

Az írat elektronikus íratról
készített másolat
2020 JAN 07.

A DOKUMENTUMOT
ELEKTRONIKUS ALÁÍRASSAL LÁTTA EL:

Dr. Nanyista László



T.
Alkotmánybíróság

1015 Budapest, Donáti utca 35-45.

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	IV/00098-0/2020
Érkezett:	2020 JAN 20.
Példány:	1
Melléklet:	db
	Kézelőiroda:

(a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság útján)

FŐVÁROSI KÖZIGAZGATÁSI ÉS MUNKAÜGYI BÍRÓSÁG	
KÖZIGAZGATÁSI ÜGYSZÁK 4.	
FOLAJSTROMSZÁM	
KEZDŐÍRATON:	
Postán/Gyűjtőládába/Személyesen/E-mailen/Faxon/Írat/Kézbesítéssel	
Érkezett:	2020 JAN 07.
PÉLDÁNY:	13
MELLÉKLET:	KÖZTÜK:
ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
UTÓÍRATON:	

Alkotmányjogi panasz



panaszosnak

képviseli: Dr. NANYISTA LÁSZLÓ ÜGYVÉDI IRODA
1027 Budapest
Kapás utca 6-12. A. épület 3. em.
Tel.: 301-8900, Fax: 301-8901

A Kúria Kfv.I.35.243/2019/8. számú
végzése ellen.

2020. január 7.

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Alulírott dr. Nanyista László ügyvéd (Dr. Nanyista László Ügyvédi Iroda; eljáró ügyvéd: dr. Nanyista László; székhely: 1027 Budapest, Kapás u. 6-12., III. em.; KASZ szám: 36066092; e-mail cím: laszlo.nanyista@twobirds.com; telefonszám: +3613018900).

továbbiakban: Panaszos), képviselőjében a **P/1. szám** alatt csatolt ügyvédi meghatalmazás alapján eljárva a következő

alkotmányjogi panaszt

terjesztjük elő.

Kérjük a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy az alábbiakban részletesen kifejtett indokok alapján a Kúria **Kfv.I.35.243/2019/8.** számon hozott végzését („Végzés”)¹, mint alaptörvény-ellenes bírói döntést semmisítse meg.

A kérelem anyagi jogi alapja Magyarország Alaptörvényének XXVIII. cikk (1) bekezdése (tisztességes eljáráshoz való jog – bíróhoz való jog) és (7) bekezdése (jogorvoslathoz való jog).

A kérelem eljárásjogi alapja az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja, valamint az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény („Abtv.”) 27. §-a, amely alapján az Alkotmánybíróság felülvizsgálja a bírói döntés Alaptörvénnyel való összhangját, és megsemmisítheti az Alaptörvénnyel ellentétes bírói döntést.

A Panaszos személyes érintettségét igazolja, hogy a Panaszos felperes volt a Végzéssel lezárt ügyben.

A Kúria Végzését a Panaszos jogi képviselője útján 2019. november 9-én postai úton vette kézhez, tehát az Abtv. 30. § (1) bekezdése, valamint az Alkotmánybíróság Ügyrendjének 28. § (2) bekezdése alapján az alkotmányjogi panasz határidőben kerül benyújtásra.

A jelen ügy tárgyát képező alkotmányossági kérdés „alapvető alkotmányjogi jelentőségű” (Abtv. 29. §) a következők miatt. A Panaszos álláspontja szerint kiemelt alkotmányjogi relevanciája van annak, hogy a Kúria úgy járt el egy felülvizsgálati eljárásban, hogy arra megfelelő kérelem hiányában nem volt hatásköre. Mindez súlyosan sérti a tisztességes eljáráshoz való jogot és az annak részét képező jogbiztonság elvét, a jogerő megengedhetetlen feltörése miatt. További alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés, hogy a Kúria döntése – amely kijelöli a megismételt elsőfokú eljárás kereteit –, kizárja, hogy a Panaszos kereseti kérelmeinek és hivatkozásainak egy részéről döntés szülessen. Mindez azzal is jár, hogy a Panaszos jogorvoslathoz való joga is sérült, hiszen a Kúria nóvumokat tartalmazó döntése ellen fellebbezési joga nincs. A Kúria továbbá nem tett eleget indokolási kötelezettségének sem, ugyanis a Panaszos felülvizsgálati ellenkérelmében – amely azonos perjogi

¹ A Végzést **P/2. szám** alatt csatoljuk.

pozíciót foglal el, mint maga az ellenfél által benyújtott felülvizsgálati kérelem –, foglalt indítványokra és érvekre nem reagált. Az indokoláshoz való jog pedig immanens, részét képezi a tisztességes eljáráshoz való jognak.

A panasz az alábbiakban kifejtettek szerint hangsúlyozottan nem ütközik az ún. negyedfokú jogorvoslat tilalmának elvébe. A beadványban foglaltakat semmiképpen nem lehet ekként értelmezni, az egyértelműen ellentétes lenne a Panaszos előadásával és annak szándékolt tartalmával. A Panaszos tisztában van vele, hogy a bírói döntés alaptörvény-ellenességének vizsgálata során az Alkotmánybíróság attól is tartózkodik, hogy a bíróságok felülbírálati jogköréhez tartozó, szakjogi vagy kizárólag törvényértelmezési kérdésekben állást foglaljon {Lásd 3028/2014. (II. 17.) AB végzés, Indokolás [12]}. A tényállás megállapítása, a bizonyítékok értékelése és mérlegelése az eljárási jogi szabályokban a jogalkalmazó számára fenntartott feladat {Lásd 3012/2016. (I. 25.) AB végzés, Indokolás [20]}. A Panaszos kérelme nem is erre irányul, hanem annak megállapítására, hogy a Kúria Végzése megsértette a Panaszos tisztességes eljáráshoz, valamint jogorvoslathoz való jogát.

Jelen panasz egy olyan kúriai végzés ellen irányul, amely az elsőfokú jogerős ítélet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra utasította. Az Alkotmánybíróság ebben a körben irányadó gyakorlata szerint az Ügyrend 32. § (3) bekezdése alapján általában nincs helye alkotmányjogi panasz benyújtásának a Kúria hatályon kívül helyező és új eljárásra utasító határozatával szemben, mert az eljárás ebben az esetben még folyamatban van. E vonatkozásban az Alkotmánybíróság azonban megállapította, hogy kivételesen nem támasztható az indítványozóval szemben az az elvárás, hogy csak az új eljárást követő rendes jogorvoslati lehetőségek kimerítése után nyújtsa be alkotmányjogi panaszát, ha az alkotmányjogi panaszában kifejtett alaptörvény-ellenes sérelem tekintetében az eljárás lényegében már lezárult. Továbbá a Kúria iránymutatásának megfelelően lebonyolított új eljárásban már kizárt az alaptörvény-ellenesség orvoslása. A Kúria Végzésének megfelelően megismételt eljárásban hozott döntés szükségképpen alaptörvény-ellenes lenne [Lásd 23/2018. (XII. 28.) AB határozat, 16. pont.].

Jelen ügyben pontosan a fentebb hivatkozottak szerinti – valójában az ügy egy jogvita kérdését érdemben lezáró – határozatról van szó. Az ügy tárgya egy komplex társasági-adójogi jogvita, amelynek eredményeképpen az adóhatóság több milliárd forint összegű adókülönböt, adóbírságot és késedelmi pótlékot állapított meg a Panaszos terhére. Az elsőfokú bíróság a másodfokú adóhatóság határozatát megváltoztatta (egyes határozati pontok hatályon kívül helyezése útján) az elsőfokú adóhatósági határozat releváns részeire is kiterjedően azon az alapon, hogy az adóhiány nem áll fent és emiatt – értelemszerűen – az adóbírság és késedelmi pótlék kérdésében nem döntött, hiszen hatályon kívül helyezett szankciót nem kell mérsékelni. A Kúria viszont – mint az alábbiakban részletesen bemutatásra kerül, súlyosan Alaptörvénybe ütköző módon – más jogi álláspontra helyezkedve, hatályon kívül helyezte az elsőfokú bírósági határozatot. E körben a Kúria véglegesen eldöntötte, hogy a perbeli „interim dividend” (évközi osztalék) jogcímen a Panaszos által kapott kifizetés a magyar jog

szerint nem végleges – lényegében egy osztalékelőlegnek minősül – így az bevételként nem számolható el a magyar számviteli szabályok szerint.²

Igaz tehát, hogy a Kúria megismételt eljárásra kötelezte az elsőfokú bíróságot, de ezt oly módon tette, hogy az elsőfokú bíróság dönteni már csak azon az alapon fog tudni, hogy a Panaszos által kapott kifizetés nem végleges³. A Kúria ugyanis az ügy érdemét képező, jól elkülöníthető egyik kulcskérdésben olyan kötelező iránymutatást fogalmazott meg a Pp. 275. § (4)-(5) bekezdéseinek rendelkezései alapján (Kúria Végzésének 47. bekezdése), amely a megismételt eljárás útját kényszerítően kijelöli. Azaz, a Kúria érdemben eldöntötte a felek közötti vita kulcskérdését, az alsóbb fokú bíróság még ha akarja sem fogja tudni orvosolni az alkotmányellenességet. Mindezen okból jelen alkotmányjogi panasz is befogadható.

Az Abtv. 52. § (5) bekezdése értelmében a Panaszos kéri adatai zártan kezelését.

Az Abtv. 54. § (1) bekezdése értelmében a jelen alkotmányjogi panasz benyújtása illetékmentes.

I. A TÉNYEK

1.1 A tényállás és az alapper fő kérdéseinek összefoglalása

1. Tekintettel arra, hogy a jelen alkotmányjogi panasz tárgyát képező Végzéssel eldöntött jogvita már kb. öt éve folyamatban van és annak tárgya egy meglehetősen komplex, határon átnyúló társasági jogi és adójogi érintettségű tranzakció, a Panaszos előljáróban röviden összefoglalja a jogvita lényegét. A Panaszos ezen a helyen is hangsúlyozza, hogy nem a jogvita számára negatív kimenetelét vitatja a t. Alkotmánybíróság előtt, hanem az eldöntés Alaptörvénybe ütköző voltát. Ugyanakkor, ezen alkotmányellenesség megértéséhez szükség van a tételesjogi jogvita megfelelő mélységű bemutatására is – hiszen nincs térből, időből, kivett alkotmányjogi panasz, az mindig az adott ügy kontextusából érthető meg és dönthető el.
2. A jelen alkotmányjogi panasz tárgyát képező kúriai Végzés alapjául szolgáló jogvita egyik jól elkülöníthető központi kérdése, hogy a Panaszos által egyik luxemburgi leányvállalatától „interim dividend” jogcímen kapott kifizetés hogyan minősül a Panaszos magyar adójogi kötelezettségei szempontjából. A jogvita háttérét az a specifikum adja, hogy a luxemburgi jog szerint – szemben a magyar jog előírásaival – az éves beszámoló elfogadásától eltérő időpontban is fizethető osztalék.
3. A jelen panasz tárgyát képező alapügyben az egyik eldöntendő kérdés az volt, hogy az „interim dividend” jogcímen kapott kifizetés végleges volt-e és annak mi a hatása a magyar Tao. és Számvtv. hatálya alá tartozó Panaszos tekintetében.

² Lásd a Végzés 43. bekezdését.

³ Lásd a Végzés 46-47. bekezdéseit.

4. Ha a kifizetés végleges osztalék, akkor az a Számvtv. 83 § (2) bekezdése szerint bevételnek minősül és a Taotv. 7 § (1) bekezdésének g) pontja szerint adómentes. Ha a kifizetés egy nem végleges osztalékelőleg, akkor bevételnek nem minősül és nem alkalmazható rá a Taotv. 7 § (1) bekezdés g) pontja szerinti adómentesség sem. A Panaszos álláspontja szerint a kifizetés, annak tényleges tartalma szerint végleges osztalék és adómentes jövedelem. A NAV álláspontja szerint a kifizetés nem végleges, így az lényegében megegyezik a magyar osztalékelőleg intézményével és ezért az adómentesség nem vonatkozik rá.
5. A Panaszos arra is hivatkozott, hogy a perbeli kifizetés az Európai Unió ún. Anya-Leányvállalti Irányelve⁴ („**Irányelv**”) szerint is adómentességet élvez Magyarországon az Irányelvvel harmonizált Taotv. rendelkezéseinek helyes értelmezése szerint.
6. A fenti 2-5. bekezdésben bemutatott véglegesség kérdése a jogvita során teljes mértékben elkülönült a jogvita másik fő kérdésétől (hogy átszálltak-e a Leányvállalat részvényeit megvásárló társaságra az évközi osztalékkal kapcsolatos jogok és kötelezettségek).
7. A véglegesség kérdésének Panaszos számára kedvező elbírálása a Panaszos pernyertességét eredményezi. A perben releváns másik kérdés (az évközi osztalékkal kapcsolatos jogok átszállása a vevőre) a jelen alkotmányjogi panasz szempontjából nem lényeges, hiszen arra vonatkozóan folyamatban van a Kúria által elrendelt megismételt eljárás.

I.2 A tényállás bemutatása

8. A Panaszos Magyarországon bejegyzett és működő gazdasági társaság, amely 2010. június 18-ig egyedüli részvényese volt a luxemburgi jog alatt bejegyzett [REDACTED] (Luxembourg) S.à r.l. elnevezésű leányvállalatának (a továbbiakban: „**Leányvállalat**”). A Leányvállalat igazgatósága 2010. május 27-én a Leányvállalat korábbi évekről áthozott adózott eredményéből 607.083.000 amerikai dollár összegű évközi nyereségfelosztásról határozott, amely összeget 2010. május 28-án átutalt Panaszos részére. A kifizetést a Leányvállalat igazgatósága hagyta jóvá, a banki átutaláson megjelölt jogcím „Osztalék” volt. A Leányvállalat 2011. decemberben készítette el a 2010. évi beszámolóját, amelynek kiegészítő melléklete rögzítette, hogy a Leányvállalat 2010. májusában osztalékot fizetett ki a Panaszosnak.
9. A Panaszos és a [REDACTED] (a továbbiakban: „**Vevő**”) 2010. június 18-án adásvételi szerződést kötött, amely szerint a Vevő a Panaszostól 445.045 amerikai dollár vételár ellenében megszerezte a Leányvállalat összes részvényét („**Adásvételi Szerződés**”). E szerződésről a Panaszos szokásos piaci ár nyilvántartást készített és a vételár úgy került megállapításra, hogy abban az évközi kifizetett osztalék nem került feltüntetésre – hiszen azzal a Leányvállalat vagyona értelemszerűen azonnal csökkent az irányadó luxemburgi jog szerint. A Panaszos 2010. június 27-én átalakult. Az átalakulástól készített beszámolóban a Panaszos a

⁴ A Tanács 2011/96/EU Irányelve.

2010. május 28-án részére kifizetett évközi osztalékot bevételként mutatta ki, annak összegével a társaságiadó-alapját csökkentette, minthogy a Taotv. értelmében az osztalék mentes a társaságiadó-fizetés alól.

10. A NAV Kiemelt Adózók Adóigazgatósága 2015-ben a 2009. szeptember 28. - december 31., 2010. január 1. - június 27. időszakokra vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a Panaszosnál valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedően. Az elsőfokú adóhatóság – megismételt eljárásban – a Panaszos terhére 5.270.062.000 forint adókülönbötet állapított meg, 2.635.031.000 forint adóbírságot szabott ki, és 1.481.313.000 késedelmi pótlékot számított fel⁵. A Panaszos fellebbezése⁶ folytán eljárt másodfokú adóhatóság az elsőfokú határozatot helybenhagyta⁷.
11. A Panaszos keresettel kérte a jogerős adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálatát⁸. A Panaszos érveit részletesen ismerteti az alábbiakban – nem azért, mert a t. Alkotmánybíróság döntését várjuk szakjogi kérdésekben, hanem azért, mert az indokolási kötelezettség megsértése és a jogerő Alaptörvénybe ütköző áttörése megítéléséhez ez elengedhetetlenül szükséges.
12. A Panaszos kiindulásként rögzítette az adóhatóság („NAV”) által megállapított tényállást, amelynek fő elemei az alábbiak voltak: a) Az évközi osztalékfizetés a Leányvállalat adózott nyereségének a felperes (mint tulajdonos) részére történő felosztására (**végleges kifizetésére**) irányult; b) A Leányvállalat igazgatósága az osztalék kifizetését a Leányvállalat **korábbi évekről áthozott nyeresége terhére** határozta el; c) Az osztalék **kifizetése** (pénzügyi rendezése) **2010. május 28-án megtörtént**; d) Az osztalék összegével a **Leányvállalat év közben csökkentette a vagyonát**; e) Az osztalék **felosztását** a tulajdonos **Panaszos elfogadta** és a könyvelésében a Leányvállalattól származó osztalék, részesedés címén bevételként kimutatta; f) A Panaszosnak az osztalék felosztásával összefüggésben **tényleges visszafizetési kötelezettsége sohasem keletkezett**; és g) A **Leányvállalat új tulajdonosa is elfogadta** a Panaszos részére megvalósult évközi nyereségfelosztást a Leányvállalat 2010. december 31-i beszámolójának elfogadásakor.
13. A NAV azt állította, hogy a Panaszos szándéka nem az adómentes osztalékfizetésre irányult. A magyar társasági jog ugyanis nem teszi lehetővé a nyereség év közben történő felosztását (a nyereséget csak a beszámoló elfogadásával egyidejűleg lehet felosztani). Azonban, a perbeli nyereségfelosztásra irányadó luxemburgi jog (hiszen a Leányvállalat Luxemburgban működő cég volt) ettől eltérő felfogást mutat: Luxemburgban van lehetőség évközi nyereségfelosztásra. A luxemburgi jogban az évközi osztalékfizetés már év közben csökkenti a nyereséget felosztó

⁵ Az első fokú adóhatósági határozat **P/3. szám** alatt csatolva.

⁶ A Panaszos fellebbezése **P/4. szám** alatt csatolva.

⁷ A másodfokú adóhatósági határozat **P/5. szám** alatt csatolva.

⁸ A Panaszos keresetlevele **P/6. szám** alatt csatolva.

társaság vagyonát, ezért már év közben vagyonsökkenésként kell könyvelni a kifizetőnél, és bevételként a tagnál.

14. A nyereséget felosztó Leányvállalat a luxemburgi jog hatálya alatt működött és a nyereségfelosztást is a luxemburgi jog hatálya alatt valósította meg. A Leányvállalat létesítő okiratára és a Leányvállalat igazgatóságának a 2010. május 27-i határozatára is a luxemburgi jog volt irányadó. A Leányvállalat igazgatóságának 2010. május 27-i határozata rögzíti, hogy a Leányvállalat a korábbi évekről felosztható nyereséggel rendelkezik és az igazgatósági határozat célja ebből nyereség kifizetése osztalék formájában a Panaszos javára. Az igazgatóság határozata egyértelműen nyereségfelosztásról szól, nem osztalékelőlegről. A NAV soha nem vonta kétségbe a Leányvállalat igazgatósága döntésének jogszerűségét.
15. A releváns uniós jog alkalmazásával kapcsolatban a Panaszos felhívta a figyelmet a következőkre. A Tanács 2011/96/EU irányelve („Anya-Leányvállalati Irányelv”) bevezetésének (3) pontja értelmében: *„Ezen irányelvnek az a célja, hogy a leányvállalatok által anyavállalataik számára kifizetett osztalékokat és más nyereségfelosztásokat mentesítse a forrásadók alól, és kiküszöbölje e jövedelmeknek az anyavállalat szintjén történő kettős adóztatását”*. Az Irányelv célja, hogy a Leányvállalat által már leadózott nyereség kivonása Magyarországon ne legyen újból adóköteles, mert azzal kettős adóztatás valósulna meg (ún. gazdasági kettős adóztatás). Az Irányelv 1. cikk (1) bekezdés a) pontja értelmében az Irányelvet minden egyes tagállam alkalmazza *„valamely tagállam társasága által kapott felosztott nyereségre, amely más tagállamban működő leányvállalatától származik”*. A nemzetközi szakirodalomban egységes álláspont szerint *„A „nyereségfelosztás” fogalmát a tartalom szerint kell értelmezni, abba beletartozik minden olyan, a leányvállalat gazdasági potenciálja terhére történő értékjuttatás, amire azzal összefüggésben kerül sor, hogy az anyavállalat tőkét bocsátott a leányvállalat rendelkezésére”*. A Leányvállalat által a Panaszosnak fizetett évközi osztalék az Irányelv tárgyi hatálya alá tartozott, ezért ezt a kifizetést Magyarországon mentesíteni kellett volna a jövedelemadóztatás alól.
16. Fontos hangsúlyozni, hogy a Panaszos kifejezetten kérte az Irányelv tárgyi hatályának elemzését a bíróságtól a következők szerint. Az Irányelv 1. cikk (1) bekezdése „felosztott nyereségre” (angolul: *„distribution of profits”*) vonatkozik, ami az osztaléknál szélesebb kört takar. A NAV Határozat indokolásából az állapítható meg, hogy nem vizsgálta érdemben, hogy a Leányvállalat igazgatósága által 2010. május 27-én elhatározott évközi osztalékfizetés az Irányelvnek az 1. cikk (1) bekezdésében meghatározott tárgyi hatálya alá tartozik-e.
17. A Panaszos határozott álláspontja szerint a NAV tévesen hivatkozott arra, hogy tulajdonosi – azaz a Panaszos – jóváhagyás hiányában a Leányvállalata osztalékfizetése nem minősült nyereségfelosztásnak. A Leányvállalat létesítő okiratának 15.3. pontja felhatalmazta az igazgatóságot arra, hogy a nyereség felosztásáról döntsön. Sem a luxemburgi jogban, sem a Leányvállalat létesítő okiratának 15.3. pontjában nem volt olyan előírás, hogy az évközi

nyereségfelosztást a részvényeseknek is jóvá kell hagynia. A Panaszos, mint a Leányvállalat egyszemélyi tulajdonosa az évközi nyereségfelosztáshoz magatartásával hozzájárult, a kifizetést elfogadta és kapott osztalék, részesedés címén bevételként lekönyvelte.

18. A fentiekkel szemben a NAV teljesen formális alapon kívánta megtagadni a Panaszostól az adómentességet: a NAV nem vitatta, hogy amennyiben a nyereségfelosztásról a Panaszos, mint egyedüli tulajdonos döntött volna, úgy azt a NAV is elismerné nyereségfelosztásnak. A NAV tehát annak ellenére nem ismerte el a perbeli osztalékfizetést nyereségfelosztásnak, hogy azt – NAV által sem vitatottan – mind a korábbi, mind az új tulajdonos tudomásul vette, továbbá az Irányelv alkalmazása szempontjából nincs is jelentősége annak, hogy a nyereségfelosztás szabályszerűen valósult-e meg. A nyereségfelosztásra irányadó luxemburgi társasági jogi szabályok esetleges megsértésének egyébként a magyar adókötelezettség szempontjából sem lehetne relevanciája, fejtette ki a Panaszos.
19. A NAV továbbá tévesen hivatkozott arra, hogy az évközi osztalék a feltételesen fennálló visszafizetési kötelezettség miatt nem minősült nyereségfelosztásnak. A Leányvállalat igazgatóságának 2010. május 27-én kelt határozata előírta, hogy amennyiben az évközi osztalékfizetés túllépi az év végén felosztható nyereség mértékét, akkor a tagnak a túllépés értékét vissza kell térítenie a Leányvállalat részére. A visszatérítési kötelezettség tehát nem automatikus. A perbeli esetben nem volt szó túllépésről, mert a felosztható nyereség a korábbi évekből a Leányvállalat rendelkezésére állt, és a NAV által sem vitatottan soha senki nem kérte vissza a megkapott osztalékot vagy annak akár csak egy részét a Panaszostól – ilyen visszafizetési kötelezettség soha fel sem merült jelen ügyben.
20. A Panaszos kifogásolta továbbá, hogy a NAV nem tette vizsgálat tárgyává a luxemburgi jog előírásait, a tényállást az e körben rendelkezésre álló bizonyítékokkal ellentétesen állapította meg, a Panaszos által a luxemburgi jogra vonatkozóan csatolt bizonyítékokat érdemben nem vizsgálta.
21. A Panaszos végezetül keresetében kifejtette abban a körben is az érveit, hogy ha a bíróság nem helyezné hatályon kívül a NAV határozatát, akkor miért indokolt az adóbírság és késedelmi pótlék mérséklése.
22. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság jogerős ítéletében helyt adott a Panaszos keresetének⁹ és a másodfokú adóhatóság határozatát megváltoztatta (egyes határozati pontok hatályon kívül helyezése útján) az elsőfokú adóhatósági határozat releváns részeire is kiterjedően¹⁰.
23. A bíróság Panaszossal egyező álláspontja szerint a perbeli kifizetés kapcsán a következő fő jogkérdésekben kellett dönteni: egyfelől arról, hogy a Panaszos által évközi osztalékként kapott

⁹ A jogerős ítélet P/7. szám alatt csatolva.

¹⁰ Az adóhatóság nem csak jelen ügy tárgyát képező kérdésekkel foglalkozott a határozatában, azokat az ügyre nem tartozásuk okán nem ismertetjük.

kifizetés a magyar jog szerint végleges „osztaléknak” minősül-e. Másrészt, a bíróságnak azt kellett eldöntenie, hogy az előző megállapításból következő módon a Panaszos által kapott kifizetés mentes-e a társasági adó fizetési kötelezettség alól. A bíróságnak továbbá arról is dönteni kellett, hogy a kifizetéshez kapcsolódó jogok és kötelezettségek átszálltak-e a vevőre. A bíróság a jelen bekezdésben frott kérdésekben a Panaszos jogi álláspontjával értett egyet.

24. Az osztalékként minősülés kérdésében a bíróság leszögezte, hogy az irányadó luxemburgi jog az évközi osztalék felosztását lehetővé teszi – amivel a Panaszos élt is, és maga a NAV sem vitatta ezen lépés jogszerűségét (csak magyar társasági adójog szerinti minősülését). A bíróság az osztalékfelosztásról való döntéshozatal módját is jogszerűnek találta; nem volt jelentősége annak, hogy az évközi osztalék felosztásáról szóló döntést formálisan nem a Panaszos, mint részvényes, hanem a Leányvállalat igazgatósága hozta, ugyanis az osztalék-felosztást nyilvánvalóan jóváhagyta a Panaszos, hiszen a kifizetést elfogadta.
25. A bíróság az osztalékelőleg/osztalék jelleg eldöntésekor (ha előbbinek minősülne, akkor utána társasági adót kellett volna fizetni, ha utóbbinak, akkor nem – ez volt az adóhatóság álláspontja is) azt tartotta döntőnek, hogy a kifizetés egyértelműen és véglegesen végbement. A visszafizetés mindösszesen elvi lehetőség lett volna, ami csak és kizárólag akkor következett volna be, ha a Leányvállalatnak év végén nincs fedezete az osztalékelőleg „véglegesítésére”. Ez azonban a jelen ügyben fel sem merült, hiszen a kifizetést a korábbi évek nyereségéből fedezték. A bíróság ebben a körben rámutatott arra is, hogy a Leányvállalat a luxemburgi jog alapján számviteli értelemben is véglegesnek tekintette az utalást, azt könyveiben így szerepeltette. A bíróság a fenti megfontolások miatt abban már nem foglalt állást, hogy a jogeset tárgyát képező tranzakció az Irányelv hatálya alá esik-e, mivel a keresetet ezen kérdés eldöntése nélkül is alaposnak találta. A bíróság végezetül rögzítette azt is, hogy a Leányvállalat vételárába a fentiek szerint véglegesen kifizetett évközi osztalék nem számíthatott be – hiszen az véglegesen kikerült a Leányvállalat vagyonából.
26. A NAV felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Kúriához¹¹. Az adóhatóság először kifejtette, hogy szerinte a luxemburgi jogot figyelembe vette, de abból automatikusan nem következik, hogy a Panaszos részére jutott összeg adómentes osztalék lenne. A NAV kiemelt jelentőséget tulajdonított annak, hogy az évközi osztalék kifizetéséről a Leányvállalat igazgatósága döntött. Az adóhatóság szerint osztalékról csak a tulajdonos Panaszos dönthetett volna – ez álláspontja szerint igazolja, hogy nem adómentes osztalékfizetésről volt szó. A NAV szerint a visszafizetés pusztán elvi lehetősége is kizárja, hogy végleges, „valódi” osztalékfizetésről beszéljünk. Az adóhatóság azt is felhozta, hogy a luxemburgi számviteli szabályok értelmében az évközi osztalék kifizetést a számviteli könyvekből csak az év végi beszámoló elfogadásával lehet végleg kivezetni – a NAV szerint ez is az osztalékelőleg jelleget erősíti. A fentiekből

¹¹ A felülvizsgálati kérelem P/8. szám alatt csatolva.

következően az adóhatóság vitatta, hogy csökkent volna a kifizetett osztalékkal a Leányvállalat értéke. Az eladási ár tekintetében az adóhatóság vitatta a bíróság luxemburgi adóhatóság által adott véleményének „értelmezését” is.

27. A NAV felülvizsgálati kérelme a jogerős ítéletben elvégzett bizonyíték-mérlegelést támadta. A felülvizsgálati kérelem karakterisztikus vonása volt, hogy teljeskörűen figyelmen kívül hagyta a bizonyíték-mérlegelésre vonatkozó egységes kúriai gyakorlatot. Ennek megfelelően a NAV kirívóan okszerűtlen, iratellenes vagy logikai ellentmondást tartalmazó bizonyíték-mérlegelésre vonatkozóan a felülvizsgálati kérelemben nem tett konkrét előadást és ebből következően ilyet nem is bizonyított. Figyelemmel továbbá arra, hogy az elsőfokú bíróság nem döntött az Irányelv alkalmazhatóságának kérdésében, a NAV felülvizsgálati kérelme nem tartalmazott kérelmet az Irányelv alkalmazása tárgyában.
28. A Panaszos felülvizsgálati ellenkérelmet nyújtott be¹². A Panaszos részletesen kifejtette, hogy a NAV a felülvizsgálati kérelem benyújtásával lényegében az ügy fellebbezési típusú újratárgyalását próbálja elérni, amely a Pp. 275. § (1) és (2) bekezdései, valamint a következetes ítélkezési gyakorlat értelmében kizárt, amellet, hogy a jogbiztonság alkotmányos követelményével is szembe megy. A Panaszos ebben a körben rámutatott, hogy a jogerő intézménye és védelme a jogállamiság részeként alkotmányos követelmény. Az Alaptörvényben foglaltaknak megfelelően, a jogszabályok által biztosított jogorvoslati lehetőségek mellett beállott jogerő tiszteletben tartását a jogbiztonság alkotmányos követelményének való megfelelés teszi szükségessé. A jogerő beállta tehát, a jogbiztonságot szolgáló fontos eljárási garancia, amely azt indokolja, hogy a jogerős döntés megbotlygatására csak kivételes, rendkívüli esetben legyen lehetőség.
29. Ez különösen így van – fejtette ki a Panaszos – a bizonyítékok mérlegelésére alapított felülvizsgálat esetében, mint amilyen a jelen perbeli felülvizsgálat is. E körben a kiindulási alap, hogy a felülvizsgálati eljárás során bizonyításnak, illetve a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésének nem lehet helye. A Kúria vizsgálata a jogerős ítéletet meghozó bíróság mérlegelése kapcsán csupán arra szorítkozhat, hogy a mérlegelés körébe vont adatok, tények, nyilatkozatok értékelésénél nem történt-e nyilvánvalóan helytelen, kirívóan okszerűtlen vagy logikai ellentmondást tartalmazó következtetés.
30. A Panaszos hangsúlyozta továbbá, hogy amit a Kúria meg tud tenni az az, hogy e bizonyítékok felülvizsgálatának kereteit meghatározó teszt alkalmazásával a bizonyítékok mérlegelését annak alapján vizsgálja meg, hogy abban van-e olyan súlyos hiba, amely az ügy érdemére kiható eljárási szabálysértésnek minősül (ti. az okszerűtlen, iratellenes vagy logikátlan). Nem minősül felülvizsgálati oknak önmagában az, ha a fél a jogerős ítéletet hozó bíróság jogi álláspontjával nem ért egyet és a jogerős ítéletet ebből kifolyólag megalapozatlannak tartja.

¹² A felülvizsgálati ellenkérelem P/9. szám alatt csatolva.

31. A Panaszos rámutatott, hogy a NAV a jogerős ítéletet a bizonyíték-mérlegelés okszerűtlenségére hivatkozással támadja, azonban a felülvizsgálati kérelem nem felel meg az okszerűtlenségre hivatkozás ítélkezési gyakorlat által kimunkált tesztjének. A NAV felülvizsgálati kérelmében félreértelmezi az okszerűtlenség fogalmát. A következetes ítélkezési gyakorlat értelmében a bizonyítékok mérlegelése akkor okszerűtlen, ha abból csak egyféle következtetés vonható le, de a bíróság éppen az ellenkező következtetést vonja le. A jelen ügyben ilyen eset egyértelműen nem áll fenn, annak éppen, hogy az ellenkezője volt igaz.
32. A Panaszos végül rámutatott, hogy a felülvizsgálati kérelem érdemben is alaptalan. A Panaszos részletesen – részben megismételve a korábban kifejtett érveit – bemutatta, hogy miért kell adómentes végleges osztalékfizetésnek tekinteni a Leányvállalat által végrehajtott kifizetést a Panaszos részére. A Panaszos kifejezetten hangsúlyozta, hogy a következő okirati bizonyítékokat kell figyelembe venni a NAV felülvizsgálati kérelme elbírálásakor: (i) az Igazgatósági Határozat; (ii) a Fair Market Value Analysis; (iii) a Leányvállalat 2010. évi beszámolója és kiegészítő melléklete; (iv) a kifizetés átutalását igazoló bankbizonylat közlemény rovata; (v) a Panaszos és a Leányvállalat könyvelési dokumentumai; továbbá (vi) az Adásvételi Szerződés, amely alapján okszerűen állapította meg első fokú bíróság azt is, hogy a Leányvállalat és a Panaszos akarata évközi nyereségfelosztásra irányult, nem pusztán nyereség-előleg fizetésére.
33. A Panaszos kifejezetten hivatkozott arra, hogy a luxemburgi adóhatóság NAV által jogsegély keretében beszerzett tájékoztatása, valamint a Panaszos által benyújtott egyéb szakvélemények alapján is egyértelmű volt, hogy nem kellett a tulajdonos – azaz a Panaszos – döntése az évközi osztalékfizetés elhatározásához, azt megtehetette a Leányvállalat igazgatósága is. A Panaszos rámutatott – ismételt – hogy az elvi visszafizetési kötelezettség nem érintette a tranzakció adójogi minősítését, hiszen az évközi osztalékot a nyilvánvalóan és nem vitatottan a Leányvállalat rendelkezésére álló, korábbi évekből származó adózott eredmény terhére fizették ki. Így a visszafizetés lehetősége pusztán elméleti volt, az osztalékfizetés véglegességét nem érintette.
34. A Panaszos utalt arra is, hogy a NAV a perben mindvégig csak hivatkozott arra, hogy a visszafizetési kötelezettségnek már a lehetősége is azt eredményezi, hogy a kifizetés – magyar számviteli szempontból – véglegesnek nem tekinthető, azonban ezt az állítását semmilyen bizonyítással nem támasztotta alá. Az alperes egy számviteli ténykérdést akart elfogadtatni az elsőfokú bírósággal, azonban e körben a bizonyítással adós maradt (Pp. 164. § (1) bekezdés). A NAV hivatkozását egyebekben a felperes konkrét példákkal cáfolta is az elsőfokú peres eljárásban.
35. A Leányvállalat számviteli eljárásával kapcsolatban a Panaszos kifejtette, hogy a luxemburgi számlatükörből kétséget kizáróan megállapítható volt, hogy az ún. 15-ös számla egy ún. tőkeszámla, ami azt jelenti, hogy az itt kimutatott évközi osztalék összege azonnal – év közben

- csökkentette a Leányvállalat saját tőkéjét. Mindez kétséget kizáróan bizonyította a Panaszosnak azt az állítását, hogy a perbeli évközi osztalék kifizetése év közben jelentett vagyonmozgást a Leányvállalat és a Panaszos között, nem pusztán osztalékelőleg-fizetésről volt szó.
36. A Panaszos a Kúrián megtartott tárgyalás után további észrevételeket nyújtott be¹³. Ebben az iratban a Panaszos további érveket fejtett ki az évközi osztalék jogi jellegével kapcsolatban, valamint arra vonatkozóan, hogy az hogyan csökkentette azonnal a Leányvállalat értékét.
37. A Kúria a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságot új eljárás lefolytatására kötelezte. A Kúria a tényállás rendkívül rövid ismertetése után – amelyben a kereseti kérelem összefoglalása mindösszesen két mondat volt – a következő megállapításokat tette. A Panaszos megjegyzi, hogy a felülvizsgálati kérelmet a Kúria öt bekezdésben, míg Panaszos felülvizsgálati ellenkérelmét és észrevételeit mindösszesen két érdemi bekezdésben ismertetette.
38. Elsőként azt kell leszögezni, hogy a Kúria miről **nem** döntött. A legfőbb bírói szerv egy mondatot sem szentelt a Panaszos eljárásjogi kifogásnak, azaz annak, hogy a NAV „fellebbezés típusú” felülvizsgálati kérelme érdemi vizsgálatra alkalmatlan. Továbbá, mint látni fogjuk, a Kúria a Panaszos érdemi érveivel sem foglalkozott szinte egyáltalán.
39. A Kúria kiindulásként rögzítette, hogy mind a Taotv., mind a Számviteli tv. szabályait alkalmazni kell a jelen ügyre. A Kúria álláspontja szerint mind a Magyarország és Luxemburg között létrejött, kettős adóztatás elkerülését szolgáló egyezmény, mind az Irányelv akkor alkalmazható csak, ha nem osztalékelőleg, hanem osztalék fizetésére kerül sor. A Kúria ezen kérdést – ti., osztalék vagy osztalékelőleg kifizetése történt – a luxemburgi jog, valamint a Panaszos iratokból megismerhető szándéka alapján kívánta eldönteni, amelyet aztán „ütköztetett” a Panaszos Tao. tv. szerinti magatartásával.
40. A Kúria mindezek után leszögezte, hogy lényegesnek tartja, hogy évközi osztalék kifizetéséről az igazgatóság dönthet, ilyen irányú módosítása volt a Leányvállalat alapszabályának. A Kúria azt is észlelte, hogy a luxemburgi jog nem tesz tételesjogi különbséget – ellentétben a magyar joggal – az osztalék és osztalékelőleg között. A Kúria ezután azt vizsgálta, hogy milyen feltételei vannak a Gt. és a luxemburgi jog alapján az évközi osztalék fizetésének (legyen megfelelő fedezet a kifizetésre, a döntés lehetőségét tartalmazza a társaság alapító okirata, a társaság valamely szerve dönt és adott esetben az évközi osztaléket vissza kell fizetni.) A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság nem adta indokát annak, hogy az évközi osztalékfizetést miért tekintette véglegesnek, mert a Kúria szerint a vonatkozó könyvelési számlák egyike csak az év végi beszámoló elfogadásával lett „rendezett”. Ezen kristálytisztán számviteli típusú érven kívül a Kúria ebben a körben más megfontolással nem foglalkozott, dacára annak, hogy számos

¹³ A Panaszos észrevételei P/10. szám alatt csatolva.

egyéb érv a bírósági eljárásban és az adóhatóság előtt is felmerült. A Kúria ezen kívül minden további nélkül kizárta az Irányelv alkalmazhatóságát jelen ügyre, érdemi indokát nem adva ezen jogi álláspontjának.

41. A Kúria tehát érdemben elbírálta és elutasította a Panaszos azon kereseti hivatkozását, hogy az általa a Leányvállalattól kapott kifizetés végleges és ezért adómentes osztalék. A megismételt elsőfokú eljárásban ez az alapvető kereseti hivatkozás már nem tehető vitássá, a megismételt eljárásban csak a jogok és kötelezettségek átszállása, az adóbírság és a késedelmi pótlék korábban meg nem ítélt kérdése marad fent eldöntendő kereseti hivatkozásként.

II. A KÚRIA VÉGZÉSE ALAPTÖRVÉNY-ELLENESSÉGÉNEK OKAI

II.1 Az Alaptörvény XXVIII. cikkében biztosított tisztességes eljáráshoz való jog [(1) bekezdés] részét képező indokolt bírói döntéshez való jog megsértése

II.1.1 Általános alapelvek

42. Az Alaptörvény XXVIII. cikkének (1) bekezdése értelmében 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.
43. Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény hatálybalépését követően is töretlen gyakorlata értelmében a tisztességes eljárás (*fair trial*) olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni. Ezért egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás „méltánytalan” vagy „igazságtalan”, avagy „nem tisztességes”.
44. A tisztességes bírósági eljáráshoz való jog értelmezésére vonatkozó alkotmánybírósági gyakorlatot legutóbb a 3025/2016. (II. 23.) AB határozat foglalta össze. E döntés Indokolásának [19] bekezdése szerint *„egy eljárás tisztességességét mindig esetről estre lehet csak megítélni, a konkrét ügy körülményeinek figyelembevételével, ettől függetlenül ugyanakkor nevesíteni lehet számos olyan követelményt, amelyeknek egy eljárásnak meg kell felelnie ahhoz, hogy tisztességesnek minősüljön. Polgári peres eljárásban így a tisztességes bírósági tárgyalás követelményének része a bírósághoz fordulás joga [...] a tárgyalás igazságosságának biztosítása [...], a tárgyalás nyilvánossága és a bírósági döntés nyilvános kihirdetése [...], a törvény által létrehozott bíróság [...], független és pártatlan eljárása [...], illetve a perek ésszerű időn belül való befejezése [...]”*.
45. Több alkotmánybírósági döntés rámutatott, hogy az eljárás tisztessége olyan minőség, amely az eljárás egészének figyelembevételével ítéltető meg. Az Alkotmánybíróság az erre vonatkozó döntéseiben meghatározza a tisztességes eljárás által megkövetelt általános ismérveket. Kiemelte, hogy a tisztességes eljáráshoz való joggal *„szemben nem létezik mérlegelhető más alapvető jog vagy alkotmányos cél, mert már maga is mérlegelés eredménye”* [Lásd például

14/2002. (III. 20.) AB határozat, ABH 2002, 101, 108.; 15/2002. (III. 29.) AB határozat, ABH 2002, 116, 118 120.; 35/2002. (VII. 19.) AB határozat, ABH 2002, 199, 211.; 14/2004. (V. 7.) AB határozat, ABH 2004, 241, 256.].

46. Az Alkotmánybíróság, összefüggésben a döntés indokolásának ügyfél jogorvoslatát segítő jellegével, arra a konklúzióra jutott, hogy *„azoknak megfelelő alapot kell teremteniük a hatékony jogorvosláshoz.”* [630/B/2005 AB határozat]. A bizonyítékok figyelembevételénél pedig a hatóságoknak elsődlegesen azt kell szem előtt tartaniuk, hogy a tényállás teljes mértékben feltárára kerüljön.
47. A legfrissebb alkotmánybírósági gyakorlat értelmében a tisztességes eljáráshoz való jog vizsgálata kapcsán a szükségességi-arányossági teszt alkalmazása is indokoltá válik. Az Alkotmánybíróság III/1522/2014. számú 2014. november 11-én kelt határozatában mondta ki a következőket: *„A jelen ügyben azt kellett megvizsgálni, hogy a keresetindítási határidő rövide, mint a bírósághoz való fordulás jogának, valamint a tisztességes eljáráshoz való jognak a korlátozása megfelel - e az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésében írt szükségességi - arányossági tesztnek, mely szerint 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.”*¹⁴
48. A felülvizsgálati eljárás a polgári perben olyan rendkívüli perorvoslat, amely a jogerős ítélettel, illetve a Pp.-ben felsorolt egyes végzésekkel szemben jogszabálysértésre hivatkozva vehető igénybe. A következőzetes alkotmánybírósági értelmezés szerint a felülvizsgálat – bár eljárásjogi értelemben jogorvoslatnak minősül, de a rendes jogorvoslat, vagyis a fellebbezés kimerítése után illet(het)i meg a feleket – nem hozható érdemi alkotmányossági összefüggésbe az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében foglalt jogorvoslathoz való joggal [Lásd például: 3025/2016. (II. 23.) AB határozat, Indokolás [24]–[25]]. A jogalkotó döntésén múlik ugyanis, hogy intézményesít-e ilyen rendkívüli jogorvoslatot vagy sem, és nagyfokú szabadsággal rendelkezik e jogorvoslat terjedelmét, feltételeit illetően is. Ugyanakkor, ha biztosít ilyen jogorvoslatot, akkor ennek az eljárási szakasznak is meg kell felelnie a tisztességes bírósági eljáráshoz való jogból fakadó követelményeknek. Ebből következően a felülvizsgálati eljárásnak is – akkor is, ha erre egy másik rendkívüli perorvoslati eljárás, a perújítás keretében kerül sor – ki kell elégítenie az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdéséből folyó alkotmányos elvárásokat, különös tekintettel arra, hogy a Kúria ebben az eljárásban a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezheti, s ahelyett akár maga hozhat új érdemi határozatot¹⁵. Így ehhez az ítélethez fűződik majd jogerőhatás, és – tartalmától függően – ez válik végrehajthatóvá [Lásd 3027/2018. (II. 6.) AB határozat, 14. pont].

¹⁴ Lásd az említett határozat 152.

¹⁵ Lásd a Pp. 275. § (4) bekezdését.

II.1.2 Az indokolási kötelezettséggel kapcsolatos alkotmánybíróági gyakorlat

49. Figyelemmel az Alaptörvény 28. cikkében előírt jogszabály értelmezési kötelezettségre is, az Alkotmánybíróság azt vizsgálja, hogy az indokolási kötelezettséget előíró eljárási jogszabályokat a bíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott követelményeknek megfelelően alkalmazta-e. Az Alkotmánybíróság tehát a rendes bíróságoktól eltérően nem a felülbírálatra alkalmasság szempontjából vizsgálja a bíróságok indokolási kötelezettségének teljesítését, és tartózkodik attól, hogy jogági dogmatikához tartozó kérdések helytállóságáról, illetve törvényességéről, avagy kizárólag törvényértelmezési problémáról állást foglaljon¹⁶. Ennek megfelelően az Alkotmánybíróság nem vizsgálja azt sem, hogy az indokolásban megjelölt bizonyítékok és megjelenő érvek megalapozottak-e, mint ahogy azt sem vizsgálja, hogy a jogalkalmazó helytállóan értékelte-e az eljárásban beszerzett bizonyítékokat és előadott érveket, vagy a konkrét ügyben a bírói mérlegelés eredményeként megállapított tényállás megalapozott-e. A tényállás megállapítása, a bizonyítékok értékelése, és mérlegelése ugyanis az eljárási jogi szabályokban a jogalkalmazó számára fenntartott feladat¹⁷.
50. Az Alkotmánybíróság által vizsgált, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rejlő indokolási kötelezettség alkotmányos követelménye a bíróság döntési szabadságának abszolút korlátját jelenti, nevezetesen azt, hogy döntésének indokairól az eljárási törvényeknek megfelelően szükséges számot adnia. Az indokolási kötelezettség alkotmányjogi értelemben vett sérelme az eljárási szabály alaptörvény-ellenes alkalmazását jelenti. A tisztességes eljárásból fakadó elvárás tehát az eljárási szabályok Alaptörvénynek megfelelő alkalmazása, ami a jogállami keretek között működő bíróságok feladata. Az eljárási törvény rendelkezéseire is figyelemmel, a tisztességes eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást mindenképpen megfogalmazza, hogy a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon. Ennek megítéléséhez az Alkotmánybíróság vizsgálja a jogvita természetét, az alkalmazandó eljárási törvény rendelkezéseit, a felek által az adott ügyben előterjesztett kérelmeket és észrevételeket, valamint az ügyben választ igénylő lényeges kérdéseket [összefoglalóan lásd: 7/2013. (III. 1). AB határozat].
51. A Panaszos felhívja a figyelmet arra is, hogy az indokolási kötelezettséget az Emberi Jogok Európai Bíróságának (a továbbiakban: Bíróság) gyakorlata is alapvető jelentőségűnek tartja. A Bíróság elvárja, hogy a bíróságok a döntéseik alapjául szolgáló indokokat kellő részletességgel mutassák be. A Bíróság olvasatában az adott bírói döntés természete, és az alapul fekvő egyedi ügy körülményei határozzák meg, hogy milyen terjedelmű és mélységű indokolás elégíti ki az indokolási kötelezettség egyezménybeli követelményét. Ebből következően az indokolt bírói

¹⁶ Lásd IV/3003/2012. (VI. 21.) AB végzés, ABH 2012, 131.; Indokolás (4) bekezdése.

¹⁷ Lásd 3237/2012. (IX. 28.) AB végzés, ABK 2012, 504-505.; 3309/2012. (XI. 12.) AB végzés, ABK 2012, 622-624; Indokolás (5).

döntéshez fűződő jog megsértését kizárólag az alapul fekvő egyedi ügy összes körülményeinek vizsgálatát követően lehet megítélni. A Bíróság ugyanakkor azt is elvi élel mondta ki, hogy a döntéssel szemben feltétlen elvárás, hogy a bíróság az ügy lényegi részeit a szükséges alaposággal vizsgálja meg, és erről a vizsgálatáról a határozatának indokolásában is adjon számot. A Bíróság az indokolási kötelezettség teljesítésének vizsgálatakor figyelemmel van arra is, hogy az indokolás hiánya vagy fogyatékosága valamely fél írásban megfogalmazott, világosan és pontosan körülírt kérdését érinti-e.

II.1.3 A fenti elvek alkalmazása a jelen ügyre

52. Kiindulásként a Panaszos ismételten hangsúlyozza, hogy a jelen beadvány nem a Kúria Végzésének „fellebbezés típusú”, negyedfokú jogorvoslat tilalmába ütköző felülvizsgálatára irányul. A Kúria Végzése téves, – de a Panaszos nem ezért fordult a t. Alkotmánybírósághoz. A Kúria Végzésének tévessége csak szükségszerű feltétele a jelen – és minden – alkotmányjogi panasznak, hiszen az ügyben való személyes sérelem nélkül az Abtv. által megkövetelt személyes érintettség nem lenne értelmezhető.
53. A Panaszos kiemeli, hogy a jelen beadvány tárgyát nem az képezi, hogy mind az adóhatóság, mind a Kúria teljesen jogszerűtlenül, az eset tényeit figyelmen kívül hagyva sújtotta őt többmilliárd forintos adóhiány, adóbírság és késedelmi pótlék megállapításával. A jelen eljárásnak a tárgya az, hogy mindegyik egy kirívóan alkotmányellenes eljárásban került sor. Az alkotmányellenességének több oka van, ezek közül az első a tisztességes eljáráshoz való jog immanens részét képező indokolási kötelezettség többrendbeli súlyos megsértése a Kúria részéről.
54. Elsőként rögzíteni kell, hogy a jelen ügy tárgyát képező jogvita kiemelt elvi jelentőségű, mellyel a bíróságoknak is kiemelt figyelemmel kellett volna foglalkoznia. A perbeli jogkérdés ugyanis az volt, hogy egy, az uniós határokon átnyúló, több nemzeti jog és az EU jog alkalmazását megkövetelő komplex társasági jogi és adásvételi tranzakciónak mik a magyar társasági adójogi vonzatai. A Kúria ehhez képest egy odavetett, négy oldalas indokolásban elintézte az ügyet. A Panaszos álláspontja szerint az érvelés az alkotmányos szempontból megfelelő indokolás hiánya miatt akár meg is állhatna ezen a ponton. A perbeli jogügylet ugyanis érinti a luxemburgi és magyar társasági jogot, adójogot, számos (részben idegen nyelven készült), bonyolult szakértői véleményt, luxemburgi és magyar számviteli szabályok összevetését, és végül, de nem utolsósorban a vonatkozó uniós normák alkalmazhatóságát és alkalmazási módját. Nyilvánvaló, hogy ezt a bonyolult kérdéskört négy oldalban érdemben elintézni nem lehet. A Panaszos megjegyzi, hogy a teljes döntés 11 oldalas a tényállás és pertörténet ismertetésével együtt, amely az ügy bonyolultságát tekintve abszurdan rövid.
55. A Panaszos természetesen tudja és vallja, hogy a bírói ítéletek színvonala nem mennyiségi kérdés és a bíróságok, ideértve a Kúriát is, nagy szabadságot élveznek a határozataik

megszerkesztésekor. Ugyanakkor sosem volt igazabb, mint a jelen ügyben, hogy a terjedelem igenis számít, ha nyilvánvaló a döntés hosszából, hogy a Kúria a minimális erőfeszítést sem tette meg az ügy komolyságának és elvi jelentőségének megfelelő elemzés elkészítésére. Azt, hogy a Kúria mennyire nem mélyedt el valójában az ügy részleteiben, jól példázza az abszurditásig semmitmondó végkonklúzió (amely a hangzatos „A döntés elvi tartalma” címet viseli). A Kúria megállapította, hogy ha belföldi adóalany külföldi leányvállalatától kap juttatást, a tranzakció valódi természetét a Leányvállalat jogából kiindulva kell vizsgálni és az így nyert adatokat ütköztetni (sic!) kell az anyavállalat belföldi jog hatálya alá tartozó adózói magatartásával¹⁸. Ez az elvi tétel – tisztesség ne essék – a semmitmondás diadala, evidenciákat mond ki, csak éppen a jogeset lényegét nem érinti: nevezetesen, hogy hogyan kell a nemzeti jogot vizsgálni és hogyan kell azt „ütköztetni” (jelentsen is ez bármit), a magyar joggal.

56. A Kúria tehát, elmulasztva az Alaptörvény 25. cikk (3) bekezdésében foglalt kötelezettségének teljesítését nem adott (ebben az ügyben sem) olyan iránymutatást, amely hozzájárulna ahhoz, hogy biztosítsa a bíróságok ítélkezésének egységét. Ezt egy módon tehetné volna meg: az ügy érdemében részletekbe menő indokolással dönti el a jogvitát és ebből szűr le általános elveket, dogmatikai tételeket. Erre a jelen jogeset kiválóan alkalmas lett volna. Ehhez képest a Kúria Végzése – a Panaszos legnagyobb sajnálatára – egyetlen idézhető mondatot sem tartalmaz.
57. A Panaszos megjegyzi, hogy az ilyenfajta rövidített indokolású kúriai döntések rendkívül gyakoriak a Kúria eljárásában. Azaz, a Kúria egyre kevésbé veszi magának a fáradságot arra, hogy valóban kidolgozott, a konkrét ügyben és elviekben is iránytűül szolgáló ítéleteket hozzon. Ez a jelen ügyön túlmutató általános alkotmányjogi probléma, amelyet a Panaszos álláspontja szerint a t. Alkotmánybíróságnak érzékelnie, és rá alkotmányjogi választ adnia kell.
58. A Panaszosnak természetesen nem pusztán az az alkotmányos problémája, hogy a Kúria Végzése „túl rövid”. A Panaszos számára az indokolásnélküliség konkrétan abban (is) nyilvánul meg, hogy a Kúria a Panaszos számos, jól azonosítható érvére nem válaszolt. A Kúriának ez valószínűsíthetően nem is állt szándékában, talán ezért is nem mutatta be a Panaszos érveit megfelelő mélységben és terjedelemben Végzésében.
59. Az első és legfontosabb alkotmányjogi értelemben vett hiányossága a Kúria Végzésének, hogy a Panaszos eljárásjogi kifogására egyáltalán nem reagált. Mint fentebb részletesen bemutatásra került, a Panaszos vehemensen kifogásolta, hogy a NAV valójában nem felülvizsgálati kérelemmel élt a Kúriához, hanem gyakorlatilag „megfellebbezte” a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság számára kedvezőtlen határozatát. A NAV valójában nem állított jogszabálysértést, hanem a bizonyítékok értékelését támadta. Igaz ugyan, hogy ilyen típusú felülvizsgálati érvelésre lehetőség volt a régi Pp. szabályai alapján, de csak rendkívül szűk körben.

¹⁸ Lásd a Kúria Végzése 50. bekezdését.

60. Értsük meg jól. A Panaszos nem pusztán azt nehezményezi a jelen alkotmányjogi panaszában, hogy dacára annak, hogy a NAV érdemi elbírálásra alkalmatlan felülvizsgálati kérelmet nyújtott be és azt a Kúria mégis érdemben elbírálta (a jogerő Alaptörvénybe ütköző áttörésére a későbbiekben visszatérünk.) A Kúria előtti befogadás szabályait – a perjogi szabályok és az Alaptörvény adta keretek között – csak és kizárólag a Kúria jogosult eldönteni. Az viszont már a t. Alkotmánybíróságra tartozó kérdés, hogy megítélje, ha egy ilyen irányú perjogi kifogással élő kérelemről a Kúria egyáltalán nem dönt és ennek indokát sem adja. A Panaszos felülvizsgálati ellenkérelmében két oldalon, összesen tizenhárom bekezdésben foglalta össze vonatkozó érveit – megalapozottan és összeszedetten. Még ha a Kúria nem is osztotta a Panaszos álláspontját – szemmel láthatólag nem tette, hiszen az ügy érdemében döntött – akkor is érdemben meg kellett volna indokolnia, hogy a Panaszos eljárásjogi kifogását miért utasítja el. Igazság szerint a Kúria erről a panaszosi kérelemről egyáltalán nem is döntött, hanem egyszerűen ignorálta azt.
61. Ezzel a Panaszos álláspontja szerint a Kúria nem is pusztán az indokolt bírói döntéshez való alkotmányos jogát vonta el a Panaszosnak, hanem egy talán még alapvetőbbet: magát a bírósághoz való fordulás jogát.
62. Az Alkotmánybíróság ebben a körben kimondta, hogy a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog részét képező bírósághoz fordulás joga nem egyszerűen azt jelenti, hogy valaki kérelemmel fordulhat a bírósághoz, és ezzel megindíthatja a bírósági eljárást, ha valamely joga vagy kötelezettsége vitássá válik, hanem hogy a jogvitát a bíróság érdemben bírálja el, és arról érdemben, végrehajtható határozatával, végérvényesen döntsön (Lásd 3124/2015. (VII. 9.) AB határozat, Indokolás [35]). A 36/2014. (XII. 18.) AB határozat ezzel összefüggésben visszautalt az 59/1993. (XI. 29.) AB határozatra is, miszerint „[a] bírósághoz való fordulás alapvető joga nemcsak a beadványok előterjesztésének jogára szorítkozik, hanem a bírósági eljárásban a fél pozícióját biztosítja a személyeknek. A személyek alanyai, alakítói és nem tárgyai, "elszenvedői" a bírósági eljárásnak. Alkotmányban biztosított joguk van arra, hogy a bíróság az eljárásba vitt jogaikat és kötelezéseiket elbírálja (és ne csak az ezeket tartalmazó beadványról mondjon véleményt), és arra is, hogy lehetőséget kapjanak a bírósági döntés alapjául szolgáló tényállással és jogi kérdésekkel kapcsolatban nyilatkozataik megtételére.” (Lásd 36/2014. (XII. 18.) AB határozat, Indokolás [92]).
63. A bírósághoz fordulás jogából következően tehát a bíróságok a kereseti kérelem valamennyi elemének érdemi megvizsgálására (a kereseti kérelem kimerítésére) kötelesek. A kereseti kérelem kimerítésének kötelezettsége azt a követelményt támasztja a bírói döntéssel szemben, hogy a bíróságok érdemi vizsgálat eredményeként az ítélet rendelkező részében rendelkezzenek a kereset, illetőleg viszontkereset valamennyi eleméről [Lásd 24/2018. (XII. 28.) AB határozat, 19. pont].
64. Ez – a kereseti kérelmek kimerítésével kapcsolatos – az alkotmánybírósági gyakorlat analógia útján minden további nélkül alkalmazandó jelen ügyre is. A felülvizsgálati (ellen) kérelem

perjogi szempontból nagyban hasonló a kereseti kérelemhez: egy, a perjogi szabályok által körülhatárolt körben kéri a bíróság megfelelő határozatát. A bíróság helyt adhat vagy elutasíthatja a felek kérelmét, megfelelő mélységű indokolást fűzve határozatához. A bíróság egy dolgot nem tehet: nem hagyhat érdemi kereseti/felülvizsgálati/felülvizsgálati ellenkérelmi indítványt döntés nélkül. Ez ugyanis a bíróhoz/bírósághoz való jog súlyos megsértése, mert a perbe vitt jogvita a szó szoros értelmében elbírálatlan marad.

65. Amennyiben a t. Alkotmánybíróság úgy véli, hogy a Kúria „hallgatólagos” eljárása, azaz, hogy az érdemi felülvizsgálati eljárásba bocsátkozás mégis eljárásjogi döntésnek minősül, a Panaszos előadja, hogy a Kúria indokát ennek a lépésnek még így sem adta. A bíróságok indokolási kötelezettségével kapcsolatosan az Alkotmánybíróság a Kúriát illetően korábban ekként foglalt állást: „[a] bíróságok indokolási kötelezettségéből nem következik a felek által felhozott minden észrevétel egyenként való megcáfolási kötelezettsége, különösen nem az indítványozó szubjektív elvárásait kielégítő mélységű érvrendszer bemutatása. A jogszabályok végső soron és kötelező erővel történő értelmezése egyébiránt a bíróságok feladata” (Lásd 30/2014. (IX. 30.) AB határozat, Indokolás [89]).
66. Az Alkotmánybíróság fentiekben is idézett töretlen gyakorlata értelmében a rendesbíróságok nagyfokú szabadságot élveznek a tekintetben, hogy milyen mélységű indokolást adnak határozataiknak és a felek az ügy érdeme szempontjából nyilvánvalóan irreleváns felvetéseit akár válasz nélkül is hagyhatják. Jelen ügyben nem erről van szó. Az eset egészét nézve nyilvánvaló, hogy annak a kérdésnek az érdemi megvitatása, hogy a NAV felülvizsgálati kérelme megfelel-e a Pp. szabályainak, vagy a felülvizsgálatra vonatkozó szabályok megkerülésével a NAV valójában fellebbezni próbált, a jogvita kimenetele szempontjából alapvető jelentőségű.
67. Ez már-már evidencia hiszen, ha a NAV felülvizsgálati kérelme elbírálásra alkalmatlan, akkor azt a Kúria el kellett volna, hogy utasítsa, a Panaszos pedig véglegesen pernyertessé vált volna. A Kúria Panaszos felülvizsgálati ellenkérelmét ebben a körben (is) elutasító határozata érdemi, részletes indokolást igényelt volna. A Kúria viszont nemhogy érdemi-részletesen nem indokolt, de még csak rövidített indokolást sem fűzött Panaszos eljárásjogi kifogásának elutasításához. Minthogy ezt a jogvita egy centrális kérdésével, azaz a felülvizsgálati eljárás keretével kapcsolatban mulasztotta el megtenni, ez a hiányosság önmagában a Kúria Végzésének alkotmányellenessé nyilvánítására és megsemmisítésére kellene, hogy vezessen.
68. Különösen igaz ez annak fényében, hogy főszabályképpen nem lehetséges felülvizsgálati kérelmet bizonyíték-mérlegelési aktusra alapítva előterjeszteni és felülvizsgálati eljárásban csak kivételes esetben lehet kérni az alsóbb fokú bíróság által elvégzett bizonyíték-mérlegelés felülmérlegelését. Másképpen, ha a Kúria el kíván térni a főszabálytól és felül kívánja mérlegelni a perbeli bizonyítékokat, még inkább terheli az indokolási kötelezettség abban a tekintetben, hogy miért látta megvalósultnak felülmérlegelés kivételes esetét (amint ezt

egyébként a bőséges és egységes kúriai joggyakorlat tartalmazza is). Ezen megfontolások fényében a teljesen hiányzó kúriai indokolás méginkább alkotmányosan elfogadhatatlan.

69. A Kúria végzésének többi része sem felel meg az indokolás alkotmányos kötelezettségének. A jogvita lényege ugyanis az volt, hogy a Panaszos részére Leányvállalata által történt kifizetés miként minősül: osztaléknak (ebben az esetben mentes a magyar társasági adó megfizetése alól), vagy osztalékkelőlegnek (ebben az esetben társasági adót kell fizetni Magyarországon). Mindezen kérdést ráadásul egy luxemburgi jog alapján nem vitatottan jogszerűen végbement kifizetés és szintén soha nem vitatottan jogszerűen történt adásvétel (a Leányvállalat eladása) tükrében kellett vizsgálni. A Panaszos – és egyébként a NAV is – ezen bonyolult kérdés kapcsán számos aspektust vizsgált. Nevezetesen: a luxemburgi és magyar társasági adójogszabályoknak való megfelelést, a kifizetés és a Leányvállalat eladása luxemburgi jognak való megfelelést, a tranzakcióban részt vevő felek tényleges akaratát, az osztalék/osztalékkelőleg felosztása tekintetében a kifizetés véglegességét (amelynek tekintetében hangsúlyos, centrális kérdés volt, hogy elméleti vagy gyakorlati lehetőség volt, hogy a Panaszosnak a kapott évközi osztalékot vissza kell-e fizetnie), végezetül a pénzügyi-adójog tranzakciók luxemburgi és magyar számviteli szabályoknak való megfelelését.

70. A fentiek fényében a Kúria döntése szinte sokkolóan nem tartalmaz érdemi indokolást. Formálisan a Végzés 29-49. pontjaiban található az érdemi jogi érvelés. Ha közelebbről megnézzük ezeket a szakaszokat, világossá válik, hogy érdemi indokolást, állásfoglalást csak pár bekezdés tartalmaz. A teljesség kedvéért a továbbiakban a Panaszos végigveszi a Kúria végzésének összes szakaszát.

- 29. szakasz: általános bevezető, a felülvizsgálati kérelem kereteiről szól (itt kellett volna részletesen elemezni a Panaszos eljárásjogi kifogását, de a Kúria ezt nem tette.)
- 30. szakasz: a NAV határozatok semmisségről szól, a jelen alkotmányjogi panasz szempontjából irreleváns téma;
- 31. szakasz: a magyar Taotv. és Számviteli tv. általános alkalmazhatóságát mondja ki a Kúria – ebben (elviekben) nem volt vita a felek között;
- 32. szakasz: a Kúria kimondta, hogy a magyar-luxemburgi kettős adóztatást elkerülő egyezmény csak akkor alkalmazható, ha osztalék és nem osztalékkelőleg kifizetése merül fel;
- 33. szakasz: a Kúria az Irányelv alkalmazhatóságát is az osztalékfizetésre szűkítette le, de indokolás nélkül, csak rögzítve ezen álláspontját;
- 34. szakasz: a Kúria végre elkezdett foglalkozni a perbeli kifizetés jogi minősítésének meghatározásával és kimondta, hogy annak meghatározásakor a luxemburgi jogból kell kiindulni. A Kúria szerint ehhez „hozzá kell rendelni” (sic!) a Panaszos, mint a Leányvállalat tulajdonosának iratok alapján azonosítható szándékát (e szándékvizsgálat a későbbiekben

- elmaradt) és az így nyert adatokat „ütköztetni” (sic!) kell a Panaszos Tao. tv. és Számviteli tv. hatálya alá tartozó magatartásával ezzel a Kúria érdemben nem mondott semmit a konkrét ügyről, evidenciát fogalmaz meg);
- 35. szakasz: a Kúria szerint bár a luxemburgi jog irányadó, de nem a folyamat egészére, a Panaszos belföldi adózói státuszára a magyar jog az irányadó (ezzel a Kúria érdemben nem mondott semmit a konkrét ügyről, evidenciát fogalmaz meg);
 - 36-37. szakaszok: a Kúria megállapította, hogy évközi osztalék fizetéséhez a Leányvállalat alapító okiratának módosítása szerint az igazgatóság döntése szükséges, illetőleg, ha az meghaladja az év végén felosztható nyereséget, azt vissza kell fizetni. A Kúria szerint ez azt jelenti, hogy a Panaszos maga is különbséget tett osztalék és osztalékelőleg között. Ezekből a megállapításokból a Kúria semmilyen további következtést nem vont le, ezen szakaszok a levegőben lógnak;
 - 38. szakasz: a Kúria észlelte, hogy a luxemburgi jogban – ellentétben a magyarral – nincs tételesjogi definíció az osztalékelőlegre. Ebből a különbségből a Kúria semmilyen további következtetést nem vont le, ez a szakasz a levegőben lóg;
 - 39-40-41. szakaszok: a Kúria rögzítette, hogy a Számtv. szabályai alapján nem, csak a Gt. szabályai és a Leányvállalat alapító okirata alapján lehet az osztalékelőleg tartalmi elemeit meghatározni, a Kúria ezután ismerteti a Gt. szerinte releváns szabályait és a Leányvállalat alapító okiratának előírásait (ezen a szakaszok sem tartalmaznak semmilyen konkrét következtetést a jelen ügyre);
 - **42-43. szakaszok: a Kúria a végzésben először érdemi érvelésre és következtések levonására vállalkozott: a Leányvállalat számlái és a számviteli szabályok elemzésével (mindezt egy bekezdésben!) arra jut, hogy a Panaszos osztalékelőleget kapott;**
 - 44-49. szakaszok: a Kúria a fentiek alapján eldöntött ügy konklúzióit vonta le a megismételt eljárás számára – ezen szakaszok a döntésre magára indokolást, érvrendszert nem tartalmaznak.
71. Mint látható, a Kúria az ügy érdemével valójában egy bekezdésben foglalkozott, ott is csak egy aspektussal: azzal, hogy a számviteli szabályokból milyen következtetés vonható le. A Kúria a Panaszos (de elég abszurd módon magának a pernyertes NAV-nak is) az összes további érvét figyelmen kívül hagyta. A Kúria valójában nem indokolta meg tehát a döntését, hiszen legalább azt meg kellett volna mondania, hogy a Panaszos érvei miért irrelevánsak ebben a körben.
72. Az Alaptörvény 28. cikke és a hozzá tapadó alkotmánybírósági gyakorlat előírja, hogy a rendes bíróságok az ügy alapjogi aspektusait figyelembe vegyék, illetőleg a józan észnek megfelelő döntést hozzanak. A jelen ügyben egyértelmű, hogy a jogvita – egy külföldi elemet tartalmazó osztalékfizetés és adásvétel – szempontjából releváns a luxemburgi és magyar társasági

adó jogszabályoknak való megfelelés, a kifizetés és a Leányvállalat eladása luxemburgi jognak való megfelelése, a tranzakcióban részt vevő felek tényleges akarata, az osztalék/osztalékelőleg felosztása tekintetében a kifizetés véglegessége (amelynek tekintetében hangsúlyos, centrális kérdés volt, hogy elméleti vagy gyakorlati lehetőség volt, hogy a Panaszosnak a kapott évközi osztalékot vissza kell-e fizetnie). A Panaszos ezekre az aspektusokra részletes jogi érvelést vezetett elő, amelyet a Kúria mindenfajta reakció nélkül hagyott és ennek indokát sem adta.

73. A Panaszos ismételten hangsúlyozza: nem a pervesztességét kifogásolja a t: Alkotmánybíróság előtt, hanem azt, hogy az érveinek 90%-ára semmilyen választ nem kapott. Mindez történt úgy, hogy első fokon viszont pernyertes volt, ami egy külső, objektív szemlélő számára is nyilvánvalóvá teszi, hogy Panaszos érvei nem voltak légből kapottak, azokra a Kúriának érdemben válaszolnia kellett volna.
74. A Kúria mindezt elmulasztotta. Ez viszont a tisztességes eljáráshoz való jog részét képező indokolt bírói döntéshez való jogot súlyosan és egyértelműen sérti. Mindezt a Kúria végzését meg kell semmisíteni.

II.1.4 Jogerő alaptörvénybe ütköző áttörése

75. Ahogy az indokolási kötelezettség kapcsán bemutatásra került, a Panaszos vehemensen kifogásolta, hogy a NAV valójában nem felülvizsgálati kérelemmel élt a Kúriához, hanem szimplán „megfellebbezte” a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság számára kedvezőtlen határozatát. A NAV ténylegesen nem állított jogszabálysértést, hanem a bizonyítékok értékelését támadta. Igaz ugyan, hogy ilyen típusú felülvizsgálati érvelésre lehetőség volt a régi Pp. szabályai alapján, de csak rendkívül szűk körben. Mindennek oka, hogy a jogerőt csak kivételesen lehet áttörni, ugyanis a tisztességes eljáráshoz való jog részét képezi, hogy a jogerő „szent”, azt megbolygatni csak kivételes esetekben lehet, ez következik a jogállamiság elvét képező jogbiztonság elvéből, amely áthatja a tisztességes eljáráshoz való jogot is. A jogerő feltörésével kapcsolatban az Alkotmánybíróság a 30/2014 (IX.30.) AB határozatban a következőket rögzítette.
76. Az Alaptörvény XXVIII. cikkének (1) bekezdése nem rögzít semmilyen elvárást a bizonyítás rendszerét, szabályait illetően (Lásd 3104/2014. (IV. 11.) AB végzés, Indokolás [17]), beleértve azt is, hogy melyik jogorvoslati fórum mennyiben mérlegelheti (mérlegelheti felül) a bizonyítékokat. A felülmérlegelés tilalma a közvetlenség nem kodifikált, az eljárásjogi szabályokból levezetett elvével hozható összefüggésbe. Ez abból az alapfeltevésből indul ki, hogy az(ok) a bíró(k) tudja, tudják a leghelyesebben mérlegeléssel megállapítani egy bizonyíték bizonyító erejét, aki(k) a bizonyítékokat – rendszerint szóbeli tárgyaláson – közvetlenül megvizsgálta, megvizsgálták. Sem a felülmérlegelés abszolút tilalma, sem az az alól meghatározott körű kivételek léte a tisztességes eljáráshoz való jogból nem vezethető le.

77. A 3085/2013. (III. 27.) AB végzésében az Alkotmánybíróság elismerte a Kúria törvényi jogát arra, hogy jogszabálysértést állapítson meg „*a felülvizsgált ítéletben megállapított tényállással összefüggésben, ha az nyilvánvalóan helytelen, kirívóan okszerűtlen vagy logikai ellentmondást tartalmazó következtetésen alapszik.*” (Indokolás [16])
78. A 30/2014-es AB határozattal elbírált ügyben az alsóbb fokú bíróságok ítéleteivel – az azokban foglalt tényállással – kapcsolatban a Kúria arra a következtetésre jutott, hogy azok iratellenes megállapításokat tartalmaznak (21., 22., 23., 25. oldal): az eljáró bíróságok a bizonyítékokat a Pp. 206. § (1) bekezdésébe ütköző módon értékelték, mert figyelmen kívül hagyták, hogy az eljárás során számos írásbeli bizonyíték is rendelkezésre állt (határidőnapló bejegyzések, táblázatok, e-mailek, fájlok, tanúvallomások). Tekintettel arra, hogy a Kúria az ügy irataiból dolgozik, nyilvánvalóan helytelennek azok a ténymegállapítások minősülhetnek, amelyek az iratok tartalmával nem támaszthatók alá, azzal ellentétben állnak, vagyis iratellenesek. (...) Mindezekre tekintettel az Alkotmánybíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésének sérelmét a felülmérlegelést érintő panasz vonatkozásában nem látta megállapíthatónak ebben az ügyben.
79. Jelen ügy élesen eltér a fenti alkotmánybírósági határozattól. A Kúria nem állapított meg iratellenességet, kirívóan okszerűtlen vagy logikátlan bizonyíték-mérlegelést, pusztán más jogi álláspontja volt a bizonyítékok mérlegelése körében, mint az elsőfokú bíróságnak. A Kúria a Végzés 43. pontjában egy félmondattal elintézve a kérdést azt mondta ki, hogy „nem az elsőfokú bíróság, hanem a [NAV] jutott a megfelelő következtetésre”. Ilyen döntésre viszont nem volt joga – a jogerőt a Kúria felülvizsgálati eljárásban csak akkor törheti fel, ha a felülvizsgált ítéletben foglalt bizonyíték-mérlegelés a fentiek szerint jogszabálysértő (kirívóan okszerűtlen, logikátlan vagy iratellenes megállapítást tartalmazó). Akkor viszont nem, ha pusztán eltérő értelmezést kíván adni a Kúria, mint az alsóbb fokú bíróság. A Kúria előtti felülvizsgálati eljárás ugyanis nem fellebbezési eljárás, a bizonyítékok és jogszabályok értékelése az ügyben eljáró közigazgatási szervek és bíróságok feladata. A Kúriának, mint végső jogorvoslati fórumnak az alkotmányos szerepe viszont az, hogy ezen döntések jogszerűsége felett őrködjön. Saját jogértelmezésével viszont nem helyettesítheti az alsóbb szintű bíróságok jogértelmezését vagy bizonyíték-értelmezését, csak ha azok a fentiek szerint egyértelműen jogszabálysértőek.
80. Amennyiben a Kúria nem így tesz, márpedig jelen ügyben nem így tett, úgy a tisztességes eljáráshoz való jog részét képező jogerő intézményét sérti meg. Ezen okból is meg kell tehát semmisíteni a Kúria végzését.
81. A Kúria ráadásul olyan kérdésben is döntött, amelyek tekintetében egyáltalán nem is nyújtott be a NAV felülvizsgálati kérelmet. Elsőként, a NAV az Irányelv alkalmazhatósága körében semmilyen felülvizsgálati kérelmet, indítványt nem nyújtott be. Felülvizsgálati kérelem hiányában a Kúria az Irányelv alkalmazhatósága kérdésében nem hozhatott volna döntést (rég

Pp. 275. § (2) bekezdés). A felperes jogbiztonsághoz való jogát sérti, hogy a Kúria erre irányuló kérelem hiányában törte fel a jogerős ítélet jogerejét.

82. A Kúria ezen eljárása tehát, hogy olyan kérdésben is dönt és ráadásul a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésével, amire nem volt felülvizsgálati kérelem, szintén a tisztességes eljáráshoz való jog részét képező jogerő alkotmányos jogintézmények súlyos megsértését jelenti.

II.2 Jogorvoslathoz való jog megsértése (Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés)

II.2.1 Általános alapelvek

83. Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése értelmében mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti. A jogorvoslathoz való jog tehát mindenkit megillet. Ennek azonban – mutatott rá az Alkotmánybíróság több határozatában – többféle formája lehet. *„A jogorvoslathoz való jog, mint alkotmányos alapjog immanens tartalma az érdemi határozatok tekintetében a más szervhez vagy ugyanazon szervben belüli magasabb fórumhoz fordulás lehetősége”* (Lásd 38/B/1992. AB határozat).
84. A jogorvoslati jog másik fogalmi eleme az, hogy a döntés jogot vagy jogos érdeket sért. Ez egyrészt a kifogásolhatóságot jelenti: jogorvoslat igénybevételének nem előfeltétele a tényleges sérelem igazolása, elég erre hivatkozni. A személynek joga van ahhoz, hogy állítsa a döntés jogos érdeket vagy jogot sértő voltát. A „sérti” másrészt azt is jelenti, hogy a jogorvoslat szabályainak azt kell a fél számára lehetővé és a jogorvoslati fórumra nézve kötelezővé tenni, hogy az orvoslási kérelmet a döntés hibás – törvénysértő (megalapozatlan), közigazgatási ügyben továbbá célszerűtlen – volta esetén teljesítsék. Az az orvoslási eszköz, amelynek nem feltétele az ilyen állítás, alkotmányjogi értelemben nem jogorvoslat.
85. Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint a döntés „ellen” lehet jogorvoslattal élni. A jogorvoslati fórumnak döntési helyzetben kell lennie. A formális és a jogi szabályozás miatt eleve kilátástalan jogorvoslat nem kielégítő. A testület határozataiban már azt is rögzítette, hogy általában elégséges az egyfokú jogorvoslat. *„Az alkotmány a törvényi szabályozásra bízta annak meghatározását, hogy hány fokú jogorvoslati rendszer érvényesülhet”* [22/1995. (III. 31.) AB határozat].
86. A jogorvoslat szükségképpeni eleme annak hatékonysága, ez következik az Alkotmánybíróság több évtizedes – az Alaptörvény változatlan szabályozására tekintettel továbbra is irányadó – gyakorlatából és a nemzetközi egyezmények (különös tekintettel az Emberi Jogok Európai Egyezménye 13. cikkére) által felállított követelményekből egyaránt. A jogorvoslat jogának hatékony érvényesülését számos tényező befolyásolhatja, így többek között a felülbírálati lehetőség terjedelme, a jogorvoslat elintézésére meghatározott határidő, vagy a sérelmezett határozat kézbesítésének szabályai és megismerhetőségének tényleges lehetősége. {22/2013. (VII. 19.) AB határozat, Indokolás [26]}.

87. A hatékonyság szükséges feltétele, hogy a kérelmezőnek alanyi joga legyen a jogorvoslatot igénybe venni, a jogkör gyakorlójának pedig érdemi felülbírálatra legyen lehetősége. Az Alkotmánybíróság állandósult gyakorlata értelmében ugyanis minden jogorvoslat lényegi, immanens eleme a jogorvoslás lehetősége, vagyis a jogorvoslat fogalmilag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát. {36/2013. (XII. 5.) AB határozat, Indokolás [60]}. Továbbá „a jogorvoslathoz fűződő jog azt kívánja meg, hogy valamennyi, az érintett jogát vagy jogos érdekét (helyzetét) érdemben befolyásoló határozat felülvizsgálata érdekében legyen lehetőség más szervhez, vagy azonos szerv magasabb fórumához fordulni.”

II.2.2 A fenti elvek alkalmazása a jelen ügyre

88. A Kúria a Panaszos jogorvoslathoz való jogát is megsértette azzal, hogy olyan kérdésben is döntött, amelyről az elsőfokú bíróság nem foglalt állást, így a Panaszos ezekben a kérdésekben jogorvoslati lehetőség nélkül maradt.
89. Ilyen kérdéskör az Irányelv alkalmazásának problematikája volt. Itt a Panaszos kereseti kérelme arra irányult, hogy az Irányelv szerinti „distribution of profits” a magyar osztaléknál szélesebb kört takar, vagyis akkor is megilleti a Panaszost az adómentesség – az Irányelv alapján – ha az évközi osztalék a magyar számvitelben nem minősül osztaléknak. Az elsőfokú bíróság nem vizsgálta az Irányelv alkalmazhatóságát, mert szerinte a perbeli évközi osztalék a magyar számviteli szabályok szerint is osztalék volt. A Kúria a Végzésében azt állapította meg, hogy az évközi osztalék a magyar számvitelben nem minősül osztaléknak, csak osztalékelőlegnek, és az Irányelv csupán az osztalékre vonatkozóan tartalmaz szabályokat, az osztalékelőlegre nem. Ezért a Kúria előírta az elsőfokú bíróságnak, hogy az új eljárásban az Irányelvet nem kell – vagyis nem lehet – alkalmazni. Mindez súlyos következményekkel járt a Panaszos számára, ugyanis a kereseti kérelme ebben a körben pontosan az volt, hogy még ha a magyar számviteli szabályok értelmében a per tárgyát képező kifizetés osztalékelőlegnek minősül is, ez nem zárja ki az Irányelv szerinti (és ezen keresztül a Panaszosra kedvezőbb) adójogi szabályok alkalmazását.
90. A Kúria fenti eljárása több szempontból is Alaptörvénybe ütközik. A NAV az Irányelv alkalmazhatósága körében semmilyen felülvizsgálati kérelmet, indítványt nem nyújtott be. Felülvizsgálati kérelem hiányában a Kúria az irányelv alkalmazhatósága kérdésében nem hozhatott volna döntést (rég. Pp. 275. § (2) bekezdés), a felperes jogbiztonsághoz való jogát sérti, hogy a Kúria erre irányuló kérelem hiányában törte fel a jogerős ítélet jogerejét, miként ez az előző fejezetben is bemutatásra került.
91. A Kúria továbbá ebben a kérdésben azért sem hozhatott volna döntést, mert ezzel elvonta az elsőfokú bíróság hatáskörét (a jogerős ítélet tartalmazza, hogy erről nem döntött a bíróság, mert nem volt rá szükség); így a Panaszos elesett attól, hogy jogorvoslati kérelemmel éljen e tárgykörben. A Panaszos hangsúlyozza, nem az a probléma ebben a körben, hogy a Kúria

valamilyen irányba eldöntötte az Irányelv alkalmazhatóságának kérdését. A Kúria jogosult a végső szót kimondani jogértelmezési kérdésekben, pontosan ez a fő feladata. Ugyanakkor az *első szót* nem mondhatja ki. Egy jogállamban egy jogkérdést legalább két fórumnak meg kell vizsgálni, ez a jogorvoslathoz való jog lényege. Jelen ügyben az elsőfokú bíróság nem döntött ebben a kérdésben (mert döntéséhez nem volt rá szükség.) A Kúria, amennyiben tévesnek véli az elsőfokú bíróság döntését megsemmisítheti vagy megváltoztathatja azt.

92. Ennek a felülvizsgálati jogkörnek azonban egyik alkotmányos korlátja, hogy a Kúria nem változtathatja önmagát elsőfokú bírósággá és dönthet elsőnek egy jogkérdésben. Amennyiben el nem bírált és az ügy szempontjából releváns jogkérdést észlel a Kúria, az elsőfokú bíróság döntését – szükség esetén megfelelő iránymutatás adásával – megsemmisítheti és új eljárásra utasíthatja azt. Amennyiben a Kúria nem így tesz, hanem maga dönt, a jogorvoslathoz való alkotmányos jogot sérti meg. A jelen ügyben is sajnálatosan ez történt, ezért a Kúria döntését ezen okból is meg kell semmisíteni.

III. ÖSSZEFOGLALÁS

93. A jelen alkotmányjogi panasz tárgyát képező eljárásnak arról kellett döntenie, hogy a Panaszos külföldi illetőségű leányvállalatától kapott évközi osztaléka olyan, a magyar jog szerinti osztaléknak minősül-e, amely mentes a társasági adó-fizetési kötelezettség alól. A komplex jogvitát megismételt adóhatósági eljárás és a Panaszos álláspontjának helyt adó jogerős ítélet után a Kúria a Panaszosra kedvezőtlenül eldöntötte. A jogvita kimenetele önmagában nem alkotmányjogi relevanciával bíró kérdés.
94. Alkotmányjogi jelentőséggel bír azonban, hogy a Kúria eljárása több szempontból súlyosan sértette az Alaptörvény XVIII. cikkében foglalt tisztességes eljáráshoz való jogot. A Kúria alapjaiban hagyta figyelmen kívül alkotmányos indokolási kötelezettségét, mint az fentebb bemutatásra került részleteiben, gyakorlatilag semmilyen érdemi indokolást nem fűzött álláspontjához. Az indokolási kötelezettség elmaradása a Panaszos eljárásjogi kifogása kapcsán odáig fajult – amelynek lényege az volt, hogy az ellenérdekű fél a Pp. szabályainak meg nem felelő felülvizsgálati kérelmet nyújtott be –, hogy arról a Kúria egyáltalán nem döntött, amely már a bírósághoz, bírói döntéshez való jogát is sértette. A Kúria továbbá mindenfajta alkotmányos indok nélkül áttörte a jogerő intézményét, amikor törvényben kizárt felülvizsgálati kérelem érdemi tárgyalásába bocsátkozott. Mindezt a Kúria súlyosította azzal, hogy olyan jogkérdésekben is határozott, amelyekről az elsőfokú bíróság nem ítélt. Mindezzel megsértette a Panaszos jogorvoslathoz való jogát is, hiszen a Kúria Végzése ellen további fellebbezésnek vagy jogorvoslatnak helye nincs.

KÉRELEM

Kérjük a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy a fentiekben részletesen kifejtett indokok alapján a Kúria **Kfv.I.35.243/2019/8.** számon hozott végzését, mint alaptörvény-ellenes bírói döntést semmisítse meg.

Budapest, 2020. január 7.

Tisztelettel:


Panaszos képviselőként

Siegler Bird & Bird Ügyvédi Iroda

MELLÉKLETEK:

P/1 – Ügyvédi meghatalmazás

P/2 – Végzés

P/3 – Az első fokú adóhatósági határozat

P/4 – A Panaszos fellebbezése

P/5 – A másodfokú adóhatósági határozat

P/6 – A Panaszos keresetlevele

P/7 – A jogerős ítélet

P/8 – A felülvizsgálati kérelem

P/9 – A felülvizsgálati ellenkérelem

P/10 – A Panaszos észrevételei