

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám: N/ 00368 - 0 / 2021	
Érkezett: 2021 FEBR 16.	
Példány: 1	Kezelőiroda:
Melléklet: db	B

Alkotmánybíróság
1015 Budapest, Donáti utca 35-45.

Fővárosi Törvényszék
1027 Budapest, Tölgyfa utca 1-3.
útján

alkotmányjogi panasz

indítványozó: [REDACTED]

képviseli:

**DLA Piper Posztl, Nemescsói, Györfi-Tóth és
Társai Ügyvédi Iroda** (eljáró ügyvéd: Dr. Posztl
András, székhelye: [REDACTED])

a Kúria **Kfv.I.35.091/2020/9.** számú, a Fővárosi
Törvényszék **22.K.31.835/2019/21.** számú
ítéletét hatályon kívül helyező és a
Törvényszéket új eljárás lefolytatására kötelező
végzése ellen

Az alkotmányjogi panaszban foglalt határozott kérelemnek az *Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény* (a továbbiakban: "Abtv.") 52. § (1b) bekezdése a)-f) pontjai szerinti tartalmi elemei az alábbiak:

- a) **Alkotmánybíróság hatáskörét megállapító, illetve az indítványozó jogosultságát megalapozó alaptörvényi, illetve törvényi rendelkezések** - *Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.)* (a továbbiakban: "Alaptörvény") 24. cikk (2) bekezdés c), d) és f) pontja
- Abtv. 26. § (1) bekezdés, 27. §, 32. §
- b) **Alaptörvényben biztosított jog sérelmének lényege** Indítványozó jelen beadvány későbbi fejezeteiben részletesen, alapjogsérelmekre lebontva megjelölte a sérelmének lényegét. Ennek ismertetése tehát az indítvány következő fejezeteiben történik.
- c) **az Alkotmánybíróság által vizsgálendő bírói döntés megjelölése** A Kúria **Kfv.I.35.091/2020/9.** számú, a Fővárosi Törvényszék (a továbbiakban: "Törvényszék") **22.K.31.835/2019/21.** számú ítéletét (a továbbiakban: "Ítélet") hatályon kívül helyező és a Törvényszéket új eljárás lefolytatására kötelező végzése (a továbbiakban: "Támadott Határozat")
- d) **Alaptörvény megsértett rendelkezéseinek megjelölése** Indítványozó jelen beadvány későbbi fejezeteiben részletesen megjelölte, hogy az Alaptörvényben biztosított mely alapjoga sérült, így ide tartozik különösen a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése], a megfelelő és hatékony jogorvoslathoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése], a tisztességes hatósági ügyintézéshez való jog [XXIV. cikk (1) bekezdése], ezekkel összefüggésben az Alaptörvény 28. cikke, az arányos közteherviselés elve [Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdés]. Indítványozó utal továbbá az Európai Emberi Jogi Egyezmény (EEJE) első kiegészítő jegyzőkönyvében foglalt tulajdonhoz való jogra is. A hivatkozott alapjogok kimerítő ismertetése tehát az indítvány következő fejezeteiben történik
- e) **indokolás arra nézve, hogy a sérelmezett bírói döntés miért ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezésével** A Támadott Határozat hatályon kívül helyezi a Fővárosi Törvényszék ítéletét és teljes mértékben megszabja (az eljárásjogi szabályokat is figyelembe véve) a Törvényszék által lefolytatandó új eljárás irányát. Indítványozó álláspontja szerint a kúriai jogértelmezés a Támadott Ítéletben sérti a hivatkozott alapjogait. Az Art. 1-2. §-ainak a Kúria által meghatározott értelmezési tartománya sérti az Indítványozó Európai Emberi Jogi Egyezmény első kiegészítő jegyzőkönyvében biztosított tulajdonhoz való jogát. Az Art. 145. §-ának az észrevételezi jogot valamint a fellebbezést rendkívül rövid határidőben megállapító rendelkezései pedig sértik Indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogát.
- A részletes indokolás a későbbi fejezetekben kerül kifejtésre.
- f) **kifejezett kérelem jogszabály és bírói döntés megsemmisítésére, illetve az Alkotmánybíróság döntésének tartalmára** 1.1 és 1.2 pontok, valamint az indítvány további érdemi részei

Az Abtv. 26.-29. § szerinti további, az alkotmányjogi panasz befogadásához szükséges feltételek teljesülésének alátámasztása az alábbiak szerint:

a jogorvoslati lehetőségek kimerítésének alátámasztása 3. fejezet a) pont

annak alátámasztása, hogy a Kúria Végzése ügy érdemében hozott döntés vagy a bírósági eljárást befejező egyéb döntés 3. fejezet b) pont

a sérelmezett bírói döntésről való tudomásszerzés módja és ideje, törvényes határidő megtartása 3. fejezet c) pont

indítványozó érintettségének alátámasztása 3. fejezet d) pont

a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés alátámasztása 3. fejezet e) pont

az alapjogsérelem bemutatása 4-8. fejezetek

Budapest, 2021. február 12.

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Az [REDACTED]
[REDACTED]
továbbiakban: **Felperes**) korábban csatolt meghatalmazással igazolt jogi képviselőnk, Dr. Posztl András ([REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED] útján a Kúria **Kfv.I.35.091/2020/9.** számú, a Fővárosi Törvényszék **22.K.31.835/2019/21.** számú ítéletét hatályon kívül helyező és a Törvényszéket új eljárás lefolytatására kötelező végzésével szemben az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés c), d), f) pontja és az Abtv. 26. § (1) bekezdése, 27. §-a, valamint 32. §-a alapján az alábbi

alkotmányjogi panaszt

terjesztjük elő.

1. HATÁROZOTT KÉRELEM

- 1.1. Kérjük a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy szíveskedjen a Kúria Kfv.I.35.091/2020/9. számú végzését az Abtv. 27. §-a szerinti hatáskörében eljárva alaptörvény-ellenessé nyilvánítani és az Abtv. 43. § (1) bekezdése alapján megsemmisíteni és a Kúriát új eljárás lefolytatására és új határozat meghozatalára kötelezni.
- 1.2. Kérjük a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy szíveskedjen megállapítani az Art. 1. §-ában foglalt rendeltetésszerű joggyakorlás alapelvének a Támadott Határozatban történő alkalmazására és a Kúria által megállapított értelmezési tartományára tekintettel az Európai Emberi Jogi Egyezmény első kiegészítő jegyzőkönyvében foglalt tulajdonhoz való joggal való kollízióját, illetve annak Indítványozó tekintetében fennálló sérelmét az Abtv. 32. §-ában foglalt *ex officio* gyakorolható hatáskörében eljárva.
- 1.3. Kérjük a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy nyilvánítsa alaptörvényellenessé és a jelen ügy alapjául szolgáló adóhatósági eljárásban alkalmazhatatlanná az Art. 145. § (1) és (3) bekezdését a hivatkozott alapjogsérelemre tekintettel.

2. AZ ÜGY HÁTTERÉNEK (PERTÖRTÉNET, TÉNYÁLLÁS) RÖVID BEMUTATÁSA

A) Az adójogvita alapjául szolgáló tényállás

- 2.1. Annak érdekében, hogy érzelhetővé váljon a jelen ügy alkotmányossági/alapjogi kérdései szempontjából releváns, egymásra épülő és egymással szoros összefüggésben lévő körülmények fontossága, mindenekelőtt szükséges kiemelni az alábbi történeti eseményeket:
- 2.2. **2008. szeptember 5** – a Indítványozót 2008. szeptember 5. napján alapították és főtevékenysége vagyonkezelés (holding). A perbeli időszakban Indítványozó a [REDACTED] társaságban fennálló részesedést tulajdonolta. Indítványozó jelenlegi egyedüli tagja az [REDACTED] (székhely: [REDACTED] [REDACTED] a továbbiakban: "**Anyavállalat**").
- 2.3. **2012. december 20** – A Indítványozó tulajdonosai 2012. december 20. napján tőkeleszállítást határoztak el (a továbbiakban: "**Tőkeleszállítás**"). A Tőkeleszállítás nyomán az Indítványozónak összesen [REDACTED] USD összegű kötelezettsége keletkezett az akkori tulajdonosaival (részben a jelenlegi Anyavállalattal) szemben. 2013. június 12. napjától az Anyavállalat az Indítványozó egyedüli tagjává és

a Tőkeleszállításból eredő, Indítványozót terhelő kötelezettség egyedüli jogosultjává vált. A nevezett összeget a felek beszámítás útján csökkentették 2013. június 12-én, így annak összeg [REDACTED] lett.

- 2.4. A Társaság és az Anyavállalat között kamatmentes kölcsönszerződés jött létre ("Interest-Free Convertible Loan Agreement", a továbbiakban: "**Kölcsönszerződés**"), amellyel a Tőke kivonásból eredő követelés jogcímét alárendelt kölcsönné változtatták. A felek kikötötték, hogy az alárendelt kölcsön az annak formális tőkévé konvertálásáig vagy legkésőbb 2063. június 12. napjáig esedékes megfizetéséig áll fenn.
- 2.5. A Kölcsönszerződésben kifejezetten kikötötték, hogy az Anyavállalat (formálisan kölcsön nyújtó) a kölcsön összeget vagy akár annak egy részét bármikor az Indítványozó társaságban fennálló részesedésre konvertálhatja a magyar társasági jogi jogszabályokkal összhangban. A Kölcsönszerződés alapján az Anyavállalat kamatmentes követelése egy ún. alárendelt (*subordinated*) követelés, amelyet egy esetleges végelszámolási vagy felszámolási eljárás során a legutolsó ranghelyen szerepelne, azaz valamennyi hitelező követelését követően térülhetne meg.
- 2.6. **2015/2016** – Indítványozó a 2015. és a 2016. üzleti év végén értékvesztést számolt el a [REDACTED] társaságban fennálló részesedése után, és ennek következtében veszteségesé vált.
- 2.7. **2017. július 19.** – mivel Indítványozó saját tőkéje két egymást követő üzleti évben negatív volt, ügyvezetője 2017. július 19. napján kelt írásbeli nyilatkozatában (amely a közigazgatási iratanyag részét képezi) felszólította az Anyavállalatot, hogy pótolja a saját tőkét. Ekkor azonban az [REDACTED] csoport már előrehaladott tárgyalásokat folytatott a részesedés értékesítéséről a [REDACTED] nevű NASDAQ-ra bevezetett amerikai tőzsdei céggel, amely tény tőzsdei közlemények támasztanak alá. Az Anyavállalat szándéka az volt, hogy az ügylet zárását követően – annak eredményétől függően – rendezze Indítványozó társaság saját tőkéjét.
- 2.8. **2017. november 29** – az értékesítési ügylet zárására 2017. november 29. napján került sor, így ezzel a nappal értékesítette Indítványozó a részesedését.
- 2.9. Az ügyletet követő elszámolások eredményeké [REDACTED] ozónak a Kölcsönszerződés alapján az Anyavállalattal szembeni kötelezettség összege [REDACTED] SD-re csökkent. Ennek megfelelően az értékesítés ellenére Indítványozó saját tőkéje negatív maradt.
- 2.10. **2017. december 5.** – Mindössze 3 (!) munkanappal később, 2017. december 5. napján a *Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény* (a továbbiakban: "**Ptk.**") tőkekövetelményeinek történő megfelelés érdekében [REDACTED] elhatározta a Indítványozó tőkéjének rendezését (a továbbiakban: **Tőkeemelés**), mely során az Anyavállalat [REDACTED] USD összegű pénzbeli vagyoni hozzájárulás teljesítését vállalta Indítványozó társaság tőketartalékába.
- 2.11. **2017. december 8.** – e napon kelt beszámítási megállapodás (ún. Set-off Agreement) alapján Indítványozó a Tőkeemelésből származó Anyavállalattal szemben fennálló követelését – a pénzügyi teljesítéséhez kapcsolódó költségek elkerülése érdekében – beszámította a Kölcsönszerződésből származó még fennálló kötelezettségébe (a továbbiakban: "**Beszámítás**").
- 2.12. **2018. március 27** – az Anyavállalat 2018. március 27. napján meghozott tagi határozatában a Indítványozó jogutód nélkül történő megszüntetését határozta el és Indítványozó végelszámolásáról döntött 2018. április 1. kezdőnappal.

B) Az adóhatóság eljárása és megállapítása

- 2.13. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó és Vámigazgatósága 2018. szeptember 12. napján kézbesített 4141292723 számú megbízólevéllel a 2014. január 1 – 2018. március 31. napja közötti időszak vonatkozásában **végelszámolás miatti tevékenységet lezáró adóellenőrzést** rendelt el valamennyi adónem tekintetében.
- 2.14. Az elsőfokú adóhatóság 2019. március 5. napján kelt 5361499835 iktatószámú jegyzőkönyvében (a továbbiakban: **Jegyzőkönyv**) foglalta össze megállapításait. Felperes az *adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény* (a továbbiakban: **Art.**) 145. § (1) bekezdése alapján nem tehetett észrevételt a jegyzőkönyvre.

- 2.15. A Jegyzőkönyvben foglalt és a fentiekben részletezett tényállás alapján az elsőfokú adóhatóság 2019. április 8. napján kelt és 5322444308 iktatószámon meghozott elsőfokú határozatában Indítványozó 2017.01.01-2017.12.31. közötti időszak társasági adóalapját [REDACTED] Ft-ban állapította meg. Az elsőfokú adóhatóság által megállapított adóalap után [REDACTED] Ft társasági adófizetési kötelezettséget és adóhiányt állapított meg, mely után [REDACTED] Ft adóbírságot és [REDACTED] Ft késedelmi pótlékot állapított meg.
- 2.16. A NAV Fellebbviteli Igazgatósága 2019. május 2. napján kelt másodfokú határozatában helybenhagyta az elsőfokú határozatot.

C) A Fővárosi Törvényszék eljárása és ítélete

- 2.17. A Fővárosi Törvényszék a másodfokú határozat felülvizsgálata során a Kp. 85. § (1)-(2) bekezdésében foglaltak szerint közigazgatási tevékenység megvalósításának időpontjában fennálló tények alapján, a kereseti kérelem korlátai között felülvizsgálta és megállapította, hogy az Indítványozó keresete alapos, illetve a NAV Fellebbviteli Igazgatóságának határozata jogszabálysértő.
- 2.18. A Törvényszék megállapította, hogy a NAV Fellebbviteli Igazgatóságának határozata kereset által meghatározott körben [Art. 1.-5. §-ai, az Air. 73. § és 99. §] sértette az Art. alapelvei rendelkezéseit, mert az alperes tévesen értékelte az ügylet körülményeit, egyes tényeket pedig figyelmen kívül hagyott, így jogszabálysértően állapította meg, hogy az ügylet célja gazdasági indok nélkül kizárólag az adóelkerülés volt. A Törvényszék álláspontja szerint Indítványozó eljárása a Tőkeemelés során megfelelő volt, és a NAV Fellebbviteli Igazgatóságának határozatát megváltoztatta.

D) A NAV Fellebbviteli Igazgatóságának felülvizsgálati kérelme és a Kúria eljárása

- 2.19. A Törvényszék ítélete ellen a NAV Fellebbviteli Igazgatósága terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, a Törvényszék új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte. Az Indítványozó ellenkérelmet terjesztett elő, melyben a Törvényszék ítéletének hatályban való fenntartását kérte és előadta érveit, melyek megalapozzák az Ítélet jogszerűségét.
- 2.20. A Kúria 2020. november 12. napján hozta meg szóban Kfv.I.35.091/2020/9. számú végzését (**Támadott Határozat**), mely (indokolással együtt) 2020. december 14. napján került kézbesítésre Indítványozó részére.
- 2.21. A Kúria végzésével a Törvényszék ítéletét hatályon kívül helyezte és Törvényszéket új eljárás lefolytatására utasította.

E) A Kúria által hozott és indítványozó által Támadott Határozat tartalma

- 2.22. A Kúria Támadott Határozata az Art. 1. §-ában foglalt rendeltetésszerű joggyakorlás elvére és a 2. §-ában foglalt valódiság klauzulára mint alapelvekre alapítottam hozta meg ítéletét és Indítványozó Tőkeemelését rendeltetésellenesnek minősítette, illetve tartozáselengedéssé minősítette át, melynek eredményeképpen Indítványozónál adófizetési kötelezettség fennállását állapította meg a tőkeemelés összegét tekintve.
- 2.23. A Kúria leszűkítette a Törvényszék vizsgálódási lehetőségeit az új eljárásban és végeredményben az ügyben Indítványozó mint tőkét befogadó társaság magatartását rendeltetésellenesnek minősítette.
- 2.24. A Kúria kizárta a Törvényszék által lefolytatandó közigazgatási perből azokat a tényeket, körülményeket, amelyeket a másodfokú adóhatóság a határozatában nem vizsgált meg, így a Kúria szerint nem lehet a közigazgatási per tárgya az, amit a másodfokú adóhatóság nem tett a határozat tárgyává még akkor sem, ha azt Indítványozó mind a közigazgatási eljárás során benyújtott fellebbezésében, mind pedig a másodfokú adóhatósági határozat tekintetében beadott keresetlevelében megjelölt.

3. AZ ALKOTMÁNYJOGI PANASZ INDÍTVÁNY BENYÚJTÁSÁNAK KÖVETELMÉNYEI

a) Jogorvoslati lehetőségek kimerítése

- 3.1. Az alkotmányjogi panasz (Abtv. 26. § (1) és 27. §) befogadhatóságához az Indítványozónak a jogorvoslati lehetőségeit ki kell mérítenie, amely követelmény az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata alapján a rendes bírósági szervezetrendszerben rendelkezésre álló jogorvoslati lehetőségekre vonatkozik.
- 3.2. Indítványozó jogorvoslati lehetőségeit teljes mértékben kimerítette, ugyanis az elsőfokú adóhatósági határozat¹ ellen fellebbezést nyújtott be. Ezt követően a NAV Fellebbviteli Igazgatósága által meghozott másodfokú határozat² ellen keresetet nyújtott be a Fővárosi Törvényszék előtt.
- 3.3. Indítványozó a Törvényszék ítélete ellen a NAV Fellebbviteli Igazgatósága által kezdeményezett felülvizsgálati eljárás során ellenkérelmet terjesztett elő, melyben kérte az ítélet hatályban való fenntartását és a felülvizsgálati kérelem elutasítását.
- 3.4. A felülvizsgálati kérelem a Kúria Támadott Határozatával zárult, így felülvizsgálati eljárás nincs folyamatban.
- 3.5. Jelenleg a Kúria Támadott Határozata nyomán új eljárás van folyamatban a Fővárosi Törvényszék előtt 37.K.707.945/2020. ügyszámon. Indítványozó az alábbiakban részletesen kifejti, hogy indítványa miért nem minősül idő előttinek e tekintetben és az új eljárás nem tudja orvosolni a Kúria Támadott Határozata által okozott alapjogsérelmeket.

b) A Támadott Határozat az ügy érdemében hozott döntés (az új bírósági eljárásra tekintettel is), tehát az új bírósági eljárás nem akadályozza az alkotmányjogi panasz befogadásának

- 3.6. Az Abtv. 26-27. §-a alapján alkotmányjogi panasz benyújtására akkor van lehetőség, ha az ügy érdemében hozott döntés vagy a bírósági eljárást befejező egyéb döntés az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogát sérti, és jogorvoslati lehetőségeit már kimerítette, vagy a jogorvoslati lehetőség számára nincs biztosítva.
- 3.7. Jelen esetben a Kúria a Fővárosi Törvényszéket új eljárásra utasította és új határozat hozatalára utasította, valamint az alábbi instrukciókkal látta el:
- (i) a Törvényszék köteles a Kúria Támadott Határozatának megfelelő döntés hozni,³
- (ii) a Törvényszék köteles – a Kúria döntésében foglaltak figyelembe vételével – a keresetben állított jogsérelem közösségi (uniós) és alapjogi vizsgálatára. A Kúria szerint az új eljárás keretében a Törvényszéknek "döntés kell hoznia arról, hogy a nemzeti jognak megfelelő adóhatósági határozat a keresetlevélben megjelölt közösségi jogi szempontból törvényes-e"⁴
- 3.8. Az Alkotmánybíróság hatályos ügyrendjének⁵ (a továbbiakban: "AB Ügyrend") 32. § (3) bekezdése alapján főszabály szerint az új eljárásra utasító döntések ellen nincs helye alkotmányjogi panasznak:
- "(3) Az Abtv. 26. § (1) bekezdése és 27. §-a alapján alkotmányjogi panasz benyújtásának nincs helye, ha a Kúria a felülvizsgálati kérelmet, illetve indítványt még nem bírálta el, továbbá – arra tekintettel, hogy az eljárás még folyamatban van – a Kúria hatályon kívül helyező és új eljárásra utasító határozatával szemben. Ezen esetekben a benyújtott alkotmányjogi panasz soron kívül, az egyéb feltételek vizsgálata nélkül is visszautasítható.*
- "
- 3.9. Ennek értelmezéséhez kapcsolódóan azonban hangsúlyozni szükséges a tisztelt Alkotmánybíróság 1/2019. (XI. 25.) AB Tü. állásfoglalását⁶, melyben az Alkotmánybíróság a következőket állapítja meg:

¹ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága által 5322444308. iktatószámon meghozott határozat.

² Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága által 2234855873. iktatószámon meghozott másodfokú határozat.

³ Ld. Támadott Határozat [41] bekezdése

⁴ Ld. Támadott Határozat [41] bekezdése

⁵ Az Alkotmánybíróság 1001/2013. (II. 27.) AB Tü. határozata az Alkotmánybíróság ügyrendjéről

⁶ az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CL. törvény 26. § (1) bekezdésének és 27. §-ának, valamint az Alkotmánybíróság Ügyrendje 32. §-ának egyenes értelmezéséről

"Az Ügyrend szabálya kizárja az alkotmányjogi panasszal megtámadható felülvizsgálati döntések köréből a jogerős ítéletet hatályon kívül helyező és az alsóbb fokú bíróságot új eljárásra utasító kúriai döntéseket. Ilyen esetekben az alapeljárás még folyamatban van, annak lezárultáig a „jogorvoslati lehetőségek még nincsenek kimerítve”, tehát az alkotmányjogi panaszt ezen esetekben általában vissza kell utasítani. **Ez alól kivételt jelent, tehát nem kell visszautasítani az ilyen döntést támadó alkotmányjogi panaszt, ha az abban állított alapjogsérelem magával a hatályon kívül helyező és a hatóságot vagy bíróságot új eljárásra utasító határozattal függ össze.** Ilyen eset, ha éppen a jogerős döntés hatályon kívül helyezése és az új eljárásra utasítás okoz az indítványozónak alapjogsérelemet, miként az is, ha a Kúria döntése nem enged mérlegelést az alsóbb fokú bíróság, illetve az eljáró hatóság számára a meghozandó új határozat tekintetében, vagyis tartalma szerint a hatályon kívül helyező végzést az eljárást lezáró döntésnek kell tekinteni."

3.10. A tisztelt Alkotmánybíróság szerint tehát a Kúria új eljárásra utasító határozatával szemben is helye van alkotmányjogi panasznak, ha

- (i) az alapjogsérelem magával a Támadott Határozattal függ össze, vagy
- (ii) a Kúria döntése nem enged mérlegelést az alsóbb fokú bíróság, illetve az eljáró hatóság számára a meghozandó új határozat tekintetében.

3.11. Jelen esetben a Kúriai Támadott Határozat az Art. 1-2. §-ait az adott ügyre értelmezve arra a következtetésre jut, hogy Indítványozó visszaélésszerűen gyakorolta adózói jogait és az adóhatóság minősítését tekintette jogszerűnek:

"[37] Mindezek alapján az elsőfokú bíróság okszerűtlen következtetéssel állapította meg, hogy a vizsgált pénzügyi művelet valódi célja nem a tartozás elengedése, hanem tőke juttatása volt. A formálisan jogszerűen megvalósult ügylet valódi célját az adóhatóság jogszerűen minősítette, és jogszabálysértés nélkül állapította meg, hogy a felperes visszaélésszerűen gyakorolta adózói jogait. Ennek megfelelően a jogszabálysértés nélkül vont le a visszaélésszerű joggyakorlás Sztv. 77. § (1) bekezdés l) pontja figyelembe vételével a jogellenes magatartás következményét."⁷

3.12. A Támadott Határozat 'csupán' a közösségi jogi és alapjogi jogkérdések tekintetében rendeli el az új eljárás lefolytatását, ugyanakkor az ügyben az Art. 1-2. §-át pedig az ügy érdemére kihatóan értelmezte. Többek között ezen értelmezés eredménye jelenik meg a Támadott Határozat legvégén, a döntés elvi tartalmként:

"Gazdasági tevékenységet nem végző gazdasági társaság által végrehajtott tőkeemelés nem tölti be rendeltetését, amennyiben célja a tulajdonos felé fennálló kötelezettség megszüntetése által a végelszámolás feltételeinek megteremtése"⁸

3.13. **Jelen esetben az indítvány nem idő előtti és az befogadható, az ezzel kapcsolatos érvelését Indítványozó az alábbiakban fejti ki a tisztelt Alkotmánybíróság fent idézett állásfoglalását követve.**

A Kúria döntése nem enged mérlegelést az alsóbb fokú bíróság, illetve az eljáró hatóság számára a meghozandó új határozat tekintetében:

- (i) az Indítványozó az Art. 1-2. §-ának parttalan, a jelen indítványban részletezett alapjogokat sértő kúriai értelmezését támadja. Ennek az értelmezésnek (és az ebből eredő alapjogsérelemnek) orvoslására a Fővárosi Törvényszéknek nincs lehetősége az új eljárás során, ugyanis az kötve van a Kúria elvi döntéséhez és az Art. alapelveinek a Támadott Határozatban kifejtett minősítéshez. A jelen beadványban kifejtett alapjogsérelem tehát magából a kúriai jogértelmezésből ered, melyet maga a Kúria is kötelezően követendően ír elő a Fővárosi Törvényszék számára.⁹ A Kúria tehát csak formális teremt meg az alapjogi szempontú mérlegelést, de tartalmában nem enged mérlegelést a

⁷ Ld. Támadott Határozat [37] bekezdése

⁸ Ld. Támadott Határozat [42] pontja

⁹ Ld. Támadott Határozat [37]-[41] bekezdése

Támadott Határozatban a Fővárosi Törvényszéknek az Art. 1-2. §-ában foglalt alapvető szabályok alkalmazását illetően, így előírja, hogy a Fővárosi Törvényszéknek a Kúria minősítését kell követnie.

- (ii) Az új eljárás során tehát az Indítványozó egy kényszerpályára kerül, ugyanis – bár látszólag a Fővárosi Törvényszéknek vizsgálnia kellene a keresetlevél 6. pontjában felvetett alkotmányossági aggályokat is¹⁰ – de ezt nem teheti meg, mert magát az Art. 1-2. § bekezdését pont ezen aggályokkal ellentétesen kell értelmeznie a Kúria kötelezően követendőként megjelölt álláspontja alapján.
- (iii) A tisztelt Alkotmánybíróságnak tehát a befogadási eljárás során figyelemmel kell lennie arra, hogy az alkotmányossági aggályokat az Art. 1-2. §-nak a jelen ügyre történő alkalmazásával kapcsolatban a Kúria lényegében (tartalmában) már elvetette, ugyanis a keresetlevél 6. pontjában részletezett alkotmánybírósági gyakorlattal ellentétesen hozta meg a Támadott Határozatot. Az új eljárásra utasító instrukció ellenére az új eljárás alkotmányossági szempontból kiüresedett, mert a Kúria már érdemben eldöntötte az ügyet és rendeltetésellenesnek (adózái joggal való visszaélésnek) minősítette az Indítványozó Tőkeemelését, holott pont e jogértelmezést tartja alaptörvényellenesnek Indítványozó.

Maga a kúriai Támadott Határozat és annak indokolás, instrukciói és az abban követett jogértelmezés az Indítványozó alapjogainak sérelmét eredményezi (önmagában)

3.14. Maga a Kúria Támadott Határozata és az abban megfogalmazott jogértelmezése megfosztja az Indítványozót a tisztességes eljárástól és a hatékony bírói jogorvoslattól:

- (i) A probléma bár szakjogi (adózási) kérdéseket érint, de ennek megértése nélkülözhetetlen az alapjogsérelem (alkotmányossági probléma) megítélése tekintetében is, ezért az alábbiakban röviden vázoljuk a lényegét. A beadvány későbbi pontjaiban pedig részletesen kifejtésre kerül az alkotmányjogi érvelés is teljes terjedelmében.
- (ii) A Kúria Támadott Határozata megfosztja az Indítványozót attól a lehetőségtől, hogy a közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata során olyan tényre, körülményre hivatkozzon jogszabálysértésként, amelyet bár az elsőfokú határozat elleni fellebbezésében is szerepeltetett (tehát a közigazgatási hatósági eljárásban már vizsgálандó tényezőként megjelölt), de a másodfokú határozat azt figyelmen kívül hagyta/mellőzte (mindenféle érdemi indokolás nélkül).
- (iii) A Kúria következő rendelkezése (megállapítása) sérti az Indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogát és a megfelelő (hatékony) jogorvoslathoz, illetve bírói való jogát:

"[38] Oszlja a Kúria a felülvizsgálati kérelemben foglaltakat abban a körben is, hogy a kölcsönügylet elsőfokú bíróság által történt tőkejuttatáskénti minősítése, amely erre irányuló alperesi döntés hiányában jogszerűen a közigazgatási határozat elleni per tárgya nem is lehetett [...]"

- (iv) A NAV Fellebbviteli Igazgatósága (alperes) mint másodfokú közigazgatási hatóság nem tette a vizsgálódása és ezáltal a másodfokú határozat tárgyává az ügy esszenciáját képező kölcsönügylet adójogi minősítését, de ezt mindenféle indokolás nélkül, jogszabályellenes módon mellőzte, holott az Indítványozó még a fellebbezésében (tehát már a közigazgatási eljárásban) is hivatkozott arra, hogy a kölcsönügyletet szükséges tartalma szerint tőkejuttatás és ezt vizsgálni kellene (ld. az elsőfokú adóhatósági határozat ellen Indítványozó által benyújtott fellebbezés 16. pontját, mely részletesen tartalmazza azt az érvelést, melyet a Kúria a Támadott Határozatban kizárni rendel a közigazgatási határozat elleni perből).
- (v) Az ügy alapját képező Kölcsönszerződés (kölcsönügylet) és az abból eredő tartozás adójogi (valódi tartalom szerinti) minősítése kiemelt jelentőségű az ügy szempontjából. Erre az Indítványozó a keresetlevelében¹¹ is részletesen hivatkozott a Fővárosi Törvényszék előtt és ezt maga a Fővárosi

¹⁰ Az Indítványozó a keresetlevél

¹¹ Ld. az Indítványozó által keresetindítási határidőben benyújtott keresetkiegészítés 4. pontját (4.1.-4.13. pontjai)

Törvényszék is felismerte, éppen ezért így kiemelt szempontként értelmezte.¹²

- (vi) Összefoglalva a Kúria Támadott Határozata (önmagában) és az abban foglalt értelmezése, Törvényszék részére tett instrukciói, végzésének indokolása súlyosan sérti Indítványozó tisztességes bírósági eljáráshoz és jogorvoslathoz, hatékony bírói jogvédelemhez való jogát, mert:
- (i) olyan tény/körülmény vizsgálatát zárja ki a közigazgatási határozat jogszerűsége tárgyában folyó közigazgatási perből,
 - (ii) mely körülményre az adózó a közigazgatási eljárás során is részletesen hivatkozott,
 - (iii) de az arra való pusztá reflektálást, vizsgálatot a másodfokú adóhatóság mellőzte a határozatából.
- (vii) Az idézett Kúriai jogértelmezés lényegében kiüresíti az adózói jogorvoslati jogokat és az adóhatóság önkényes – illetve erős értelemben vett diszkrecionális – mércéjétől teszi függővé, hogy mit tesz vizsgálódása tárgyává, továbbá teszi ezt úgy, hogy ezzel együtt a bírói jogvédelem lehetőségét is leszűkíti, kizárva minden olyan szempontot, tény, körülményt, amelyet a közigazgatási hatóság – arra irányuló explicit adózói felhívás és fellebbezés ellenére – figyelmen kívül hagyott (negligált).

3.15. Az Abtv. 26. § (1) bekezdés szerinti panasz esetében Indítványozó az alkalmazott Art. 1-2. §-át támadja a kúriai Támadott Határozat által adott értelmezési tartományra tekintettel. Mivel a Kúria a sérelmezett értelmezési tartományt elvi döntés formájában megállapította, ezért a Fővárosi Törvényszéknek az új eljárása során nem lesz lehetősége ezen értelmezési tartománytól eltérni. Az Abtv. 26. § (1) bekezdés szerinti kérelem egy olyan kikristályosodott kúriai gyakorlatot, illetve az ezen gyakorlat alapjául szolgáló jogszabályi környezetet támadja, amely az új eljárás során is adottnak tekinthető. A Kúria döntése tartalmi értelemben eldöntötte az ügy központi kérdését.

c) Az alkotmányjogi panasz benyújtásának határideje

3.16. Az Indítványozó előadja, hogy részére 2020. december 14. napján került a Kúria Támadott Határozata kézbesítésre elektronikus úton és az Abtv. 30. § (1) bekezdése alapján a kézbesítéstől számított hatvan napos határidőn belül terjesztette elő jelen alkotmányjogi panaszt.

d) Az indítványozó érintettségének alátámasztása

3.17. Az Abtv. 27. § (2) bekezdése szerint „*jogállásától függetlenül érintettnek minősül az a személy vagy szervezet,*

- a) *aki (amely) a bíróság eljárásában fél volt,*
- b) *akire (amelyre) a döntés rendelkezést tartalmaz, vagy*
- c) *akinek (amelynek) jogára, kötelezettségére, magatartása jogszerűségére a bíróság döntése kiterjed.*”

3.18. Az Indítványozó érintettsége egyértelmű ugyanis:

- (i) a jelen indítványban támadott kúriai végzés és annak alapjául szolgáló Kfv.I.35.091/2020. ügyszámú felülvizsgálati eljárásban Indítványozó felperesi minőségben vett részt;
- (ii) a 22.K.31.835/2019. ügyszámú – akkor még – közigazgatási és munkaügyi bíróság előtti elsőfokú bírósági eljárásban Indítványozó felperesi minőségben vett részt;
- (iii) a NAV első és másodfokú eljárásában pedig mint ügyfél vett részt.

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

3.19. Az Abtv. 29. §-ában található, „*a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés*” kritériumok alternatív viszonyban vannak egymással, ugyanakkor az azokhoz kapcsolódó Alkotmánybírósági gyakorlatot nem lehet egyértelműen

¹² Ld. Fővárosi törvényszék Ítélete 9. oldal (utolsó bekezdés, utolsó mondata)

szétválasztani.¹³ Indítványozó álláspontja szerint e kritériumok többszörösen is teljesülnek.

- 3.20. Az Indítványozó e helyütt is hangsúlyozza, hogy jelen alkotmányjogi panasz a Kúria támadott végzésének és az abban foglalt bírói értelmezés alkotmányossági szempontból történő felülvizsgálatára irányul, amelyben az Indítványozó nem a Kúria Végzésének általa állított jogszabálysértő ismérveit kívánja előadni, hanem a Kúria Végzése által és az azt megelőző teljes eljárás során megvalósított alapjogsérelem orvoslása érdekében fordul a tisztelt Alkotmánybírósághoz. A jelen beadványban tehát nem szakjogi (adózási) kérdések felülbírálatát kéri a tisztelt Alkotmánybíróságtól az Indítványozó, hanem az alkotmányos keretek Kúria által történő túllépését sérelmezi (nevezetesen alapelvi szabályok parttalan alkalmazását egy önadózásra épülő és ezáltal kiszámíthatóságot maximálisan igénylő adórendszerben).
- 3.21. Emellett az Indítványozó hivatkozik arra, hogy a jelen alkotmányjogi panasz keretében vizsgált döntés jelentősége túlmutat az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló ügyön.¹⁴ Az Indítványozó álláspontja szerint jelen ügyben az Alkotmánybíróságnak lehetősége nyílik arra, hogy:
- (i) iránymutatást fogalmazzon meg a jogorvoslathoz való jog tartalmára és érvényesítésére vonatkozóan. A tisztelt Alkotmánybíróságnak lehetősége nyílik arra, hogy a tisztességes eljáráshoz való jog mércéjén keresztül megvizsgálja és a közigazgatási határozatok ellen igénybehető bírói jogvédelmet rendkívüli mértékben leszűkítő kúriai jogértelmezést alkotmányos keretek közé terelje és megerősítse a közigazgatási cselekmények elleni bírói jogvédelem alkotmányos garanciáit.
 - (ii) kijelölje az Art. alapelvi szabályainak alkotmányos kereteit a tisztelt Alkotmánybíróság korábbi joggyakorlatával összhangban. Ezért az indítványozó álláspontja szerint az alkotmányjogi probléma vizsgálata az egyedi ügyön túlmutató jelentőségű, hiszen az Alkotmánybíróság határozata úgy a jelen esetre, mind a jövőre nézve megfogalmazhatja azokat a szempontokat, amelyeket a jogalkalmazók és az önadózás rendszerében maguk az adózók is követni tudnak tekintettel arra, hogy az alapügy (adóhatósági eljárás és bírósági felülvizsgálat) kizárólag absztrakt, alapelvi szabályokon alapszik.
 - (iii) megvizsgálja, hogy a Kúria jogértelmezése rejtett diszkriminációt valósít-e meg összehasonlítható helyzetben lévő jogalanyok (adózók) között. Lehet-e ésszerűtlen különbséget tenni egy tőkeemelés rendeltetésszerűségének megítélése során abban, hogy egy veszteséges és tőkepótlást igénylő vállalkozásnak a tulajdonosa felé vagy harmadik személy felé áll fenn a tartozása.
 - (iv) továbbá annak megítélése, hogy az adózási jogok és jogosultságok (amelyek főszabályként érvényesülnek egy 'rendes' adóellenőrzés során) korlátozhatóak-e egy végelszámolási eljárásban a jogalkotó által, illetve a korlátozás szükséges és arányos-e (pl. alkalmas lenne-e valamilyen differenciált szabályozást a bináris megoldások helyett - ti. észrevétel lehetősége vagy annak teljes tiltása). Mindezek vizsgálata a jelen ügyön túlmutató jelentőségű, alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés, ugyanis az Art. végelszámolási eljárás keretében lefolytatott adóellenőrzések esetén érvényesülő adózási (ügyféli) jogok korlátozásának alkotmányos garanciáit érinti. A jelen ügy lehetővé teszi a tisztelt Alkotmánybíróság számára, hogy e kérdés a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog és a megfelelő, hatékony jogorvoslathoz való mércéjén keresztül megvizsgálja.

¹³ Bitskey Botond és Török Bernát (Szer.): Az alkotmányjogi panasz kézikönyve, HVG-ORAC, Budapest, 2015 (a továbbiakban: *Az alkotmányjogi panasz kézikönyve*); 205. o.

¹⁴ A német alkotmánybíróság gyakorlata alapján a valódi alkotmányjogi panasz befogadható lehet akkor is, ha az alkotmányjogi panasz olyan kérdést érint, ami társadalmilag jelentős (Az alkotmányjogi panasz kézikönyve, 210. o. 464. bek.). A 3/2013 (II. 14.) AB határozat [33] pontja alapján a magyar Alkotmánybíróság gyakorlatában is megtalálható az alkotmányjogi kérdés társadalmi jelentőségére alapozott érvelés.

A 27. § SZERINTI ALKOTMÁNYJOGI PANASZ BENYÚJTÁSÁNAK ÉRDEMI INDOKOLÁSA
(4-6. pontok)

4. A KÚRIA ART. 1-2. § ALAPELVI RENDELKEZÉSEIT ÉRINTŐ PARTTALAN JOGÉRTELMEZÉSE A JOGALKOTÓ SZEREPÉT VESZI ÁT, MELY 'CONTRA CONSTITUTIONEM' ÖNKÉNYES BÍRÓI JOGÉRTELMEZÉST VALÓSÍT MEG ÉS SÉRTI AZ INDÍTVÁNYOZÓ TISZTESSÉGES ELJÁRÁSHOZ VALÓ JOGÁT, VALAMINT AZ ALAPTÖRVÉNY 28. CIKKÉT

a) Az Alaptörvény megsértett rendelkezéseinek megjelölése

- 4.1. Az alkotmányjogi panasz az Abtv. 27. §-ai alapján az Alaptörvényben biztosított jogok védelmének eszköze, így az Indítványozó az alábbiakban megjelöli, hogy mely Alaptörvényi rendelkezést sérti a Kúria Támadott Határozata:

Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése

"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."

- 4.2. A bírói döntések alkotmányossági felülvizsgálatát lehetővé tevő valódi alkotmányjogi panasz (Abtv. 27. §) az egyéni jogvédelem mellett, és azt erősítőleg az Alaptörvény 28. cikkének érvényesülését szolgáló jogintézmény is. Ilyen panasz alapján az Alkotmánybíróság a bírói döntésben foglalt jogértelmezés Alaptörvénnyel való összhangját vizsgálja, az Alaptörvényben biztosított jogok alkotmányos tartalmának érvényre juttatása mellett.¹⁵

Alaptörvény 28. cikk

"A bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. A jogszabályok céljának megállapítása során elsősorban a jogszabály preambulumát, illetve a jogszabály megalkotására vagy módosítására irányuló javaslat indokolását kell figyelembe venni. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak."

- 4.3. A tisztelt Alkotmánybíróság gyakorlata szerint az Alaptörvény 28. cikke és XXVIII. cikk (1) bekezdése természetes fogalmi egységet alkotnak. A jogértelmezés Alaptörvényben rögzített elveinek betartása minden kétséget kizáróan részét képezi a tisztességes bírósági eljárásban megvalósuló jogértelmezéssel szemben állított minimális alkotmányos követelményeknek.¹⁶

Alaptörvény T) cikk (1) bekezdése

"Általánosan kötelező magatartási szabályt az Alaptörvény és az Alaptörvényben megjelölt, jogalkotó hatáskörrel rendelkező szerv által megalkotott, a hivatalos lapban kihirdetett jogszabály állapíthat meg. Sarkalatos törvény eltérően is megállapíthatja az önkormányzati rendelet és a különleges jogrendben alkotott jogszabályok kihirdetésének szabályait"

Alaptörvény R) cikk (2)-(3)

"Az Alaptörvény és a jogszabályok mindenkire kötelezőek"

"Az Alaptörvény rendelkezéseit azok céljával, a benne foglalt Nemzeti hitvallással és történeti alkotmányunk vívmányaival összhangban kell értelmezni."

Alaptörvény 26. cikk (1) bekezdése

"A bírák függetlenek, és csak a törvénynek vannak alárendelve, ítélezési tevékenységükben nem utasíthatóak."

¹⁵ 3/2015. (II. 2.) AB határozat Indokolás [18]

¹⁶ 23/2018. (XII. 28.) AB határozat Indokolás [26]

b) A megsemmisíteni kért Támadott Határozat alaptörvény-ellenességének megjelölése az Art. 1-2. § értelmezése és alkalmazása vonatkozásában

- 4.4. Indítványozó álláspontja szerint a tisztességes eljáráshoz való jog olyan mértékű sérelmével jár a Kúria Támadott Határozatban kifejtett értelmezése, amely a Támadott Határozat megsemmisítését eredményezi.
- 4.5. A Támadott Határozat – az adóhatóság értelmezését követve – az Art. 1. §-ban foglalt rendeltetésszerű joggyakorlás és az Art. 2. §-ában foglalt valódiság klauzula absztrakt törvényi alapelvét jelöli meg egyedülként az Indítványozó tekintetében megállapított jelentős, [REDACTED] összegű adóhiány, adóbírság megállapítása során.
- 4.6. Indítványozó nem a szakjogági (adó jogi szempontú) felülvizsgálatát kéri a Kúria Támadott Határozatában kifejtett indokolásnak, de az alkotmányosági probléma és az alapjogsérelem érdemi vizsgálata megköveteli annak rövid áttekintését és megértését. A Kúria Támadott Határozatban kifejtett érvelése a következőképpen alakul:
- (i) Indítványozó "tőkeemelése (2017. december 5.) akkor minősül rendeltetésszerűnek, ha az a gazdasági tevékenység helyreállítását célozza".¹⁷
 - (ii) A Kúria nem látta bizonyítottnak, hogy Indítványozó a Tőkeemelést követően és a végelszámolás elhatározását megelőzően gazdasági tevékenységet végzett volna, ezért a Kúria álláspontja szerint az ügylet célja nem a cég tevékenységéhez forrás biztosítása, hanem kizárólag a kötelezettségek végelszámolás érdekében történő kivezetése, azaz tartozáselengedés.¹⁸
 - (iii) Ezt követően a Kúria behivatkozta az Art. 1. §-ában foglalt rendeltetésszerű joggyakorlás elvét, miszerint az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények, önkormányzati rendeletek alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben, önkormányzati rendeletben foglalt rendelkezések megkerülése. Illetve hivatkozta az Art. 2. §-ában foglalt valódiság elvét, miszerint az adóhatóság eljárásában a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményt valódi tartalma szerint minősíti (valódisági klauzula).¹⁹
 - (iv) Ezt követően a Kúria megállapítja, hogy Indítványozó "a formálisan jogszerűen megvalósult ügylet valódi célját az adóhatóság jogszerűen minősítette, és jogszabálysértés nélkül állapította meg, hogy a felperes visszaélészerűen gyakorolta adózási jogait".²⁰
 - (v) A Kúria rendeltetésellenesnek minősítette tehát Indítványozó Tőkeemelését mint ügyletet, de ezen túlmenően a Támadott Határozat elvi tartalmában foglalta össze az álláspontjának lényegét:
"Gazdasági tevékenységet nem végző gazdasági társaság által végrehajtott tőkeemelése nem tölti be rendeltetését, amennyiben célja a tulajdonos felé fennálló kötelezettség megszüntetése által a végelszámolás feltételeinek megteremtése."
- 4.7. Indítványozó álláspontja szerint a Támadott Határozatban követett és kifejtett kúriai értelmezés Alaptörvényellenes, mert:
- (i) a Kúria törvényhozó hatáskörét veszi át az Art. absztrakt alapelvei szabályainak önkényes értelmezésével, mert elmulasztja megjelölni egy olyan tételes, anyagi jogi rendelkezést vagy jogszabályt, amelyet Indítványozó megsértett volna és amelynek céljához képest indítványozó rendeltetésellenesen járt volna el. Ez önkényes, Alaptörvény 28. cikkét is sértő bírói tevékenységet eredményez, ami végeredményben a jelen ügyben súlyosan sérti Indítványozó tisztességes bírósági eljáráshoz való jogát.
 - (ii) A Támadott Határozattal a Kúria egy új adóztatási tényállást (adónormát) alkot meg, amelyre nincs alaptörvényi felhatalmazása, mivel nem rendelkezik jogalkotói hatalommal (feladat- és hatáskörrel).

¹⁷ Ld. Támadott Határozat [32] bekezdés

¹⁸ Ld. Támadott Határozat [35] bekezdés

¹⁹ Ld. Támadott Határozat [36] bekezdés

²⁰ Ld. Támadott Határozat [37] bekezdés

4.8. Az alábbiakban részletezzük ezeket az alapjogsérelemi irányokat külön-külön is.

ad (i) Adójogi megállapítás nem alapulhat kizárólag egy általános, absztrakt alapelven, mert az önadózásra épülő társasági adórendszerben kiszámíthatatlan, előre nem látható helyzetet eredményez és teret enged a jogalkalmazói önkénynek megsértve ezáltal az adózóknak (így Indítványozóknak) is a tisztességes eljáráshoz való jogát, valamint az Alaptörvény 28. cikkét

4.9. Indítványozó álláspontja szerint egy önadózásra épülő rendszerben (ld. magyar társasági adórendszer), az adóhatóság és annak értelmezését teljes mértékben helyben hagyó Kúria nem alapozhatja adóhiányt megállapító döntését egy általános alapelvre anélkül, hogy egy speciális adójogi vagy egyéb anyagi jogi normát felhívna, megvizsgálja. A rendeltetésszerű joggyakorlás kérdése nem ítéhető meg pusztán önmagában, kell lennie egy jogalkotói (törvényi) tételezésnek és a mögötti akaratnak/célnak, amihez képest egy magatartás rendeltetésszerűsége vizsgálható és vizsgálendő.

4.10. Az adózás területén érvényesülő alapelvekkel foglalkozó alkotmánybírói gyakorlat fényében az állapítható meg, hogy az alapelvek önmagukban nem alkalmazhatók, mivel csak az egyedi és konkrét anyagi adójogviszonyban érvényesülnek. E körben a magyar Alkotmánybíróság határozatában megállapította, hogy:

„az alapelvek mindig általánosan megfogalmazott, a jogalkalmazást segítő szabályok, amelyek a törvény egyéb rendelkezéseivel összefüggésben és mindig a konkrét adójogviszonyban érvényesülnek.”²¹

4.11. Jelen esetben az, hogy az alapelvek érvényesülését végső soron a konkrét adójogviszonyban kell tudni kimutatni, azt jelenti, hogy (i) egyrészt társasági adójogi eset minősítésénél az Art.-beli alapelvek nem választhatók el a Tao tv.-be foglalt alapelvtől, (ii) másrészt a Tao tv. alapelveken túlmutató különös anyagi jogi rendelkezéseitől sem. Ezt támasztja alá a tisztelt Alkotmánybíróság korábbi határozata, melyben a személyi jövedelemadó és a társasági adó tekintetében alkalmazandó alapelveket vizsgálta:

„Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az indítványozó által sérelmezett Szja tv. 1. § (4) bekezdése, a Tao tv. 1. § (2) bekezdése e feltételeknek [ti. jogállamiság, jogbiztonságból fakadó egyértelműség, előreláthatóság] megfelel. A két törvényben megfogalmazott alapelvekben foglaltak a tételesen szabályozott adókedvezményekre-és mentességekre vonatkozó szabályokkal együtt, az adókedvezmények céljait mindenki számára egyértelművé teszik, a feltételek világosak és az érintettek számára előre kiszámíthatóak.”²²

4.12. Jelen esetben a Kúria és az általa jóváhagyott adóhatósági jogértelmezés egyetlen társasági jogi anyagi normát sem alkalmazott az adómegállapítás tekintetében, holott társasági adónemben tett megállapításról és ehhez kapcsolódó jogkövetkezmények levonásáról van szó. Így a Kúria és az adóhatóság elmulasztotta még a Tao. tv. 1. § (2) bekezdésében foglalt speciálisan társasági adójogban alkalmazandó alapelvi szabály vizsgálatát is.

4.13. Ugyanakkor hangsúlyozni szükséges, hogy az Art.-ben foglalt rendeltetésellenes joggyakorlás tilalma (mint alapelvi szabály), illetve a Tao tv. 1. § (2) bekezdésében foglalt alapelv is önmagában erőtlen egyéb konkrét adótörvényi rendelkezés nélkül. Speciális törvényi rendelkezés nélkül az alkalmazandó alapelv a levegőben lóg, és jogbizonytalanságot vált ki, jogalkalmazói és bírói önkényhez vezet. Ezt Alkotmánybíróság kapcsolódó megállapítása is egyértelműen alátámasztja:

„Ezeket az elveket azonban nem önmagukban, hanem csak a tételes joganyagban meghatározott adómentességi, adókedvezmény szabályokkal összefüggésben kell és lehet értelmezni.”²³

4.14. Egy adójogi elmarasztalás nem alapulhat pusztán az absztrakt, általános alapelven. Indítványozó rendeltetészerű magatartása nem csupán egy alapelv alapján ítéhető meg, hanem az alapelvet mintegy

²¹ 1093/B/1997. AB határozat, ABH 1998, 803.

²² 1093/B/1997. AB határozat, ABH 1998, 803-804.

²³ 210/B/1999. AB határozat, ABH 2005.879. o. III.1.

tartalommal kellene kitölteni egy különös törvényi rendelkezésnek és annak céljának, amihez képest viszonyíthatjuk, hogy valóban rendeltetésellenes-e egy magatartás vagy sem. Indítványozó álláspontja szerint a társasági adónem tekintetében megjelenő, konkrét anyagi jogi szabályok kontextusában kel életre mind a Tao. tv. 1. § (2) bekezdésében foglalt alapelv, mind pedig az Art. alapelvi rendelkezése is (rendeltetésszerű joggyakorlás), egyébként azonban önmagában nem elégséges hivatkozási alap.

- 4.15. A Kúria a Támadott Határozatban nem indokolja meg, hogy mely törvényi rendelkezéshez képest, mely jogalkotói szándékhoz viszonyítva jár el rendeltetésellenes módon az Indítványozó, így *contra legem* jogértelmezést valósít meg, az alapelvi rendelkezésen túlterjeszkedik és az alapelvi rendelkezés mögé bújva önkényes – törvényi zsinórmérték nélkül – dönt.
- 4.16. Az Alkotmánybíróság állandó gyakorlata szerint egy szabályozás felülírása, kitágítása a bíróságok részéről már nem jogértelmezési, hanem *contra legem* jogalkalmazási - tulajdonképpen jogalkotási - tevékenységet jelent, ami felveti **a bíróságok törvényeknek való alávetettsége elvének a sérelmét**. Az Alkotmánybíróság következetesen gyakorlatában a *contra legem* jogértelmezés akkor alapozza meg az alaptörvény-ellenességet, ha *contra constitutionem* értelmezéshez vezet.²⁴
- 4.17. Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint a *contra legem* jogalkalmazás a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog sérelmére vezethet. A bírói jogértelmezés kirívó - alapjogi relevanciát elérő - hibája merül fel akkor, ha a bíróság a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog mint eljárásjogi jellegű alapjog egy aspektusát, az indokolási kötelezettséget sértő módon nem indokolja meg, hogy az adott jogkérdésre irányadó, hatályos jogi normákat miért nem alkalmazza.²⁵
- 4.18. Indítványozó álláspontja szerint a *contra legem-contra constitutionem* értelmezés Alkotmánybírósági gyakorlata alapján, a Kúria megsértette az Indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogát, ugyanis (i) az absztrakt alapelvi szabály (ti. rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye) mellett nem azonosított egy konkrét (tehát nem alapelvi) anyagi jogi adójogszabályt vagy egyéb törvényi rendelkezést, amihez képest a rendeltetésszerűség mércéje mérhető lenne, és (ii) amit a jogkövető adózóknak módjában állna megismerni, tevékenységüket időben hozzáigazítani.
- 4.19. Az Alkotmánybíróság az eddigi gyakorlatában a tisztességes bírósági eljáráshoz való jogot az eljárás egészének minőségében ragadta meg.²⁶ Az Alkotmánybíróság a 20/2017. (VII. 18.) AB határozatában összekapcsolta a tisztességes bírósági eljáráshoz való jogot és az önkényes jogalkalmazás tilalmát. Elvi élel kimondta:

*"[a] bírói függetlenségnek nem korlátja, sokkal inkább biztosítéka a törvényeknek való alávetettség: a bírónak a határozatait a jogszabályok alapján kell meghoznia. Ha a törvénynek való alávetettségtől a bíróság eloldja magát, saját függetlenségének egyik tárgyi alapját vonja el. A vonatkozó jogszabályokat be nem tartó bíróság lényegében visszaél saját függetlenségével, amely adott esetben ezen keresztül a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog sérelmét okozhatja. Az a bírói ítélet, amely alapos ok nélkül hagyja figyelmen kívül a hatályos jogot, önkényes, fogalmilag nem lehet tisztességes, és nem fér össze a jogállamiság alapelvével"*²⁷

- 4.20. A fentiek mellett Indítványozó hangsúlyozza, hogy az **Alaptörvény 28. cikkéből** eredő követelményként a Kúriának a jogalkotói szándékot is figyelembe kell vennie az értelmezése során. Az Art. 1. §-ához fűzött törvényi indokolás szerint:

"A rendeltetésszerű joggyakorlás elve az adójogi normák társadalmi rendeltetésétől való adójogi eltérést tiltja."

Ugyanakkor – ahogyan a fentiek során is bemutatásra került – a Kúria nem adott számot arról az indokolásában, hogy mely adójogi norma társadalmi rendeltetésétől való eltérés valósult meg a konkrét ügylet vonatkozásában, amelyet rendeltetésellenesnek minősített.

- 4.21. Indítványozó hangsúlyozza, jelen esetben nem a rendeltetésszerűség körülményeinek felülmérlegelését

²⁴ 24/2020. (X. 15.) AB határozat, Indokolás [23]

²⁵ 24/2020. (X. 15.) AB határozat, Indokolás [29]

²⁶ 3102/2017. (V. 8.) AB határozat, Indokolás [17]

²⁷ 20/2017. (VII. 18.) AB határozat, Indokolás [23]

kéri a tisztelt Alkotmánybíróságtól, hanem egyszerűen az sérti a tisztességes eljáráshoz való jogát és az vezet önkényes bírói jogértelmezéshez a Támadott Határozat vonatkozásában, hogy a Kúria elmulasztja megjelölni azt a törvényi kötelezettséget vagy jogalkotói célt, amihez képest az Indítványozó magatartása rendeltetésellenes lenne.

4.22. A Kúria a Támadott Ítélet [32] bekezdésében megjelöli ugyan, hogy a tőkeemelés akkor minősül rendeltetészerűnek, ha az gazdasági tevékenység helyreállítását célozza, de nem jelöli azt a jogszabályi (legyen az adójogi vagy cégjogi) rendelkezést ami előírná az Indítványozó és más társaságok tekintetében azt, hogy a tőkejuttatás (tőkeemelés) fogalmi eleme a gazdasági tevékenység helyreállítása és ennek hiánya esetén az ab ovo rendeltetésellenes adózási szempontból. Ilyen követelmény fennállása a tőkeemelés rendeltetészerűségét illetően a jogkövető adózók számára sem a társasági jogi szabályozás, sem az adózási jogszabályok alapján nem egyértelmű, de maga a Kúria sem jelöli meg a követelményt előíró (zsinórmértéket meghatározó) jogszabályt.

4.23. Az Indítványozó hangsúlyozza, hogy nem a bírósági jogalkalmazás felülvizsgálatát kéri a fentiek tekintetében, csupán annak alkotmányos kereteinek betartását, különös tekintettel a bírósági jogértelmezésnek az Alaptörvény 28. cikkében foglalt lényeges elemeire és a bíróságokat terhelő indokolási kötelezettségre, mely a tisztességes bírósági eljárás nélkülözhetetlen eleme.

ad (ii) A Támadott Határozattal a Kúria egy új adóztatási tényállást (adónormát) alkot meg, amelyre nincs törvényi felhatalmazása

4.24. Egy önadózásra épülő adórendszerben (ld. magyar társasági adórendszer) az általánosnál is nagyobb hangsúlyt kell fektetni azon alkotmányos követelmény teljesülésére, hogy az adózó alapvető jogait és kötelezettségeit érintő jogszabályoknak egyértelműnek, közérthetőnek, előreláthatónak kell lennie és pontosan megállapítható normatartalommal kell rendelkeznie.

4.25. Az adótényállás pontatlan és hiánytalan megfogalmazása egy önadózásra épülő rendszerben nélkülözhetetlen. Ezt támasztja alá az irányadó dogmatikai értelmezések jelentős része, ugyanis az adójogi normát a tényállás zártsága jellemzi, amely büntetőjogra emlékeztet leginkább. Ahogy minden modern államban alapelv, hogy nincsen büncselekmény törvény nélkül, úgy az is igazolható követelmény – legalábbis a jogállamiság érvényesülése esetén – hogy pontos jogszabályi feltételek nélkül nincs helye visszamenőleges adóztatás elrendelésének (**nullum tributum sine lege**).

4.26. A Kúria a Támadott Határozatában, illetve annak elvi tartalmat meghatározó részében lényegében egy új adóztatási tényállást állapít meg:

"Gazdasági tevékenységet nem végző gazdasági társaság által végrehajtott tőkeemelés nem tölti be rendeltetését, amennyiben célja a tulajdonos felé fennálló kötelezettség megszüntetése által a végelszámolás feltételeinek megteremtése"

4.27. A fenti rendelkezés általános jelleggel (diszpozíciószerűen) leszűkíti a tőkeemelés rendeltetését és minden olyan tőkeemelést *ab ovo* rendeltetésellenesnek (és ezáltal adóztatandónak) minősít, aminek a célja a tulajdonosok felé fennálló kötelezettség megszüntetése által a végelszámolás feltételeinek megteremtése. Ebből következően:

(i) ha egy tulajdonos egy cégével szemben követeléssel rendelkezik (pl. mert korábban tagi kölcsönt adott számára) és

(ii) e követelését beapportálja a társaságba vagy egy tőkeemelésből származó kötelezettségébe beszámítja e követelését és

(iii) a tőkeemelést követően elhatározza végelszámolását vagy egyszerűen a végelszámolásig nem folytat gazdasági tevékenységet (pl. jelen esetben Indítványozó egy passzív holding társaság),

akkor a tőkeemelés rendeltetésellenes automatikusan és ezért a tőkeemeléssel rendelkezésre bocsátott összeg egyéb bevételként adóköteles a tőkét befogadó társaságnál.

4.28. Az előző pontban ismertetett, kúriai elvi döntésből eredő helyzettel nem a Kúriai értelmezés adózási (szakjogi) abszurditását kívánja a tisztelt Alkotmánybírósággal felülvizsgálatni az Indítványozó, csupán arra kíván rámutatni, hogy a Kúria a jelen ügyben egy általánosan kötelező magatartási szabályt alkotott és a jogértelmezés kereteit túllépve, a jogalkotó szerepét vette át amikor leszűkítette a tőkeemelés

rendeltetésszerűségének hatókörét adózási szempontból. Tette mindezt úgy, hogy semmilyen módon nem adott számot arról indoklásában, hogy a tőkeemelések rendeltetésszerűsége tekintetében kialakított jogértelmezés mely tételes polgári jogi, cégjogi vagy adójogi jogszabályi rendelkezésen alapulnak. A Kúria automatikusan rendeltetésellenesnek, átminősítendőnek és adóztatandónak tekint minden olyan tőkeemelést, ami az által meghatározott diszpozícióban szerepel.

4.29. E körben hivatkozunk a tisztelt Alkotmánybíróság korábbi gyakorlatára is a jogértelmezés lehetőségeit illetően: "Az alkotmányosan is elfogadott rendszerképző jogértelmezésnek megvannak a határai: ez nem kerülhet szembe a jogbiztonság követelményével. A jogalkalmazói jogértelmezés ezért csak olyan működőképes jogszabályra épülhet, amely világosan kijelöli az adott jogintézmény célját, alkalmazásának kereteit, szempontjait és rendjét, az alkalmazásával érintettek körét, azok jogait és kötelezettségeit és az intézménnyel összefüggésben igénybe vehető jogorvoslati rendet". [47/2003. (X. 27.) AB határozat, ABH 2003, 525, 549.]. A Kúria nem jelölt meg olyan jogszabályt, amelyre alapította volna a tőkeemelés rendeltetésszerűségének mércéjét, **így súlyosan megsértette az indokolási kötelezettségét is, és e hiba az új eljárás során sem korrigálható az alsóbb fokú bíróság által.**

4.30. Az Alkotmánybíróság következetes álláspontja szerint **a bírói jogalkalmazás csak addig marad meg alkotmányos keretek között amíg át nem veszi a jogalkotás funkcióját és feladatait.**²⁸ Ehhez kapcsolódóan az Alkotmánybíróság – a történeti alkotmánymány vívmányaira is tekintettel – rögzítette, hogy:

"A bírói döntés előtt azonban - ahogyan forrásából, a bírói hatalomból eredően következik - korlát áll. Ez pedig nem más, mint az, a - történeti alkotmányunk vívmányának is tekinthető - töretlen jogértelmezési axióma, amely a bírói döntést a törvény alá rendeli, és amely felfogás a több mint 1000 éves alkotmánytörténetünkben - a diktatúrák időszakait leszámítva - töretlenül érvényesült."²⁹

4.31. Az Alkotmánybíróság korábban rámutatott arra is, hogy „[a] közigazgatási szervek tevékenységével kapcsolatosan a jogállamiság elvéből fakadó követelmény a közigazgatás törvény alá rendeltségének követelménye. A társadalmi viszonyokba közhatalom birtokában beavatkozó közigazgatási szervek a jog által meghatározott szervezeti keretek között, a jog által szabályozott eljárási rendben, **az anyagi jog által megállapított keretek között hozzák meg döntéseiket** {38/2012. (XI. 14.) AB határozat, Indokolás [72]}.

4.32. Jelen esetben azonban a Kúria a jogalkotó szerepét átvéve egy adójogi tényállást (annak diszpozícióját) alkot meg a rendeltetésszerűség absztrakt alapelve mögé bújva és úgy szabályozza a tőkeemelés adójogi konzekvenciáit, hogy az általános alapelvek felhívásán kívül nem ad számot arról, hogy egy tőkeemelés rendeltetészerű céljának meghatározása és elemzése során milyen jogszabály, jogalkotói szándékot vizsgált meg (pl. a jogalkotó hol tiltotta azt meg, hogy egy tőkeemelés nem lehet rendeltetészerű, ha veszteségpótlást, negatív saját tőke helyreállítását szolgálja).

4.33. Az alapelveken alapuló döntést vagy kikényszeríti az adott jogrendszer vagy kategorikusan tiltja azt. Az előbbire példa a francia Code Civil 4. §-ában előírt denegatio iustitiae szabálya, az ilyen (Frederick Schauer által „comprehensive legal systemnek”³⁰ nevez) jogrendszerek sajátja a rendes bírói jogalkotás elismerése és az, hogy a nem (teljesen) szabályozott eseteket is elbírálhatja a bíróság, míg a jogrendszer zártságát valló felfogás (ilyen – nézetünk szerint – a magyar is) elutasítja, hogy a közigazgatási hatóságok vagy a rendes bíróságok kizárólag alapelvekre alapítsák a közhatalmi döntéseiket. Teszik ezt abból a megfontolásból meg – különösen a közhatalom és magánfél közti vitás esetekben – elutasítják, hogy a hatóságok és a rendes bíróságok visszaható hatállyal jogalkotó hatalommal rendelkezve erős értelemben vett diszkrecionális döntésekkel írjanak elő kötelezettségeket a magánfelek számára. Álláspontunk szerint az alperes felülvizsgálati kérelmét el kellett volna utasítania a Kúriának döntési legitimitáció kizártsága okán, mivel valójában visszaható hatállyal – ahogyan azt korábban bizonyítottuk a közigazgatási hatósággal megegyezően – jogot alkotott a törvényhozó helyett, amire a hatalommegosztás rendszerében, figyelembe az Alaptörvény fentebb hivatkozott B), C), R) és T) cikkeit is nem volt alkotmányos felhatalmazása, mivel sem az ügyben eljáró közigazgatási hatóság, sem a Kúria rendelkeznek a normaalkotásra vonatkozó demokratikus legitimitációval, ad malam partem visszaható hatállyal kerül az

²⁸ 2/2016. (II. 8.) AB határozat, Indokolás [40]

²⁹ 19/2017. (VII. 18.) AB határozat Indokolás [27]

³⁰ Frederick Schauer: Playing by the Rules. Oxford University Press, New York, 1992, 224.o.

újonnan, az Art. alapelvi rendelkezéseiből megalkotott új törvényi tényállás alkalmazásra, így fogalmilag kizárt, hogy erős értelemben vett mérlegelési hatáskörük, diszkrecionális döntési lehetőségük lehet akár az ügyben eljáró közigazgatási hatóságnak, akár a Kúriának.

- 4.34. Indítványozó álláspontja szerint a Kúria értelmezése mérhetetlenül kitágítja az alapelvi szabályok (különösen a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének) értelmezését és parttalan, kiszámíthatlan, önkényes értelmezésnek teret ad. Maga az Alkotmánybíróság pedig már megállapította, hogy nem csupán az a jogszabály lehet alkotmányellenes, amely kifejezetten kizárja a jogkérdésen túlmenő bírói felülvizsgálatot, vagy annak a közigazgatási mérlegeléssel szemben olyan kevés teret hagy, hogy az ügy megfelelő alkotmányos garanciák közötti érdemi elbírálásáról nem beszélhetünk, hanem az olyan jogszabály is, amely az igazgatásnak korlátlan mérlegelési jogot adván semmilyen jogszerűségi mércét nem tartalmaz a bírói döntés számára sem {7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [24]}

5. A TÁMADOTT HATÁROZATBAN KIFEJTETT KÚRIAI ÉRTELMEZÉS SÉRTI AZ INDÍTVÁNYOZÓ TISZTESSÉGES BÍRÓSÁGI ELJÁRÁSHOZ VALÓ JOGÁT ÉS ANNAK JELEN PONTBAN HIVATKOZOTT RÉSZJOGOSÍTVÁNYAIT

a) Az Alaptörvény megsértett rendelkezéseinek megjelölése

- 5.1. Az alkotmányjogi panasz az Abtv. 27. §-a alapján az Alaptörvényben biztosított jogok védelmének eszköze, így az Indítványozó az alábbiakban megjelöli, hogy mely Alaptörvényi rendelkezést sérti a Kúria Támadott Határozata és azzal jóváhagyott adóhatósági határozat és adóhatósági eljárás a jelen pontban kifejtett alapjogsérelem tekintetében:

Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése

"Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni."

Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése

"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."

Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése

"Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti."

Alaptörvény 28. cikk

"A bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. A jogszabályok céljának megállapítása során elsősorban a jogszabály preambulumát, illetve a jogszabály megalkotására vagy módosítására irányuló javaslat indokolását kell figyelembe venni. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak."

b) A megsemmisíteni kért Támadott Határozat alaptörvény-ellenességének megjelölése a bírósági felülvizsgálat terjedelmének szűkítésével kapcsolatos kúriai megállapítás és instrukció tekintetében

- 5.2. A Kúria a Támadott Határozatban az alábbi szűkítő és alaptörvényellenes megállapítást tette a közigazgatási per tárgyával kapcsolatosan:

"[38] Oszítja a Kúria a felülvizsgálati kérelemben foglaltakat abban a körben is, hogy a kölcsönügylet elsőfokú bíróság által történt tőkejuttatáskénti minősítése, amely erre irányuló alperesi döntés hiányában jogszerűen a közigazgatási határozat elleni per tárgya nem is lehetett, ellentmondásossá teszi az elsőfokú bíróság okfejtését. Amennyiben ugyanis az Anyavállalat nem kölcsönt, hanem tőkét juttatott a felperesi társaságnak, az nem minősül tartozásnak és nem követelhető vissza. Ennek megfelelően a felperes és az Anyavállalat közti beszámítási ügylet sem lenne valós. Ezt a felperes sem állította, így az elsőfokú bíróság a kereseten túlterjeszkedve a közigazgatási eljárás tárgyát nem képező ügyletről foglalt állást."³¹

- 5.3. A Támadott Határozat idézett rendelkezése a Törvényszék ítéletének azon indokolását tartja ellentmondásosnak, ami a jelen ügy alapját képező kölcsönügylet adózási tartalmát értelmezte. A Fővárosi Törvényszék ugyanis ítéletében – Indítványozó keresetének eleget téve – a következőképpen minősítette a tőkeemelést megelőző kölcsöntartozást adózási szempontból:³²

"Az adóhatóság döntése során a fenti tények téves értékelésén túl a felperes által hivatkozott és okirattal igazolt, a tőkeemelést megelőző ügyletsorozatra vonatkozó lényeges tényeket nem vett figyelembe, melyek azt támasztják alá, hogy a tőkeemelésnek nem az adójogszabályok megkerülése volt a célja. [...] A felek formálisan kölcsönnek nevezték az ügyletet, a felperes könyveiben ekként került kimutatásra, azonban a

³¹ Ld. Támadott Határozat [38] bekezdése

³² Ld. Fővárosi Törvényszék ítéletének 8. oldala

pénzügyi instrumentum tartalmi elemeit vizsgálva az tőkejuttatásnak és nem kölcsönnek minősül. Erre tekintettel a megállapítás alapjául szolgáló tőkeemelés sem értelmezhető tartalmában tőkeemelésnek, mert a kölcsön nem állt fenn csak formálisan, így a tőkeemelés és az ezt követő beszámítás azt a célt szolgálta, hogy a számviteli és cégjogi szabályoknak formálisan is megfelelően és végbe menjen a tőkehelyzet szerződésekkel összhangban".

- 5.4. Jelen esetben az alkotmányossági problémát nem a szakjogi (adózási) megítélése okozza a Kúriai értelmezésnek, hanem annak eljárási következmények, azaz azon értelmezés, hogy egy közigazgatási bíróság nem vizsgálta olyan releváns körülményeket, amelyeket az adózó a fellebbezésében előadott, de azt az adóhatóság a másodfokú határozatában indokolásra sem méltatta.
- 5.5. Indítványozó álláspontja szerint – a Kúria idézett álláspontjával ellentétben – a Fővárosi Törvényszék jogosult volt értékelni a kölcsöntartozás minősítő jegyeit adózási szempontból, ugyanis arra Indítványozó nem csupán a keresetében hivatkozott kellő részletezettséggel, hanem már a közigazgatási (adóhatósági) eljárásban a fellebbezésében is.³³
- 5.6. Mit eredményez a gyakorlatban a Kúria szűkítő értelmezése a bírói jogvédelem terén? – merülhet fel a kérdés. Indítványozó álláspontja szerint a Kúria érthetetlenül és alaptörvényellenesen leszűkíti a másodfokú adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálatának hatókörét.
- 5.7. Ennek szemléltetéséhez viszont szükséges a mögöttes tényállás rövid ismertetése is:
 - A Kúria által hivatkozott kölcsönügylet (ti. Indítványozó a tulajdonosával szemben terhelő tartozás) eredete 2012-re nyúlik, amikor egy tőkeleszállítást hajtottak végre. Tehát maga a kölcsön egy tőke instrumentumból eredeztethető eleve (formálisan *equity-to-debt conversion* avagy *tőke → hitel konverzió*).
 - E kölcsön viszont nem egy általános kölcsön alakját és jellemzőit hordozta, mert (i) kamatmentes volt, (ii) 50 éves (!) futamidőre adták, (iii) alárendelt volt (tehát csak egyéb hitelezők után nyerhetett volna kielégítés egy esetleges likvidációs eljárásban), (iv) a kölcsönügylet alapján fennálló tartozást Luxembourgban is tőkeként tartották nyilván továbbra is adózási szempontból, (v) maga a kölcsönszerződés rendelkezett arról, hogy a formálisan kölcsön alakjában megjelenő pénzügyi instrumentumnak bármikor konvertálhatónak kell lennie a magyar társasági jogszabályokkal összhangban tőkévé.
 - Indítványozó a közigazgatási eljárásban (fellebbezésében) kérte az adóhatóságot, hogy a kölcsönt (amit az adóhatóság szerint az anyavállalat a tőkeemeléssel elengedett) minősítse adózási szempontból az Art. 2. §-a alapján (tehát a valódiság klauzulát ne csupán a Tőkeemelés tekintetében vizsgálja, hanem a kölcsönügylet jellege tekintetében is).
 - Az adóhatóság azonban a másodfokú határozatban nem reagált a kölcsön minősítésének szükségességére. Tehát a fellebbezésben elhelyezett,³⁴ erre irányuló explicit adózási felhívás és jelzés ellenére sem volt hajlandó az adóhatóság vizsgálni a kölcsön eredetét és természetét.
 - Mivel a másodfokú adóhatóság sem vette figyelembe a jelen ügy lényegét képező "kölcsön" természetét adózási szempontból, ezért a bírósági felülvizsgálati eljárás során ezt az Indítványozó keresetében is kérte és részletesen bemutatta, hogy a vonatkozó hazai és nemzetközi (OECD) gyakorlat alapján miért van jelentősége a minősítés elvégzésének az ügylet rendeltetésszerűségének megítélése során.
 - A minősítés a Fővárosi Törvényszék elvégezte és olyan körülményként észlelte, ami épp a rendeltetésszerűséget támasztja alá (tehát nem volt adókiéjtás célja miatt, mert a kölcsön eleve is a tőkeinstrumentum jegyeit hordozta magán).

³³ Ld. az elsőfokú adóhatósági határozat ellen benyújtott fellebbezés 16. pontja

³⁴ Ld. az elsőfokú adóhatósági határozat ellen benyújtott fellebbezés 16. pontja: "Az ilyen hosszú futamidejű finanszírozást maga az Adóhatóság is számos nyilvánosan elérhető állásfoglalásában és bírósági eljárásban tőkejuttatássá minősítette át. Az Anyavállalat és a Társaság közti kölcsönszerződés tárgyát képező vagyon valójában soha nem vesztette el tőke jellegét, az a kölcsönszerződés tartalmától függetlenül mindig is tőke jellegű finanszírozásnak minősült. Az Anyavállalattal szemben fennálló kötelezettség valódi tartalma szerint tehát mindig is tőkén alapuló jogviszonyt jelentett az Anyavállalat és a Társaság között. A Határozat által vitatott tőkeemeléssel a Tulajdonos mindössze társasági jogi szempontból is tiszta helyzetet teremtett a tekintetben, hogy tőke útján kívánja a Társaságot finanszírozni."

- A Kúria az idézett rendelkezésében viszont azt állítja, hogy a Fővárosi Törvényszék azért nem vizsgálhatja a kölcsönügylet valódi tartalmát (ti. tőke vagy kölcsön jelleggel rendelkezik-e adózási szempontból), mert a minősítés "erre irányuló alperesi döntés hiányában jogszerűen a közigazgatási határozat elleni per tárgya nem is lehetett".
- 5.8. **A Kúria annak ellenére kizárja és kizárni rendeli (érdemi vizsgálat nélkül) a közigazgatási per tárgyából a kölcsönügylet adózási szempontú (Art. 2. §-a szerinti) minősítését, hogy arra vizsgálandó releváns körülményként az Indítványozó (i) mind a közigazgatási eljárás során a fellebbezésében,³⁵ (ii) mind pedig a keresetlevelében³⁶ hivatkozott.**
- 5.9. **A tisztességes bírósági eljáráshoz való jog** [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] egyik részjogosítványa a **bírósághoz fordulás joga**. Az Alkotmánybíróság ezzel kapcsolatban azt rögzítette, hogy „a bírósághoz fordulás jogának van egy sajátos vetülete, mégpedig az a rész, amelyik a közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálatára vonatkozó törvényi szabályok alkotmányossági felülvizsgálatakor érvényesül. Ezek szerint annak érdekében, hogy a közigazgatási bíráskodás ne csak formálisan létezzen, hanem érdemben működjön, a tisztességes bírósági eljárás részelemeként a törvényalkotónak olyan szabályokat szükséges lefektetnie, amelyek lehetővé teszik többek között azt, hogy az alperesként eljáró közigazgatási szerv mérlegelését a bíróság felülbírálja a jogszerűség szempontjából. E követelmény egyfelől arra vezethető vissza, hogy az alperes joghoz kötött, azaz köteles az anyagi és eljárási jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően eljárni, másfelől a közigazgatási bíróság feladat- és hatáskörébe tartozik az alperesi határozat jogszerűségéről dönteni a kereseti kérelem keretei között. **A közigazgatási ügyben ítélkező bíró eljárása fogalmilag akkor lehet fair és méltányos, ha nincs kötve az alperes döntéséhez. Ekkor érvényesül valójában a felperest megillető bírósághoz fordulás joga, ezen keresztül valósul meg a közigazgatás működésének jog alá rendelése**” {17/2018. (X. 10.) AB határozat, Indokolás [43]}.
- 5.10. A Kúria értelmezése és megállapítása – az idézett Alkotmánybírósági értelmezéssel szöges ellentétben – leszűkíti a Fővárosi Törvényszék mint elsőfokú közigazgatási bíróság jogszerűségi vizsgálatának hatókörét és lehetőségét azon körülményekre, amelyeket a másodfokú adóhatóság mint alperes vizsgált, holott az Indítványozó által is hivatkozott egyik jogsértés épp az volt, hogy a másodfokú határozat a fellebbezés ellenére nem vizsgálta és még csak nem is reagált érdemben az Indítványozó által relevánsként megjelölt körülményekre a minősítés tekintetében. Ez sérti az Indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogát és a bírósághoz fordulás jogát mint részjogosultságot.
- 5.11. **A jogorvoslathoz való jog** [Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés] tartalmát az Alkotmánybíróság több döntésében is értelmezte már a közigazgatási bíráskodás viszonylatában is. Ezek szerint „[a]z Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése **alanyi jogot keletkeztet a jogorvoslat igénybevételére mindenki számára, aki a döntés folytán jogát vagy jogos érdekét sértve érzi.** A jogalkotó a különböző eljárásokra irányadó törvényi szabályozásokban határozza meg az igénybe vehető jogorvoslati lehetőségeket és azok igénybevételének a módját {22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [95]}, Azonban a jogorvoslathoz való jog tekintetében az Alkotmánybíróság gyakorlata számos követelményt határozott meg, amelyek meg kell felelnie a jogorvoslati rendszernek. E követelmények vonatkozásában az Alkotmánybíróság gyakorlata az Alkotmány alatt és az Alaptörvény hatályba lépését követően is következetes volt. A jogorvoslat egyik elemeként az érdemi, ügydöntő döntések tekintetében a más szervhez vagy ugyanazon szervezeten belüli magasabb fórumhoz fordulás lehetőségének biztosítását rögzítette {35/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [16]}, **melyhez a közigazgatási döntések vonatkozásában társult a bírói út rendelkezésre állásának követelménye is.** További elemként határozta meg az Alkotmánybíróság a jogorvoslati fórum abbéli képességét, hogy a sérelmezett döntést felülvizsgálja, és a sérelem fennállása esetén a döntés megváltoztatása vagy megsemmisítése (hatályon kívül helyezése) révén a sérelmet a döntésre visszaható módon orvosolja. **Minden jogorvoslat lényegi, immanens eleme a jogorvoslás lehetősége, vagyis a jogorvoslat fogalmilag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát** {3020/2018. (I. 26.) AB határozat, Indokolás [37], 35/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [16]}.
- 5.12. **A jogorvoslat ténylegességének követelménye**, vagyis az, hogy a jogorvoslati fórum képes legyen a jogsérelem orvoslására, két elemet foglal magában: egyrészt, hogy a jogorvoslati fórumrendszer igénybevételét nem gátolják-e jogszabályi előírások, másrészt, hogy milyen a jogorvoslat terjedelme, azaz

³⁵ Ld. fellebbezés 16. pont

³⁶ Ld. Keresetlevél kiegészítés dokumentum 4.1.-4.13. pontjai.

teljes körűsége, illetve korlátozottsága {2/2013. (I. 23.) AB határozat, Indokolás [35], [37], 22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [82]}. Feltétlen követelmény, hogy az eljáró fórum az eljárási szabályok által meghatározott keretek között a jogorvoslati eljárást lefolytassa és a jogorvoslati kérelemben írtakat a jogszabályban foglaltak szerint érdemben megvizsgálja {9/2017. (IV. 18.) AB határozat, Indokolás [21]}” {14/2018. (IX. 27.) AB határozat, Indokolás [16], [18]}.³⁷

5.13. Jelen esetben a Fővárosi Törvényszék orvosolta Indítványozó jogorvoslati jogának sérelmét, amikor az ítéletében részletesen ismertette, hogy a kölcsön minősítése miatt lehet releváns az alapul fekvő dokumentumok alapján, azonban a Kúria ettől a hatékony jogorvoslat lehetőségétől a Támadott Határozatban megfosztja Indítványozót egy olyan formális értelmezéssel, hogy "amiről az alperes nem döntött, az nem lehet a közigazgatási per tárgya". Ez a következtetés teljességgel ellentétes a közigazgatási tevékenységgel szemben igénybevehető hatékony bírói jogorvoslat elvével és kötelezettségével.

5.14. A Kúria értelmezése és álláspontja sérti továbbá az Alaptörvény 28. cikkét is, ugyanis a Kp.-nak a közigazgatási döntés elleni hatékony jogvédelem elvét biztosító szabályait a jogalkotói akarattal és magával a normaszöveggel is ellentétesen alkalmazza:

- A Kp. 2. § (1) bekezdése szerint a bíróság feladata, hogy eljárásával a közigazgatási tevékenységgel megvalósított jogsértéssel szemben - erre irányuló megalapozott kérelem esetén - hatékony jogvédelmet biztosítson. *(A Kúria ezt teljes mértékben aláássa, ugyanis nem teszi lehetővé a bírói vizsgálatot olyan körülményre, ami a közigazgatási eljárásban a fellebbezésben is szerepelt, de azt a másodfokú adóhatóság önkényesen figyelmen kívül hagyta.)*
- A Kp. 85. § (1) bekezdése szerint a bíróság a közigazgatási tevékenység jogszerűségét a kereseti kérelem korlátai között vizsgálja. *(Indítványozó kereseti kérelme részletesen tartalmazta, hogy a kölcsönügylet adózási minőségének kiemelt szerepe van a rendeltetésszerűség megítélése tekintetében és ezt a másodfokú adóhatóság erre irányuló felhívás ellenére sem vizsgálta. A Kúria értelmezése és instrukciója viszont ennél szűkebben értelmezi a közigazgatási per tárgyát, mert kizárja azon tényeket, amiket a közigazgatási cselekmény (ti. másodfokú határozat) önkényesen negligált.)*

5.15. Az Alkotmánybíróság többek között az – Alaptörvény hatálya alatt is érvényességében fenntartott³⁸ – a 39/1997. (VII. 1.) AB határozatban és a 865/D/2007. AB határozatban is foglalkozott **a bírósági felülvizsgálat terjedelme alkotmányosságának követelményeivel**. E határozatokban megállapította, hogy **alkotmányos követelmény**, hogy a bíróság a perbe vitt jogokat és kötelezettségeket érdemben elbírálhassa. Az eljárásnak ahhoz kell vezetnie, hogy a bíróság a közigazgatási perbe vitt jogokat és kötelezettségeket valóban érdemben elbírálja, és ezért a közigazgatási határozatok törvényességének bírói ellenőrzése alkotmányosan nem korlátozódhat a formális jogszerűség vizsgálatára.

5.16. A 39/1997. (VII. 1.) AB határozatban kifejtettek szerint [...] "az eljárásnak ahhoz kell vezetnie, hogy a bíróság a perbe vitt jogokat és kötelezettségeket az ott írt módon valóban elbírálja: az összes, az Alkotmányban részletezett követelmény - a bíróság törvény által felállított volta, függetlensége és pártatlansága, az, hogy a tárgyalás igazságosan (a nemzetközi egyezmények szóhasználatával: fair, équitement, in billiger Weise) és nyilvánosan folyjék - ezt a célt szolgálja, csak e követelmények teljesítésével lehet alkotmányosan véglegesnek számító, érdemi, a jogot megállapító döntést hozni. A közigazgatási határozatok törvényességének **bírói ellenőrzése tehát alkotmányosan nem korlátozódhat a formális jogszerűség vizsgálatára. A közigazgatási perben a bíróság nincs a közigazgatási határozatban megállapított tényálláshoz kötve, és a jogszerűség szempontjából felülbírálhatja a közigazgatási szerv mérlegelését is.**" (ABH 1997, 263.).

³⁷ Ld. részletesen 17/2019. (V. 30.) AB határozat

³⁸ Lásd például az 5/2020. (I. 29.) AB határozatot.

- 5.17. A 7/2013. (III. 1.) AB határozatában az Alkotmánybíróság - korábbi alkotmánybírói határozatokra hivatkozva - rámutatott arra, hogy a tisztességes eljáráshoz fűződő jog körébe tartozik **a hatékony bírói jogvédelem követelménye**, amely szerint a jogi szabályozással szemben alkotmányos igény, hogy a perbe vitt jogokról a bíróság érdemben dönthesse. Önmagában a bírói út igénybevételének formális biztosítása ugyanis nem elegendő az eljárási garanciák teljességéhez, hiszen az alkotmányos szabályban előírt garanciák éppen azt a célt szolgálják, hogy azok megtartásával a bíróság a véglegesség igényével hozhasson érdemi döntést. A tisztességes eljárás követelménye tehát magában foglalja a hatékony bírói jogvédelem igényét is. A tisztességes eljárás alkotmányos követelményrendszerét kielégítő hatékony bírói jogvédelem pedig attól függ, hogy az eljárási szabályok értelmében a bíróság mit vizsgálhat felül. A közigazgatási határozatok törvényessége bírósági ellenőrzésének szabályozásánál alkotmányos követelmény, hogy a bíróság a perbe vitt jogokat és kötelezettségeket érdemben elbírálhassa. A közigazgatási döntési jogkört meghatározó szabálynak megfelelő szempontot vagy mércét kell tartalmaznia, amely alapján a döntés jogszerűségét a bíróság felülvizsgálhatja. A közigazgatási határozatok törvényességének bírói ellenőrzése tehát alkotmányosan nem korlátozódhat a formális jogszerűség vizsgálatára. **A közigazgatási perben a bíróság nincs a közigazgatási határozatban megállapított tényálláshoz kötve, és a jogszerűség szempontjából felülbírálhatja a közigazgatási szerv mérlegelését is.**³⁹ Jelen esetben tehát a Kúria álláspontjával ellentétben a Fővárosi Törvényszék akkor is jogosult a közigazgatási eljárásban és a keresetlevélben Indítványozó által hivatkozott tényeket figyelembe venni, ha azt az adóhatóság önkényesen nem vette
- 5.18. Indítványozó álláspontja szerint a Kúria Támadott Határozatában végeredményben jóváhagyta a másodfokú adóhatóság határozatának azon megközelítését, miszerint a fellebbezésben foglaltak ellenére az adóhatóságnak még csak meg kellett volna vizsgálnia a jelen eljárás alapjául szolgáló kölcsöntartozás adózási szempontú valódi tartalmát.
- 5.19. Az Indítványozó álláspontja szerint a Kúria ezzel elismerte a másodfokú adóhatósági eljárás mint közigazgatási tevékenység helyességét, ugyanakkor Indítványozó álláspontja szerint **a másodfokú adóhatósági eljárás súlyosan sérti Indítványozó tisztességes hatósági eljáráshoz való jogát [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés]**. Mivel a Kúria a Törvényszéket instrualta és nem teszi számára lehetővé (sőt megfosztja attól), hogy "a közigazgatási per tárgyává tegye" az alapul fekvő kölcsönügylet adózási szempontú vizsgálatát, ezért Indítványozó fellebbezésben kifejtett lényeges körülmény (ti. kölcsönügylet tökeinstrumentum jellege adózási szempontból) érdemi vizsgálatától. Ezt kizárólag a Kúria által megsemmisített Fővárosi Törvényszék ítélete értékelte és mind a Kúria, mind a másodfokú adóhatóság a fellebbezés és a keresetlevél explicit felhívása ellenére elmulasztotta figyelembe venni (negligálta).
- 5.20. Jogállami keretek között a „*tisztességes*” (*fair, méltányos, kiegyensúlyozott*) karakter minden közhatalom erejével felruházott eljárással szemben követelmény, így az adóhatósági eljárással szemben is. Ezért a sajátosságok figyelembe vétele mellett, de **a hatósági eljárásban is meg kell jelennie a fair eljárás követelményeinek**, amely követelményeket az alapjogi jogalanyisággal rendelkező ügyfeleknek alanyi jogként, végső fokon alapjogként ki kell tudni kényszeríteni. E jogok érvényesíthetősége a hatóság működésének korlátja, jogszerű eljárásának pedig mércéje. **Az ezek szerinti jogállami követelményrendszernek a megnyilvánulása az, hogy az Alaptörvény XXIV. cikke önálló, az ügyintézés alapjogként ismeri el a fair hatósági eljáráshoz való jogot. Az alapjogi jogvédelem kiterjed a hatóságok részrehajlás nélküli, tisztességes módon és észszerű határidőn belüli ügyintézésére, a hatóságok aktusok törvényben meghatározott indokolására** [XXIV. cikk (1) bekezdés], valamint a közigazgatási jogkörben okozott kár megtérítésére [XXIV. cikk (2) bekezdés] {Abh1., Indokolás [28]-[29]; legutóbb megerősítette például: 28/2019. (XI. 4.) AB határozat, Indokolás [74]}.
- 5.21. A másodfokú adóhatóság ugyanakkor elmulasztott számot adni a másodfokú határozat indokolásában arról, hogy az Indítványozó által a fellebbezésben megjelölt körülményeket hogyan értékeli, esetleg miért nem tartja relevánsnak vagy hogyan befolyásolja a rendeltetésellenesség megítélését. Megjegyzendő, hogy Indítványozó a fellebbezést megelőzően nem is tudott az adóhatóság előtt e körülményekre vonatkozóan nyilatkozatot tenni, mert az ellenőrzés jegyzőkönyvét követően (még az elsőfokú adóhatóság határozatát

³⁹ 25/2018. (XII. 28.) AB határozat Indokolás [17]

megelőzően) észrevétel benyújtásának lehetőségét az Art. 145. § (1) bekezdése kizárja.⁴⁰

- 5.22. A másodfokú adóhatóság tehát oly mértékben elmulasztotta az Indítványozó fellebbezésben előadott érveire történő reflektálást, hogy az sérti Indítványozó tisztességes hatósági eljáráshoz való jogát. E jogsérelmet korábban orvosolta a Fővárosi Törvényszék ítéletében, de ezt az ítéletet a Kúria Támadott Határozatával hatályon kívül helyezte és az új eljárás tekintetében kizárta annak lehetőségét, hogy a Fővárosi Törvényszék orvosolja a jogsérelmet (ugyanis a közigazgatási per tárgyán kívüliként minősítette, mintegy kizárta a kölcsön tőkeinstrumentum jellegének és tulajdonságainak érdemi vizsgálatát annak ellenére, hogy e vizsgálatot Indítványozó már a fellebbezésében is kérte, illetve jelezte fontosságát a rendeltetésszerűség vizsgálata tekintetében).

⁴⁰ Art. 145. § (1) bekezdése A végelszámolás esetén benyújtandó tevékenységet záró adóbevallás, a végelszámoló által készített záró adóbevallás, a két bevallás közötti időszokról benyújtott bevallás ellenőrzése, valamint a tevékenységet lezáró adóbevallást megelőző időszakra vonatkozó ellenőrzés megállapításait tartalmazó jegyzőkönyvvel szemben észrevételnek nincs helye.

6. A TÁMADOTT HATÁROZATBAN FOGLALT JOGÉRTELMEZÉS SÉRTI INDÍTVÁNYOZÓ TULAJDONHOZ VALÓ JOGÁT, AZ ALAPTÖRVÉNY ARÁNYOS KÖZTEHERVISELÉST ELŐÍRÓ SZABÁLYAIT ÉS AZ EGYENLŐ ELBÁNÁS ELVÉT

a) Az Alaptörvény megsértett rendelkezéseinek megjelölése

Alaptörvény I. cikk (3) bekezdés

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

Alaptörvény XIII. cikk

(1) Mindenkinek joga van a tulajdonhoz és az örökléshez. A tulajdon társadalmi felelősséggel jár.

(2) Tulajdont kisajátítani csak kivételesen és közérdekből, törvényben meghatározott esetekben és módon, teljes, feltétlen és azonnali kártalanítás mellett lehet.

Alaptörvény XV. cikk

(1) A törvény előtt mindenki egyenlő. Minden ember jogképes.

(2) Magyarország az alapvető jogokat mindenkinek bármely megkülönböztetés, nevezetesen faj, szín, nem, fogyatékoság, nyelv, vallás, politikai vagy más vélemény, nemzeti vagy társadalmi származás, vagyoni, születési vagy egyéb helyzet szerinti különbségtétel nélkül biztosítja.

Alaptörvény XXX. cikk

6.1. Teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez.

b) A megsemmisíteni kért Támadott Határozat alaptörvény-ellenességének megjelölése az Art. 1-2. § értelmezése és alkalmazása vonatkozásában az idézett alaptörvényi rendelkezések fényében

Tulajdonhoz való jog sérelme és a közteherviselés arányosságának teljes hiánya

- 6.2. Az alkotmányi tulajdonfogalom az Alkotmánybíróság értelmezésében hagyományosan nem azonos a polgári jogi tulajdonfogalommal, amelynek legteljesebb kifejtését a 64/1993. (XII. 22.) AB határozat tartalmazza. E döntés 2012 utáni alkalmazhatóságát az Alkotmánybíróság számos határozata megerősítette. {5/2016. (III. 1.) AB határozat, [31]; 18/2015. (VI. 15.) AB határozat, [26]; 25/2015. (VII. 21.) AB határozat, [59]} Már ezen döntés is megfogalmazta, hogy az alkotmányjogi védelem nem azonos az absztrakt polgári jogi tulajdon védelmével; azaz sem a birtoklás, használat, rendelkezés részjogosítványainak összességével, sem pedig a tulajdon negatív és abszolút jogként való meghatározásával. Az alapjogként védett tulajdon tartalmát a mindenkori (alkotmányos) közjogi és magánjogi korlátokkal együtt kell értelmezni, és így a védelem terjedelme mindig konkrét; függ a tulajdon alanyától, tárgyától [64/1993. (XII. 22.) AB határozat] Az Alkotmánybíróság egy korábbi döntésében már arra is rámutatott, hogy a tulajdonjog valamely tartalmi elemének a korlátozása csak akkor jár magának a tulajdonjognak mint alkotmányos jognak a korlátozásával, és ezáltal **csak akkor alkotmányellenes, ha az nem elkerülhetetlen, vagyis ha kényszerítő ok nélkül történik, továbbá ha a korlátozás súlya a korlátozással elérni kívánt célhoz képest aránytalan.**
- 6.3. Az Alkotmánybíróság az 576/D/2000. AB határozatban rögzítette, hogy "*Az Alkotmányban meghatározott jogok és kötelezettségek értelemszerűen egymásra tekintettel és egymást korlátozva érvényesülnek. Így például a tulajdonhoz való jog és a közteherviselési kötelezettség egymást kölcsönösen korlátozza;*"
- 6.4. Mivel jelen esetben a Kúria a rendeltetésszerű joggyakorlás elvén keresztül egy adóztatási tényállás állapít meg a tőkeemelések tekintetében, ezért Indítványozó tulajdonhoz való joga sérelmének vizsgálata során figyelemmel kell lenni a közteherviselés Alaptörvényben rögzített elveire is.
- 6.5. Az Alkotmánybíróság - többek között - a 3047/2016. (III. 22.) AB határozatában foglalta össze az

Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdésének tartalmát, amely az Alkotmány 70/I. §-ának (és az Alkotmánybíróság vonatkozó határozataiban ennek tartalmi kibontásától) tartalmától eltérően „a közterhekhez való hozzájárulás mértéke kapcsán egyedül azt a követelményt támasztja, hogy arányos legyen, megfeleljen az állampolgár jövedelmi és vagyoni viszonyainak (1558/B/1991. AB határozat, ABH 1992, 506, 507.)” {3149/2013. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [63]}. A 3149/2013. (VII. 24.) AB határozat azt is kifejtette, hogy „[a]z **Alaptörvény a XXX. cikkben** nem hivatkozik már a jövedelmi és vagyoni viszonyokra [...], ezeket a fogalmakat a teherbíró képesség, illetve a gazdaságban való részvétel kifejezései váltják fel. A közteherviselési szabálynak ezzel a változásával a korábbi Alkotmányhoz képest a jövedelmi, vagyoni viszonyoknak való megfeleléstől távolodás, de **az arányosság követelményének fennmaradása látszik**. A teherbíró képesség tekintetében az egyén teherbíró képessége és a gazdálkodó szervezeteké külön megítélés tárgyát kell képezze, utóbbiak esetében a teherviselő képesség szélesebb alapokon nyugszik, hiszen a gazdasági teherbírást egy minimumszintjének fennállása - az egyéni teherviselési képesség esetleges hiányával ellentétben - a gazdálkodási tevékenység végzése folytán vélelmezhető, mértéke ugyanakkor esetenként változó lehet” (Indokolás [64]).

- 6.6. Az Alkotmánybíróság kijelölte a közteherviselési (adófizetési kötelezettség) **alkotmányos határait** is:
- "[65] A teherbíró képesség elve egyúttal az **elkobzó jellegű terhek tilalmát is jelenti, melynek szélső határáig - amíg az nem nyilvánvalóan aránytalan, indokolatlan, eltúlzó mértékű** - ugyanakkor a jogalkotó számára széles mozgástér áll rendelkezésre (1558/B/1991. ABh, ABH 1992, 506, 507.), figyelemmel az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdés második mondatára is."*⁴¹
- 6.7. Jelen esetben Indítványozó egy veszteséges, negatív sajáttőkével rendelkező társaság a tőkeemelés időpontjában. Éppen emiatt volt szükség a tőkeemelésre a tulajdonos részéről, hogy a Társaság negatív saját tőkéje pótlásra kerüljön. Tehát a tulajdonos elhatározta, hogy a vele szemben fennálló társasági kötelezettséget a rendelkezésre bocsátott tőkébe beszámítja, így a Társaság negatív saját tőke helyzete javult.
- 6.8. A Kúria elvi döntésében az alábbi adóztatási tényállást állapította meg:
- " Gazdasági tevékenységet nem végző gazdasági társaság által végrehajtott tőkeemelés nem tölti be rendeltetését, amennyiben célja a tulajdonos felé fennálló kötelezettség megszüntetése által a végelszámolás feltételeinek megteremtése"*
- 6.9. *Mi is a gyakorlati eredménye a Kúria elvi döntésének?* – e kérdés megválaszolása elengedhetetlen annak megítéléshez, hogy sérül-e a tulajdonhoz való jog és a közteherviselés arányosságának elve.
- 6.10. Eredményében a Kúria értelmezése azzal jár, hogy ha egy veszteséges társaság meg kívánna szűnni végelszámolás keretében és kötelezettsége (tartozása) áll fenn a tulajdonosával szemben, akkor a tulajdonos nem pótolhat, nem bocsáthat tőkét a veszteséges, negatív saját tőkével rendelkező társasága részére rendeltetészerűen, mivel ezáltal az adófizetési kötelezettséget (és még nagyobb veszteséget) generál az amúgy is veszteséges, negatív saját tőkével rendelkező társaságánál. Indítványozó esetében ez egyértelműen aránytalan helyzetet eredményez, hiszen egy amúgy is veszteséges, negatív saját tőkével rendelkező társaság részére rendelkezésre bocsátott pótlólagos tőkejuttatást (vagyonjuttatás) adóztat meg a Kúria.
- 6.11. A tulajdonhoz való jog és az arányos közteherviselés vizsgálata során kiemelt jelentősége van, hogy Indítványozó társaság egy passzív holding társaság, melynek funkciója részesedés tulajdonlása volt. Tehát amikor a "gazdaságban való részvétel" fokmérőjét vizsgáljuk, hogy Indítványozó egy negatív saját tőkével rendelkező, funkcióját tekintve passzív holding funkciókkal rendelkező társaság volt a tőkeemelés időpontjában.
- 6.12. A fentiek alapján a Kúria jogértelmezése Indítványozó álláspontja szerint sérti a tulajdonhoz való jogot és aránytalan, eltúlzó mértékű közteherviselést eredményez, ugyanis egy amúgy (i) veszteséges, negatív saját tőkével rendelkező társaság esetében, a (ii) tulajdonos általi pótlólagos tőkejuttatást adóztatja meg, (iii)

⁴¹ Ld. 3149/2013. (VII. 24.) AB határozat Indokolás [64]

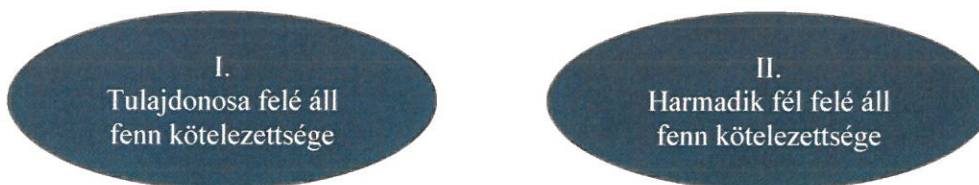
alapelvi szabályok felhívásával (tehát konkrét jogalkotói szándék és anyagi adójogi norma nélkül).

Diszkriminációt eredményező gyakorlat

- 6.13. Az Indítványozó már a keresetlevélben is rögzítette az uniós jogi aspektusok tekintetében, hogy az adóhatósági (és a Kúria által is követett) értelmezés közvetett (rejtett) diszkriminációt valósít meg.
- 6.14. Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdésében foglalt klauzula védelmet nyújt **a rejtett, vagy közvetett diszkriminációval szemben is**. Az Alkotmánybíróság gyakorlatában a közvetett diszkrimináció tilalmát sérti, ha egy látszólag általános jellegű és semleges jogszabályi rendelkezés, vagy szabály végső soron a társadalomban gyakorta hátrányos különbségtétellel sújtott, az Alaptörvényben tételesen felsorolt, illetve azzal döntő hasonlóságot mutató „egyéb helyzetben” lévő személyek kizárását, kirekesztését vagy valamely lehetőségtől való megfosztását eredményezi. Az Alkotmánybíróság felfogása szerint így az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdésében garantált **diszkrimináció tilalma kiterjed azokra a közhatalmi intézkedésekre is, amelyek ugyan látszólag általános, semleges és mindenkire egyformán érvényes rendelkezést tartalmaznak, de eredményüket vagy hatásukat tekintve valójában mégis az alaptörvényi szabályban felsorolt tulajdonságú társadalmi csoportot sújtanak további hátrányokkal**. Vagyis végső soron egy ilyen tulajdonság valamelyikének jegyét hordozó csoport tagjainak kirekesztését eredményezik {3206/2014. (VII. 21.) AB határozat, Indokolás [29]}.
- 6.15. Az Alkotmánybíróság gyakorlatában diszkrimináció összehasonlítható - azonos csoportba tartozó - személyi körön belül állapítható meg. A hátrányos megkülönböztetésnek tehát **homogén csoporton** belül kell fennállnia fogalmilag. Nem lehet hátrányos megkülönböztetésről beszélni, ha a jogi szabályozás eltérő alanyi körre állapít meg eltérő rendelkezéseket {lásd az Alaptörvény hatálya alatt először: 42/2012. (XII. 20.) AB határozat, Indokolás [28]; legutóbb: 3172/2017. (VII. 14.) AB határozat, Indokolás [18]}.
- 6.16. Emiatt mindenekelőtt a csoportképzést kell elvégezni. Indítványozó álláspontja szerint a jelen esetet vizsgálva az alábbi két csoport azonosítható:
- (i) Végelszámolás előtt álló azon vállalkozások, akiknek tulajdonosukkal szemben áll fenn kötelezettségük,
 - (ii) Végelszámolás előtt álló azon vállalkozások, akiknek nem a tulajdonosukkal (hanem harmadik személlyel) szemben áll fenn kötelezettségük.
- 6.17. A Kúria elvi döntése nyomán (mely a korlátozott precedens rendszer bevezetésével irányadóvá és lényegében kötelezővé vált az alsóbb fokú bíróságokra nézve) a fenti két esetkör eltérően kezelendő, holott helyzetüket tekintve (pénzügyi és cégjogi szempontból) ugyanazon csoporthoz tartoznak:
- (i) az első esetben, ha a tulajdonos tőkét pótol és e pótlásba beleszámítja a saját követelését is, rendeltetésellenesnek minősül tevékenysége és az adóhatóság átminősíti tartozás elengedése az ügyletet, így a társaságnak (ld. jelen esetben Indítványozó) adófizetési kötelezettsége merül fel,
 - (ii) a másodfok esetben, ha a tulajdonos tőkét pótol és ebből e pótlólagos vagyonyjuttatásból a társaság kizárólag harmadik felek felé fennálló tartozását rendezzi, akkor e tőkepótlás már nem minősül rendeltetésellenesnek és a társaságot adófizetési kötelezettség sem fogja terhelni. Megjegyezzük a parttalan kúriai jogalkalmazás akár odáig is eljuthat a jövőben, hogy minden tőkejuttatást rendeltetésellenesnek minősít, ha annak az a célja, hogy a tulajdonos (legyen az akár magánszemély vagy gazdasági társaság) a vállalkozása tartozásaira pótlólagos forrást biztosítson. (Bár kétségtelen, hogy ez még inkább abszurd helyzetet eredményezne figyelemmel arra, hogy jogalkotói szándék nélkül, csupán a kúriai "jogalkotás" eredményeképpen valósulna meg, de még a Ctv.⁴² 108. § (1) bekezdés szerinti általános logikával is szembe menne, amely a végelszámolás esetére írja elő, hogy ha egy cég esetében a végelszámolás alatt kiderülne a kellő fedezet hiánya a kötelezettségei kielégítésére, azt a tulajdonosok mindenféle kötöttség nélkül pótolhatnák rendeltetészerűen.

⁴² 2006. évi V. törvény - a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról

6.18. A fenti esetkörökben a társaságok (tehát a tőkét befogadó adózók) minden szempontból azonos helyzetben vannak, a különbség csupán az, hogy kivel szemben áll fenn tartozása a vállalkozásnak.



- 6.19. Az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésének első mondata szerinti általános jogegyenlőségi szabály alapján a közterhet viselők (az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozók) között sem tehető olyan egyedi vagy normatív különbségtétel, amely sérti az Alkotmánybíróság gyakorlatában kidolgozott ésszerűségi tesztet. Indítványozó véleménye szerint azonban a Kúria jogértelmezése nem igazolható az ésszerűségi teszt alapján. Az Alkotmánybíróság egyenlőséggel kapcsolatos gyakorlata szerint az azonos szabályozási koncepción belül adott, homogén csoportra nézve eltérő szabályozás a diszkrimináció tilalmába ütközik, kivéve, ha az eltérésnek ésszerű, kellő súlyú alkotmányos indoka van, azaz nem önkényes. A támadott jogalkalmazás és a felmerülő alkotmányossági probléma szempontjából a veszteséges vagy tőkepótlásra szoruló társaságok minősülnek azonos csoportnak. A Kúria közöttük aszerint tett különbséget és hozott hátrányosabb helyzetbe a homogén csoportba tartozó egyes személyeket, hogy kivel szemben áll fenn kötelezettségük.
- 6.20. Alkotmányjogi szempontból a különbségtétel akkor aggályos, ha a megkülönböztetésnek nincs tárgyilagos mérlegelés szerint ésszerű indoka, vagyis az önkényes {lásd pl.: 3009/2012. (VI. 21.) AB határozat, Indokolás [54]; 43/2012. (XII. 20.) AB határozat, Indokolás [41]; 14/2014. (V. 13.) AB határozat, Indokolás [32]; 32/2015. (XI. 19.) AB határozat, Indokolás [80]; 9/2019. (III. 22.) AB határozat, Indokolás [38]; 34/2019. (XI. 29.) AB határozat, Indokolás [SS]}.
- 6.21. Az ésszerűségi teszt alapján Indítványozó álláspontja szerint nincs ésszerű, tárgyilagos indoka annak, hogy a Kúria azon adóalanyok tekintetében, akiknek a kötelezettsége részben vagy egészben a tulajdosonosokkal áll fenn, miért esnének más megítélés alá, mint azon adóalanyok, akiknek a kötelezettségek harmadik személyek felé állnának fenn. A tőkét befogadó társaság szempontjából mindkét esetben a veszteség pótlása vagy saját tőke helyzet orvoslása történik a tulajdonosok részéről történő vagyonyjuttatással.

**AZ ABTV. 26. § (1) BEKEZDÉSE SZERINTI ALKOTMÁNYJOGI PANASZ BENYÚJTÁSÁNAK
ÉRDEMI INDOKOLÁSA ÉS AZ ABTV. 32. § SZERINTI KÉRELEM**
(7-8. pontok)

7. A KÚRIA ALAPJÁN ÉRTELMEZETT ÉS ALKALMAZOTT ART. 1-2. §-AI NEMZETKÖZI SZERZŐDÉSBE ÜTKÖZNEK ÉS SÉRTIK INDÍTVÁNYOZÓ TULAJDONHOZ VALÓ JOGÁT

- 7.1. Az Alaptörvény Q) cikk (2) bekezdése alapján „Magyarország nemzetközi jogi kötelezettségeinek teljesítése érdekében biztosítja a nemzetközi jog és a magyar jog összhangját.”
- 7.2. Az Alkotmánybíróság kimondta, hogy a nemzetközi szerződésbe ütközés vizsgálata a normakontroll egy speciális fajtája, amely esetén az irányadó jogforrás nem az Alaptörvény, hanem az érintett nemzetközi szerződés [166/2011. (XII. 20.) AB határozat].
- 7.3. A konkrét ügyben a hivatkozott nemzetközi szerződés az 1950. november 4. napján Rómában elfogadott egyezmény az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről (a továbbiakban: **Egyezmény**). Az Emberi Jogi Egyezmény 1952. március 20. napján elfogadott első kiegészítő jegyzőkönyve (a továbbiakban: **Első Kiegészítő Jegyzőkönyv**) az alábbiak szerint rendelkezik a tulajdon védelméről:

1. cikk

Tulajdon védelme

„Minden természetes és jogi személynek joga van javai tiszteletben tartásához. Senkit nem lehet tulajdonától megfosztani, kivéve, ha ez közérdekből és a törvényben meghatározott feltételek, valamint a nemzetközi jog általános elvei szerint történik.

Az előző bekezdésben foglaltak nem korlátozzák az államok jogát olyan törvények alkalmazásában, melyeket szükségesnek ítélnék ahhoz, hogy a javaknak a köz érdekében történő használatát szabályozhassák, illetőleg az adók, más közterhek vagy bírságok megfizetését biztosítsák.”

- 7.4. Indítványozó az **Első Kiegészítő Jegyzőkönyv 1. cikkében foglalt tulajdonhoz való jogára hivatkozik** tekintettel arra, hogy a Kúria által értelmezett Art. 1-2. § nem felel meg az Egyezmény és a kapcsolódó EJEB gyakorlatban az adókötelezettség alapjául szolgáló adójogszabályok minőségi követelményeinek.
- 7.5. Az Egyezmény rendelkezéseinek az értelmezése során elsősorban az Emberi Jogok Európai Bíróságának (a továbbiakban: **EJEB**) joggyakorlata szolgál alapul, ezért a tulajdonhoz való jog sérelmének elemzését az EJEB gyakorlata alapján végezzük el az alábbiak szerint:

a) Történt-e beavatkozás Indítványozó javaiba az Emberi Jogi Egyezmény Első Kiegészítő Jegyzőkönyv 1. cikke értelmében?

- 7.6. Az EJEB Sporrang and Lönnroth v. Sweden (1982) ügyben hozott ítéletében az 1. cikket „három külön szabályként” értelmezte az alábbiak szerint:

Szabályokra tagolás	A szabály tartalma	A szabály szövege
1. szabály: Az első bekezdés első mondata	A tulajdon békés élvezetének elve	„Minden természetes és jogi személynek joga van javai tiszteletben tartásához”
2. szabály: Az első bekezdés második mondata	A tulajdontól való megfosztás esete	„Senkit nem lehet tulajdonától megfosztani, kivéve, ha ez közérdekből és a törvényben meghatározott feltételek, valamint a nemzetközi jog általános elvei szerint történik.”
3. szabály: A második bekezdés	A tulajdon békés élvezetébe való beavatkozás esete	„Az előző bekezdésben foglaltak nem korlátozzák az államok jogát olyan törvények alkalmazásában, melyeket szükségesnek ítélnék ahhoz, hogy a javaknak a köz érdekében történő használatát szabályozhassák, illetőleg az adók, más közterhek vagy bírságok megfizetését biztosítsák.”

7.7. Az EJEB gyakorlata alapján mindenképp arról kell döntést hozni, hogy az adott ügyben az utolsó két szabály alkalmazandó-e. Indítványozó esetében a fenti 3. szabály alkalmazására kerül sor, vagyis a tulajdon békés élvezetének elvét törvényben korlátozzák adók, más közterhek vagy bírságok megfizetésének biztosítása érdekében. Az adóhatóság és a Kúria által egyedülként alkalmazott Art. 1-2. §-a beavatkozást jelent a javak békés élvezetébe fűződő jogba az adóztatás által.

b) A beavatkozás jogszerűsége

7.8. A beavatkozás jogszerűségének vizsgálata során az EJEB a gyakorlatában az alábbi elveket fektette le⁴³:

I. A hazai jogban fennálló jogalap megléte önmagában nem elegendő, „a jogalaphoz ugyanis bizonyos minőséggel is kell rendelkeznie, nevezetesen meg kell felelnie a jogállamiságnak, és garanciákat kell biztosítania az önkényesség ellen.” [R.Sz. kontra Magyarország, 41838/11. sz., 36. bek.]

II. „A tulajdonról való megfosztáshoz alapul szolgáló jogi normáknak a hazai jognak – beleértve az Alkotmányt is – való megfelelésen túl alkalmazásukban kellően hozzáférhetőnek, pontosnak és előreláthatónak kell lennie.” [Guiso-Gallisay kontra Olaszország, 58858/00. sz., 82-83. bek.]

7.9. Az EJEB továbbá a tulajdonhoz való jog békés élvezetébe való beavatkozás tekintetében az alábbi elvet rögzítette abban az esetben, ha ez adóintézkedés formájában valósul meg:

7.10. A fentiek mellett az EJEB számos döntése alátámasztja, hogy amennyiben a jogalkotás pontosságának hiánya az adózás területén (**imprecision of tax legislation**) azt eredményezi, hogy **az adózó nem képes előre látni az adófizetési kötelezettségét, akkor sérül az EJEB gyakorlatában a jogalkotással szemben megjelenő minőségi követelmény (quality of law).**⁴⁴

7.11. Az EJEB az adózással kapcsolatos esetjogában kimondja, hogy **az adózás a tulajdon békés élvezetébe való beavatkozásnak minősül** az Első Kiegészítő Jegyzőkönyv 1. cikke alapján, ugyanakkor a beavatkozás igazolható, ha megfelel a 2. bekezdésben foglaltaknak (3. szabály), amely kifejezetten fenntartja az államok jogát az adóbevételek biztosításához szükséges törvények megalkotásához. [CBC-UNION S.R.O. kontra Csehország, 68741/01 sz.]

7.12. Az EJEB több döntésében kifejtette, hogy milyen elvárások érvényesülnek a törvényekkel kapcsolatban az alábbiak szerint:

Az EJEB megállapította, hogy „egy norma csak akkor tekinthető „törvénynek”, ha elegendő pontossággal van megfogalmazva ahhoz, hogy lehetővé tegye az állampolgár számára, hogy magatartását a törvényhez igazítsa: képesnek kell lennie – hogyha szükséges, jogi tanácsadó segítségével – arra, hogy a körülmények által indokolt ésszerű mértékben előre láthassa, milyen következményekkel járhat magatartása. Ez nem azt jelenti, hogy e körülményeknek teljes bizonyossággal kell előreláthatónak lenniük: a tapasztalat azt mutatja, hogy ez a célkitűzés elérhetetlen. Habár a bizonyosság nagyban kívánatos volna, megvalósítása a szabályozás végleges merevségét eredményezhetné, holott a törvénynek tartania kell az iramot a mindig változó körülményekkel. Ezért sok törvényt kikerülhetetlenül csak olyan kifejezések használatával lehet megfogalmazni, amelyek többé-kevésbé homályosak, és amelyek értelmezése és alkalmazása a gyakorlatra vár (ld. Sunday Times v. Egyesült Királyság (no. 1) ítélet, 1979. április 26., Series A no. 30., 31. o., 49. bek.; Kokkinakis v. Görögország ítélet, 1993. május 25., Series A no. 260-A, 19. o. 40. bek.). A bíróságok jogalkalmazási tevékenységének éppen az az értelme, hogy a bíróságok feladata a fennmaradt értelmezési kételyek eloszlása (ld. mutatis mutandis a Cantoni v. Franciaország ítélet, 1996. november 15., Reports 1996-V, 1628. o. 32. bek.). A törvényektől – amelyek eleve sem rendelkezhetnek minden lehetőségről – megkívánt pontosság szintje jelentős mértékben függ a szóban forgó jogszabály tartalmától, a szabályozni kívánt területtől, a jogszabály címzettjeinek számától és jogállásától (ld. a korábban idézett Vogt v. Németország

⁴³ Az EJEB gyakorlata alapján ugyanezen megfontolások alkalmazandók a tulajdonról való megfosztás (1. cikk 1. bek. 2. mondat) és a javak békés élvezetébe való beavatkozás (1. cikk 2. bek.) esetén is. [RSz. kontra Magyarország, 41838/11. sz., 36. bek.]

⁴⁴ Philip Baker QC: International – Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters, In: European Taxation, 2012, No. 6., 2. pont

ítélet, 24.o. 48. bek.)." [Rekvényi kontra Magyarország, 25390/94. sz., 34. pont; CBC-UNION S.R.O. kontra Csehország, 68741/01 sz.];

- 7.13. A jogalkotás minőségére vonatkozó követelmény (*quality of law*) valódi és a gyakorlatban érvényesülő elvárásként jelenik meg az EJEB esetjogában, amely az adózás területén meghozott és így a tulajdon békés élvezetéhez fűződő jogba való beavatkozás jogszerű esetét megvalósító törvények esetén az alábbiak szerint történik:
- Az EJEB megállapította, hogy az adózás területén **a belső jog előreláthatóságának és egyértelműségének olyan mértékű hiánya, amely ellentétes bírósági értelmezésekre ad lehetőséget, megsérti a jogalkotásra vonatkozó minőségi követelményt (*quality of law*)**. Az EJEB ennek következtében arra a megállapításra jutott, hogy a kérelmező tulajdonhoz való jogába való beavatkozás az Egyezmény alapján nem volt jogszerű. [Serkov kontra Ukrajna, 39766/05. sz., 42. és 44. pont];
 - Az EJEB megállapította, hogy az adózás területén a belső joggal szemben elvárásként támasztott egyértelműség és pontosság hiánya következtében **a hatóságok a saját diszkrecionális döntésük alapján ellentétes értelmezéseket alkalmazhattak, így a törvény nem biztosította a tulajdonhoz való jog védelmét az önkényes hatósági beavatkozással szemben**, ezért **a jogalkotásra vonatkozó minőségi követelmény (*quality of law*) sérült**. Az EJEB ezért megállapította a tulajdonhoz való jogba való beavatkozás jogszerűtlenségét az Egyezmény alapján. [Shchokin kontra Ukrajna, 23759/03. sz., 56. és 58. pont].
- 7.14. A fentiek alapján az EJEB a belső joggal szemben **egy bizonyos szintű minőségre** vonatkozó elvárást támaszt annak érdekében, hogy a jogállamisággal, amely a demokratikus társadalom egyik alapvető elve és az Egyezmény minden cikkét inherensen áthatja, összeegyeztethető legyen.
- 7.15. Az EJEB azt is következetesen kimondja döntéseiben, hogy a jogállamiság elve akkor érvényesül, ha a belső jog védelmet, eljárásjogi biztosítókat nyújt a hatóságok eljárásának önkényessége ellen. [East West Alliance Limited kontra Ukrajna, 167. pont]
- 7.16. Az EJEB gyakorlatában tehát ténylegesen érvényesíti a jogállamiság elvének megvalósítása érdekében azt a követelményt, hogy **a belső jognak elérhetőnek, pontosnak és előreláthatónak kell lennie**. [Lekic kontra Szlovénia, 95. pont]
- 7.17. Indítványozó álláspontja szerint a tisztelt Alkotmánybíróság a magyar jogrendszerben adózási alapelvek tekintetében is foglalkozott már azzal a kérdéskörrel, hogy azok szövegezése pontos, előrelátható-e.
- 7.18. **Mindenekelőtt rögzíteni szükséges, hogy az Indítványozó a rendeltetésszerű joggyakorlás alapelvét és a valódiság klauzulát főszabály szerint nem tartja a nemzetközi szerződéssel ellentétesnek, ha azok értelmezése és alkalmazása az Alkotmánybíróság által korábban értelmezett keretek között helyezkedik el.**
- 7.19. Az Alkotmánybíróság adózási alapelveket értelmező **1093/B/1997. AB határozata** leszögezi az alapelvek alkalmazásának lényegét:
- " Az Alkotmánybíróság megállapította, az alapelvek mindig általánosan megfogalmazott, a jogalkalmazást segítő szabályok, amelyek a törvény egyéb rendelkezéseivel összefüggésben és mindig a konkrét adójogviszonyban érvényesülnek. "**
- 7.20. Indítványozó álláspontja szerint egy adóhatósági elmarasztalás nem alapulhat önmagában általános alapelven, a rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye nem ítéhető meg önmagában, fel kell tudni mutatni egy normát, aminek céljához, tartalmához, lényegéhez képest a rendeltetésszerű magatartás egyáltalán felmerülhet.
- 7.21. Ha egy adóeljárás törvényben lévő absztrakt alapelvei rendelkezés alapul szolgálhat bármilyen cselekmény utólagos átminősítésének, akkor kell lennie az adózók számára is valamilyen mércének, amihez a cselekedeteiket igazíthatják, ami alapján megítélhetik, hogy az önadózásra épülő társasági adórendszerben helyesen járnak el. E mérceként pedig maguk az anyagi adójogszabályok és azok jogalkotói célja szolgálhat, amiket az adózóknak követniük kell, illetve figyelembe tudnak venni.

- 7.22. De ha az alapelveket önmagukban is alkalmazni lehet és megfosztjuk "segítő" jellegüktől, azaz az alapelvek válnak az adóztatási tényállássá (az adójogi norma diszpozíciójává) más anyagi adónorma nélkül, akkor végeredményben parttalan, kiszámíthatatlan, normavilágosság és előreláthatóságot súlyosan sértő jogszabályt kapunk, ami teret ad a jogalkotói önkénynek, nemzetközi összehasonlításban pedig egy kiszámíthatatlan magyar adórendszert eredményez. Végeredményben pedig sérti az adózók (így Indítványozó Egyezményben biztosított tulajdonhoz való jogát).
- 7.23. Jelen esetben Indítványozó tisztában van azzal, hogy a rendes bíróságok feladata a jogszabályok és így az alapelvek értelmezése is, de ennek alkotmányos keretek között kell maradni.
- 7.24. Az alapelvi szabályok parttalan alkalmazhatósága viszont már túllép az alkotmányos és az Egyezmény keretek közül és eléri azt a szintet, ami már alaptörvényellenességhez vezet. Jelen esetben a tisztelt Alkotmánybíróságnak lehetősége van az alapelvi szabályok alkotmányos/egyezmény konform keretének kijelölésére, amelyen a rendes bíróságok sem terjeszkedhetnek túl összhangban az adózás területén is hangsúlyosan megjelenő normavilágosság követelményével.

c) Közérdek (igazolhatóság) kérdése

- 7.25. Az adókiivetés beavatkozást jelent az Első Kiegészítő Jegyzőkönyv 1. cikkének 1. bekezdésében biztosított jogba, ugyanakkor az ilyen beavatkozás az 1. cikk 2. bekezdése alapján igazolt lehet (mint adók, más közterhek vagy bírságok megfizetését biztosító beavatkozás).
- 7.26. Az Egyezmény a részes államok hatáskörébe utalja az adók és más közterhek bevezetésére vonatkozó döntéseket, hiszen az széles körű politikai, gazdasági és társadalmi kérdések értékelését igényli, amivel kapcsolatban a hazai hatóságok jobb helyzetben vannak, mint az EJEB. Ugyanakkor az EJEB ellenőrzése alá esik az 1. cikk 1. bekezdés első mondata (tulajdon békés élvezete) és 2. bekezdése (tulajdon békés élvezetébe való beavatkozás) alkalmazásának ellenőrzése. [RSz. kontra Magyarország, 41838/11. sz., 45-46. bek.]
- 7.27. Indítványozó álláspontja szerint egy parttalan, absztrakt alapelvi szabály adóztatási tényállásként való alkalmazása nem igazolható közérdekkel.

d) Arányosság

- 7.28. Az EJEB gyakorlata szerint a javak békés élvezetébe történő beavatkozásnak még akkor is minden esetben „*megfelelő egyensúlyt*” kell találnia a közösség általános érdekének kívánalmait, valamint az egyén alapvető jogai védelmének követelményei között, ha a beavatkozás jogszabályban előírt – így az önkényesség hiányát feltételező – feltételek szerint kerül alkalmazásra. Az EJEB azt is kiemeli, hogy az alkalmazott eszközök és a kifogásolt intézkedéssel elérni kívánt cél között ésszerű arányosságnak kell fennállnia. [RSz. kontra Magyarország, 41838/11. sz., 2013. június 2.; 49. bek.]
- 7.29. Természetesen az államok széles mérlegelési jogkört élveznek az eszközök megválasztásában és annak megítélésben, hogy azoknak a következményei a közérdek szempontjából igazoltak-e. Azonban az EJEB felülvizsgálati jogkörrel rendelkezik, ezért azt kell vizsgálnunk, hogy a tulajdon békés élvezetéhez fűződő jog korlátozása összhangban áll-e az Egyezménnyel. [Jahn és mások kontra Németország, 46720/99. sz., 93. bek.]
- 7.30. Az intézkedés arányosságának megítélésekor vizsgálni kell az érintettek egyéni helyzetét és jóhiszeműségét [RSz. kontra Magyarország, 41838/11. sz., 2013. június 2.; 50. bek.]: Indítványozó az adókötelezettségeinek teljesítése során az alapelvi szabályozás kúriai értelmezés alapján bizonytalan szabályozással szembesült.
- 7.31. Az EJEB gyakorlata az Első Kiegészítő Jegyzőkönyv 1. cikkében foglalt követelmények tekintetében megköveteli, hogy átfogó módon vizsgálni kell a szóban forgó érdekeket, figyelembe véve azt a tényt, hogy az Egyezmény „*gyakorlati és hatékony*” és nem elméletileg fennálló vagy „*illuzórikus*” jogokat kíván biztosítani. E körben az összes releváns körülményt mérlegelni kell, így az érintettek magatartását, az állam által alkalmazott eszközöket, azok végrehajtását és a felmerülő közérdeket. [RSz. kontra Magyarország,

41838/11. sz., 2013. június 2.; 51. bek.]

- 7.32. Az Első Kiegészítő Jegyzőkönyv 1. cikke nem tartalmaz eljárásjogi szabályokat, követelményeket arra vonatkozóan, hogy a beavatkozás arányosságát milyen módon tudjuk megítélni, azonban az EJEB gyakorlata alapján azt szükséges megvizsgálni, hogy „*a szóban forgó eljárás milyen fokú védelmet biztosított az önkényességgel szemben.*” [Hentrich kontra Franciaország, 1994. szeptember 22., 48. bek.]
- 7.33. Indítványozó álláspontja szerint egy parttalan, hatósági és bírósági önkénynek teret adó absztrakt generálklauzula vagy alapelv önmagában való felhasználhatósága nem tekinthető arányosnak, ezért az Első Kiegészítő Jegyzőkönyv 1. cikkének megsértése megállapítható.

8. AZ ADÓHATÓSÁGI ELJÁRÁS SORÁN ALKALMAZOTT ART. 145. § SÉRTI INDÍTVÁNYOZÓ TISZTESSÉGES HATÓSÁGI ÜGYINTÉZÉSHEZ VALÓ JOGÁT

a) Alaptörvényben biztosított jog sérelme

XXIV. cikk (1) bekezdése

Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék.

XXVIII. cikk

(7) Mindenki joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.

b) Indítványozó alapjogsérelmének oka

- 8.1. Indítványozó a megelőző adóhatósági eljárásban azzal szembesült, hogy a jelen ügy alapjául szolgáló adójogvita terjedelme és komplexitása ellenére az Art. 145. §-a nem megfosztja az észrevétel benyújtásának lehetőségétől az adóhatósági jegyzőkönyv vonatkozásában, illetve a fellebbezési határidőt rendkívüli mértékben lerövidíti és 8 napban határozza meg.⁴⁵
- 8.2. Indítványozó már a fellebbezése 21. pontjában is előadta, hogy a Határozat közlésétől számított 8 napos jogvesztő határidő a fellebbezés előkészítésére és benyújtására nem felel meg a tisztességes eljárás követelményének, mert nem biztosít elegendő időt a jogorvoslati kérelem elkészítésére, különös tekintettel az adóhatósági megállapítás jelentős volumenére, illetve arra, hogy a Társaság egy külföldi cég tulajdonában álló gazdasági társaság, így a fellebbezés előkészítése és a Tulajdonossal történő egyeztetése nem csak idő- és energiaigényes koordinációt, de folyamatos angolnyelvű fordítási munkákat is igényel. Álláspontunk szerint tehát a rendelkezésre álló szűkös határidő, illetve az a jogszabályon alapuló korlátozás, miszerint az adóellenőrzés megállapításait tartalmazó jegyzőkönyvvel szemben észrevételezésnek nincs helye, egyértelműen és súlyosan sérti az Alaptörvényben lefektetett tisztességes eljáráshoz való jogosultságot.
- 8.3. Indítványozó természetesen tisztában van azzal, hogy a végelszámolás eljárások esetében a rövidebb határidők és egyes jogintézmények (pl. észrevételezési jog) hiánya *főszabályként* hozzájárulhat ahhoz, hogy végelszámolási eljárások ne húzódnak el, ugyanakkor álláspontja szerint a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot kevésbé korlátozó eszközökkel is elérhető lett volna a kívánt eredmény a jogalkotó részéről (pl. bizonyos relatív vagy abszolút értékhatár felett, vagy bizonyos szempontok felmerülése esetén biztosítani kellene az eljárási garanciák teljességének igénybevehetőségét). Mivel a jogalkotó nem differenciál és a végelszámolási eljárásokat egységes egészként kezeli (függetlenül attól, hogy abban kibontakozik-e egy több milliárdos és jelentős komplexitású adóvita), azzal súlyosan sérti a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogát.
- 8.4. Jelen esetben pedig a fentebb leírtak okán Indítványozó is el volt zárva attól, hogy a komplex kérdéseket összegző beadványokat készítsen. Ha pedig ehhez figyelembe vesszük a kúriai ítélet közigazgatási per

⁴⁵ 145. § (1) A végelszámolás esetén benyújtandó tevékenységet záró adóbevallás, a végelszámoló által készített záró adóbevallás, a két bevallás közötti időszakra benyújtott bevallás ellenőrzése, valamint a tevékenységet lezáró adóbevallást megelőző időszakra vonatkozó ellenőrzés megállapításait tartalmazó jegyzőkönyvvel szemben **észrevételnek nincs helye.**

(3) A (2) bekezdésben meghatározott határozattal szemben a határozat közlésétől számított **nyolc napon belül** lehet fellebbezést előterjeszteni.

tárgyát szűkítő jogértelmezését (mely szerint csak az lehet a közigazgatási per tárgya, amit a másodfokú adóhatóság a határozatban reflektált), akkor az észrevételezési jog hiánya és a fellebbezési határidő 8 napban történő megállapítása egyértelműen sértik Indítványozó hivatkozott alapjogait.

- 8.5. Annak megítélése, hogy az adózási jogok és jogosultságok korlátozhatóak-e egy végelszámolási eljárásban, illetve a korlátozás megkíván-e valamilyen differenciált szabályozást a bináris megoldásokon kívül (pl. észrevétel lehetősége vagy annak teljes tiltása) **a jelen ügyön túlmutató jelentőségű, alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés.** De a jelen ügy lehetővé teszi a tisztelt Alkotmánybíróság számára, hogy e kérdés a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog és a megfelelő, hatékony jogorvoslathoz való mércéjén keresztül megvizsgálja.

9. EGYÉB NYILATKOZATOK

- 9.1. Indítványozó a Törvényszékhez azonnali jogvédelem iránti kérelmet nyújtott be az új eljárásban.
- 9.2. Indítványozó kijelenti, hogy a jelen alkotmányjogi panasz indítvány nyomán meginduló eljárásban – az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény 52. § (5) bekezdésére és 57. § (1a) bekezdésére, valamint az Alkotmánybíróság ügyrendjéről szóló 1001/2013 (II. 27.) Tü. határozat 36. § (2) bekezdésére tekintettel – neve és egyéb azonosító adatainak nyilvánosságra hozatalához nem járul hozzá.

Mellékletek, az érintettséget alátámasztó dokumentumok egyszerű másolatai:

1. számú melléklet – meghatalmazás
2. számú melléklet – közigazgatási eljárásban keletkezett legfontosabb iratok
3. számú melléklet – legfontosabb bírósági dokumentumok
4. számú melléklet – jelen indítvánnyal támadott kúriai végzés

Tisztelettel:

