

Székesfehérvári Törvényszék útján
8000 Székesfehérvár, Dózsa György út 1.

az Alkotmánybíróság részére
1015 Budapest, Donáti utca 35-45.

Tisztelt Alkotmánybíróság!

SZÉKESFEHÉRVÁRI TÖRVÉNYSZÉK	
SZÉKESFEHÉRVÁR	
postán, gyűjtőládán, személyesen, faxon, e-mail	
Érk.: 2014 JAN. 22	
Példány: 2	Mell: db
Az ügyirat száma: 10.K.21415/2011/15	2012.3

Alulírott [redacted] mint
indítványozó (a továbbiakban: indítványozó),

alkotmányjogi panasz indítványával

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
10/247-0/2014	
Érkezett: 2014 FEBR 06.	
Példány: 2	Kezelőiroda:
Melléklet: 2 x 2 + 6 db	[signature]

élek a Székesfehérvári Törvényszék által 2012. február hó 22. napján hozott és 2012. május hó 24. napján kézbesített 10.K.21.415/2011/15. számú ítéletének, valamint a Kúria által 2013. október hó 3. napján hozott és 2013. november hó 25. napján kézbesített Kfv. I. 35.500/2012/7. számú ítéletének – mint alaptörvény-ellenes bírói döntéseknek – a jelen beadványban lentebb részletezett részeivel szemben, az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja és az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. §-a alapján, a törvényes határidőn belül, és indítványozom, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróság a fenti bírói döntések Alaptörvénnyel való összhangját vizsgálja meg, a lentebb kifejtett indokok alapján.

I. Előzmények

1) Előzményi tényállás

- 1.1) Az indítványozó 1991. március hó 18. napjától 2007. január hó 17. napjáig folytatott egyéni vállalkozói tevékenységet, főtevékenységi köre a bérbeadás volt.
- 1.2) Az indítványozó tulajdonosa volt és jelenleg is az, a [redacted] Kft-nek, amely gépkocsi kereskedéssel és szervizeléssel foglalkozik üzletszerűen, ennek során ellátta – többek között – a Mazda gyártmányú gépkocsik márkaszervizelését Dunaújvárosban. Az indítványozó, a fenti társas vállalkozáson keresztül végzett tevékenységét 2002-ben bővíteni kívánta, amelynek érdekében tárgyalásokat kezdett a [redacted] Kft-vel, az ezen társaság által forgalmazott gépkocsik kereskedésének és szervizelésének ellátása céljából. Ezen tevékenység bővítéshez új telephelyet keresett.
- Az indítványozó az ismerősével, [redacted] 2002-ben talált rá a dunaújvárosi 3688 hrsz. alatti, 3 ha 2371 m² területű, „szántó” művelési ágú termőföld területre, amely eladó volt és amely alkalmasnak tűnt a vállalkozás folytatására.
- Ennek megfelelően az indítványozó és [redacted] a 2002.07.26-án kelt adásvételi szerződéssel egymás között egyenlő arányban – magánszemélyként – megvásárolták

az eladók osztatlan közös tulajdonát képező, dunaújvárosi 3688 hrsz. alatti, 3 ha 2371 m² területű, „szántó” művelési ágú termőföldet, összesen 58.000.000 Ft vételárért. Ebből az indítványozóra eső vételárrész 29.000.000 Ft volt.

A fenti adásvétellel tulajdonostársakká váló [REDACTED] és [REDACTED], 2005-ben a megvásárolt ingatlant a szántó művelési ág alól közösen kivonatták és közművesítették. A termőföldből történő átalakítás érdekében a tulajdonostársak, szintén közösen, földvédelmi járulékot fizettek és a telekalakítás, illetve közművesítés részeként a gázszolgáltató részére csatlakozási díjat, a telekalakítással kapcsolatos munkákra pedig azok költségeit fizették ki. Ezen felül visszterhes vagyonátruházási illeték fizetési kötelezettség is felmerült. A tulajdonostársak közül, az indítványozóra – a tulajdoni arányának megfelelően – eső költségek, a fentiekből eredően összesen **41.101.961 Ft**-ot tettek ki.

Az ingatlan megszerzésével, kivonatásával és közművesítésével az indítványozó célja – a fentebb már részletezetteknek megfelelően – az volt, hogy az ingatlanrészét telephellyé alakítja és azon, a tulajdonát képező [REDACTED] Kft. vállalozási tevékenységét kiterjeszti, így ezen telephelyen is gépkocsi kereskedést és szervizt alakított volna ki. Az indítványozó kifejezetten a gépkocsi kereskedésre és szervizelésre alkalmas telephely kialakításával kapcsolatos terveket is elkészíttette, az arra vonatkozó tervezési díjat a tervezőnek megfizette, továbbá szerződést is kötött a gépkocsi kereskedésre és szervizelési tevékenységre a [REDACTED] Kft-vel, amely ezen szándékának komolyságát igazolja.

Az indítványozó ezen kibővített vállalozási tevékenységgel kívánta a saját és családja megélhetését hosszútávon biztosítani és három gyermeke jövőjét megalapozni.

Megjegyzendő, hogy ezen eredeti célt – amelynek az adózási kötelezettség szempontjából jelentősége van – az alapeljárásban sem az adóhatóság, sem a bíróság nem vitatta.

- 1.3) Az ingatlan megszerzését és telephellyé alakításának előkészítését követően, az egész országot és a térséget, ezen belül az indítványozó tulajdonát képező társas vállalkozást is érintő gazdasági helyzet jelentős mértékű, kedvezőtlen irányú megváltozása miatt azonban a fenti vállalozási cél nem valósult meg, az indítványozó vállalkozása a tevékenysége bővítése helyett inkább annak szűkítésére kényszerült. Emiatt kénytelen volt a vállalkozás a [REDACTED] Kft-vel kötött szerződéstől is elállni, és a vele folytatott tárgyalásokat lezárni, amely elállás következményeként 1.080.000 Ft-ot kellett megfizetnie ezen társaságnak.

A fenti kényszerűségből kellett az indítványozónak, az általa az eredeti célra fordított jelentős kiadások (pl. művelési ágból kivonás, közművesítés stb.) miatti veszteségét csökkentenie.

- 1.4) Az indítványozó és a tulajdonostársa (az adóalanyiság szempontjából: *a tulajdonostársak közössége*), a gazdasági céljaik – önhibájukon kívüli – megghiúsulása miatti jelentős mértékű veszteségeik enyhítése érdekében a következő intézkedéseket tették.

A tulajdonostársak közössége a közös tulajdonukban álló ingatlant több kisebb ingatlanra osztotta, azon 3 db nagyobb alapterületű kereskedelmi tevékenység folytatására alkalmas ingatlant, 2 db utat és 16 db telket alakított ki. Itt szükséges megjegyezni, hogy az ingatlan kivonásával, közművesítésével és a megosztással

létrejött egyes ingatlanok kialakításával felmerülő, a tulajdonostársak közösségét terhelő költségek az egyes helyrajzi számú ingatlanokra nézve nem különölnek el.

A megosztással kialakított ingatlanok közül a dunaujvárosi 3688/21, 3688/22, 3688/23, 3688/24, 3688/25, 3688/26 hrsz. alatt felvett ingatlanokon fennálló tulajdonközösséget a tulajdonostársak, a 2007.04.11-én kötött tulajdonközösséget megszüntető szerződéssel megszüntették akként, hogy azok közül a 3688/21, 3688/22 és 3688/23 hrsz. alatti ingatlanok kerültek az indítványozó kizárólagos tulajdonába. Ezen, a közös tulajdonból kikerülő ingatlanokat a későbbi adóellenőrzés, így a jelen eljárás nem érintette.

A dunaujvárosi 3688/5., 3688/6, 3688/7, 3688/8; 3688/9, 3688/11, 3688/12-13 és 3688/14 hrsz. alatti ingatlanok továbbra is a tulajdonostársak közös tulajdonában maradtak. A fentebb részletezett jelentős veszteségek csökkentése érdekében, a tulajdonostársak a 2007. év során ezen, továbbra is közös tulajdonban álló ingatlanokat közösen értékesítették. Az értékesítés során a tulajdonostársak vételár jogcímén 60.280.000 Ft bevételre tettek szert, valamint az egyik szerződés megkülsülésére tekintettel 500.000 Ft foglalóra. A tulajdonostársak közösségén belül, az indítványozóra ebből az összegből **30.390.000 Ft** esett vételárként és **250.000 Ft** foglaló jogcímén.

A fentebb részletezettek alapján megállapítható, hogy az indítványozót az ingatlan kivonásával, közművesítésével és megosztásával kapcsolatosan terhelő (általa ténylegesen meg is fizetett) 41.101.961 Ft *költség* és a 30.390.000 Ft vételárrész, valamint 250.000 Ft foglalórész (azaz együttesen 30.640.000 Ft), mint *bevétel* egyenlege 2007-ben **-10.461.961 Ft**, amely azóta sem változott.

Ezt követően, a 2011. évben az indítványozó a kizárólagos tulajdonát képező dunaujvárosi 3688/21, 3688/22, 3688/23, 3688/29, 3688/30, 3688/31 hrsz. alatti ingatlanokat (amelyek közül az utóbbi három a később kialakított dunaujvárosi 3688/16, 3688/17, 3688/18, hrsz. alatti ingatlanokból alakult ki) elajándékozta a három gyermekének.

2) Az elsőfokú adóhatósági közigazgatási eljárás

- 2.1) A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adóigazgatósága Magánszemélyek és Egyéni Vállalkozók Ellenőrzési Főosztálya, Magánszemélyek és Egyéni Vállalkozók Ellenőrzési Osztálya 3., mint *elsőfokú adóhatóság*, a 2010. február hó 8. napján kelt, 10/07/826/2266. számú – 2010. június hó 17. napján és 2010. november hó 10. napján módosított – megbízólevél alapján folytatott le az indítványozóval (és nem a tulajdonostársak közösségével) szemben, 2010. március hó 1. napjától 2010. november hó 11. napjáig tartó, a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést, személyi jövedelemadó, százalékos egészségügyi hozzájárulás, általános forgalmi adó és a magánszemélyek különadója adónemekre kiterjedően, 2005-2008. évekre.
- 2.2) Az adóellenőrzés megállapításairól az elsőfokú adóhatóság 2010. november hó 11. napján elkészítette a 3762827216 iktatószámú jegyzőkönyvet.
A jegyzőkönyvben foglaltakra az indítványozó érdemi észrevételt nem tett.
- 2.3) Az elsőfokú adóhatóság, 2011. január hó 14. napján meghozta a 3764807977 iktatószámú elsőfokú határozatát.

A határozatban az elsőfokú adóhatóság az indítványozó terhére – szja, áfa és különadó adónemekben – együttesen 11.207.324 Ft adókülönbözetet és ugyanekkora összegű adóhiányt állapított meg, amely után 1.120.732 Ft adóbírságot szabott ki és 4.920.447 Ft késedelmi pótlékot szabott ki.

Az elsőfokú adóhatóság megállapításainak alapja az volt, hogy álláspontja szerint az indítványozó nem tett eleget a magánszemélyként végzett ingatlan értékesítéseire tekintettel felmerülő általános forgalmi adó, személyi jövedelemadó és a magánszemélyek különadója befizetési kötelezettségének.

3) A másodfokú adóhatósági közigazgatási eljárás

- 3.1) Az elsőfokú adóhatósági határozattal szemben az indítványozó – [REDACTED] adószakértő útján – 2011. február hó 28. napján kelt fellebbezést nyújtott be, amelyben kérte a határozat megsemmisítését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra utasítását.
- 3.2) A fellebbezési eljárás során, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó-főigazgatóság Hatósági Főosztálya Hatósági Osztály 2., mint *másodfokú adóhatóság* (a jelen panasszal támadott bírói döntések alapját képező bírósági eljárások *alperese*) – a 2011. június hó 7. napján hozott, 3764701600 iktatószámú másodfokú adóhatósági határozattal – az elsőfokú adóhatósági határozatot megváltoztatta akként, hogy a 11.207.324 Ft adókülönbözetet és adóhiány helyett, 1.190.721 Ft törlésével 10.016.603 Ft adóhiányt állapított meg, továbbá az adóbírság összegét 1.120.732 Ft-ról, 119.072 Ft törlésével 1.001.660 Ft-ra, a felszámított késedelmi pótlék összegét pedig 4.920.447 Ft-ról 501.540 Ft törlésével 4.418.907 Ft-ra változtatta. Az másodfokú adóhatóság elrendelte a fellebbezési illeték törlését.
- Egyebekben az elsőfokú adóhatósági határozatot a másodfokú adóhatóság helybenhagyta.

4) A közigazgatási határozatok felülvizsgálata iránti bírósági eljárás

- 4.1) Az indítványozó ezt követően 2011. július hó 25. napján keresetet terjesztett elő a Székesfehérvári Törvényszékhez, amelyben többek között kérte a másodfokú adóhatósági határozat – elsőfokú adóhatósági határozatra is kiterjedő – hatályon kívül helyezését.
- 4.2) A bírósági eljárás alatt, a másodfokú adóhatóság, mint alperes a másodfokú határozatát, a 2011. október hó 10. napján kelt 3767422960 számú határozatával, a saját hatáskörébe, ismételten módosította és a 2006. év IV. negyedévére megállapított általános forgalmi adó különbözet és adóhiány összegét törölte teljes egészében, továbbá a 2007. év II. negyedévére megállapított általános forgalmi adó különbözet és adóhiány összegéből, valamint a 2007. évre megállapított személyi jövedelemadó különbözet és adóhiány és magánszemélyek különadója adókülönbözete és adóhiány összegéből törölt. Az így összesen fennmaradó adókülönbözete, amely egyben adóhiánynak is minősül, 9.558.269 Ft lett. A másodfokú adóhatósági határozat módosítása következtében, a megállapított

adóhiány járuléka is csökkent, az adóbírság összege 955.826 Ft-ra, a késedelmi pótlék összege pedig 4.199.024 Ft-ra változott.

- 4.3) A Székesfehérvári Törvényszék a 2012. február hó 22. napján meghozott és a jelen alkotmányjogi panasszal részben támadott ítéletében hatályon kívül helyezte a másodfokú adóhatóság 3767422960 számú határozatával módosított, 3764701600 számú másodfokú határozatát, az elsőfokú adóhatóság 3764807977 számú elsőfokú határozatára is kiterjedően és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.
Egyebekben a bíróság a keresetet elutasította.

5) A bírósági ítélettel szemben benyújtott első alkotmányjogi panasz

- 5.1) A Székesfehérvári Törvényszék ítéletével szemben az indítványozó 2012. július hó 23. napján nyújtott be alkotmányjogi panaszt a Tisztelt Alkotmánybírósághoz.
- 5.2) A Tisztelt Alkotmánybíróság Főtitkára, a 2012. augusztus hó 28. napján kelt és az indítványozó jogi képviselője részére 2012. augusztus hó 30. napján kézbesített, **IV/3263-1/2012 ügyszámú** levelében arról tájékoztatta az indítványozót, hogy mivel az új eljárásra kötelezés folytán az ügyében az adóügyi eljárás tovább folytatódik, ezért a panasszal támadott ítélet nem minősül az Alkotmánybíróság által felülvizsgálható, eljárást befejező döntésnek, erre tekintettel a panasz nem felel meg az Abtv.-ben meghatározott tartalmi követelményeknek, érdemi alkotmánybíróági eljárás megindítására nincs lehetőség.
Arról is tájékoztatta az indítványozót a Főtitkár Úr, hogy az alkotmányjogi panasz előterjesztésének lehetősége a megismételt eljárást befejező határozat felülvizsgálatára irányuló bírói döntéssel szemben – az Abtv.-ben foglalt feltételek fennállása esetén – megnyílik.

6) A bírósági ítélettel szembeni kúriai felülvizsgálati eljárás

- 6.1) A fentieket követően, 2012. október hó 2. napján, a Kúria által az indítványozó jogi képviselőjének megküldött iratok alapján szerzett tudomást az indítványozó arról, hogy a másodfokú adóhatóság, mint az alapeljárás alperese 2012. július hó 18. napján felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Kúriához, amelyben elsődlegesen kérte, hogy a Kúria a jogerős ítéletet helyezze hatályon kívül és a felperes keresetét utasítsa el, másodlagosan pedig kérte, hogy utasítsa a Székesfehérvári Törvényszéket új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára.
- 6.2) Az indítványozó felülvizsgálati ellenkérelmet terjesztett elő, amelyben kérte az ítélet hatályában fenntartását.
- 6.3) A Kúria a 2013. október hó 3. napján meghozott és a jelen alkotmányjogi panasszal támadott ítéletével a Székesfehérvári Törvényszék ítéletének a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében hatályon kívül helyezte, és a keresetet elutasította.

**II. Az alkotmányjogi panasszal támadható bírói döntések és
a panasz benyújtásához való jog megnyílása**

- 1) A Tisztelt Alkotmánybíróság Főtitkárának fentebb hivatkozott tájékoztatása szerint, a Székesfehérvári Törvényszék ítéletével (a továbbiakban: *jogerős ítélet*) szemben érdemi alkotmánybíróági eljárás megindítására nem volt lehetőség, ugyanis az indítványozóval szemben az adóügyi eljárás tovább folytatódott, az ítélet nem minősült eljárást befejező döntésnek.
- 2) A másodfokú adóhatóság a jogerős ítélet rá nézve kedvezőtlen részét felülvizsgálati kérelemmel támadta meg a Kúria előtt, és emiatt – bár a jogerős ítélet nem került felfüggesztésre – az elsőfokú adóhatóság meg sem kezdte a megismételt adóhatósági közigazgatási eljárásnak, a jogerős ítéletben foglalt kötelezésnek megfelelő lefolytatását. Feltehetően az elsőfokú adóhatóság meg kívánta várni a megismételt eljárás megkezdésével a Kúria döntését.
- 3) A Kúria az ítéletével hatályon kívül helyezte a jogerős ítéletnek a felülvizsgálattal támadott részét, ideértve azt is, amely a megismételt adóhatósági eljárás lefolytatását előírta.
A fentiekre figyelemmel, az a helyzet állt elő, hogy a megismételt adóhatósági eljárás lefolytatása meg sem kezdődött, majd az ezen megismételt eljárásra kötelező bíróági ítéletet hatályon kívül helyezte a Kúria, így ez alapján már nem is fog sor kerülni ilyen eljárás lefolytatásra.
- 4) A fentiek alapján a Főtitkár Úr fentebb hivatkozott tájékoztatásában jelzett jogi akadály, a Kúria ítéletével megszűnt. Az adóügyi eljárás ugyanis nem folytatódik az indítványozóval szemben, a Kúria ítélete az eljárást befejezte.
Ennek alapján – figyelemmel a Főtitkár Úr tájékoztatásában foglaltakra is és arra, hogy a korábban előterjesztett panasz alapján érdemi alkotmánybíróági eljárás akkor még nem indulhatott – **a Kúria eljárást befejező döntésével nyílt meg a lehetőség arra, hogy az indítványozó egyrészt a jogerős ítéletnek a Kúria felülvizsgálattal nem érintett és így hatályon kívül nem helyezett részét (i), másrészt a Kúria ítéletét (ii) alkotmányjogi panasszal támadja:**
 - (i) A másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelme nem érintette, és így a Kúria nem is vizsgálta a jogerős ítéletnek azon – lentebb részletesen kifejtett – az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogát sértő megállapításait, amelyeknek az alaptörvényellenességére az indítványozó a korábbi és a jelen panaszában is hivatkozik. A jogerős ítéletnek, az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogát sértő megállapításai – minthogy azokat nem helyezte hatályon kívül a Kúria – továbbra is hatályosak.
A jogerős ítélet ezen részeinek az Alaptörvénnyel való összhangja tehát a jelen alkotmányjogi panasszal indított alkotmánybíróági eljárásban vizsgálható felül.
 - (ii) A másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelme a jogerős ítéletnek azon részét érintette, amely az indítványozó álláspontja szerint megalapozott volt és az Alaptörvénnyel is összhangban állt, így ezen részt az indítványozó a korábbi alkotmányjogi panaszában nem is támadta.

Tekintettel azonban arra, hogy a Kúria ítélete a jogerős ítélet ezen részét felülvizsgálta és ennek eredményeként hatályon kívül helyezte, a Kúria ezen döntésének az Alaptörvénnyel való összhangja szintén a jelen alkotmányjogi panasszal indított alkotmánybíróági eljárásban vizsgálható felül.

- 5) A jogerős ítéletnek a Kúria felülvizsgálatával nem érintett – lentebb részletesen megjelölt része, valamint a Kúria ítéletének a lentebb részletesen megjelölt része az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogát sérti, és az indítványozó a jogorvoslati lehetőségeit már kimerítette, így a jelen alkotmányjogi panasz elbírálásának az Abtv. 27. §-a alapján van helye.

III. Az alkotmányjogi panasz indokai

A) A jogerős ítélet alaptörvény-ellenessége

1) A jogerős ítélet személyi jövedelemadóval kapcsolatos alaptörvény-ellenes megállapításai

- 1.1) Az indítványozó, számos egyéb eljárásjogi és anyagi jogi jogszabálysértés mellett mindvégig támadta az adóhatóság azon megállapítását, amellyel a 2002. évben megvásárolt földterület egy részének a 2007. évben történő értékesítését a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) 16. § (1) bekezdése szerinti önálló tevékenységnek minősítette, és kizárta az Szja tv. XI. fejezetének (59-63. §-ainak) alkalmazását, a személyi jövedelemadó (szja) megállapítása során.

Az adóhatóság ezen megállapítását a bíróság is helytállónak találta az ítéletében, amely azonban az indítványozó álláspontja szerint – az adóhatóság és a bíróság előtt tett nyilatkozataiban foglalt jogszabálysértéseken túlmenően – az Alaptörvénybe is ütközik, a lentebb részletezettek alapján.

Ezen megállapítást a másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelme és így a Kúria felülvizsgálata nem érintette, erre vonatkozóan a jogerős ítéletet nem helyezte hatályon kívül a Kúria, ezért annak az Alaptörvénnyel való összhangja vizsgálható.

- 1.2) A bíróság, az ítélet indokolásának ide vonatkozó részében az alábbiakat fejtette ki (jogerős ítélet 21-22. oldal):

„Nem volt vitatott az eljárás során, hogy a felperes tulajdonostársával együtt 2002. évben nem ingatlanértékesítési céllal vásárolta a dunaújvárosi 3688 helyrajzi számú 3 hektár, 2371 m² nagyságú ingatlant.

Az sem volt vitatott, hogy az ellenőrzött időszakban a felperes és tulajdonostársa kívülálló harmadik személyek részére értékesítették a megosztás folytán kialakult ingatlanokat és az ingatlanértékesítések révén bevételre tettek szert. Az ingatlanértékesítések nem a felperes, illetve családtagjai lakhatásának a biztosítására szolgáltak.

A személyi jövedelemadó törvény rendszeréből következően bizonyos tevékenységek, illetve bizonyos jövedelmek tekintetében, speciális szabályokat alkalmaz. Az Szja törvény XI. fejezete szól a vagyonátruházásról. Ezen belül az 59-63.

§ speciális szabályokat fogalmaz meg az ingatlan, illetve vagyoni értékű jog átruházására vonatkozóan.

A felperes az ingatlanokat nem a saját vagy családtagjai lakhatása érdekében értékesítette, hanem *haszonszerzési célzattal, üzletszerűen*. Az ilyen típusú ingatlanértékesítés esetén az Szja törvénynek az 59-63. §-a az ingatlanértékesítés esetében nem alkalmazható, figyelemmel a 2. § (6) bekezdése rendelkezéseire, valamint az Art. 1. § (7) bekezdésére is.

A felperes által végzett ingatlanértékesítés az Szja törvény 16. § (3) bekezdés d) pontja szerinti önálló tevékenységnek minősül, mely tevékenységből származó bevétel az egyéb forrásból származó bevételekkel összevonandó.

Egyetért a bíróság az alperes azon álláspontjával, hogy önmagában az a tény, hogy a felperes ezt a tevékenységet magánszemélyként és nem vállalkozói engedély birtokában végezte, nem befolyásolja az adójogi megállapításokat.

Az Art. 1. § (7) bekezdése, az Szja törvény 1. § (4) bekezdése, valamint a 2. § (6) bekezdése lehetőséget biztosít az alperesnek arra, hogy az ügyletet valóságos tartalmának megfelelően értékelje és az ingatlanok értékesítése során befolyt bevétel adójogi minősítését is ezen jogszabályhelyek figyelembe vételével határozza meg."

Az indítványozó álláspontja szerint azonban, a bíróság alaptörvény-ellenesen nem alkalmazta az Szja tv. 59-63. §-aiban rögzített rendelkezéseket, az alábbiakban kifejtett indokok miatt.

- 1.3) A fentiekből megállapítható, hogy a bíróság maga is akként foglalt állást – az indítványozóval egyezően –, hogy az Szja tv. rendszeréből következően bizonyos tevékenységek, illetve bizonyos jövedelmek tekintetében, speciális szabályokat alkalmaz, a törvény XI. fejezete szól a vagyonátruházásról, ezen belül az 59-63. § speciális szabályokat fogalmaz meg az ingatlan, illetve vagyoni értékű jog átruházására vonatkozóan.

- 1.4) A fentiek ellenére azonban, a bíróság mégis arra az álláspontra jutott, hogy az indítványozó esetében az Szja tv. 59-63. §-ai nem alkalmazhatók, amelyet azzal indokolt, hogy az indítványozó az ingatlanokat *nem a saját vagy családtagjai lakhatása érdekében értékesítette, hanem haszonszerzési célzattal, üzletszerűen*. Ezen megállapítását pedig az Szja tv. 2. § (6) bekezdésére, valamint az adózás rendjéről szóló törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésére alapította.

A bíróság ezen álláspontjával azt mondta ki, hogy az Szja tv. 59-63. §-ai alkalmazhatósága szempontjából vizsgálni kell azt, hogy az adóalany az ingatlanokat a saját vagy családtagjai lakhatása érdekében, avagy haszonszerzési célzattal, üzletszerűen értékesítette-e, és ettől függ az, hogy az adott értékesítés után az Szja tv. 59-63. §-ai vagy az Szja törvény. 16. § (3) bekezdés d) pontja alapján kell adót fizetni. Ilyen vizsgálatot azonban semmilyen jogszabály nem ír elő, ilyen vizsgálatra jogszabály nem hatalmazza fel a jogalkalmazót az Szja tv. 59-63. §-ai, illetve az Szja tv. 16. § (3) bekezdés d) pontja alkalmazásának körében.

Ezzel kapcsolatosan álláspontunk szerint, abban kell állást foglalni, hogy **összhangban van-e az Alaptörvénnyel, ha jogszabályi felhatalmazás nélkül támaszt feltételeket a jogalkalmazó egy konkrét adójogi norma alkalmazhatóságával szemben.**

- 1.5) Az Szja tv. 59-63. §-ai alkalmazhatóságához sem az értékesítések időpontjában hatályos Szja tv., sem pedig más jogszabály nem állapított meg ilyen, az alkalmazhatóságot kizáró feltételt. Az indítványozó álláspontja szerint, az Szja tv. 59-63. §-ai olyan konkrét adónormát jelentettek, amelyek – erre vonatkozó külön kizáró feltételt megállapító szabály hiányában – közvetlenül alkalmazandóak voltak az ingatlanértékesítésre. A bíróság által megjelölt jogszabályhelyek általános jogelveket állapítanak meg, de bármilyen, konkrét adójogi rendelkezés alkalmazhatóságát kizáró feltételt nem.

A bíróság az Szja tv. 59-63. §-ai alkalmazása kizárásának jogalapjaként, az Szja tv. 2. § (6) bekezdésére valamint az Art. 1. § (7) bekezdésére hivatkozott.

Az Szja törvény 2. § (6) bekezdése szerint: „A Magyarországon adóztatható bevétel adókötelezettségének jogcímét e törvény szerint kell megállapítani, és az adókötelezettségeket (ideértve a jövedelem megállapítását is) ennek megfelelően kell teljesíteni. A jogcím meghatározásánál a felek (a magánszemély és a bevételt juttató személy, valamint az említett személyek és más személy) között egyébként fennálló jogviszonyt és a szerzés körülményeit kell figyelembe venni. Az előzők szerint meghatározott jogcímen a bevétel kifizetőjeként járhat el az említett felek közül az a személy, amelyikkel a magánszemély a szerzés körülményeit is figyelembe véve a bevétel jogcímét meghatározó jogviszonyban áll, ha ez a kifizető az e bevétellel kapcsolatos, jogszabályban előírt kötelezettségeinek teljesítése érdekében szükséges adatokkal rendelkezik, akkor is, ha a bevételt más személy fizeti (fizette) ki, vagy folyósítja (folyósította). Ha az adó megfizetésére e törvény előírásai szerint a kifizető kötelezett, e kötelezettsége független a magánszemély illetőségétől.”

Az Art. 1. § (7) bekezdése szerint: „A szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható.”

Az idézett jogszabályhelyek csakis általános rendelkezéseket tartalmaznak, azok nem alkalmasak egy konkrét – az általános szabályhoz viszonyítva speciális – adójogi szabály (Szja tv. 59-63. §-ai) alkalmazhatóságának kizárására.

Ezen általános jogelveken túlmenően – egyetlen konkrét jogszabályhelyet sem jelölt meg a bíróság, amely kifejezetten tiltotta volna, hogy az indítványozó esetében a telekrészek értékesítése után, az Szja. törvény 59-63. §-aiban foglalt szabályok szerint adózzon.

- 1.6) A bíróság által megjelölt fenti jogszabályhelyen [Szja tv. 2. § (6), Art. 1. § (7)] túlmenően, az indítványozó az Szja tv. egyéb rendelkezéseit is megvizsgálta abból a szempontból, hogy tartalmaz-e olyan rendelkezést, amely szerint az *ingatlanértékesítés* egyes eseteiben nem az Szja tv. 59-63. §-ait, hanem az Szja tv. 16. § (3) bekezdés d) pontját kell alkalmazni az szja megállapítása során.
- Ilyen rendelkezést azonban az Szja tv. sem tartalmaz. Még az Szja tv. 16. §-a sem, amelynek az Szja tv. 59-63. §-ai helyett történő alkalmazhatóságát – az indítványozó álláspontja szerint alaptörvény-ellenesen – a bíróság megállapította. Az Szja tv. 16. § (3) bekezdés b) pontja ugyanis nem ingatlanértékesítést, hanem ingatlanhasznosítást nevesít. Még ha csak példálózó jellegű is a felsorolás, a törvényben az ingatlanértékesítés helyett, az annál speciálisabb ingatlanhasznosítás került rögzítésre. Nyilvánvalóan az ingatlanhasznosítással együtt a jóval kézenfekvőbb és gyakoribb ingatlanértékesítést is szerepeltette volna a példálózó felsorolásban a

jogalkotó, ha az lett volna a szándéka, hogy az ingatlanértékesítést ezen szabályok szerint adóztassa.

Ezzel szemben az Szja tv. XI. fejezetében egy speciális szabályozást hozott létre a törvény, amely a joggyakorlat által megkövetelt normavilágosságnak és egyértelműségnek megfelelően tartalmazza az alkalmazhatóság feltételeit, a személyi kört és a tevékenységet.

- 1.7) Mivel a bíróság az *üzletszerűség* fennállására hivatkozott az Szja tv. 59-63. §-ai alkalmazhatósága kizáró feltételeként, az indítványozó megvizsgálta az értékesítések időpontjában, illetve az azt megelőző időszakban hatályos azon jogszabályi rendelkezéseket is, amelyek az szja megállapítása szempontjából – nemcsak az ingatlanértékesítés vonatkozásában, hanem bármely esetben – egyáltalán előírták az üzletszerűség vizsgálatát. Ennek eredményeként volt megállapítható, hogy ténylegesen létezik összesen kettő jogszabályhely, amelyek az *üzletszerűség* és a rendszeresség fennállásáról, mint feltételről rendelkeztek az szja megállapítása körében:
- Az egyik a 2003. évi XCI. törvény 30. §-ával az Szja tv.-be iktatott 63/A. § (1) bekezdése volt – amely rendelkezés azonban végül hatályát veszítette –, ez valóban tartalmazta a következőket: nem alkalmazhatók az Szja tv. 60-63. §-ának rendelkezései, ha az ingatlan, vagyoni értékű jog átruházására rendszeresen vagy üzletszerűen végzett tevékenység (gazdasági tevékenység) keretében történik. Ugyanezen jogszabályhely szerint, ekkor az önálló tevékenységből származó jövedelemre vonatkozó szabályokat kell alkalmazni. Ezen jogszabályhely tehát konkrétan és ténylegesen azt mondja ki, amit a bíróság megállapított az ítéletében, ez a jogszabályhely valóban kizárta az Szja tv. 59-63. §-ai alkalmazásának lehetőségét az üzletszerűség fennállása esetére, és megteremtette a kapcsolatot az ingatlanértékesítés és az Szja tv. 16. § (3) bekezdés d) pontjának alkalmazása között, csak hogy ez a jogszabályhely nem volt hatályos, így semmi esetre sem volt alkalmazható, a lentebb részletesen is kifejtettek szerint.
 - A másik ilyen jogszabályhely az ingó értékesítésre vonatkozó Szja tv. 58. § (8) bekezdése volt, amelynek az ingatlanokra való alkalmazása azonban fel sem merülhetett.
- Az szja megállapíthatósága körében – a bíróság által kizáró feltételként hivatkozott – üzletszerűséget a fentiekén kívül más jogszabályhely nem is említi. Tényként kell megállapítani, hogy ezt sem az adóhatóság, sem a bíróság nem cáfolta az alapeljárásban, ezeken kívül további jogszabályhelyeket nem jelöltek meg, amelyek ilyen vagy hasonló feltételeket támasztottak volna az Szja tv. 59-63. §-ai alkalmazhatóságával szemben.
- 1.8) Más következtetésre nem lehet jutni, minthogy a bíróság és az adóhatóság tartalmilag és ténylegesen az Szja tv. 63/A. §-ában foglalt rendelkezéseket alkalmazta az indítványozó ingatlanértékesítéseire, amikor kimondta, hogy az ingatlanokat nem a saját vagy családtagjai lakhatása érdekében, hanem haszonszerzési célzattal, üzletszerűen értékesítette-e. Még akkor is ez a tényleges helyzet, ha a bíróság és az adóhatóság nem hivatkozott kifejezetten az Szja tv. 63/A. §-ára, tartalmilag ugyanis majdhogynem szó szerint ezen jogszabályhely szövegének felel meg az indoklásuk, amelyre a következtetésüket alapítják. Ráadásul ilyen feltételek vizsgálatára az Szja tv. 63/A. §-án kívül semmilyen más jogszabály nem adott felhatalmazást.

Egyetért az indítványozó azzal, hogy az Szja tv. 63/A. §-a alapján valóban helye lett volna a haszonszerzési cél, mint az üzletszerűség alapja, valamint ezzel szemben a saját vagy családtagjai lakhatása céljából történő értékesítés vizsgálatának. Az Szja tv. 63/A. §-ának rendelkezése ebben a körben ugyanis egyértelmű: amennyiben valóban fennállt volna az üzletszerűség az ingatlanértékesítések során, úgy az Szja tv. 60-63. §-ai helyett, az önálló tevékenységből származó jövedelemre vonatkozó szabályokat kellett volna alkalmazni.

Tényként kell rögzíteni azonban, hogy az Szja tv. 63/A. §-át, a 2004. évi C. törvény 300. § (8) bekezdése hatályon kívül helyezte, azaz az Szja tv. 63/A. §-a az értékesített ingatlanilletőségekre nem volt alkalmazható.

- 1.9) A fenti tényből nemcsak egyszerűen az következik, hogy az Szja tv. 63/A. §-a nem volt alkalmazható a perbeli ingatlanértékesítésekre és az szja megállapítására, hanem az is, hogy a jogalkotó ténylegesen megalkotott és törvénybe iktatott, majd végül hatályon kívül helyezett egy olyan szabályt, amelyre a bíróság és az adóhatóság alapozhatta volna a döntését, nevezetesen, hogy az *üzletszerű ingatlanértékesítés* esetében nem az Szja tv. 59-63. §-ait, hanem az Szja tv. 16. § (3) bekezdés d) pontját kell alkalmazni, így az ingatlanértékesítéskor kötelezően vizsgálni kell az üzletszerűség fennállását.

A jogalkotó egyértelmű szándéka megállapítható abból, hogy az Szja tv. 63/A §-át hatályon kívül helyezte. Ezzel egyértelmű és világos helyzetet teremtett abból a szempontból, hogy az Szja tv. 59-63. §-ai alkalmazása köréből nem kívánja kizárni az üzletszerű vagy rendszeres tevékenység keretében történő ingatlan átruházásokat.

A – végül hatályon kívül helyezett – jogszabályi rendelkezés törvénybe iktatásával egyértelmű az is, hogy ha mégis ki kívánta volna zárni a jogalkotó az Szja tv. 59-63. §-ai alkalmazása köréből az üzletszerű ingatlanértékesítést, akkor ahhoz olyan konkrét jogszabályt alkotott volna – ahogyan azt meg is tette –, mint az Szja tv. 63/A. §-a. A szabályt megalkotta, törvénybe foglalta és kihirdette, de miután mégsem kívánta kizárni az Szja tv. 59-63. §-ai alkalmazása köréből az üzletszerű vagy rendszeres tevékenység keretében történő ingatlan átruházásokat, azt hatályon kívül helyezte. Ha a kizárás lett volna a jogalkotó szándéka, nem helyezte volna hatályon kívül az erre irányuló jogszabályi rendelkezést.

Ezen törvényi rendelkezés hiányában pedig az üzletszerűség és a saját vagy családtagok lakhatása céljából történő értékesítés vizsgálata nem jöhet szóba az szja-megállapítások körében.

- 1.10) A fentieket különösen alátámasztja a történelmi alkotmányon alapuló **alkotmánybírósági gyakorlat**, amely szerint az adójogszabályokkal szemben, az általános jogszabályokhoz képest is szigorúbb követelmény az, hogy egyértelműek, világosak legyenek, mind a jogalanyok, mind a jogalkalmazók számára: az Alkotmánybíróság 814/B/2004. AB számú határozata elvi élel mutatott rá arra, hogy az adójogban a normavilágosság kötelezettsége fokozottan terheli a jogalkotót. Amennyiben az állam bizonyos személyi körben, bizonyos tevékenységgel összefüggésben jövedelemszerzést feltételez, de a személyi kört és az adó alapját képező jövedelmet nem határozza meg pontos törvényi szintű szabály, az ilyen szabályozás nem csak az Alaptörvény hatályba lépését megelőzően hatályos Alkotmány 2. § (1) bekezdésébe, hanem a 70/I. §-ában megfogalmazott, a jövedelmi és vagyoni viszonyokhoz igazodó arányos közteherviselés elvébe is ütközhet.

Jogalkalmazói értelmezéssel nem tehető alkotmányossá a normavilágosság követelményének meg nem felelő adójogi szabályozás.

Megjegyzendő, hogy a korábbi Alkotmány fenti rendelkezéseit a bírósági ítélet meghozatalakor hatályos Alaptörvény fentebb hivatkozott rendelkezései is átvették, így ezekkel az eljárás során figyelemmel kellett lennie a bíróságnak

Az Alkotmánybíróság, a fenti határozatában alkotmányosnak találta az új Áfa tv.-t, amely álláspontja szerint egyértelműen, a normavilágosság követelményének megfelelően határozza meg a jogalkalmazás számára azt a személyi kört és azt az értékesítési tevékenységet, amely az adófizetési kötelezettség szempontjából figyelembe veendő, és amely az adóhatóság önkényes eljárásának lehetőségét ebből a szempontból kizárja.

Az Alkotmánybíróság által megfogalmazott, a bírói gyakorlatra is kötelező jogi álláspont szerint tehát, az adófizetési kötelezettség szempontjából figyelembe veendő személyi kört és értékesítési tevékenységet meghatározó, törvényi szintű normának egyértelműnek és világosnak kell lennie. Azaz az új Áfa tv.-hez hasonló egyértelműséggel kell meghatározni a jogalkalmazás számára az adófizetési kötelezettség szempontjából figyelembe veendő személyi kört és értékesítési tevékenységet is.

Egyértelmű és világos jogszabályi rendelkezés hiányában – amilyen az Szja tv.63/A. §-a volt a hatályon kívül helyezéséig – az Szja tv. 60-63. §-ai alkalmazhatósága nem zárható ki. Az ettől eltérő jogalkalmazás önkényességhez, alaptörvény-ellenességhez vezetne, figyelembe véve az Alkotmánybíróság fenti határozatában kifejtett azon álláspontot is, hogy jogalkalmazói értelmezéssel nem tehető alkotmányossá a normavilágosság követelményének meg nem felelő adójogi szabályozás.

- 1.11) Az Alaptörvény lentebb megjelölt rendelkezéseiből következik, hogy a bíróság és az adóhatóság a jogalkalmazási feladataikat kizárólag a jogszabályok kötelező rendelkezései keretében láthatják el. Általánosan kötelező magatartási szabályt pedig csak az Alaptörvényben megjelölt, jogalkotó hatáskörrel rendelkező szerv által megalkotott, a hivatalos lapban kihirdetett jogszabály állapíthat meg, a bíróság és az adóhatóság nem.

Az Alaptörvényben rögzített ezen alapvető rendelkezésekből fakad az Art. 1. § (2) bekezdése szerinti szabály is, amely szerint az adóhatóság a törvénynek és más törvényeknek megfelelően gyakorolhatja jogait és teljesíti kötelezettségeit.

Ha a jogszabály a bíróságot vagy az adóhatóságot mérlegelésre jogosítja fel, azt csak a felhatalmazás céljának megfelelően, az Alaptörvénnyel összhangban gyakorolhatja. Álláspontunk szerint a bíróság és az adóhatóság az Alaptörvény lentebb megjelölt rendelkezéseibe ütközően, a törvényi hatáskörét túllépve jár el, ha a jogszabályban meg nem követelt feltételt támaszt az Szja tv. 59-63. §-ai alkalmazhatóságával szemben, illetve olyan kizáró feltételre alapozza az Szja tv. 59-63. §-ai alkalmazásának mellőzését, amelyet semmilyen hatályos jogszabály nem ír elő, különös tekintettel arra, hogy ilyen konkrét kizáró feltételt megállapító jogszabályi rendelkezés korábban ténylegesen létezett, de azt a jogalkotó hatályon kívül helyezte.

- 1.12) A fentiekén túlmenően, a bíróság alaptörvény-ellenes indokolást alkalmazott az önálló tevékenységből származó jövedelemmel kapcsolatos költség elszámolás körében is.

A indítványozó azon érvelésére, hogy jogsértő az Szja tv. 18. § (1) bekezdése szerinti költségelszámolás az önálló tevékenység megállapítása esetén, a bíróság a jogerős ítélet indoklásának 23. oldal, 3. bekezdésében a következőket rögzítette: „Az Szja törvény 18. § (1) bekezdés b) pontja alkalmazása a felperesre nézve kedvezőtlenebb, alacsonyabb költségelszámolást eredményezett volna.”

A bíróság ezzel együttesen alkalmazta az Szja tv. 59-63. §-ait és az önálló tevékenységre vonatkozó Szja tv. 18. § (1) bekezdése szerinti költségelszámolási szabályokat. Míg önálló tevékenység esetében csak a tárgyévben felmerült költségeket lehet elszámolni, addig az ingatlanértékesítés speciális jellegéből adódóan a korábbi években felmerült költségeket is el lehet számolni. Az önálló tevékenységből származó jövedelem költségelszámolása feltételezi a gazdasági év megállapítását is. Ez is alátámasztja, hogy az ingatlan értékesítésekre speciális szabályokat kellett alkotnia a jogalkotónak (amelyet az Szja tv. 59-63. §-ainak beiktatásával meg is tett).

A jogerős ítélet fenti indoklása szerint, az Szja tv. 18. § (1) bekezdés b) pontjában meghatározottaktól eltérő szabályok alkalmazásának van helye, ha az az indítványozóra nézve kedvezőbb, ez azonban nem áll összhangban az Alaptörvény lentebb megjelölt rendelkezésével.

1.13) A megsértett Alaptörvényben biztosított jogok

Magyarország Alaptörvényének Átmeneti Rendelkezései 19. cikk (1) bekezdése alapján, az Alaptörvény rendelkezéseit a bírósági eljárás alatt, az ítélet meghozatalakor már alkalmazni kellett.

A fentebb részletezett indokok alapján, az indítványozó álláspontja szerint, a jogerős ítéletnek a jelen beadvány III/A/1.2) pontjában megjelölt megállapítása az Alaptörvény alábbi rendelkezéseiben rögzített jogait sérti:

- (i) Az Alaptörvény Alapvetése fejezet R) cikk (2) bekezdése: „Az Alaptörvény és a jogszabályok mindenkire kötelezőek.”

Az Alapvetés fejezet T) cikk (1) bekezdésének első mondata: „Általánosan kötelező magatartási szabályt az Alaptörvényben megjelölt, jogalkotó hatáskörrel rendelkező szerv által megalkotott, a hivatalos lapban kihirdetett jogszabály állapíthat meg.”

Az I. cikk (3) bekezdése: „Az alapvető jogokra és kötelezettségekre vonatkozó szabályokat törvény állapítja meg. Alapvető jog más alapvető jog érvényesülése vagy valamely alkotmányos érték védelme érdekében, a feltétlenül szükséges mértékben, az elérni kívánt céllal arányosan, az alapvető jog lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható.”

A XXX. cikk (1) bekezdése: „Teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez.”

Az Szja tv. 59-63. §-ai egyértelműen, az alkotmánybírósági gyakorlat szigorú normakövetelményének is megfelelően meghatározzák az adófizetési kötelezettség szempontjából figyelembe veendő személyi kört és értékesítési tevékenységet. Ezen rendelkezések alkalmazásának kizárását, helyettük egy másik szabály (az Szja tv. 16. §) alkalmazását nem lehet alkotmányosan levezetni, egy másik adónemet szabályozó törvényből vagy egy általános jogelveket kimondó rendelkezésből. Arra csak egy, az alkotmánybírósági gyakorlat szigorú normakövetelményének megfelelő norma lehetne alkalmas, illet azonban a bíróság nem tudott megjelölni.

A bírói döntés ezen megállapítása tehát megsértette az indítványozó Alaptörvény **Alapvetése R) cikk (2) bekezdése, Alapvetés T) cikk (1) bekezdése, I. cikk (3) bekezdése és XXX. cikk (1) bekezdése szerinti jogait.**

- (ii) A Alaptörvény **XV. cikk (1) bekezdése:** „A törvény előtt mindenki egyenlő. Minden ember jogképes”

Azzal, hogy a bíróság alaptörvényi, jogszabályi felhatalmazás nélkül különbséget tett az ingatlanját a maga vagy családtagja lakhatása céljából vagy más célból értékesítő magánszemélyek között, megsértette az indítványozó ezen, törvény előtti egyenlőséghez való jogát is.

- (iii) A fentiekén túlmenően a jelen beadvány III/A/1.12) pontjában megjelölt megállapítása, amely szerint a bíróság együttesen alkalmazta az Szja tv. 59-63. §-ait és az önálló tevékenységre vonatkozó Szja tv. 18. § (1) bekezdése szerinti költségelszámolási szabályokat, azzal az indokkal, hogy az Szja tv. 18. § (1) bekezdés b) pontjában meghatározottaktól eltérő szabályok alkalmazásának van helye, ha az az indítványozóra nézve kedvezőbb, sérti az Alaptörvény Alapvetése fent idézett **R) cikk (2) bekezdését és T) cikk (1) bekezdését.**

- 1.14) Összegzésként az indítványozó megállapítja, hogy álláspontja szerint a bíróság akkor járt volna el összhangban az Alaptörvény megjelölt rendelkezéseivel, valamint az Alkotmánybíróság fentebb részletezett, a történelmi Alkotmánynak megfelelő értelmezésével, ha az indítványozó ingatlanértékesítésére az Szja tv. 59-63. §-ait alkalmazta volna.

2) A bírói döntés általános forgalmi adóval kapcsolatos alaptörvény-ellenes megállapításai

- 2.1) A bíróság az indítványozó általános forgalmi adó (áfa) alanyiségével kapcsolatosan a következőket állapította meg:

„Önmagában már a rendszeresen végzett gazdasági tevékenység megalapozza az áfa alanyiságot” (ítélet 24. oldal 5. bekezdés).

„Az Áfa törvény 5. § (1) bekezdésének a gazdasági tevékenység meghatározása szempontjából irreleváns az, hogy a gazdasági tevékenység pozitív vagy negatív eredménnyel jár-e, illetve hogy a gazdasági tevékenység folytatásának mi a célja. Önmagában már a bevétel elérése érdekében végzett rendszeres tevékenység a gazdasági tevékenység körébe tartozik” (ítélet 24. oldal 6. bekezdés).

„Az áfa alanyiség megállapítását nem érinti, hogy az indítványozó az áfa körbe bejelentkezett-e, rendelkezik-e adószámmal vagy sem. Az áfa jogalanyiség megállapítása szempontjából annak van jelentősége, hogy az indítványozó által végzett tevékenység az Áfa törvény 4. § (1) bekezdése, illetve az 5. § (1) bekezdése szerinti adóalannyá válás feltételeinek megfelel-e.” (ítélet indoklás 24. oldal, 7. bekezdés).

„Az Áfa törvény 36. § (3) bekezdése szerint nem alapítható adólevonási jog azokra az esetekre, amelyekben az adólevonási jog keletkezésének időpontja megelőzi az adóalanyként történő bejelentkezés időpontját.” (ítélet 25. oldal 4. bekezdés).

- 2.2) Álláspontunk szerint, a fenti megállapításokból az következik, hogy az indítványozó az áfa befizetése szempontjából adóalannyá vált, de az áfa levonási jog gyakorlása tekintetében nem adóalany.
Ezen indoklás azonban nem lehet összhangban az Alaptörvény lentebb részletezett rendelkezésével.
- 2.3) Az indítványozó álláspontja a perben eleve az volt, hogy az arra kért adószám hiányában nem lehetett áfa-alany. Az erre vonatkozóan a perben előterjesztett felperesi okfejtés lényegét az alábbiakban ismerteti az indítványozó:
Az 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: régi áfa tv.) 4. § (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezett az áfa-alanyiságról: „Adóalany: az a természetes személy, jogi személy, valamint jogi személyiség nélküli szervezet, aki (amely) saját neve alatt jogokat szerezhet, kötelezettségeket vállalhat, perelhet, és saját nevében gazdasági tevékenységet végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”
A régi áfa tv. 5. § (1) bekezdése szerint: „A gazdasági tevékenység körébe tartozik a bevétel elérése érdekében rendszeresen vagy üzletszerűen végzett tevékenység, így különösen: a mezőgazdasági, a kitermelő ipari, a feldolgozóipari, a kereskedelmi, az egyéb szolgáltatói tevékenység, ide értve a szellemi szabadfoglalkozásként folytatott tevékenységet is.”
Az Art. 16. § (1) bekezdése szerint: „Adóköteles tevékenységet csak adószámmal rendelkező adózó folytathat.”
A régi áfa tv. 43. § (1) bekezdése szerint: „Az adóalany – a (3) bekezdésben foglalt eltéréssel – köteles az általa teljesített termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról
a) számlát
b) a teljesítéssel egyidejűleg készpénzzel vagy készpénz-helyettesítő eszközzel történő fizetés esetén pedig kérésre – a kibocsátó döntésétől függően – egyszerűsített számlát vagy számlát kibocsátani.”
A régi áfa tv. 13. § (1) bekezdése szerint: „E törvény alkalmazásában 16. számla: adóigazgatási azonosításra alkalmas bármely olyan (...) bizonylat, amely legalább a következő adatokat tartalmazza: c) a termékértékesítést teljesítő, szolgáltatást nyújtó adóalany neve, címe, és adószáma.”
Ugyanezen jogszabályhely 17. c) pontja, az egyszerűsített számlára ugyancsak előírja az adóalany neve mellett az adószám kötelező feltüntetését.
Ezen jogszabályhelyekből egyértelműen levezethető, hogy a számla kötelező adattartalma a termék értékesítőjének, szolgáltatás nyújtójának adószáma.
Az idézett törvényhelyek egyértelművé teszik, hogy az Art. 16. §-ában foglaltak teljesítése nélkül nem végezhet gazdasági tevékenységet és nem válhat adóalannyá az adószámmal nem rendelkező magánszemély és az áfa alapját, mértékét, összegét hitelesen igazoló számla nélkül nem keletkezik fizetendő áfa.
Az Art. szerint az adószám igénylése ügyfél kérelemhez kötött, az adóhatóság hivatalból – szemben az adóazonosító jellel – nem állapíthat meg adószámot. A magánszemélynek magának kell eldöntenie, mikortól végez gazdasági tevékenységet. A bejelentési kötelezettség elmulasztását úgy tudja bizonyítani az adóhatóság, ha talál olyan hasonló tevékenységet folytató vállalkozásokat, amelyek adószámot kértek gazdasági tevékenységükhöz.
Ha pedig az adóhatóság álláspontja szerint, az adózó az adószámmal kapcsolatos bejelentési kötelezettségét elmulasztotta, amiatt az Art. 108. § (7) bekezdésében meghatározott jogkövetkezmények alkalmazásának lett volna helye.

- 2.4) A fentiekkel ellentétesen, a bíróság akként foglalt állást, hogy az áfa alanyiség megállapítását nem érinti, hogy az indítványozó az áfa körbe bejelentkezett-e, rendelkezik-e adószámmal vagy sem. Ugyanakkor a bíróság indoklása szerint az adólevonási jog tekintetében nem áfa-alany az indítványozó.

Álláspontunk szerint azonban, az Alaptörvénnyel összhangban álló értelmezés alapján, az adózó vagy teljes körűen adóalannyá válik, vagy sem. Ha az indítványozó ingatlan értékesítése tekintetében áfa alannyá vált volna 2007-ben, akkor a nevére szóló korábbi (2004-2006) számlák tekintetében megillette volna az áfa levonási jog.

A törvény előtti egyenlőség jogát sérti és nagymértékű jogbizonytalanságot eredményez az az indoklás, amely egy adóalanyra, valamely vonatkozásban adóalanyiséget állapít meg, más tekintetben azonban azt kizárja.

- 2.5) Az indítványozó álláspontja szerint, az adószámmal kapcsolatos bejelentési kötelezettség elmulasztása miatt az Art. 108. § (7) bekezdésében meghatározott jogkövetkezmények alkalmazásának lett volna helye: „Ha az adózó az adóköteles bevétel-szerző tevékenységét az adóhatóságnak bejelenteni elmulasztotta, és az adóalap megállapítására az (5) bekezdés szerint nincs mód, az adóhatóság 12 havi működést vélelmezve átlagadó fizetésére kötelezi. Az átlagadó alapját a (6) bekezdés alkalmazásával kell megállapítani”.

Ebben a körben, az ítélet 26. oldal 6. bekezdésében az alábbiakat rögzítette a bíróság: „A perbeli esetben az Art. 108. § (7) bekezdése nem alkalmazható. A felperes esetében mind a bevételek, mind a bevétel megszerzése érdekében felmerült költségek meghatározhatók, hiszen az adásvételi szerződések alapján a vételár megállapítható és a telek kialakításával kapcsolatos költségek is meghatározhatók. Az másodfokú adóhatóság által meghatározott bevételek és költségek összegét az indítványozó nem vitatta. A perbeli esetben a becslés alkalmazásának a feltételei nem állnak fenn, a másodfokú adóhatóság megállapítása jogszerű.”

A fentiekkel kapcsolatosan rögzítendő, hogy az indítványozó valóban nem vitatta a bevételeket és a költségeket. Azt vitatta, hogy a bíróság csak a fizetendő áfa tekintetében tekintette adóalanynak a magánszemélyt, levonható áfa tekintetében nem. Adószám hiányában az Art. 108. § (7) bekezdése alapján történő becslésnél az áfa hozzáadott érték jellegéből adódóan figyelembe kellett volna venni a költségekre elszámolt áfát is az Európai Unió Áfa-irányelvének megfelelően is.

Álláspontunk szerint a bíróság megfelelő indok nélkül hagyta figyelmen kívül a fenti törvényi szabályozást:

Az Art. 108. § (5) bekezdése alapján – bíróság által elismerten – mód lett volna az áfa-alap meghatározására a költségek figyelembe vételével is. Ez teljes mértékben összhangban lett volna az Áfa tv. 36. § (3) bekezdésével.

A fenti indoklás szintén sérti az indítványozó Alaptörvényben foglalt jogát.

2.6) A megsértett Alaptörvényben biztosított jogok

A fentebb részletezett indokok alapján, az indítványozó álláspontja szerint, a jogerős ítéletnek mind a jelen beadvány III/A/2.1) pontjában, mind a III/A/2.5) pontjában megjelölt megállapításai sértik az indítványozó Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésében foglalt jogát.

B) A Kúria ítéletének alaptörvény-ellenessége

- 1) A másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelmére, a Kúria a jogerős ítéletnek azon részét vizsgálta felül és helyzete hatályon kívül, amely az indítványozó álláspontja szerint megalapozott volt és az Alaptörvénnyel is összhangban állt.
A fentebb részletesen kifejtettek alapján, a Kúria ezen döntésének az Alaptörvénnyel való összhangja a jelen alkotmányjogi panasszal indított alkotmánybíróági eljárásban vizsgálható felül, tekintettel arra, hogy az indítványozó álláspontja szerint, a Kúria lentebb megjelölt megállapítása sérti az Alaptörvényt.

- 2) A Kúria az ítélete 6. oldal utolsó és 7. oldal első bekezdésében kifejtett álláspontja szerint, megalapozatlanul állapította meg a Székesfehérvári Törvényszék a jogerős ítéletében, hogy a régi áfa tv. 4. § (2) bekezdésében foglalt rendelkezése alapján a perbeli ingatlanokon fennálló közös tulajdonra tekintettel, a tulajdonostársak közössége minősül adóalanynak és erre tekintettel új eljárást kell lefolytatni a megfelelő jogalannyal, azaz a tulajdonostársak közösségével szemben.
A Kúria az indokolásában maga is utalt arra, hogy a fenti következtetésre nem a felülvizsgálatot előterjesztő másodfokú adóhatóság okfejtése, hanem attól eltérő indokok alapján jutott.
A Kúria ítéletének indokolása szerint: „A Kúria rögzíti, hogy az Áfa tv. 4. § (2) bekezdése nem a közös tulajdonban álló ingatlanok egészben vagy részben való elidegenítésére fogalmaz meg szabályokat, e rendelkezéseket nem erre alkották. A tulajdonosi közösség adóalanyisága, annak közös vizsgálata olyan gazdasági tevékenység esetén merülhet fel, amikor közös tulajdonban lévő ingó vagy ingatlan dolgot a tulajdonostársak ellenérték fejében közösen hasznosítanak. Jelen ügyben ingatlanértékesítés történt, ami nem közös hasznosítás, hanem az ingatlannal való rendelkezés, a tulajdonközösség megszüntetésének egyik módja, így a tulajdonosok közösségének új eljárásban való vizsgálata fogalmilag kizárt.”

- 3) A régi áfa tv. 4. § (2) bekezdése szerint: „A közös tulajdonban és közös használatban levő ingó és ingatlan dolog tekintetében a tulajdonostársak közössége minősül adóalanynak. Az adóalanyisághoz fűződő jogokat és kötelezettségeket a tulajdonostársak közössége az általa kijelölt képviselő útján gyakorolja. Kijelölés hiányában képviselőnek a legnagyobb tulajdoni hányaddal rendelkező tulajdonostárs, egyenlő tulajdoni hányad esetén pedig az adóhatóság által kijelölt személy tekintendő.”
A jogszabály tehát egyértelmű, az alkotmánybíróági gyakorlat által megkövetelt normavilágosságnak megfelelő rendelkezést tartalmazott arra, hogy milyen esetben minősül adóalanynak a tulajdonostársak közössége. Erre vonatkozóan az egyetlen feltételként azt írja elő, hogy az ingó vagy ingatlan dolog közös tulajdonban és közös használatban álljon. Ez a feltétel a tárgyi ügyben kétséget kizáróan fennállt.
Szó sincs a jogszabályban arról, hogy meg kell különböztetni ebből a szempontból az ingatlannak a Kúria által hivatkozott „ellenérték fejében történő közös hasznosítását” és az értékesítését, azaz a tulajdonjoggal való rendelkezést.
Megjegyzendő, hogy a fentiekre utaló jogszabályi rendelkezésre a Kúria nem is hivatkozott, csak „rögzítette”, hogy a tulajdonostársak közösségének adóalanyiságát megállapító jogszabályi rendelkezést „nem erre alkották”.

Jogsabályi felhatalmazás nélkül a jogalkalmazó önkényesen tesz különbséget a hasznosítás és a tulajdonjoggal való rendelkezés között, illet csakis a jogsabály konkrét előírása alapján tehetne.

- 4) Ismételten utal az indítványozó arra – a fentebb részletesen kifejtett – alkotmánybíróági gyakorlatra, hogy az adójogban a normavilágosság kötelezettségének fokozottan érvényesülnie kell.
A kellő normavilágossági és egyértelműségi követelménynek megfelelő jogsabályi rendelkezés hiányában nem lehet alkotmányos az, hogy a jogalkalmazó kizárja az adóalanyiságot megállapító jogsabályhely alkalmazásának lehetőségét akkor, amikor annak a feltételei egyébként fennállnak.
- 5) Szükséges hangsúlyozni azt is, hogy a Kúriának ebben a körben kifejtett sajátos jogértelmezését maga az adóhatóság sem ismerte, hiszen arra maga sem hivatkozott, egészen más indokokra alapozva kérte a felülvizsgálatot.
A Kúria által megkövetelt különbségtétel az adóalanyiság megállapítása során, a hasznosítás és az értékesítés között, eddig – a hivatkozott jogsabályt nap, mint nap alkalmazó – adóhatóság előtt is ismeretlen volt.
- 6) Szintén nincs összhangban az Alaptörvénnyel a Kúria azon hivatkozása, hogy mivel az ingatlanértékesítés a tulajdonközösség megszüntetésének egyik módja, a tulajdonosok közösségének vizsgálata fogalmilag is kizárt.
Hangsúlyozandó ugyanis, hogy a perbeli ügyben az adóhatóság vizsgálatának a tárgya kifejezetten az a tevékenység volt, amikor a tulajdonostársak értékesítették az ekkor még a közös tulajdonukat képező ingatlanokat. Az ingatlanértékesítésnek, mint az adóellenőrzés tárgyának időpontjában tehát a tulajdonostársak közössége fennállt, így az adóellenőrzés lefolytatására csakis a régi áfa tv. 4. § (2) bekezdésében egyértelműen meghatározott adóalannal szemben lett volna helye, ahogyan azt a Székesfehérvári Törvényszék is helytállóan megállapította.
Semmilyen jelentősége nincs annak, hogy az értékesítés – mint azon jogi aktus, amely az adóellenőrzés tárgya volt – eredményeként a közös tulajdon megszűnt.

7) A megsértett Alaptörvényben biztosított jogok

A fentiek alapján rögzíthető, hogy a régi áfa tv. 4. § (2) bekezdésében egyértelműen meghatározott adóalanyiság megállapításának mellőzése és a törvényben meghatározottól eltérő adóalany megállapítása kizárólag az alkotmánybíróági gyakorlat szigorú normakövetelményének megfelelő jogsabály alapján lett volna lehetséges, illet azonban sem a Kúria, sem az adóhatóság nem jelölt meg.

A Kúria ítéletének fenti megállapítása és így a Székesfehérvári Törvényszék jogerős ítéletének ezen alapuló hatályon kívül helyezése tehát megsértette az indítványozó Alaptörvény fentebb idézett **Alapvetése R) cikk (2) bekezdése, Alapvetés T) cikk (1) bekezdése, I. cikk (3) bekezdése és XXX. cikk (1) bekezdése szerinti jogait.**

IV. Indítvány, eljárási nyilatkozatok

- 1) A fentebb hivatkozott alaptörvény-ellenességre hivatkozással, kérem a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja alapján vizsgálja felül a **Székesfehérvári Törvényszék ítéletének** a jelen alkotmányjogi panaszban megjelölt – a Kúria felülvizsgálatával nem érintett, így hatályon kívül nem helyezett – megállapításai Alaptörvénnyel való összhangját, és az Abtv. 43. § (1) bekezdése alapján, az ítéletet – az adóhatóság elsőfokú és másodfokú határozataira is kiterjedően – semmisítse meg.
- 2) A fentebb hivatkozott alaptörvény-ellenességre hivatkozással, kérem a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja alapján vizsgálja felül a **Kúria ítéletének** a jelen alkotmányjogi panaszban megállapítása Alaptörvénnyel való összhangját is, és az Abtv. 43. § (1) bekezdése alapján, a Kúria ítéletét – az adóhatóság elsőfokú és másodfokú határozataira is kiterjedően – semmisítse meg.
- 3) Bejelentem a Tisztelt Alkotmánybíróságnak, hogy az indítványozó a jogorvoslati lehetőségeit már kimerítette.
- 4) Bejelentem, hogy a jogerős bírósági ítéletet az indítványozó jogi képviselője 2012. május hó 24. napján, a Kúria ítéletét pedig 2013. november hó 25. napján vette kézhez.
- 5) Bejelentem továbbá, hogy az ügyben felülvizsgálati eljárás, jogorvoslat a törvényesség érdekében és perújítás nincs folyamatban.
- 6) Bejelentem a Tisztelt Alkotmánybíróságnak, hogy az indítványozó az adatai nyilvános közléséhez nem járul hozzá.

Dunaújváros, 2014. január 20.

Tisztelettel:



Melléklet:

- a Kúria Kfv. I. 35.500/2012/7. számú ítélete.

A Székesfehérvári Törvényszék 10.K.21.415/2011/15. számú ítéletét a **IV/3263/2012.** ügyszámú **alkotmánybírósági ügyben már csatoltam**, így a jelen beadványomhoz ismét nem mellékelem.