)

„...eltér egymástól az ügy számviteli vetülete annak adójogi oldalától.” (ítélet 8. oldal 2. bekezdése)

„A bíróság tehát nem számviteli (könyvelési) szempontból értékelte az adóhatósági határozatot, ahogyan az adóhatóság sem ennek alapján járt el, hanem kifejezetten adójogi szempontból.” (ítélet 8. oldal 2. bekezdése)

„Adózás szempontjából előfordulhat az az eset, amikor számviteli oldalról látszólag nincsen hiba a pénzügyi dokumentumokban, ugyanakkor adózás szempontjából nem rendezett a jogi helyzet - perbeli eset.” (ítélet 8. oldal 2. bekezdése)

„A bíróság hangsúlyozza, hogy egyik oldalhoz tartozik a számviteli rész és a másik oldal az adózási rész, e két oldal, két vetület nem összekeverhető egymással.” (ítélet 9. oldal 2. bekezdése)

„A bíróság azonban hangsúlyozza, hogy azért nem hivatkozott az alperes ilyen táblázatra, mert a számviteli tételek nem összekeverhetők az egyes adójogi vonzatokkal, ezért hibás volt azon felperesi okfejtés, miszerint a számviteli és társasági adótétel egyenlege nulla volna.” (ítélet 10. oldal 1. bekezdése)

⁸ elsőfokú bírósági ítélet 8. oldal 2-3. bekezdések: „A bíróság ... a felperes könyvvizsgáló kihallgatására vonatkozó bizonyítási indítványát elutasította a tárgyaláson, éppen erre való tekintettel.” ... A bíróság a tárgyaláson elutasította a szakértő kirendelésére irányuló bizonyítási indítványt is figyelemmel arra, hogy perbeli esetben a bíróságnak adójogi kérdésben kellett döntenie ... Nem volt releváns a felperes által szakértőnek felteendő kérdés ... a per tárgyát mindezen kérdések nem érintették.”

⁹ 1952. évi III. törvény a polgári perrendtartásról (továbbiakban: Pp.)

- 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.

Amennyiben a számviteli jellegű felperesi hivatkozások vizsgálatára és a kapcsolódó bizonyítási indítványok teljesítésére (mindenekelőtt igazságügyi könyvszakértő kirendelésére) sor került volna, akkor minden valószínűség szerint egészen más döntés született volna az ügy érdemében.

Ezt bizonyítja többek között az indítványozó által a Nemzetgazdasági Minisztériumtól beszerzett, mellékelt állásfoglalás is, mely egyértelműen mutatja, hogy amennyiben az ügyben tett megállapítások körében az adóhatóság a Számv. tv.-t helyesen alkalmazta volna, akkor az indítványozó terhére társasági adó különbözetet nem állapíthatott volna meg.

A Kúria a bíróság ítélete ellen benyújtott felülvizsgálati kérelem elbírálása során akkor hozott volna az Alaptörvény rendelkezéseinek (XXVIII. cikk (1) és (7) bek.) megfelelő döntést, és akkor biztosította volna a tisztességes eljáráshoz való jog és a jogorvoslati jog érvényesülését, ha a fenti jogsérelmeket észlelve a bíróság ítéletét a Pp. 275. § (4)-(5) bek.-nek 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 Pp. 213. § (1) bek.-nek és a 221. § (1) bek.-nek megfelelően),
- másrészt az indítványozó bizonyítási indítványát teljesítve (a Pp. 8. § (1) bek.-nek és a 164. § (1) bek.-nek megfelelően) rendeljen ki igazságügyi szakértőt a Számv. tv.-nyel összefüggő, indítványozó által megjelölt kérdések tárgyában.

A Kúria azonban a Pp. 8. § (1) bek., 164. § (1) bek., 177. § (1) bek., 213. § (1) bek. és 221. § (1) bek. rendelkezéseibe ütköző, egyúttal az indítványozó jogorvoslatához és tisztességes eljáráshoz való jogát sértő ítéletet nem helyezte hatályon kívül.

A Kúria ítéletében **elismerte, hogy a számviteli kérdések igenis relevánsak¹⁰**, 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 döntött¹¹**, 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.

Hangsúlyozandó, hogy az ügyben a számviteli kérdésekben a Kúria nem másként (az elsőfokú bíróságtól eltérően), hanem elsőként (az elsőfokú bíróság helyett) döntött.

¹⁰ Kúria ítélete: „[38]... Azzal viszont nem ért egyet a Kúria, hogy a számviteli kérdéseknek ne lenne jelentősége, hiszen a társasági adó alapjának meghatározása a számviteli elszámolások alapján kimutatott adózás előtti eredmény és a Tao tv.-ben előírt módosító tételek ... összevetésével történik.”

¹¹ Kúria ítélete: „[33]... a felperes könyveiből kivezetésre került az üzletrész értéke, így ennek visszavezetését is el kellett végeznie a kétszeres kivezetés elkerülése végett (- ráfordítás, + a szabálytalanul kivezetett üzletrész érték).”

A Kúria ezzel maga is megsértette az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogorvoslathoz való 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 szóltathasson meg az ügyben.

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.

A Kúria csak azt rögzítette¹², hogy az ügyben nem volt szükséges igazságügyi szakértő kirendelése, de ennek indokát nem adta; azt hogy miért jutott erre az álláspontra, nem fejtette ki.

A szakértő kirendelésének mellőzéséhez kapcsolódó indokolás hiánya szintén megvalósítja a tisztességes eljáráshoz való jog sérelmét.

Az alaptörvény-ellenesség az ügy elbírálását **érdemben befolyásolta**, arra érdemben kihatott, 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 eredmény 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 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 állapítottak meg társasági adó adónemben adókülönbözetet és annak járulékaként adóbírságot és késedelmi pótlékot (együttesen mintegy 70 millió forintnyi fizetési kötelezettséget). Az igazságügyi szakértő szakvéleménye tehát az adóhatározat bírósági hatályon kívül helyezését eredményezhette volna.

Azt, hogy az indítványozó alappal kérte szakértő kirendelését a perben, és hogy a szakértői vélemény az ő álláspontját igazolta volna, minimálisan valószínűsíti a korábban már hivatkozott, Nemzetgazdasági Minisztériumtól beszerzett állásfoglalás is, mely egyértelműen mutatja, hogy amennyiben az ügyben tett megállapítások körében az adóhatóság a Számv. tv.-t helyesen alkalmazta volna, akkor az indítványozó terhére társasági adó különbözetet nem állapíthatott volna meg.

Az ügyben megjelenő egyedüli szakértői álláspont a Nemzetgazdasági Minisztérium állásfoglalása volt, amely pedig a felperesi álláspont és levezetés helyességét, vagyis az adóhatározat jogszabálysértő voltát igazolta.

¹² Kúria ítélete: „[38] Abban sem tévedett az elsőfokú bíróság, mikor a perbeli jogvita elbírálásához nem vett igénybe könyvszakértőt...”

A 2. pontban a jogsérelem alapjául szolgáló ügyet, a sérelmezett bírói döntést és a kapcsolódó indítványozói álláspontot részletesebben is bemutatom.

2. Az alkotmányjogi panasz benyújtásának érdemi indokolása

a) Az Alaptörvény megsértett rendelkezéseinek pontos megjelölése

Az Alaptörvény megsértett rendelkezései az alábbiak:

- Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése,
- Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése.

Az **Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bek.** szerint: Mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.

Az **Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bek.** szerint: Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.

b) A megsemmisíteni kért bírói döntés alaptörvény-ellenességének indokolása

b.1. A sérelmezett bírói döntés alapjául szolgáló ügy lényegének összefoglalása

Az indítványozó által felülvizsgálni kért jogerős adóhatározat megállapításai egy 2011. évi átalakulással kapcsolatosak, mely átalakulásban az indítványozó mint szétváló társaság vett részt.

Az alábbiakban bemutatom:

- az indítványozó az átalakulást miként számolta el a könyveiben a Számv. tv. alapján és a társasági adóbevallásában a Tao tv. alapján (b.1.1.),
- az adóhatóság arra tekintettel, hogy az átalakulást ingyenes üzletrész átadásnak tekintette, milyen megállapításokat tett az indítványozó számviteli elszámolását érintően a Számv. tv. alapján és milyen megállapításokat tett az indítványozó társasági adóbevallását érintően a Tao tv. alapján (b.1.2.),
- az ügyben eljáró bíróságok (elsőfokú bíróság, Kúria) mire jutottak az adóhatóság megállapításainak felülvizsgálata során (b.1.3.), végül
- az indítványozó saját álláspontját (b.1.4.).

b.1.1. A gazdasági esemény az indítványozó könyveiben és bevallásában (= átalakulás)

A kérdéses átalakulásra – a Gt.¹³ 86. § (2) bek.-nek megfelelően – oly módon került sor, hogy az indítványozóból mint szétváló társaságból az [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] (a továbbiakban: [REDACTED] társasági vagyont egy részével kivált, és a kiválással létrejött társaság (a továbbiakban: Kiváló társaság) egyidejűleg az [REDACTED] [REDACTED] nt átvevő társaságba beolvadt. Az átalakulás során a kiválás és a beolvadás szabályait egyaránt alkalmazták. Az átalakulás során az [REDACTED] jegyzett tőkéjét 450.000 eFt-tal megemelték.

¹³ 2006. évi IV. törvény a gazdasági társaságokról (továbbiakban: Gt.)

Az átalakulás előtti és utáni tulajdonosi struktúrát, valamint az átalakulás folyamatát az 1. számú melléklet ábrái szemléltetik.

Az indítványozó az átalakulást átalakulásként könyvelte, így a **Számv. tv.** alapján semmilyen ráfordítást nem számolt el, és a **Tao tv.** alapján semmilyen növelő vagy csökkentő tételt nem alkalmazott.

b.1.2. Adóhatósági megállapítás (= átalakulás helyett ingyenes üzletrész átadás)

Az adóhatóság szerint az átalakulásnak ésszerű gazdasági indoka nem volt, és az Art.¹⁴ 1. § (7) bek.-re, valamint 2. § (1) bek.-re hivatkozással megállapította, hogy az valódi tartalma szerint ingyenes üzletrész átruházásnak minősül: az indítványozó az [REDACTED]

Az adóhatósági megállapítás tehát röviden így foglalható össze: átalakulás helyett valójában ingyenes üzletrész átruházás történt. Az adóhatóság erre tekintettel

- a **Számv. tv. 86. § (7) bek. a) pontja** alapján az indítványozó helyett elszámolta az átadott üzletrész könyv szerinti értékét (469.410 eFt) rendkívüli ráfordításként¹⁶, ezzel az indítványozó számviteli eredményét csökkentette,
- a **Számv. tv. 15. § (3) bek.** és a **16. § (3) bek.** alapján ugyanezzel az összeggel (469.410 eFt) megnövelte az indítványozó számviteli eredményét, és
- a **Tao tv. 8. § (1) bek. d) pontja** alapján az üzletrész könyv szerinti értékével (469.410 eFt) mint növelő tétellel megnövelte az indítványozó társasági adóalapját.

Az adóhatóság mindezek alapján társasági adó adónemben 40.319 eFt összegű adóhiányt állapított meg az indítványozó terhére.¹⁷

Az adóhatározatok szerint az átalakulás valódi célja az volt, hogy az indítványozó ingyenesen átadja az üzletrészt az [REDACTED] részére úgy, hogy ne kelljen a társasági adóalapját megnövelnie.¹⁸

b.1.3. A bíróság és a Kúria ítélete

Az elsőfokú bíróság ugyan az indítványozó keresetének a Számv. tv.-nyel összefüggő hivatkozásait, kérelmeit nem bírálta el, de az adóhatározatok megállapításaival egyetértve¹⁹ az indítványozó keresetét elutasította.

¹⁴ 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről (továbbiakban: Art.)

¹⁵ Elsőfokú határozat 25. oldal 7-9. bekezdései, másodfokú határozat 6. oldal 2. bekezdése

¹⁶ Az indítványozó maga ráfordítást nem számolt el: Az indítványozónál – ahogyan arra már korábban is többször hivatkoztunk (pl. elsőfokú bírósági eljárás I. sz. előkészítő iratának 8.) pontja) – az adóhatóság által sem vitatottan az átalakulás során eredmény számlát érintő könyvelés nem történt (a 8-as és 9-es főkönyvi számlaosztályokban nem történt könyvelés), csak mérleg számlákat érintő változások történtek. Az indítványozó tehát nem számolt el semmilyen ráfordítást az átalakulás során. (vizsgálati jegyzőkönyv 11. sz. melléklete: Átalakulás – részesedés T3699 K 17111)

¹⁷ Elsőfokú határozat 23. oldal 4-5. bekezdései és 25. oldal 1. bekezdése, másodfokú határozat 6. oldal 4. bekezdése

¹⁸ Elsőfokú határozat 23. oldal 2. bekezdése, másodfokú határozat 11. oldal 2. bekezdése

A Kúria a bíróság keresetet elutasító ítéletét – részben eltérő indokolással, a Számv. tv.-nyel összefüggő kereseti kérelmek előszöri elbírálásával – hatályában fenntartotta.

b.1.4. Az indítványozó álláspontjának bemutatása

b.1.4.1. A számviteli összefüggésekkel már az elsőfokú bíróságnak foglalkoznia kellett volna – Az adóhatóság részben kifejezetten a Számv. tv.-re alapította a megállapításait; a számviteli kérdések a Kúria szerint is relevánsak

Az elsőfokú bíróság azt az álláspontot képviselte, hogy a jelen ügyben a számviteli kérdéseket nem kellett vizsgálnia.²⁰

Azt, hogy az elsőfokú bíróság ezt tévesen gondolta, maga a Kúria is elismerte: „Azzal viszont **nem ért egyet a Kúria, hogy a számviteli kérdéseknek ne lenne jelentősége**, hiszen a társasági adó alapjának meghatározása a számviteli elszámolások alapján kimutatott adózás előtti eredmény és a Tao tv.-ben előírt módosító tételek ... összevetésével történik.”²¹

Ez következik a Tao tv. 6. § (1) bek. rendelkezéséből is, mely szerint a társasági adó alapja a Számv. tv. szerint megállapított adózás előtti eredmény (számviteli eredmény), módosítva a Tao tv.-ben meghatározott²² korrekciós tételekkel.

Az adóhatóság is (a Tao tv. mellett) kifejezetten a Számv. tv. rendelkezéseire alapította a megállapításait: az indítványozó számviteli eredményét csökkentette a Számv. tv. 86. § (7) bek. a) pontja szerint egy rendkívüli ráfordítással, majd a Számv. tv. alapelveire (Számv. tv. 15. § (3) bek., 16.

19 Megjegyezzük: A bíróság a felülvizsgálat alapvető szabályait (Pp. 339/A. §) megsértve az adóhatározatokhoz képest részben új tényállási elemeket és megállapításokat is rögzített ítéletében. Például:

„...az eredménytartalékból és fejlesztési tartalékból álló üzletrész egyébként is adóztatandó lett volna, az eredménytartalék az osztalék megfizetését követően, míg a fejlesztési tartalék a tartalékképzést követő öt éven túl, ez az, amit elkerült a felperes azzal, hogy ezen üzletrész sorsáról másképpen hozott döntést, ami döntés nem tilos megoldás, azonban az adófizetési kötelezettség továbbra is fennáll.” (ítélet 9. oldal 3. bekezdése)

A bíróság ítéletében azt is megjegyezte, hogy a perbeli ügylettel a külföldi alapító (Imperial AG) „jogalap nélkül gazdagodott, ezt a visszaszármazási jogi helyzetet küszöbölte ki az adóhatóság határozatában.” (ítélet 9. oldal utolsó bekezdése) Ilyen megállapítást az alperesi határozat szintén nem tartalmazott, és a bíróság egyebekben ezen érvelését sem támasztotta alá jogszabályi hivatkozással.

²⁰ A bíróság szerint a társasági adó nem függ a számviteltől, és az ügy elbírálásakor a számvittel nem kellett foglalkoznia:

„...a kereset tévesen összevegyítette az ügyben alkalmazott számviteli kérdéseket az adózási kérdésekkel. A bíróság azonban rögzíti, hogy jelen ügy megítélése adójogi szemléletű volt. Az adóhatóság adójogi szempontból vizsgálta a felperesi ügyletet, társasági adózás szempontjából” (ítélet 8. oldal 2. bekezdése)

„...eltér egymástól az ügy számviteli vetülete annak adójogi oldalától.” (ítélet 8. oldal 2. bekezdése)

„A bíróság tehát nem számviteli (könyvelési) szempontból értékelte az adóhatósági határozatot, ahogyan az adóhatóság sem ennek alapján járt el, hanem kifejezetten adójogi szempontból.” (ítélet 8. oldal 2. bekezdése)

„Adózás szempontjából előfordulhat az az eset, amikor számviteli oldalról látszólag nincsen hiba a pénzügyi dokumentumokban, ugyanakkor adózás szempontjából nem rendezett a jogi helyzet - perbeli eset.” (ítélet 8. oldal 2. bekezdése)

„A bíróság hangsúlyozza, hogy egyik oldalhoz tartozik a számviteli rész és a másik oldal az adózási rész, e két oldal, két vetület nem összekeverhető egymással.” (ítélet 9. oldal 2. bekezdése)

„A bíróság azonban hangsúlyozza, hogy azért nem hivatkozott az alperes ilyen táblázatra, mert a számviteli tételek nem összekeverhetők az egyes adójogi vonzatokkal, ezért hibás volt azon felperesi okfejtés, miszerint a számviteli és társasági adótétel egyenlege nulla volna.” (ítélet 10. oldal 1. bekezdése)

²¹ Kúria ítélete (8. oldal [38] pontja)

²² A 7., 8., 16., 18. és a 28. §-okban, valamint a VII. fejezetben

§ (3) bek.) hivatkozással egy növelő tételt is „könyvelt”, és megemelte az indítványozó számviteli eredményét.²³

Az adóhatóság által a megállapításokhoz készített táblázatok (a jegyzőkönyv és az elsőfokú határozat mellékleteiben található)²⁴ ennek megfelelően szintén tartalmazzák a kifejezetten a számviteli eredményt érintő, a Számv. tv. alapján elvégzett adóhatósági módosításokat (csökkentések és növelések).

Nyilvánvaló tehát, hogy az ügyben a Számv. tv.-nek az adóhatósági megállapítások alapját képező hivatkozott rendelkezéseivel, a kapcsolódó felperesi hivatkozásokkal, kereseti kérelmekkel és bizonyítási indítványokkal foglalkozni kellett volna.

b.1.4.2. Amennyiben igazságügyi szakértő vizsgálta volna meg az ügyet, akkor megállapíthatta volna: az indítványozó maga nem számolt el ráfordítást – így pontosan ugyanannyi társasági adót fizetett eredetileg is, mint amennyit az adóhatósági megállapítások helytállósága esetén kellett volna

Ha az indítványozó átalakulás helyett ingyenesen átadta volna az üzletrészt, akkor pontosan ugyanannyi társasági adó fizetési kötelezettsége keletkezett volna, mint amennyi az átalakulás mellett keletkezett. A bevallott adó és a revízió szerinti adó közötti eltérés 0,- Ft; az indítványozónál tehát nincsen semmilyen kimutatható adóelőny.

Az adóhatározatok alapját szakmailag súlyosan téves, a Számv. tv. rendelkezéseibe ütköző megállapítások képezik.

Ezt bizonyítja többek között az indítványozó által a Nemzetgazdasági Minisztériumtól beszerzett állásfoglalás is, mely egyértelműen azt mutatja, hogy amennyiben az ügyben tett megállapítások körében az adóhatóság (a Tao tv. mellett) a Számv. tv.-t helyesen alkalmazta volna, akkor az indítványozó terhére társasági adókülönbözetet nem állapíthatott volna meg.

Kapcsolódó álláspontunkat az alábbiakban részletezem:

Az indítványozó nem számolt el ráfordítást – nem volt mivel növelni a társasági adó alapját

Amennyiben el is fogadnánk, hogy a kérdéses átalakulás valódi tartalma szerint ingyenes üzletrész átruházásnak minősül, az indítványozó társasági adóalapját – általa elszámolt költség, illetve ráfordítás hiányában – akkor sem lehetett volna megnövelni.

A Tao tv. 8. § (1) bek. d) pontja szerint: „Az adózás előtti eredményt növeli: d) ***az a költségként, ráfordításként elszámolt***, az adózás előtti eredmény csökkenéseként számításba vett ***összeg*** ... amely nincs összefüggésben a vállalkozási, a bevételszerző tevékenységgel, különös tekintettel a 3. számú mellékletben foglaltakra,”

A Tao tv. előbbi rendelkezésében megjelölt 3. sz. melléklet A) fejezet 13. pontja szerint:

„A 8. § (1) bekezdésének d) pontja alkalmazásában nem a vállalkozási tevékenység érdekében felmerült költségnek, ráfordításnak minősül különösen:

13. ... a térítés nélkül átadott eszköz könyv szerinti értéke ... ha a juttatás külföldi személy vagy az üzletvezetés helye alapján külföldi illetőségű részére történik...”

²³ Elsőfokú határozat 24. oldal utolsó bekezdése és 25. oldal 1. bekezdése, másodfokú határozat 6. oldal 4. bekezdése

²⁴ Elsőfokú határozat B/1 táblázata, jegyzőkönyv B/2 táblázata

Az adóhatóság a Tao tv. 8. § (1) bek. d) pontjára hivatkozással a külföldi [redacted] szére ingyenesen átadottnak minősített üzletrész könyv szerinti értékével megnövekedett [redacted] társasági adó alapját.²⁵

Az adóhatóság figyelmen kívül hagyta, hogy a Tao tv. fenti rendelkezései alapján csak olyan ráfordítással növelhetné volna meg az indítványozó társasági adó alapját, amit az indítványozó a számvitelben el is számolt.

Az indítványozónál azonban – ahogyan azt a vizsgálati jegyzőkönyv 11. számú melléklete is tanúsítja²⁶ – az átalakulás során eredményszámlát érintő könyvelés nem történt; vagyis: **az indítványozó semmilyen ráfordítást nem számolt el.**

A Tao tv. 8. § (1) bek. d) pontja szerinti adóalap növelő tétel alkalmazására csak akkor kerülhet sor, ha volt költség, illetve ráfordítás, amelyet az indítványozó elszámolt.

Tekintettel arra, hogy az indítványozó a kérdéses átalakulással összefüggésben semmilyen költséget és ráfordítást nem számolt el, az adóalap növelő tétel nem lett volna alkalmazható.

A helyes levezetés – Amennyiben az indítványozó társasági adó alapját a számviteli elszámolásokkal összevetjük, akkor azt látjuk, hogy az indítványozó pontosan ugyanannyi társasági adót fizetett eredetileg is, mint amennyit akkor kellett volna, ha az adóhatóság által írtak szerint jár el

Annak érdekében, hogy az adóhatóság által elkövetett számviteli és számszaki hibák nyilvánvalóvá váljanak, elkészítettük azt a táblázatot, amelyet az adóigazgatási eljárás során az adóhatóságnak kellett volna elkészítenie, és amelynek hiányát a perben kifogásoltuk.²⁷

A kérdéses gazdasági eseménnyel összefüggő, az adózás előtti eredményt befolyásoló tételeket az alábbi táblázat tartalmazza:

	Indítványozói könyvelés és bevallás szerint	Revízió szerint	Eltérés
Számvitelben	0,- Ft	-469.410 eFt	-469.410 eFt
Társasági adóban	0,- Ft	+469.410 eFt	+469.410 eFt
Összesen:	0,- Ft	0,- Ft	0,- Ft

Az Indítványozói könyvelés és bevallás szerint oszlop azt mutatja, hogy az indítványozó az átalakulást ténylegesen miként számolta el a könyveiben (számviteli eredményében) a Számv. tv. alapján és miként a társasági adóbevallásában a Tao tv. alapján.

A Revízió szerint oszlop azt mutatja, hogy amennyiben valójában ingyenes üzletrészátadás történt, akkor azt hogyan kellett volna a számviteli eredményben a Számv. tv. alapján és hogyan a társasági adóbevallásban a Tao tv. alapján elszámolni.

Az Eltérés oszlop azt mutatja meg, hogy a számviteli eredményt és a társasági adóalapot érintően külön-külön és együttesen mekkora a különbség a két elszámolás között.

²⁵ Elsőfokú határozat 23. oldal 4-5. bekezdései és 25. oldal 1. bekezdése, másodfokú határozat 6. oldal 4. bekezdése

²⁶ Amire többek között az elsőfokú bírósági eljárás I. számú előkészítő iratának 8.) pontjában is hivatkoztunk.

²⁷ A kapcsolódó hivatkozásokat és levezetéseket korábban részletesen az elsőfokú bírósági eljárás I. számú előkészítő iratának 8.) pontjában, valamint a III. számú előkészítő irat 1.) pontjában rögzítettük.

A fenti táblázatot az alábbiakban magyarázó szövegrészekkel láttam el:

A kérdéses gazdasági eseménnyel összefüggésben elszámolt/elszámolandó tételek	Indítványozói könyvelés és bevallás szerint (melynek alapja, hogy a gazdasági esemény <i>átalakulás</i> volt)	Revízió szerint (melynek alapja, hogy a gazdasági esemény valójában <i>üzletrész térítésmentes átadása</i> volt)	Eltérés
Számv. tv. alapján az adózás előtti eredmény (számviteli eredmény) megállapítása során	0,- Ft eredményszámlát érintő könyvelés nem történt, az indítványozó semmilyen ráfordítást (0,- Ft) nem számolt el az átalakulással összefüggésben <i>Az indítványozó csak kivezette az üzletrészt, de semmilyen (-) tételt (ráfordítást) nem könyvelt, nem csökkentette a számviteli eredményét.</i>	-469.410 eFt amennyiben a gazdasági esemény üzletrész térítésmentes átadása volt, az indítványozónak 469.410 eFt összegű rendkívüli ráfordítást kellett volna elszámolnia a számvitelben (Számv. tv. 86. § (7) bek. a) pontja) <i>Az ingyenes átadás helyes könyvelése esetén kizárólag ezen egyetlen (-) tétellel lehet a számviteli eredményt csökkenteni, és semmilyen (+) tétel „visszavezetés”, visszánövelés nem értelmezhető. Ez az NGM állásfoglalása alapján is egyértelmű.</i>	-469.410 eFt
Tao tv. alapján a Számv. tv. szerinti adózás előtti eredmény (számviteli eredmény) korrekciója során	0,- Ft az indítványozó semmilyen korrekciós tételt (0,- Ft) nem alkalmazott az átalakulással összefüggésben a társasági adóbevallásban	+469.410 eFt amennyiben a gazdasági esemény üzletrész térítésmentes átadása volt, az indítványozónak 469.410 eFt összegű növelő tételt kellett volna alkalmaznia a társasági adóban (Tao tv. 8. § (1) bek. d) pontja, 3. sz. melléklet A) fejezet 13. pontja)	+469.410 eFt
Összesen:	0,- Ft	0,- Ft	0,- Ft

Az adóhatóságnak

- (1.) elsőként meg kellett volna állapítania, hogy az indítványozó hogyan járt el, számviteli eredménye és társasági adóelszámolása milyen volt, vagyis: az eseményt miként számolta el a könyveiben (számviteli eredményében) a Számv. tv. alapján és miként a társasági adóbevallásában a Tao tv. alapján (**Indítványozói könyvelés és bevallás szerint** oszlop),
- (2.) ezt követően meg kellett volna állapítania, hogy álláspontja szerint az indítványozónak hogyan kellett volna helyesen eljárnia, tehát milyen elszámolást kellett volna alkalmaznia akkor, ha az üzletrészt ingyenesen ruházta volna át, azt hogyan kellett volna a számviteli eredményben a Számv. tv. alapján és hogyan a társasági adóbevallásban a Tao tv. alapján elszámolni (**Revízió szerint** oszlop),
- (3.) végül ki kellett volna mutatnia, hogy az indítványozó adóhatóság által helytelennek minősített eljárása szerinti elszámolás (1.) és az adóhatóság által helyesnek tartott elszámolás (2.) között az adóalap összegében mekkora eltérés, illetve különbözet mutatkozik. Az adóhatóság adóalap-különbözetként ezt az összeget állapíthatta volna meg (**Eltérés** oszlop).

Az eltérés együttes összege 0,- Ft, az átalakuláshoz képest tehát nem eredményezett volna semmilyen társasági adó kötelezettség növekedést az, ha az indítványozó az üzletrészt ingyenesen átadja az [REDACTED] részére.

Más megközelítésben ugyanerre az eredményre jutunk: Amennyiben az indítványozó az üzletrészt ingyenesen ruházta volna át az [REDACTED] részére (ld. *Revízió szerint* oszlop), akkor

- egyrészt az üzletrész kivezetése miatt el kellett volna számolnia egy rendkívüli ráfordítást a számvitelben (Számv. tv. 86. § (7) bek. a) pontja),
- másrészt alkalmaznia kellett volna egy növelő tételt a társasági adóban (Tao tv. 8. § (1) bek. d) pontja, 3. sz. melléklet A) fejezet 13. pontja).

Azaz: amekkora összeggel csökkentette volna a számviteli eredményét, ugyanakkora összeggel növelnie kellett volna a társasági adóalapját. A két tétel egyenlege 0, azaz nulla, az ingyenes üzletrész átruházás tehát semmilyen társasági adó kötelezettséget nem eredményezett volna az indítványozónál.

Ezek az összefüggések levezethetők az adókülönbözet Art.-ban rögzített fogalmából is:

„178. § 3. adókülönbözet: a bevallott (bejelentett), bevallani (bejelenteni) elmulasztott vagy a bevallás (bejelentés) alapján kivetett, kiszabott és az adóhatóság által utólag megállapított adó, költségvetési támogatás különbözete...”

Amennyiben az adóhatóság a fenti levezetéseket rögzítette volna, maga is megállapíthatta volna, hogy az adó összegében az indítványozó által alkalmazott elszámolás és az adóhatóság által helyesnek minősített elszámolás között 0, azaz nulla forint összegű eltérés mutatkozik.

Az adóhatósági határozatok hivatkozásával ellentétben az indítványozónak az ingyenes üzletrész-átruházás „átalakulással való leplezésével” nem lehetett az a célja, hogy a társasági adóalap növelést elkerülje, mivel az ingyenes átruházás esetén is pontosan ugyanannyi társasági adót kellett volna fizetnie, mint amennyit az átalakulás esetén.

Vagyis: Minden alapot nélkülözött az adóhatóság azon megállapítása, miszerint az átalakulás valódi célja az volt, hogy az indítványozó ingyenesen átadja az üzletrészt az [REDACTED] részére úgy, hogy ne kelljen a társasági adóalapját megnövelnie.²⁸

A fenti következtetéseket támasztják alá az alábbi összefüggések is:

²⁸ Elsőfokú határozat 23. oldal 2. bekezdése, másodfokú határozat 11. oldal 2. bekezdése

Az adó összege nem lehet magasabb annál az összegnél, amekkora az adó összege akkor lett volna, ha az adóhatóság által vizsgált adóalany nem az adóhatóság által kifogásolt módon, hanem az adóhatóság által helyesnek és a vonatkozó jogszabályi rendelkezések szerintinek ítélt módon járt volna el.

Az adóhatóság nem állapíthat meg annál magasabb összegű adót, mint amekkora összegű adó fizetésére az indítványozó akkor lett volna köteles, ha az adóhatóság által helyesnek tartott eljárást követi, vagyis az üzletrész térítésmentes átadását könyveli.

Ez következik egyebekben az Európai Bíróság C-255/02. sz. ügyben (Halifax ügy) meghozott ítélete rendelkező részének 3) pontjából is, mely szerint:

„Amennyiben a visszaélősszerű magatartás megállapításra került, az érintett ügyleteket át kell minősíteni oly módon, hogy az a helyzet kerüljön visszaállításra, amely a visszaélősszerűen végzett ügyletek hiányában fennállt volna.”

Összefoglalás

Amennyiben el is fogadnánk az adóhatóság megállapítását (átminősítését), miszerint a jelen esetben *átalakulás helyett ingyenes üzletrészátadás* történt, adóbevétel kiesés akkor sem történt, és az indítványozó eljárásával semmilyen kárt nem okozott a költségvetésnek.

Az indítványozó maga nem számolt el semmilyen ráfordítást, az adóhatóság tehát a saját maga által (az indítványozó helyett) megállapított ráfordítást tudta növelő tételként alkalmazni. E két művelet eredménye azonban nulla, számszakilag kizárt, hogy egy ilyen megállapítás társasági adó fizetési kötelezettséget eredményezzen. ***Egy ingyenes átadás alapján nem tud társasági adókötelezettség keletkezni, ha az átadó nem számolt el ráfordítást; az átadó a növelő tétel eredményeként csak az általa elszámolt ráfordítást „veszítheti el”, és nem önállóan növekedik a társasági adó alapja.*** Az indítványozónak az adóhatósági átminősítés eredményeként (a növelő tétel alkalmazására tekintettel) akkor keletkezhetett volna társasági adó adónemben adókülönbözete, ha a ráfordítást eredetileg maga számolta volna el, de nem ez történt.

Az ügy alapjául szolgáló tényállás tárgyában még korábban állásfoglalás iránti kérelemmel fordultam a Nemzetgazdasági Minisztérium Jövedelemadók és Járulékok Főosztályához. A **Nemzetgazdasági Minisztérium állásfoglalása** szintén megerősíti az indítványozó által megjelölt fenti összefüggéseket, miszerint az ingyenes átadásra tekintettel egy ráfordítást kell elszámolni, egyúttal a társasági adóban egy növelő tételt kell alkalmazni. Tekintettel arra, hogy az állásfoglalás ennek a két műveletnek a nyilvánvaló eredményét, (vagyis azt, hogy ez a két művelet társasági adófizetési kötelezettség növekedést semmilyen módon nem eredményezhet) kifejezett formában nem rögzítette, kézhelvételét követően felvettem a kapcsolatot az állásfoglalást kiadó [REDACTED]

[REDACTED] aki telefonon megerősítette, hogy teljes mértékben helyes a végkövetkeztetésünk, miszerint egy ilyen esetben nem keletkezik társasági adó különbözet. Kérte azonban, hogy írásban is ismételjem meg a végkövetkeztetés rögzítésére vonatkozó kérésemet.

Ennek eredményeként a kapcsolódó levelezésben [REDACTED] osztályvezető asszony írásban is megerősítette, hogy **egy ingyenes átadás helyes elszámolása esetén, vagyis: a ráfordítás megállapítása (-) és a növelő tétel alkalmazása (+) mellett pontosan ugyanannyi marad a társasági adókötelezettség, mint amennyi akkor volt, amikor az érintett vállalkozás (mint a jelen ügy indítványozója) nem számolt el ráfordítást és nem is alkalmazott növelő tételt.** Azaz: az indítványozónak az adóhatósági megállapításokkal összefüggésben, az ingyenes átadás miatt, nem keletkezik további társasági adókötelezettsége, társasági adó adónemben adókülönbözete! A társasági adóalap csökkentésének (ráfordítás elszámolása/megállapítása), majd azonos összegű növelésének az eredménye az, hogy a társasági adó alapja nem változik.

b.2. A sérelmezett bírói döntés alaptörvény-ellenességének bemutatása, az Alaptörvényben biztosított jogok sérelmének részletes levezetése

Az **Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bek.** szerint: Mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.

Az **Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bek.** szerint: Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.

A Pp.-nek az eljárás lefolytatására, a felek jogaira és kötelezettségeire, illetve a bíróságot terhelő kötelezettségekre vonatkozó, jelen ügy szempontjából releváns rendelkezései szerint:

8. § (1) A bíróság köteles biztosítani, hogy a felek és a per többi résztvevője jogukat rendeltetésszerűen gyakorolják és perbeli kötelezettségeiknek eleget tegyenek.

164. § (1) A per eldöntéséhez szükséges tényeket általában annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valóban fogadja el.

177. § (1) Ha a perben jelentős tény vagy egyéb körülmény megállapításához vagy megítéléséhez olyan különleges szakértelem szükséges, amellyel a bíróság nem rendelkezik, a bíróság szakértőt rendel ki. Rendszerint egy szakértőt kell alkalmazni, több szakértőt csak különböző szakkérdések felmerülése esetében lehet kirendelni.

213. § (1) Az ítéletben foglalt döntésnek ki kell terjednie a perben, illetőleg a 149. § alapján egyesített perekben érvényesített valamennyi kereseti kérelemre.

221. § (1) Az ítélet indokolásában röviden elő kell adni a bíróság által megállapított tényállást az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével, hivatkozni kell azokra a jogszabályokra, amelyeken a bíróság ítélete alapszik. Meg kell röviden említeni azokat a körülményeket, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett, végül utalni kell azokra az okokra, amelyek miatt a bíróság valamely tényt nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte.

A Pp. fent idézett 164. § (1) bek. szerint az adóhatározat bírósági felülvizsgálata iránt indított perben az indítványozó felperes volt köteles bizonyítani azt, hogy az adóhatóság határozata jogszabálysértő.

Az indítványozó mindvégig hivatkozott arra, hogy az adóhatóság a megállapításait részben a Számv. tv. alapján tette meg, és hogy az ügynek fontos számviteli vonatkozásai, összefüggései vannak.

Az indítványozó észlelte azt is, hogy az eljáró bíróság ezeknek a számviteli összefüggéseknek az elbírálásához nem rendelkezik a szükséges szakértelemmel.

Az indítványozó mindezekre tekintettel indítványozta²⁹ *igazságügyi szakértő* kirendelését az alábbi kérdésekben:

- Amennyiben igaz az, hogy a Számv. tv. 86. § (7) bek. a) pontja szerinti térítésmentes üzletrész átadás történt – mint ahogyan azt az adóhatóság állítja –, akkor hogyan kell az indítványozó adózás előtti eredményét megállapítani, feltéve, hogy az indítványozó ezzel kapcsolatban ráfordítást és költséget nem számolt el?
- Az így esetlegesen keletkezett nyereséget hogyan kell kimutatni a számvitelben?

²⁹ A 2017. január 20. napján megtartott tárgyaláson.

Indítványozta³⁰ továbbá [REDACTED] tanúként történő meghallgatását. A könyvvizsgáló vizsgálta felül az indítványozó 2011. évi egyszerűsített éves beszámolójának valóságát és szabályszerűségét, és könyvvizsgálói jelentésével tanúsította, hogy az indítványozó eljárása megfelel a Számv. tv. előírásainak.

Az elsőfokú bíróság a számviteli kérdéseket, a kereset Számv. tv.-nyel összefüggő hivatkozásait és kérelmeit (*pl. az indítványozó az üzletrész kivezetésekor nem számolt el semmilyen ráfordítást, vagyis számviteli eredményt csökkentő (-) tételt; az adóhatóságnak a Számv. tv. alapelveire³¹ épített, számviteli eredményt (vissza)növelő megállapításai a Számv. tv.-nyel ellentétesek; a számviteli eredmény és a társasági adóalap helyes összefüggései, levezetése*)³² nem vizsgálta meg, nem bírálta el, és azokkal – mint álláspontja szerint az ügy eldöntése szempontjából lényegtelen, szükségtelen³³ kérdésekkel – egyáltalán nem foglalkozott.

A bíróság ugyanezen indokolással, a számviteli kérdések irrelevanciájára hivatkozással³⁴, 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.

Ez – a Pp. 177. § (1) bek.-re is figyelemmel – azért lett volna elengedhetetlenül szükséges, mert az ügy alapját képező, a Számv. tv.-nyel összefüggő megállapítások és hivatkozások elbírálása, a kapcsolódó jelentős tények és körülmények megállapítása és megítélése nyilvánvalóan olyan különleges szakértelmet igényelt, amivel az eljáró bíróságok nem rendelkeztek.

Azt, hogy milyen bonyolult, számviteli szakértelmet is igénylő kérdésekről volt az ügyben szó, a 2.b) pontban kifejtettek jól szemléltetik.

³⁰ Az elsőfokú bírósági eljárás II. számú előkészítő iratában.

³¹ Számv. tv. 15. § (3) bek., 16. § (3) bek.

³² A kapcsolódó hivatkozásokat és levezetéseket az elsőfokú bírósági eljárás során többek között az I. számú előkészítő irat (8. és 9.) pontjában, valamint a III. számú előkészítő irat (1.) pontjában rögzítettük.

³³ A bíróság szerint a társasági adó nem függ a számviteltől, és az ügy elbírálásakor a számvittel nem kellett foglalkoznia: „...a kereset tévesen összevegyítette az ügyben alkalmazott számviteli kérdéseket az adózási kérdésekkel. A bíróság azonban rögzíti, hogy jelen ügy megítélése adójogi szemléletű volt. Az adóhatóság adójogi szempontból vizsgálta a felperesi ügyletet, társasági adózás szempontjából” (ítélet 8. oldal 2. bekezdése)

„...eltér egymástól az ügy számviteli vetülete annak adójogi oldalától.” (ítélet 8. oldal 2. bekezdése)

„A bíróság tehát nem számviteli (könyvelési) szempontból értékelte az adóhatósági határozatot, ahogyan az adóhatóság sem ennek alapján járt el, hanem kifejezetten adójogi szempontból.” (ítélet 8. oldal 2. bekezdése)

„Adózás szempontjából előfordulhat az az eset, amikor számviteli oldalról látszólag nincsen hiba a pénzügyi dokumentumokban, ugyanakkor adózás szempontjából nem rendezett a jogi helyzet - perbeli eset.” (ítélet 8. oldal 2. bekezdése)

„A bíróság hangsúlyozza, hogy egyik oldalhoz tartozik a számviteli rész és a másik oldal az adózási rész, e két oldal, két vetület nem összekeverhető egymással.” (ítélet 9. oldal 2. bekezdése)

„A bíróság azonban hangsúlyozza, hogy azért nem hivatkozott az alperes ilyen táblázatra, mert a számviteli tételek nem összekeverhetők az egyes adójogi vonzatokkal, ezért hibás volt azon felperesi okfejtés, miszerint a számviteli és társasági adótétel egyenlege nulla volna.” (ítélet 10. oldal 1. bekezdése)

³⁴ elsőfokú bírósági ítélet 8. oldal 2-3. bekezdések: „A bíróság ... a felperes könyvvizsgáló kihallgatására vonatkozó bizonyítási indítványát elutasította a tárgyaláson, éppen erre való tekintettel.” ... A bíróság a tárgyaláson elutasította a szakértő kirendelésére irányuló bizonyítási indítványt is figyelemmel arra, hogy perbeli esetben a bíróságnak adójogi kérdésben kellett döntenie ... Nem volt releváns a felperes által szakértőnek felteendő kérdés ... a per tárgyát mindezen kérdések nem érintették.”

Azt, hogy az elsőfokú bíróság súlyosan tévedett, és valójában foglalkoznia kellett volna a számviteli kérdésekkel, mert azok az ügy eldöntése szempontjából relevánsak és szükségesek voltak, fent (b.1.4.1.) részletesen bemutattuk. Maga a Kúria is elismerte ítéletében azt, hogy a jelen ügyben a számviteli kérdések relevánsak, és azokat vizsgálni kellett volna.

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 (Pp. 213. § (1) bek.), és azok körében döntését megfelelően indokolja (Pp. 221. § (1) bek.), egyúttal
- a perben a Pp. 164. § (1) bek. alapján bizonyításra kötelezett indítványozó számára a Pp. 8. § (1) bek.-nek 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 meghallgatja 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.

A bíróságnak tehát a Pp. 8. § (1) bek. és a 164. § (1) bek. alapján biztosítania kellett volna annak lehetőségét, hogy az indítványozó a perben bizonyíthasson.

A bizonyítási indítványok elutasítása ellentétes a Pp. 8. § (1) bek. rendelkezésével, miszerint a bíróság köteles biztosítani, hogy a felperes perbeli kötelességeinek eleget tegyen. Ezzel szemben a bíróság elzárta a bizonyítás lehetőségétől az indítványozó felperest, annak ellenére, hogy a Pp. 164. § (1) bek. alapján ez a felperes kötelessége.

A bíróság tehát nem engedte, hogy a felperes bizonyítsa az adóhatározatok jogszabálysértő voltát, majd elutasította a felperes keresetét, arra tekintettel, hogy nem bizonyította az adóhatározatok jogszabálysértő voltát.

A bíróság ezen eljárásával megsértette az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogorvoslathoz való jogát és tisztességes bírósági eljáráshoz való jogát.

Amennyiben a számviteli jellegű felperesi hivatkozások vizsgálatára és a kapcsolódó bizonyítási indítványok teljesítésére (mindenekelőtt igazságügyi könyvszakértő kirendelésére) sor került volna, akkor minden valószínűség szerint egészen más döntés született volna az ügy érdemében.

Ezt bizonyítja többek között az indítványozó által a Nemzetgazdasági Minisztériumtól beszerzett állásfoglalás is, mely egyértelműen mutatja, hogy amennyiben az ügyben tett megállapítások körében az adóhatóság a Számv. tv.-t helyesen alkalmazta volna, akkor az indítványozó terhére társasági adó különbözetet nem állapíthatott volna meg.

A Kúria a bíróság ítélete ellen benyújtott felülvizsgálati kérelem elbírálása során akkor hozott volna az Alaptörvény rendelkezéseinek (XXVIII. cikk (1) és (7) bek.) megfelelő döntést, és akkor biztosította volna a tisztességes eljáráshoz való jog és a jogorvoslati jog érvényesülését, ha a fenti jogsérelmeket észlelve a bíróság ítéletét a Pp. 275. § (4)-(5) bek.-nek 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 Pp. 213. § (1) bek.-nek és a 221. § (1) bek.-nek megfelelően),
- másrészt az indítványozó bizonyítási indítványát teljesítve (a Pp. 8. § (1) bek.-nek és a 164. § (1) bek.-nek megfelelően) rendeljen ki igazságügyi szakértőt a Számv. tv.-nyel összefüggő, indítványozó által megjelölt kérdések tárgyában.

A Kúria azonban a Pp. 8. § (1) bek., 164. § (1) bek., 177. § (1) bek., 213. § (1) bek. és a 221. § (1) bek. rendelkezéseibe ütköző, egyúttal az indítványozó jogorvoslathoz és tisztességes bírósági eljáráshoz való jogát sértő ítéletet nem helyezte hatályon kívül.

A Kúria ítéletében elismerte, hogy a számviteli kérdések igenis relevánsak³⁵, 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 döntött³⁶, 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 vizsgálthassa meg, és bizonyíthassa az ügy alapját képező számviteli kérdésekben az igazát, vagyis az adóhatározat jogszabálysértő voltát. Hangsúlyozandó, hogy az ügyben a számviteli kérdésekben a Kúria nem másként (az elsőfokú bíróságtól eltérően), hanem elsőként (az elsőfokú bíróság helyett) döntött.

A Kúria ezzel maga is megsértette az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogorvoslathoz való jogát és tisztességes bírósági 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 az eljárás folyamán – sem a bíróság, sem a Kúria eljárása során – szakértői bizonyítás felvételére, igazságügyi szakértő igénybevételére egyáltalán nem volt lehetősége.

A 22/2013 (VII. 19.) AB határozat szerint: „[26] Az Alaptörvény megköveteli, hogy a jogorvoslati jog nyújtotta jogvédelem hatékony legyen, vagyis ténylegesen érvényesüljön és képes legyen a döntés által okozott sérelem orvoslására.”

A 9/2017 (IV.18.) AB határozat szerint: „[37] A közigazgatási döntés elleni jogorvoslatnak ki kell merítenie a ténylegesség és a hatékonyság követelményét.”

A bíróság és a Kúria eljárása ezzel szemben egy olyan helyzetet eredményezett, melyben az indítványozó nem tudta a jogorvoslati jogát ténylegesen és hatékonyan gyakorolni.

A számviteli szakértelmet igénylő kérdésekben az adóhatóság határozataiban kifejtette álláspontját, de ezt az álláspontot az indítványozó nem támadhatta ténylegesen és hatékonyan; azt, hogy ez az állítás, téves, nem bizonyíthatta, mivel szakértőt nem vonhatott be az eljárásba.

Ezen okokból sérült nemcsak a tisztességes eljáráshoz való jog, hanem a jogorvoslathoz való jog is.

³⁵ Kúria ítélete: „[38]... Azzal viszont nem ért egyet a Kúria, hogy a számviteli kérdéseknek ne lenne jelentősége, hiszen a társasági adó alapjának meghatározása a számviteli elszámolások alapján kimutatott adózás előtti eredmény és a Tao tv.-ben előírt módosító tételek ... összevetésével történik.”

³⁶ Kúria ítélete: „[33]... a felperes könyveiből kivezetésre került az üzletrész értéke, így ennek visszavezetését is el kellett végeznie a kétszeres kivezetés elkerülése végett (- ráfordítás, + a szabálytalanul kivezetett üzletrész érték).”

A 3005/2014. (I. 31.) AB végzés szerint: „[19] ... A tisztességes eljárás követelménye magában foglalja a bírósággal és az eljárással szemben megkövetelt tulajdonságokat, és egyben biztosítja az Alkotmány 57. §-ában meghatározott *valamennyi eljárási garancia teljesedését* [6/1998. (III. 11.) AB határozat, ABH 1998, 91, 95.]. Az Alkotmánybíróság azt is kimondta, hogy *az eljárás tisztessége az eljárás törvényes kereteit, az eljárási jogok érvényesülését biztosítja*. ... [9/1992. (I. 30.) AB határozat, ABH 1992, 59, 65.].”

[20] Az Emberi Jogok Európai Egyezményének szövegéből és az ahhoz kapcsolódó joggyakorlatból is az állapítható meg, hogy a számos részjogosítványból álló tisztességes eljáráshoz való jognak a *bíróági eljárás egészét áthatóan kell érvényesülnie*.”

Tekintettel arra, hogy a számviteli kérdésekben az indítványozó keresetét az elsőfokú eljárásban nem bíralták el, és az ezen kérdésekben a bíróság helyett elsőként állást foglaló Kúria döntésével szemben már jogorvoslat nem volt igénybe vehető, a Kúria eljárása során bizonyítás felvétele nem volt lehetséges, nem érvényesültek a tisztességes eljárás feltételét jelentő eljárási jogok (pl. bizonyításhoz való jog) az eljárás egésze alatt. Az elsőfokú eljárásban elkövetett mulasztást (kereseti kérelmek nem teljes körű elbírálása) nem lehetett volna az eljárás rendkívüli – már sem bizonyítást, sem további jogorvoslatot nem engedő – perorvoslati szakaszában pótolni.

A 2/2017 (II.10.) AB határozat szerint: „[50] A tisztességes eljáráshoz való jog több garanciális szabályból áll. Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes eljáráshoz való jog részjogosítványai különösen: a bírósághoz fordulás joga, a tárgyalás igazságossága, a tárgyalás nyilvánosságának és a bírói döntés nyilvános kihirdetésének a követelménye, a törvény által létrehozott bíróság, a bírói függetlenség és a pártatlanság kívánalma, továbbá az észszerű határidőn belüli elbírálás követelménye. *A szabály de facto nem állapítja meg, de az Alkotmánybíróság értelmezése szerint része a tisztességes eljárásnak az is, hogy az eljárásban biztosítva legyen a fegyverek egyenlősége* {22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [49]}.”

A jelen ügyben 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.

A 20/2017. (VII. 18.) AB határozat szerint: „[26] Az indokolási kötelezettség alkotmányjogi értelemben vett sérelme az eljárási szabály alaptörvény-ellenes alkalmazását jelenti. A tisztességes bíróági eljárásból fakadó elvárás tehát az eljárási szabályok Alaptörvénynek megfelelő alkalmazása, ami a jogállami keretek között működő bíróságok feladata. Az eljárási törvény rendelkezéseire is figyelemmel, a *tisztességes bíróági eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást mindenképpen megfogalmazza, hogy a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon* {lásd 7/2013. (III. 1.) AB határozat Indokolás [34]}.”

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.

A Kúria csak azt rögzítette³⁷, hogy az ügyben nem volt szükséges igazságügyi szakértő kirendelése, de ennek indokát nem adta; azt hogy a kapcsolódó kérdések nyilvánvalóan különleges, számviteli szakértelmet igénylő jellege ellenére miért jutott erre az álláspontra, nem fejtette ki. Nem csak azzal

³⁷ Kúria ítélete: „[38] Abban sem tévedett az elsőfokú bíróság, mikor a perbeli jogvita elbírálásához nem vett igénybe könyvszakértőt...”

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.

Az alaptörvény-ellenesség az ügy elbírálását érdemben befolyásolta, arra érdemben kihatott, 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 eredmény 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 állapítottak meg társasági adó adónemben adókülönbötet és annak járulékaként adóbírságot és késedelmi pótlékot (együttesen mintegy 70 millió forintnyi fizetési kötelezettséget).

Az igazságügyi szakértő szakvéleménye tehát az adóhatározat Pp. 339. § (1) bek. szerinti bírósági hatályon kívül helyezését eredményezhette volna.

Amennyiben a Kúria jelen alkotmányjogi panasszal támadott ítéletének megsemmisítésére kerülne sor, akkor lehetőség teremtené arra, hogy a Kúria az Alaptörvényben biztosított tisztességes eljáráshoz való jog és jogorvoslati jog érvényesülését biztosítva a bíróság ítéletét a Pp. 275. § (4)-(5) bek.-nek megfelelően hatályon kívül helyezze, egyúttal a bíróságot új eljárásra utasítsa, kötelezve arra, hogy annak során

- egyrészt döntsön a Számv. tv.-nyel összefüggő kereseti kérelmekről és hivatkozásokról is (a Pp. 213. § (1) bek.-nek és a 221. § (1) bek.-nek megfelelően),
- másrészt az indítványozó bizonyítási indítványát teljesítve (a Pp. 8. § (1) bek.-nek és a 164. § (1) bek.-nek megfelelően) rendeljen ki igazságügyi szakértőt a Számv.- tv.-nyel összefüggő, indítványozó által megjelölt kérdések tárgyában.

Az új bírósági eljárásban kirendelt szakértő véleménye végső soron az adóhatározat jogszabálysértő voltát igazolhatja, és az adóhatározat Pp. 339. § (1) bek. szerinti hatályon kívül helyezését eredményezheti.

3. Egyéb nyilatkozatok és melléletek

a) Nyilatkozat arról, ha az indítványozó kezdeményezte-e a bíróságon az alkotmányjogi panasszal támadott bírósági ítélet végrehajtásának felfüggesztését.

Nyilatkozom, hogy az indítványozó nem kezdeményezte a bíróságon az alkotmányjogi panasszal támadott bírósági ítélet végrehajtásának felfüggesztését.

b) Ügyvédi meghatalmazás eredeti példánya, vagy jogtanácsosi igazolvány másolata, ha az indítványozó jogi képviselővel jár el. (Melléklet)

Jelen alkotmányjogi panaszhoz mellékelem az indítványozó Alkotmánybíróság előtti képviseletére jogosító ügyvédi meghatalmazást.

c) Nyilatkozat az indítványozó személyes adatainak nyilvánosságra hozhatóságáról (Melléklet)

Nyilatkozom, hogy az indítványozó nem járul hozzá a személyes adatai közzétételéhez, melyről külön nyilatkozatot is mellékelek.

d) Az érintettséget alátámasztó dokumentumok egyszerű másolata (Melléletek)

Jelen alkotmányjogi panaszhoz mellékelem az érintettséget alátámasztó alábbi dokumentumokat:

- jegyzőkönyv és mellékletei közül a 11. sz. melléklet;
- elsőfokú határozat;
- másodfokú határozat;
- kereset;
- I., II. és III. számú előkészítő irat;
- ítélet;
- felülvizsgálati kérelem, felülvizsgálati előkészítő irat;
- Kúria ítélete;
- Nemzetgazdasági Minisztérium állásfoglalása, állásfoglalás kiegészítés és az állásfoglalás alapjául szolgáló állásfoglalás kérés

Kelt: 2018. június 4.

Tisztelettel:

indítványozó

Indítványozó képviselőként

Dr. Kises Éva

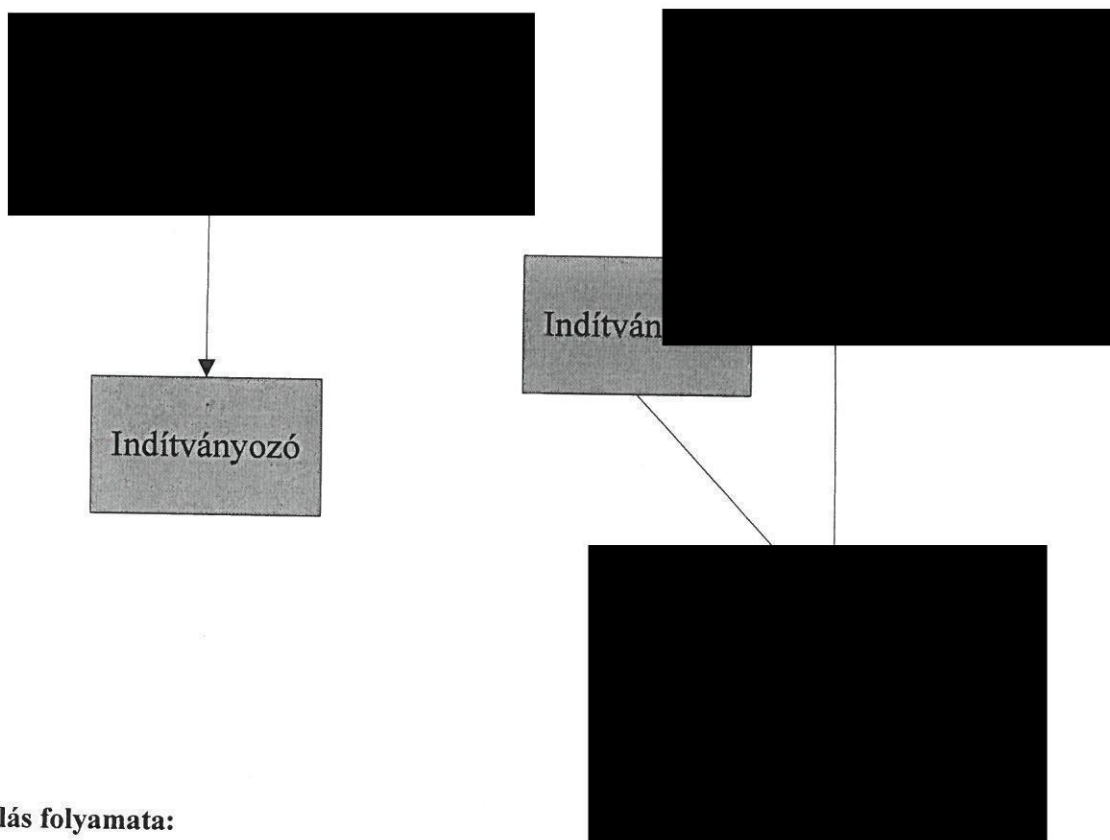
Dr. Kises Éva ügyvéd

Dr. Kises Éva Ügyvédi Iroda

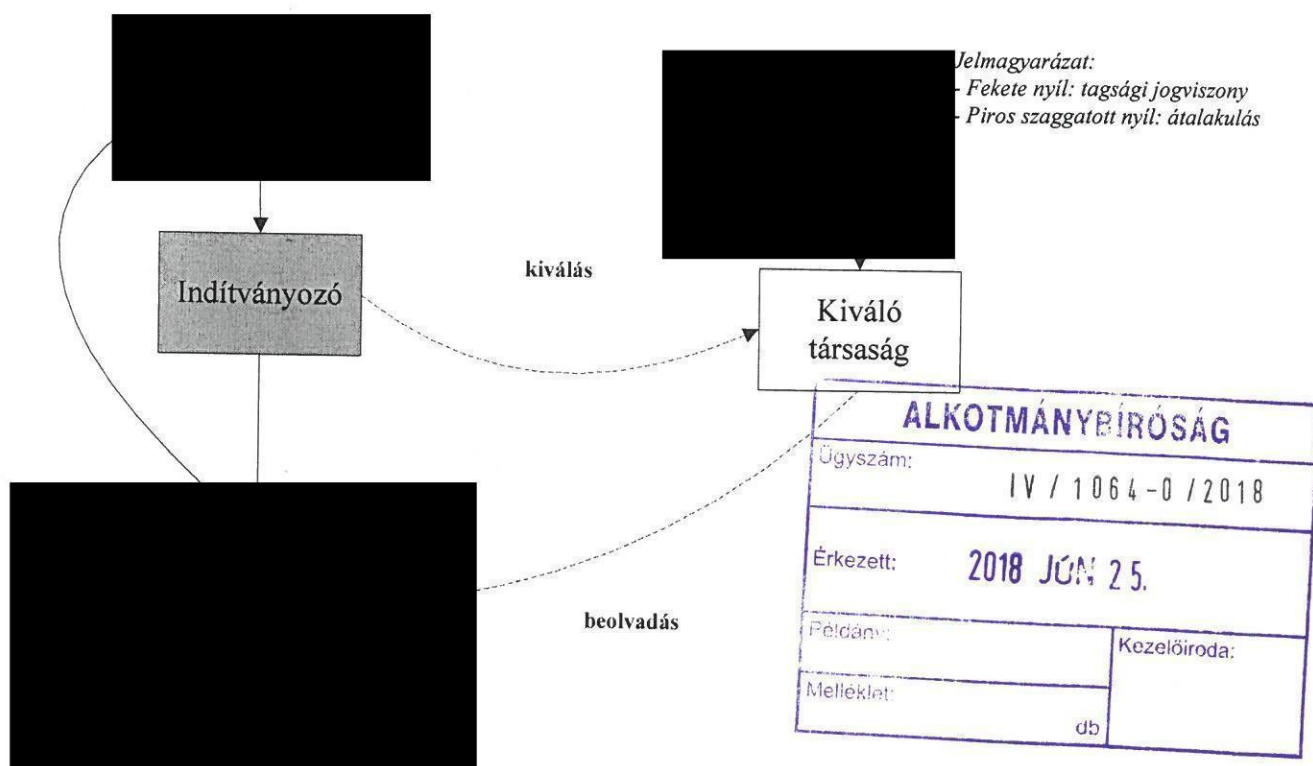
Melléletek:

1. Ábra
2. Ügyvédi meghatalmazás
3. Nyilatkozat az indítvány és a személyes adatok nyilvánosságra hozhatóságáról
4. Érintettséget alátámasztó dokumentumok:
 - jegyzőkönyv és mellékletei közül a 11. sz. melléklet;
 - elsőfokú határozat;
 - másodfokú határozat;
 - kereset;
 - I., II. és III. számú előkészítő irat;
 - ítélet;
 - felülvizsgálati kérelem, felülvizsgálati előkészítő irat;
 - Kúria ítélete;
 - Nemzetgazdasági Minisztérium állásfoglalása, állásfoglalás kiegészítés és az állásfoglalás alapjául szolgáló állásfoglalás kérés

Tulajdonosi struktúra átalakulás előtt:



Átalakulás folyamata:



Tulajdonosi struktúra átalakulás után:

