

**Az alapvető jogok biztosának  
Jelentése  
Az AJB-1358/2016. számú ügyben  
(Előzményi ügy: AJB-4086/2015.)**

Előadó: dr. Blaskovits Márta

**Az eljárás megindítása**

Egy magánszemély beadvánnyal fordult az alapvető jogok biztosához, amelyben a kisajátításról szóló 2007. évi CXXIII. törvénnyel (Kstv.) valamint a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvénnyel (Taotv.) összefüggésben fejtette ki aggályait. Beadványában előadta, hogy a Kstv. és a Taotv. egymással ellentmondásban van, miszerint a kisajátításért kapott ellenérték adómentes, ugyanakkor a társasági adó esetében nincs lehetőség ilyen címen adóalapot csökkenteni. Fenti jogszabályhelyekkel összefüggésben kifejtett aggályainak alátámasztására panaszos előadta továbbá, hogy még 2006-ban az M6-os autópálya építése miatt kisajátította az állam a panaszos tulajdonát képező kft. ingatlanát. A kártalanításként megítélt összegre vonatkozóan a kft a kártalanítás ellenértékéről számlát bocsátott ki, mely számla eredményeként a kft tárgyi időszakra fizetendő társasági adója jelentősen megnőtt. (A kisajátítási kártalanítás összege 158.104.618 Ft volt – mely az ÁFA-t is tartalmazta, a keletkezett társasági adófizetési kötelezettség pedig 41.937.000 Ft volt.)

A beadvány alapján felmerült a tulajdonhoz való jog sérelmének, illetve közvetlen veszélyének a gyanúja. Erre tekintettel az alapvető jogok biztosáról szóló 2011. évi CXI. törvény (Ajbt.) 20. § (1) bekezdése alapján vizsgálatot indítottam. Vizsgálatom során áttekintettem a kisajátításra valamint a társasági adózásra vonatkozó központi szabályozást, valamint a társasági adózással kapcsolatban az adóhatóság gyakorlatát, továbbá tájékoztatást kértem az ügyre vonatkozóan a Nemzeti Adó- és Vámhivaltól.

**Érintett alapvető jog**

- tulajdonhoz való jog [*„Tulajdont kisajátítani csak kivételesen és közérdekből, törvényben meghatározott esetekben és módon, teljes, feltétlen és azonnali kártalanítás mellett lehet.”* Alaptörvény XIII. cikk (2) bekezdés]

**Alkalmazott jogszabályok**

- a kisajátításról szóló 2007. évi CXXIII. törvény (Kstv.)
- az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.)
- a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Számv. tv.)
- a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Taotv.)
- a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (Szja tv.)

**A megállapított tényállás**

1. Panaszos beadványában elsősorban azt kérte, hogy vizsgáljam meg a Kstv. valamint a Taotv. vonatkozó rendelkezéseit a tulajdonhoz való jog alaptörvényi garanciarendszerének érvényesülése szempontjából. Kérte mindezt azért, mert álláspontja szerint a Kstv. és a Taotv. egymással ellentmondásban van, miszerint a kisajátításért kapott ellenérték adómentes, ugyanakkor a társasági adó esetében nincs lehetőség ilyen címen adóalapot csökkenteni. A Kstv.40. § (1) bekezdése ugyanis kimondja, hogy „a kisajátítási tervben megjelölt ingatlanra megkötött adásvételi szerződés alapján kifizetett vételár a kisajátítási eljárás során megállapított kártalanítással megegyezően adó- és illetékmentes, ide nem értve az általános forgalmi adót”. A Tao tv. 6. § (1) bekezdése rögzíti, hogy a társasági adó alapja belföldi illetőségű adózó és külföldi vállalkozó esetében az adózás előtti eredmény, módosítva a 7., 8., 16., 18. és a 28. §-okban, valamint a VII. fejezetben foglaltakkal.

A Taotv. a társasági adóalap megállapításakor a csökkentő jogcímek – *Taotv. 7. §-a* – között azonban nem sorolja fel a kisajátítási kártalanítás összegét.

A panaszos egyedi ügyének vizsgálatára arra tekintettel nem kérte fel az alapvető jogok biztosát, mert ügyében már jogerős bírósági ítélet született, így az ombudsman hatásköre egyedi ügyére vonatkozóan nem terjed ki.

2. A vizsgálat során általános tájékoztatást kértem a Nemzeti Adó- és Vámhivataltól (a továbbiakban: NAV) arra vonatkozóan, hogy egy gazdasági társaságnak a kisajátítási kártalanítás összege után keletkezik-e társasági adó fizetési kötelezettsége, és ha igen akkor milyen jogcímen.

Megkeresésemre válaszolva a NAV arról tájékoztatott, hogy a Kstv. csupán általános jelleggel mondja ki a kisajátítást megelőző adásvétel során kifizetett vételár kártalanítással megegyező adó- és illetékmentességét. A NAV álláspontja szerint a Taotv. rendelkezései szerint nem kapcsolódik adóalap csökkentő tétel a Kstv. alapján kapott kisajátítási kártalanításhoz, így a hatályos jogszabályi rendelkezések értelmében társasági adó alapjának csökkentése a kisajátításért kapott kártalanítás összegével nem lehetséges, ezen összeg a társasági adózás előtti eredményére van befolyással, mely mutató a Taotv. alapján társasági adófizetési kötelezettséget eredményez.

Fentiekén túlmenően a NAV anonimizált formában megküldte részemre a Legfelsőbb Bíróság Kfv.IV.37.879/2010.7. számú ítéletét. A NAV a Legfelsőbb Bíróság ítéletével arra kívánta felhívni a figyelmemet, hogy az ítélet értelmében a kisajátítással kapcsolatos költségeken azokat a költségeket kell érteni, amelyek a kisajátítás ténye folytán a kisajátított ingatlannal, annak használatával és az ingatlanon folytatott tevékenységgel összefüggésben merülnek fel. A Legfelsőbb Bíróság fenti számú ítéletben visszaköszönő álláspontja szerint a társasági adó nem a kisajátított ingatlannal, hanem a társasági adózás előtti eredményével van összefüggésben, így az a kisajátítással kapcsolatban felmerült, megtérítendő költségnek sem minősül, az adónak költségként való megtérítése, vagy költségként való értékelése ellentmond a kisajátításról szóló jogszabályoknak.

## **A vizsgálat megállapításai**

### **I. A hatáskör tekintetében**

Az alapvető jogok biztosának feladat- és hatáskörét, valamint ennek ellátásához szükséges vizsgálati jogosultságokat az alapvető jogok biztosáról szóló 2011. évi CXI. törvény (a továbbiakban: Ajbt.) határozza meg.

Az Ajbt. 18. § (1) bekezdése szerint az alapvető jogok biztosához bárki fordulhat, ha megítélése szerint valamely hatóság tevékenysége vagy mulasztása a beadványt tevő személy alapvető jogát sérti vagy annak közvetlen veszélyével jár, feltéve, hogy a rendelkezésre álló közigazgatási jogorvoslati lehetőségeket – ide nem értve a közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálatát – már kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva.

Az alapvető jogok biztosáé eljárása során vizsgálja, hogy akár a hatósági jogalkalmazás, akár az annak alapjául szolgáló jogszabály alapjoggal összefüggő visszásságot eredményez-e. Az ombudsmani gyakorlat eddig is világossá tette, hogy a biztos számára egy adott jogi szabályozás alapjogi aspektusú vizsgálatára, valamint a jogszabály hiányosságával, tartalmi hibáival, avagy a hatósági jogalkalmazással összefüggő intézkedések megfogalmazására a törvény lehetőséget teremt. A preventív alapjogvédelemre hangsúlyt helyező ombudsmani gyakorlat alapján a biztos mandátuma keretei között marad akkor, ha az alapjogi aspektusú vizsgálatához nélkülözhetetlen módon, éppen a konkrét alapjogsérelem és ezen alapuló panaszok hatékony megelőzése érdekében áttekinti a releváns jogi szabályozást, feltérképezi és jelzi a jogalkotó, jogszabály-előkészítő szervek, valamint a jogalkalmazók irányába a normaszöveggel illetve a joggyakorlattal kapcsolatban felmerülő alapjogi, alkotmányossági aggályokat.

Tekintettel arra, hogy az adóhatóság az Ajbt. 18. § (1) bekezdés a) pontja szerinti közigazgatási szerv, így eljárásának vizsgálata egyértelműen ombudsmani hatáskörbe tartozik.

Az Ajbt. 18. § (3) bekezdés e) pontja rögzíti továbbá, hogy az ombudsman nem vizsgálhatja a bíróság tevékenységét. E hatásköri szabályokra tekintettel vizsgálatom nem terjed(he)t ki a Legfelsőbb Bíróság Kfv.IV.37.879/2010.7. számú ítéletében foglalt bírói jogértelmezés megalapozottságára.

A Kormány tagjainak feladat- és hatásköréről szóló 152/2014. (VI. 6.) Korm. rendelet (a továbbiakban: statútum rendelet) 90. § 1. pontja alapján a nemzetgazdasági miniszter a Kormány adópolitikáért felelős tagja.

## **II. A vizsgált alapjog tekintetében**

Az alapvető jogok biztosja egy adott társadalmi probléma mögött álló összefüggésrendszer feltárása során autonóm, objektív módon, kizárólag alapjogi érvek felsorakoztatásával és összevetésével tesz eleget az Alaptörvényben kapott mandátumának. Álláspontom szerint az ombudsman akkor jár el helyesen, ha következetesen, zsinórmértékként támaszkodik az Alkotmánybíróság alapvető állami garanciákkal és alapjogok tartalmával kapcsolatos elvi megállapításaira, valamint egyes alapjogi tesztekre.

A jelentés megállapításaival összefüggésben ismételten hivatkozom arra, hogy az Alaptörvény vonatkozó rendelkezéseinek szövege Alaptörvény Negyedik Módosításának hatályba lépését követően továbbra is nagyrészt megegyezik az Alkotmányban foglaltakkal, az alkotmányos követelmények és alapjogok tekintetében jellemzően nem tartalmaz olyan rendelkezéseket, amely ellentétesek volnának a korábbi alkotmányunk szövegével. Az Alkotmánybíróság a 22/2012. (V. 11.) AB határozatában arra mutatott rá, hogy „az előző Alkotmány és az Alaptörvény egyes rendelkezései tartalmi egyezősége esetén éppen nem a korábbi alkotmánybírósági döntésben megjelenő jogelvek átvételét, hanem azok figyelmen kívül hagyását kell indokolni”. Az Alkotmánybíróság ugyanakkor a 13/2013. (VI. 17.) AB határozatában azt emelte ki, hogy az adott határozatban vizsgált törvényi rendelkezések esetében már az Alaptörvény Negyedik Módosítása alapján jár el a korábbi alkotmánybírósági határozatokban foglaltak felhasználhatóságát illetően. A testület ennek kapcsán elvi érveléssel azt mondta ki, hogy „az Alkotmánybíróság a hatályát veszített alkotmánybírósági határozat forrásként megjelölésével, a lényegi, az adott ügyben felmerülő alkotmányossági kérdés eldöntéséhez szükséges mértékű és terjedelmű tartalmi vagy szövegszerű megjelenítéssel hivatkozhatja vagy idézheti a korábbi határozataiban kidolgozott érveket, jogelveket. Az indokolásnak és alkotmányjogi forrásainak ugyanis a demokratikus jogállamban mindenki számára megismerhetőnek, ellenőrizhetőnek kell lennie, a jogbiztonság igénye az, hogy a döntési megfontolások átláthatóak, követhetőek legyenek. A nyilvános érvelés a döntés indoklásának létalapja. A korábbi határozatokban kifejtett érvek felhasználhatóságát az Alkotmánybíróság mindig esetről esetre, a konkrét ügy kontextusában vizsgálja.”

Az Alaptörvény XIII. cikk (2) bekezdése szerint „Tulajdont kisajátítani csak kivételesen és közérdekből, törvényben meghatározott esetekben és módon, teljes, feltétlen és azonnali kártalanítás mellett lehet.” Az Alkotmánybíróság határozatai alapján a tulajdonhoz való jogot alapvető jognak kell tekinteni, ezért a korlátozása kapcsán annak vizsgálata szükséges, hogy mit tekinthetünk a tulajdonhoz való jog lényeges tartalmának (vö. Alaptörvény I. cikk (1) bekezdés). Megvizsgálva az Alkotmánybíróság határozatait, megállapítható, hogy a testület a tulajdonhoz való jog lényeges tartalmát tulajdonképpen az értékgaranciában ragadta meg. Az Alkotmánybíróság már a 64/1993. (XII. 22.) határozatában kimondta, hogy „Az alkotmányos védelem módját meghatározza a tulajdonnak az a – más alapjogoknál fel nem lelhető – sajátossága, hogy az alkotmányosan védett szerepét tekintve általában helyettesíthető.

Az alkotmányos védelem tárgya elsősorban a tulajdoni tárgy, azaz a tulajdon állaga. Maga az Alkotmány teszi azonban lehetővé közérdekből a kisajátítást, jelezve ezzel, hogy a tulajdon alkotmányos garanciájának az ára a tulajdon értékének biztosítása.” Mindez azt jelenti, hogy az Alkotmánybíróság megállapítása szerint az állaggaranciát az értékgaranciával helyettesít(het)i az Alkotmány. Lényeges rámutatnom ugyanakkor arra is, hogy a tulajdonhoz való jog nem írható le csupán az értékgarancia elvével, ugyanis az értékgarancia érvényesülése esetén is alapjogsérelmet jelent(het) a kisajátítás, ha a megfelelő ellentételezésen túl a szükségesség és arányosság kérdése, és maga a közérdekre hivatkozás, az adott tulajdonelvonás nem állja ki az alkotmányosság – Alaptörvény XIII. cikk (2) bekezdésében rögzített – mércéjét. E megállapítást támasztja alá az Alkotmánybíróság 35/2005. (IX. 29.) AB határozatának indokolása is, mely szerint a teljes, feltétlen és azonnali kártalanítás követelménye a tulajdonhoz való jog védelmének egyik alkotmányi biztosítója. A testület döntésében hangsúlyozta azt is, hogy a kisajátítás intézményének szabályozása során a törvényhozónak megfelelő garanciát kell biztosítania ahhoz, hogy a tulajdon közhatalmi eszközökkel történő elvonására teljes, feltétlen és azonnali kártalanítás mellett is csak akkor kerülhessen sor, ha a közérdekű cél más módon, mint kisajátítással nem valósítható meg.

### **III. Az ügy érdeme tekintetében**

*Az Alaptörvény normaszövege és az ahhoz kapcsolódó, fent bemutatott alkotmánybírósági gyakorlat értelmében tehát a tulajdon kisajátítása alkotmányosságának feltétele, hogy a kisajátításért járó kártalanításnak, azonnalinak, feltétlennek és teljesnek kell lennie. Ha e feltételek nem vagy csak részlegesen teljesülnek a tulajdonelvonás nem állja ki az alkotmányosság mércéjét.*

A 2007-ben megalkotott Kstv. alapjait, újraszabályozásának elveit az Alkotmánybíróság a fent hivatkozott 35/2005. (IX. 29.) AB határozatában fektette le. A testület e határozatában elvi érveléssel mondta ki, hogy „az államnak objektív intézményvédelmi kötelezettsége körébe tartozik az, hogy gondoskodjon a tulajdonos Alkotmányban meghatározott követelményeknek megfelelő kártalanításáról.” A törvényhozó az Alkotmánybíróság által meghatározott kötelezettségének eleget téve a Kstv.-ben rögtön az 1. § (1) bekezdésében rögzíti, hogy „Kisajátítással ingatlan tulajdonjoga csak kivételesen vonható el, az e törvényben meghatározott közérdekű célból, feltételekkel és módon, teljes, azonnali és feltétlen kártalanítás mellett.” A Kstv. a kártalanítás részletes szabályainak külön alcímet szentelt, melynek 9. §-ában ismételtlen kiemeli, hogy „A kisajátított ingatlan tulajdonosát a tulajdonjoga elvonásáért, az ingatlanon fennálló jog jogosultját pedig a joga megszűnéséért - a zálogjog és a végrehajtási jog jogosultja kivételével - teljes, azonnali és feltétlen kártalanítás illeti meg.” A Kstv. fentiekén túlmenően meghatározza a járulékos költségek körét, melyet a kártalanításra kötelezettnek a kártalanításra jogosult számára meg kell téríteni. A jogalkotó a kisajátítás alkotmányossági követelményeinek teljesítése érdekében figyelemmel volt arra is, hogy speciális szabályt alkosson a kisajátítási kártalanítás kapcsán leginkább problémaként jelentkező adózási kérdések leszabályozására. A Kstv. e körben rögzíti, hogy a kisajátítási tervben megjelölt ingatlanra megkötött adásvételi szerződés alapján kifizetett vételár a kisajátítási eljárással elvont ingatlan esetében megállapított kisajátítási kártalanítással egyezően adó- és illetékmentes. Ha a tulajdonátzállást az Áfa törvény szerint adófizetési kötelezettség terheli, akkor a kártalanítási összeg az áfát is tartalmazza.

A NAV megkeresésemre adott válasza alapján a Kstv. fent idézett rendelkezése – különös tekintettel a 40. §-ban foglalt előírásokra – pusztán *általános jelleggel* határozza meg a kisajátítási kártalanítás adómentességét. A NAV érvelése szerint a kisajátítási kártalanítás Kstv. szerinti adómentességi szabályának általánosságát az támasztja alá, hogy az Áfa tv. vonatkozásában is ellenértéknek minősül a kisajátítási kártalanítás.

*A NAV fentiekben bemutatott azon álláspontját, hogy a Kstv. szerinti kisajátítási kártalanítás adómentességét megállapító szabálya csupán egy általános szabály lenne, mely kapcsán az egyes adózási kérdéseket, illetve jogszabályokat illetően érvényesülhetne a lex specialis derogat legi generalis elve, az alábbiak szerint nem tartom helytállónak.*

Az Áfa tv. – mint a NAV álláspontja szerinti speciális szabály – alapján adóalany az a jogképes személy vagy szervezet, aki (amely) saját neve alatt gazdasági tevékenységet folytat, tekintet nélkül annak helyére, céljára és eredményére, továbbá rögzíti, hogy nem minősül gazdasági tevékenységnek, erre tekintettel nem eredményez adóalanyiságot a közhatalmi tevékenység gyakorlása, ugyanakkor a jogalkotó kiemeli, hogy a tulajdon kisajátítása, mint olyan nem minősül közhatalmi tevékenységnek. [Áfa tv. 5. § (1) bekezdés, 7. § (1)-(2) bekezdése]. E körben lényeges rámutatnom arra, hogy az Áfa tv., mint speciális szabály alapján a kisajátítási kártalanítás valóban ellenértéknek minősül, azonban maga a Kstv. – mint a NAV álláspontja szerinti általános szabályokat megfogalmazó törvény – mondja ki, a kisajátítási kártalanítás kapcsán, hogy a kártalanítási összeg az áfát is tartalmazza.

Fentiekben túlmenően megvizsgáltam azt is, hogy a személyi jövedelemadó kérdéskörét illetően megáll-e a NAV azon érvelése, hogy a Kstv. pusztán általánosságban mondja ki a kisajátítási kártalanítás adómentességét. Az Szja tv. 7. § (1) bekezdés a) pontja rögzíti, hogy a jövedelem kiszámításánál nem kell figyelembe venni azt a bevételt, amely a törvény 1. számú melléklete szerint adómentes. A Szja tv. 1. sz. mellékletének 6. pont 6.1. c) alpontja szerint a károk megtérülése, kockázatok viselése körében adómentes az a juttatás, amelyet a magánszemély kap kártalanításként (ideértve a kisajátítással összefüggő járulékos költségek megtérítését, valamint a kisajátítás alapjául szolgáló közérdekű célra megvásárolt ingatlan vételárát is), kárpótlásként, kártérítésként, sérelemdíjként, kivéve a jövedelmet pótló kártalanítást, kárpótlást és kártérítést.

Fentiekkel szoros összefüggésben kérdésként merülhet fel, hogy ha a Kstv. szerint – az Áfa fizetési kötelezettséget leszámítva – a kisajátítási kártalanítást adómentes bevételnek kell tekinteni, akkor mégis miért tartalmazza az Szja tv. a kisajátítási kártalanítás adómentességére vonatkozó előírást. E kérdéskörben mindenképpen indokolt rávilágítanom arra, hogy az Szja tv. 1. sz. mellékletének 6. pont 6.1. c) alpontja alkalmazásában a kártalanítás, mint adómentes bevétel alatt a kisajátítás alapjául szolgáló közérdekű célra megvásárolt ingatlan vételára mellett – szemben a Kstv.-vel – a kisajátítással összefüggő járulékos költségek megtérítését is érteni kell. A Kstv. 21/A. §-ában szabályozott járulékos költségek lényegében a kisajátítással szükségszerűen felmerülő, ugyanakkor a tulajdonelvonásért, jog megszűnéséért járó értékgarancia körébe nem tartozó egyéb, többnyire a kisajátítási döntés meghozatala után felmerülő költségek. Mivel maga a Kstv. kizárólag a kisajátítási kártalanítás vonatkozásában tartalmaz adózási szabályokat, – figyelemmel arra, hogy a Kstv. alkalmazásában a kisajátítás kapcsán utólagosan felmerült költségek nem képezik a kártalanítás részét – azonban a kisajátítással összefüggő járulékos költségek megtérítésére, mint bevételre vonatkozóan nem. Erre tekintettel tartalmaz szabályozást az Szja tv. a kártalanításra vonatkozóan.

*Mindebből következően álláspontom szerint megállapítható, hogy a jogalkotó, kizárólag az általános forgalmi adó fizetési kötelezettséget írja elő a kisajátításért kapott kártalanítási összeg vonatkozásában, de azt is úgy, hogy lényegében a kártalanítási összeg magában foglalja az általános forgalmi adót, tehát a kártalanítási összeg bruttóban kerül kifizetésre a jogosult részére. E szabályozási megoldás indoka álláspontom szerint egyértelműen az alkotmánybírósági gyakorlat alapján kikristályosodott azon elvre vezethető vissza, mely szerint a közérdek által indokolt, azonnali, feltétlen és teljes kártalanítással kísért tulajdon elvonás egyik olyan lényeges eleme a jogosult megfelelő ellentételezése, amelynek teljes körű érvényesülése nélkül a tulajdonelvonás nem állja ki az alkotmányosság mércéjét.*

A kisajátítási kártalanítást érintő társasági adófizetési kötelezettséggel összefüggésben a NAV elmondta, hogy a Taotv. az adóalapot csökkentő jogcímei között nem határoz meg olyat, amely alapján csökkenteni lehetne a kártalanítás jogcímén kapott adóalapot. Mindebből a NAV arra a következtetésre jutott, hogy mivel a hatályos jogszabályi rendelkezések értelmében a társasági adó alapjának csökkentése a kisajátításért kapott kártalanítás összegével nem lehetséges, ezen összeg a társaság adózás előtti eredményére van befolyással, mely mutató a Taotv. alapján társasági adó fizetési kötelezettséget eredményez. E megállapítását a NAV lényegében számviteli szabályokra alapozta, amikor is előadta, hogy a kártalanítás – mely nem azonos a kártérítéssel – a Számv. tv. szerint nem nevesített jogcím, ellenérték, így bevételnek minősül, a tárgyi eszközök közvetlen értékesítésekor pedig azok könyv szerinti értékét az egyéb ráfordítások között kell kimutatni.

*A NAV fenti érvelésével kapcsolatban lényeges rámutatnom arra is, hogy a jogalkotó feladatkörébe tartozik – mint Alkotmánybíróság több határozatában is leszögezte – a társasági adó alapjául szolgáló nyereségösszeg, az ennek kialakításához szükséges számviteli, adótechnikai szabályok, az adó alapját csökkentő és növelő tételek megállapítása, meghatározása is. Kiemelendő ugyanakkor, hogy más a számviteli rend és más az adómegállapítás célja. A módosító jogcímek – bár a Számv. tv. eredmény-levezetési előírásaihoz kapcsolódnak, – az adóalapot csökkentő tényezők, a kétszeres adóztatás elkerülését szolgálják, az adóalapot növelő tényezők az adóelkerülést gátolják. A számviteli szabályo – mintahogyan arra a törvény preambuluma is rávilágít – azt célozzák, hogy a gazdálkodást folytató szervezetek vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetéről és azok alakulásáról objektív információk álljanak rendelkezésre, a piac szereplői megbízható és valós összképet biztosító tájékoztatáshoz férjenek hozzá. Ezzel szemben az adó elsősorban állambevételi célokat szolgál, de ugyanakkor a gazdaságpolitika eszköze is. Ugyanakkor adózási kötelezettség – vagy éppen mentesség – egyedül a számviteli szabályokból nem keletkezik. Természetesen az már más kérdés, hogy az anyagi adójog egyes szabályai a Számv. tv. előírásaihoz kapcsolódnak, arra épülnek. Ez azonban nem változtat azon a körülményen, hogy a közterhekhez való hozzájárulási kötelezettséget kizárólag számviteli előírások nem teremthetnek.*

*Vizsgálatom során egyértelművé vált számomra, hogy – a NAV érvelésével ellentétben – a Kstv.-ben rögzített adómentességi szabály az Alkotmánybíróság által kimunkált értékgarancia elvén alapuló, az állam objektív intézményvédelmi kötelezettsége körébe tartozó, a tulajdonos megfelelő kártalanítása érdekében rögzített alaptörvényi garanciarendszer törvényi megtestesülése. Erre tekintettel az Alaptörvény XIII. cikk (2) bekezdésében rögzített „teljes, feltétlen és azonnali kártalanítás” kötelezettségét előíró, és a Kstv.-ben ezen alaptörvényi kötelezettséget konkretizáló adómentességi szabály, az egyes adózási kérdések vonatkozásában a kisajátítási kártalanítást érintően pont, hogy speciális szabálynak minősül, így abban az esetben, ha az adott – adózásra vonatkozó – jogszabály a kisajátítási kártalanításra vonatkozóan nem tartalmaz rendelkezést, úgy a Kstv. 40. § (1) bekezdésében rögzített – adómentességi – szabályok figyelembe vétele indokolt. Mindebből következően álláspontom szerint a társasági adóra vonatkozó – a kisajátítási kártalanítás szempontjából – általános szabályokat tartalmazó Taotv. arra tekintettel nem rögzíti a kisajátítási kártalanítást, mint adóalapot csökkentő tételt, mert a Kstv., – mint a kisajátítási kártalanítás esetében speciális adófizetési szabályokat meghatározó törvény – egyértelműen rögzíti annak adómentességét. (E körben kizárólag az kisajátítási kártalanítás utáni általános forgalmi adó fizetési kötelezettséget rögzíti.)*

*Az Alaptörvény XIII. cikk (2) bekezdésének imperatív szabálya, hogy a kisajátításért járó kártalanításnak teljesnek, feltétlennek és azonnalinak kell lennie. A formálisan jogszerű kisajátítás is az Alaptörvény XIII. cikkébe ütközik, ha a kártalanítás feltételei nem teljesülnek.*

*A teljes kártalanítás elve az értékgaranciát irányozza elő, azt a célt, hogy az eredeti tulajdonos a kártalanítás tárgyának értékéhez jusson hozzá. Tartalmilag nem tekinthető a kártalanítás teljesnek, ha a kisajátított tulajdon helyébe lépő vagyontömeget olyan közterhek sújtják, amelyek kisajátítás nélkül a tulajdonost nem terheltek volna. Mindebből az következik, hogy alkotmányosan nem tulajdonítható a Tao tv.-nek és a Számv. tv.-nek olyan értelmezés, amely a kártalanítás összegét közteherrel sújtja. Egyéb jogszabályok is (Szja tv, Kstv.) erre tekintettel rendelkeznek úgy, hogy a kisajátításért kapott jövedelem nem tekinthető az adó alapjának. Az Alaptörvény R) cikk (3) bekezdése kényszerítően követeli meg a jogszabályok alkotmány-konform értelmezését. A tulajdonhoz való jog sérelmét idézte elő a NAV azzal, hogy a Tao tv és a Számv. tv. rendelkezésének ezzel ellentétes értelmet tulajdonított.*

*Fentiekre tekintettel megállapítottam, hogy a NAV kisajátítási kártalanítást érintő társasági adófizetési kötelezettséggel összefüggő gyakorlata és jogértelmezése a tulajdonhoz való joggal összefüggő visszásságot valósít meg.*

### **Intézkedésem**

A vizsgált ügyben megállapítottam, hogy a NAV kisajátítási kártalanítást érintő társasági adófizetési kötelezettséggel összefüggő gyakorlata és jogértelmezése a tulajdonhoz való joggal összefüggő visszásságot valósít meg. Erre tekintettel az alapvető jogokkal összefüggő visszásság jövőbeni bekövetkezésének megelőzése érdekében az Ajbt. 32. § (1) bekezdése alapján felkérem a Nemzetgazdasági Minisztert, hogy vizsgálja meg a jelentésben megállapított visszásság a jogalkotás vagy a jogalkalmazás útján orvosolható-e hatékonyabban, továbbá tegye meg a megfelelő intézkedéseket annak érdekében, hogy az Alaptörvény XIII. cikk (2) bekezdésében rögzített „teljes, feltétlen és azonnali kártalanítás” kötelezettségét előíró, és a Kstv. ezen alaptörvényi kötelezettséget konkretizáló adómentességi szabálya az egyes adózási kötelezettségek megállapítása során is érvényesüljön.

Budapest, 2016. február

Székely László sk.