

Alkotmánybíróság
1015 Budapest, Donáti u. 35-45.
Postacím: 1535 Budapest, Pf. 773.

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám: 101/1106-0/2014	
Érkezett: 2014 JÚN 11.	
Példány: 2	Közelítőroda:
Melléklet: 5 db	<i>mu</i> <i>Tértivevényes!</i>

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Alulírott [redacted] által képviselt

[redacted] felperes képviseletében eljárva

a NAV Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága Hatósági Főosztály
Hatósági Osztály 1. [3530 Miskolc, Kandia u. 12-14] alperes elleni

a NAV Nógrád Megyei Adóigazgatósága Kiemelt Adóalanyok Ellenőrzési Osztály által 11/12/350070/1230. számú megbízólevéllel elrendelt, 2006-tól 2007-ig terjedő időszakra vonatkozó, társasági adó, általános forgalmi adó és társas vállalkozások különadója adónemekben, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés megállapításait tartalmazó 2528553477 iktatószámú I. fokú határozatot helyben hagyó 4071846125 iktatószámú, 2011. december 02. napján kelt és postai úton 2011. december 09. napján kézbesített II. fokú határozatának bírósági felülvizsgálata iránti közigazgatási perében 2012. október 15. napján hozott és 2012. november 13. napján a Balassagyarmati Törvényszék által hozott 10.K.20.026/2012/26. számú ítélet ellen a Pp. 270. § (1) bek. alapján a Kúria által 2014. február 24. napján kelt és 2014. április 8. napján kézbesített Kfv.VI.35.038/2013/7. számú ítélet ellen az Abtv. 27. §, illetve az Alaptörvény 24. cikk (2) bek. d) pontja alapján az alábbi

alkotmányjogi panaszt

terjesztem elő.

Kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy a Kúria Kfv.VI.35.038/2013/7. számú ítéletének alaptörvény-ellenességét állapítsa meg és a döntést semmisítse meg.

Alkotmányjogi panaszunkat az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésére, az E) cikk (3) bekezdésére, XXVIII. cikk (1) – (7) bekezdésére, illetve XV. cikk (2) bekezdésére és a 28. cikkekre alapítjuk.

I N D O K O L Á S

Tényállás

Az eljárás során keletkezett iratok megküldésével egyidejűleg a tényállás röviden a következő: Az adóhatóság felperes szerződéses partnere által elkövetni vélt adókijátszás következtében felperes adólevonási jogát megtagadva 24.764.000,- Ft adókülönbözetet, adóbírságot és késedelmi pótlékot állapított meg a terhére. Az eljárás során az adóhatóság nem tett eleget tényállás-tisztázási kötelezettségének, az ügy szempontjából szükséges – a számlakibocsátó által igénybe vett alvállalkozóknál - kapcsolódó ellenőrzéseket nem folytatta le, nem tárta fel a felperes javára szolgáló körülményeket. Felperes folyamatosan ellenőrizte alvállalkozóját, akivel szerződést kötött, teljesítési igazolásokkal is igazoltan a munka elvégzésre került, a gazdasági események – alperes által sem kifogásoltan – megvalósultak, ennek ellenére az adóhatóság mégis megtagadta felperes adólevonási jogát.

Jelen kérelmünknek nem tárgya az adóhatóság elfogadhatatlan I. és II. fokú határozata, illetve a jogerős adóhatósági döntés bírósági felülvizsgálata során a Balassagyarmati Törvényszék által hozott 10.K.20.026/2012/26. számú ítélet. Az ítélet ellen felülvizsgálatot nyújtottunk be, melyet a Kúria elutasított egy – véleményünk szerint – Alaptörvény-ellenes ítéletben.

Alkotmányjogi panasz tartalma:

A Kúria egy teljesen megalapozatlan, eljárási jogszabálysértéseket tartalmazó, az Európai Unió Bíróságának tagállamok számára adott iránymutatásait teljesen figyelmen kívül hagyó ítéletet hagyott helyben.

Azáltal, hogy a felülvizsgálati eljárás korlátozottsága folytán a Kúria érdemben nem vizsgálta felül a Balassagyarmati Törvényszék ítéletét, súlyosan sérült a kérelmező Társaság jogorvoslathoz való joga, ezáltal a Kúria hivatkozott ítélete az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésére tekintettel ellentétes az Alaptörvénnyel.

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése alapján mindenkit megillet a jogorvoslati jog olyan bírósági döntés ellen, amely jogát vagy jogos érdekét sérti.

Az adóalanyra sérelmes megállapításokat tartalmazó jogerős közigazgatási határozatot helybenhagyó megyei bíróság ítélete ellen a magyar polgári perrendtartás szabályai alapján nincs lehetőség fellebbezésre, csak felülvizsgálati eljárásra, tehát egyfokú a polgári peres eljárás.

Mint az az Alkotmánybíróság előtt is ismeretes a felülvizsgálati eljárás során nincs helye a bizonyítékok felülmérlegelésének, bizonyítás felvételének, így a Kúriának nincs lehetősége érdemben felülvizsgálni a megyei bíróság ítéletét, melynek következtében sérül az Alaptörvényben is biztosított jogorvoslathoz való jog. Ez jelen ügyben, ahol a megyei bíróság által megállapított teljesen iratellenes tényállás behatárolta a továbbiakat hatványozottan érezhető volt.

A Kúria hivatkozott ítélete sérti az [REDACTED] Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdésében biztosított megkülönböztetés nélküli eljáráshoz való jogot is, ugyanis az Európai Unió Bírósága számos előzetes döntéshozatali eljárás során meghozott ítéletében – a tagállami, és így a magyarországi bíróságokra is – kötelező iránymutatást adott az adólevonási joggal kapcsolatban, és ezeket a Kúria ítéletében teljes mértékben figyelmen kívül hagyta.

Az Európai Unió Bírósága a Tóth Gábor (C-324/11 sz.) ügyben – előzetes döntéshozatali eljárás során - hozott ítéletében egyértelműen rögzíti:

„24 Amint a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta ... adólevonási jog a hía mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható.

38 A Bíróság ezek alapján úgy határozott, hogy a 2006/112 irányelvvel ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja az adóalany hía-levonási jogát azzal az indokkal, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója szabálytalanságot követett el, anélkül, hogy ezen adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az érintett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

39 Ennélfogva a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha az adóhatóság elutasítja az adóalanynak a számára teljesített szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett hía levonására vonatkozó jogát, az azzal az indokkal, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója nem jelentette be az általa foglalkoztatott munkavállalókat, anélkül hogy e hatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

Mahagében Kft. – Dávid Péter (C-80/11. és C-142/11.sz.) egyesített ügyekben az Európai Unió Bírósága szintén egyértelmű iránymutatásokat adott a tagállamok számára az adólevonási joggal kapcsolatban:

37 Az e kérdésekre történő válaszadáshoz először is emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetes felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi.

38 Amint a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta a 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a hía mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható.

39 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hía terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve, hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek.

A fenti Európai Unió Bírósága által előzetes döntéshozatali eljárás során hozott ítéletek alapján, tekintettel arra, hogy az a tagállami bíróságokra is kötelező, az adólevonási jog érvényesítése tekintetében minden tagállam tekintetében egységesen kell értelmezni az Európai Unió Bíróságának ítéleteit, nem érheti hátrányos megkülönböztetés a különböző tagállamok egyes adóalanyait.

Ha és amennyiben elfogadjuk, hogy a Kúria az Európai Unió Bíróságának vonatkozó ítéletei és a magyar jogszabályok alapján helyesen döntött, akkor az összes magyar adóalany a diszkrimináció áldozatává vált a többi tagállami adóalanyokhoz képest, hiszen az adóalany akkor sem lehet az adólevonási jog megtagadásával sújtani, ha bebizonyosodik, hogy a vonatkozó számla kibocsátója nem jelentette be az általa foglalkoztatott munkavállalót.

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése alapján „mindenkinek joga van ahhoz, hogy ... valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.”

A Kúria egy olyan ítéletet hagyott helyben, melyben a tényállás nem került megfelelően feltárára, az adózó javára szolgáló körülményeket nem tárták fel, és a szükséges bizonyítási cselekményeket (számlakibocsátó által igénybevett alvállalkozóknál kapcsolódó ellenőrzés lefolytatása) nem végezte el az adóhatóság, következésképpen az [REDACTED] [REDACTED] anélkül, hogy a konkrét ügyben minden körülményt feltártak volna a többi adólevonási jog során elkövetett adókijátszással megegyező ügyletnek minősítették.

Maga a Kúria is rögzíti ítéletében az adóhatóságot terhelő kötelezettségeket:

„Az ellenőrzés folyamán a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékeli, döntését valósághű tényállásra alapozza.”

Rögzíti továbbá, hogy a „jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat...”, ennek ellenére, mégis jóváhagyott egy olyan ítéletet, amelynek az alapjául szolgáló adóhatósági határozatban sem a tényállást nem tárták fel megfelelően, sem a társaság javára szolgáló körülményeket nem vették figyelembe.

E körben szeretném hangsúlyozni, hogy:

- [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] vizsgált időszakban és a mai napig is létező adóalany, adószáma érvényes, felperes az ügyvezetőjével kötött szerződést, vele tartotta a kapcsolatot,
- felperes szerződést kötött alvállalkozójával, teljesítési igazolásokat készítettek,
- felperes folyamatosan ellenőrizte az alvállalkozóját,
- felperes megrendelői szerint valamennyi munka megvalósult, felperes és alvállalkozói munkája ellen nem merült fel kifogás,
- az alperes által is igazoltan a gazdasági események bizonyítottan megtörténtek,¹
- felperes önerőből nem tudta volna elvégezni a munkákat, ezért a munkák teljesülése azt bizonyítja, hogy felperes alvállalkozója elvégezte a rábízott feladatokat,
- a [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] beléptető rendszerének tanúsága szerint [REDACTED] [REDACTED] 2006.12.13 és 2007.07.13. között többször, gyakorlatilag minden munkanapon belépett a gyártelep területére. Ezzel kapcsolatban elő kívánjuk adni, hogy a beléptető-rendszer úgy működött, hogy gépjárművenként kértek kártyát az örök. Így mikor [REDACTED] [REDACTED] vezette munkások csoportja megérkezett a gyárba a rendszer csak F [REDACTED] [REDACTED] belépését rögzítette, a területre azonban több ember lépett be,

¹ I: fokú határozat 14. oldal

- a felperes által befogadott számlákat a [REDACTED] Z [REDACTED] [REDACTED] nyilatkozata szerint a [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] által vásárolt számlatömbökből állították ki,
- [REDACTED] [REDACTED] nyilatkozott a munkavégzésről, alvállalkozóiról, az általa befogadott számlákról, az [REDACTED] [REDACTED] által biztosított gépekről, stb. Csatolta a számlákat, teljesítés igazolásokat, árajánlatokat és szerződéseket. Az adóhatóság egyik körülményt, dokumentumot sem vizsgálta – jogszabálysértő módon a jegyzőkönyvhöz sem csatolta – , meg sem kísérelte teljes körűen feltárni a tényállást.

A Tóth-ügyben is rögzített ésszerűen elvárható intézkedéseket a társaság megtette, következésképpen jogszabálysértő – és az Európai Unió Bírósága által – előzetes döntéshozatali eljárás során – hozott közvetlenül alkalmazandó ítélettel ellentétes a társaság adólevonási jogának megtagadása.

„42 ... azon gazdasági szereplőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg – akár héa, akár más adó tekintetében elkövetett – adókijátszást, annak kockázata nélkül kell, hogy bízhassanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítik az előzetesen felszámított héa levonásához való jogukat.

43 ... ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja a levonási jogot azzal az indokkal, hogy az adóalany nem győződött meg arról, hogy a levonási joga gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg héabevállási és- fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, illetve azzal az indokkal, hogy az említett adóalany az említett számlán kívül nem rendelkezik más olyan irattal, amely bizonyítaná az említett körülmények fennállását ...

45 ... az a tény, hogy az adóalany nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, illetve, hogy e számlakibocsátó bejelentette-e ezen munkavállalókat, nem tekinthető olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy héa kijátszására irányuló ügyletben vesz részt, ha e címzettnek nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről. Ennélfogva a levonási jog nem utasítható el az említett tény okán, amikor az említett irányelvben az e jog gyakorlására vonatkozó érdemi és formai feltételek is teljesülnek.”

A Kúria álláspontja szerint „a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem keretei között, a felperes által megjelölt jogszabályokat nem sértve jogszerű, megfelel az uniós normáknak is.”

Ezzel kapcsolatban szeretném kiemelni, hogy hogyan felelhet meg a Kúria által jóváhagyott ítélet az uniós normáknak, ha az Európai Unió Bírósága által fent hivatkozott – előzetes döntéshozatali – ügyekben rögzített adólevonási joggal kapcsolatos iránymutatásait teljesen figyelmen kívül hagyta, ezzel megsértette az Alaptörvény E) cikk (3) bekezdését.

Az Európai Unió egyértelműen előírta a magyar bíróságok számára is, hogy

- teremtsenek olyan helyzetet, melyben az adózók a jogbiztonság követelménye alapján megismerhetik előzetesen adókötelezettségeik tartalmát,
- konkrét előírások alapján követelje az adózóktól adókötelezettségeik teljesítését,

- konkrét tételes jogi rendelkezések hiányában jogalkalmazása során olyan gyakorlatot alakítson ki, amelyben hiába bizonyosodott be, a számlakibocsátó nem tett eleget adófizetési kötelezettségének, nem jelentette be a munkavállalóit, vagy akár egyáltalán nem rendelkezett a szükséges személyi és tárgyi feltételekkel, vállalkozói engedéllyel, ha a számlabefogadó minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést megtesz, - melybe nem tartozik bele az arról való meggyőződés, hogy a számlakibocsátó adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, képes-e azok szállítására, eleget tett-e héabevallási és fizetési kötelezettségének -, akkor hátrányára ne legyen megállapítható adókülönbözlet, illetve maximális összegű szankció.

Ennek ellenére a magyar bíróság egyik iránymutatást sem vett figyelembe.

A Kúria Kfv.I.35.038/2013/7. számú ítélete a fenti előírásokat megsértette, ezért ítélete az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésébe és E) cikk (3) bekezdésében ütközik.

Hangsúlyozni szeretném továbbá, hogy a Fővárosi Ítéltábla Polgári Kollégiuma 3/2004. sz. ajánlásában foglaltak szerint *„az Európai Bíróság ítélete jogilag kötelező erővel bír, mint a közösségi jog része, a tagállamok bíróságai számára kötelezően alkalmazandó.”*

A Kúria figyelmen kívül hagyja Magyarország Európai Unióhoz történő csatlakozásakor vállalt kötelezettségeit, mely szerint az Európai Bíróság által hozott döntéseket köteles figyelembe venni a nemzeti tagállami jogalkalmazó szervek, így a bíróságok és az adóhatóság is. Tehát nem csak a felekre nézve kötelező hatályú a döntés, hanem a teljes jogalkalmazó rendszerre.

Az 1/2009. (VI.24.) PK-KK közös vélemény szerint *„annak ellenére, hogy az EuB ezen ítéletének nincs erga omnes hatálya, az EKSz. 10. cikkének "közösségi hűség elve" a tagállamok bíróságaitól megköveteli, hogy a közösségi jogszabályokat az EuB vonatkozó joggyakorlata alapján értelmezzék és alkalmazzák.”*

Ugyanezt rögzítette a Kúria Gfv.VII.30.047/2013. számú elvi jelentőségű ügyben hozott határozata is: *„Az EU Bíróság hivatkozott ítéletét az EUMSZ. 267. cikkében szabályozott előzetes döntéshozatali eljárásban hozta. Az EU Bíróság ezen jogértelmezése kötelező érvényű...”*

Tehát az Európai Unió Bíróságának határozata kötelező, nemcsak az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet kezdeményező nemzeti bíróság, hanem a tartalmilag hasonló kérdésben eljáró más bíróság számára is, következésképpen a Kúria – Európai Unió Bíróságának döntéseit figyelmen kívül hagyó ítélete – az Alaptörvény E) cikk (3) bekezdése alapján alaptörvény-ellenes.

A Kúria ítélete az Európai Unió Bíróság által külön is kiemelt Alaptörvény B) cikke alapján fennálló jogbiztonság elvébe is ütközik, hiszen olyan elvárásokat támaszt a társasággal szemben, melyeket jogszabály nem ír elő, és az Európai Bírósága által írtak alapján nem is követelhető a gazdasági élet szereplőitől.

A hivatkozott Európai Bírósági döntések is egyértelmű rögzítik, hogy az adólevonási jog alanyi jog, és csak kivételes esetben korlátozható.

Az Európai Unió Bírósága több előzetes döntéshozatali eljárás során hozott ítéletében hangsúlyozta, hogy az, hogy

- a számlakibocsátó nem jelentette be az alkalmazottait
- az adóalany nem ellenőrizte, hogy a munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e
- nem került megfizetésre az áfa
- a számlakibocsátó nem rendelkezett a szükséges személyi és tárgyi feltételekkel

mind nem tekinthetőek olyan objektív körülménynek, amely alapján azt lehetne megállapítani, hogy a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy adócsalásban vesz részt.

A Mahagében – Dávid ügyben is egyértelmű iránymutatást adott a tagállamok számára az Európai Unió Bírósága, mely szerint az adóhatóságnak objektív körülmények alapján kell bizonyítania, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adókijátszásban vesz részt, és nem lehet túlzott követelményeket támasztani az adózókkal szemben.

„49 ... az adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

53 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint azon gazdasági szereplőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg – akár héa, akár más adó tekintetében elkövetett – adókijátszást, annak kockázata nélkül kell, hogy bízhassanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítik az előzetesen felszámított héa levonásához való jogukat.

54 Ugyanakkor nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik a gazdasági szereplőtől, hogy tegyen meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz.

55 Emellett a 2006/112 irányelv 273. cikke első bekezdésének megfelelően a tagállamok megállapíthatnak az ezen irányelvben előírtakon kívül más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében.

56 Ugyanakkor jóllehet e rendelkezés mérlegelési mozgásteret biztosít a tagállamoknak az említett cikk második bekezdése értelmében e lehetőséget nem lehet ezen irányelvnek az „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” elnevezésű XI. címe „Számlázás” című 3. fejezetében és különösen az annak 226. cikkében meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.

57 Ezenkívül azon intézkedések, amelyeket a tagállamoknak a 2006/112 irányelv 273. cikke értelmében lehetőségük van elfogadni az adó pontos behajtása és az adócsalás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Ennélfogva azok nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a

híá levonásához való jogot, és ezáltal a híá semlegességét, amely a közös híarendszer egyik alapelvét képezi.”

58 Az alapügy tárgyát képező nemzeti intézkedéseket illetően meg kell állapítani, hogy az áfatörvény nem ír elő konkrét kötelezettségeket, pusztán arról rendelkezik 44§-ának (5) bekezdésében, hogy a számlában vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán az a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el.

59 E körülmények között a jelen ítélet 53. és 54. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy egy adott esetben a híalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggyőződés érdekében ésszerűen elvárható intézkedések, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetet adócsalásban, alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek.

61 Az adóhatóság ugyanakkor általános jelleggel nem követelheti meg a híalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, hogy rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy híabevallási és – fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal.

62 Főszabály szerint ugyanis az adóhatóság feladata az adóalanyoknál az ahhoz szükséges ellenőrzések elvégzése, hogy felderítse a híával kapcsolatos szabálytalanságokat, illetve csalásokat, valamint hogy az e szabálytalanságokat, illetve csalásokat elkövető adóalanyokkal szemben szankciókat alkalmazzon.

63 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a tagállamok kötelesek ellenőrizni az adóalanyok bevallásait, az utóbbiak elszámolásait és az egyéb vonatkozó iratokat.

65 Ebből következik, hogy azáltal, hogy a levonási jog megtagadása kockázatának kilátásba helyezésével a jelen ítélet 61. pontjában felsorolt intézkedéseket várja el az adóalanyoktól az adóhatóság az említett rendelkezésekkel ellentétes módon a saját ellenőrzési kötelezettségét hárítaná át ezen adóalanyokra.

66 A fenti megfontolásokra tekintettel a C-80/11. sz. ügyben előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja a levonási jogot azzal az indokkal, hogy az adóalany nem győződött meg arról, hogy a levonási jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg a híabevallási és –fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, illetve azzal az indokkal, hogy az említett adóalany az említett számlán kívül nem rendelkezik más olyan irattal, amely bizonyítaná az említett körülmények fennállását, jöllehet a 2006/112 irányelvben a levonási jog gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi tartalmi és formai követelmény teljesült, és az adóalany nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről.

Az Alaptörvény B. cikk (1) bekezdéshez fűzött Kommentár a következőket is rögzíti:

„... a jogállamiság egyik alapvető követelménye a közhatalommal rendelkező szervek a jog által meghatározott szervezeti keretek között, a jog által megállapított működési rendben, a jog által a polgárok számára megismerhető és kiszámítható módon szabályozott korlátok között fejtik ki a tevékenységüket.”

Az indítványozó társaságnál az APEH Észak-magyarországi Regionális Főigazgatóság Nógrád Megyei Igazgatósága, Kiemelt Adóalanyok Ellenőrzési Osztálya a 10/12/350070/1201. számú megbízólevél alapján adóellenőrzést végzett 2011. január 4-től 2011. február 1-ig 2005 és 2006. adóévek vonatkozásában. Az ellenőrzési jegyzőkönyv szerint: „A könyvelés és az adóbevallások alapbizonylatainak alaki és tartalmi vizsgálatára került sor szűrőpróbaszerűen. A bizonylatok a jogszabályok által támasztott alaki és tartalmi követelményeknek megfelelnek.”

A társaság a jelen ítélet alapjául szolgáló ellenőrzés során érintett időszakban is fogadott be számlákat – ezt alátámasztó dokumentumok is becsatolásra kerültek – a Farkas és Társa 2643 Kkt-től, azokat az adóhatóság mégsem kifogásolta.

Az adóhatóság tehát egyszer már mindent rendben talált, így a társaság joggal hihette, hogy számlái megfelelően dokumentáltak. Az adóhatóság eljárása, mely során a megállapítás nélküli ellenőrzés után 13 millió forint adóhiányt állapított meg a bizalomvédelem elvébe ütközik.

Az Európai Unió Bírósága az Elmeka ügyben (C-181/04 – C-183/04 sz. egyesített ügy), mely szintén előzetes döntéshozatali eljárás keretében került meghozatalra – elvi érveléssel szögezte le a bizalomvédelem elvének kiemelkedő fontosságát.

„27 A Bizottság álláspontja szerint a bizalomvédelem elve nem teszi lehetővé az adóalany által a kérdéses adóévekben a vele szerződőnek fel nem számított és az adóhatóságnak be nem fizetett HÉA utólagos megfizetésének követelését abban az esetben, ha az adóhatóság többéves magatartása arra a jogos meggyőződésre juttatta az adóalanyt, hogy nem köteles ezt az adót felszámítani.”

Az, hogy a Kúria ítéletével egy olyan döntést hagyott jóvá, amelynek az alapjául szolgáló határozatban az adóhatóság a bizalomvédelem elvével ellentétesen egy az adózó által korábban jóváhagyott gyakorlatot utóbb nem megfelelőnek minősített, következésképpen a társasággal szemben követhetetlen és kiszámíthatatlan gyakorlatot folytatott, mindenképpen a jogállamiság elvébe ütköző és alaptörvény-ellenes.

Szintén kiemelnénk, hogy az Alaptörvény 28. cikke alapján a bíróságoknak a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban kell értelmezniük. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak.

Az adóhatóság elvárásai ellentmondanak a józan észnek és nem szolgálnak gazdaságos célt. Jelen gazdasági helyzetben elfogadhatatlanok az adóhatóság által leírt elvárások, melyek teljesítése teljesen ellehetetlenítené az egyébként is nehéz helyzetben lévő vállalkozások további működését. Magyarország gazdasági célja az, hogy az adócsalókat – mint például

valószínűsíthetően felperes szub-alkalmazottait, akik ellen semmilyen lépést nem tettek – nem vonják felelősségre, hanem a rendszeren, jól működő, munkahelyeket teremtő adófizető vállalkozásokat lehetetlenítik el, mint amilyen az indítványozó [REDACTED] is. A Kúria azáltal, hogy helyben hagyta a Balassagyarmati Törvényszék ítéletét nem olyan módon értelmezte a jogszabályokat, mely a közjónak és józan észnek megfelel, erkölcsös és gazdaságos célt szolgál.

A fentiekre tekintettel egyértelmű, hogy a Kúria megállapítása téves, az [REDACTED] teljesen jogszerűen élt adólevonási jogával, a korábban hivatkozott Kúria által hozott ítélet – az Európai Unió Bíróság által előzetes döntéshozatali eljárás során hozott, tagállamokra nézve kötelező alkalmazandó ítéleteihez hasonlóan - is már kimondta, hogy nem objektív körülmény és nem bizonyítja a számlakiállító adókijátszásban való részvételét, a számlakibocsátó részéről elkövetet jogszabálysértések, következésképpen az ítélet sérti az Alaptörvény 28. cikkét és XXVIII. cikkét.

A Kúria ítélete az alaptörvény-ellenes és közösségi joggal ellentétes Balassagyarmati Törvényszék ítéletének szintén alaptörvény-ellenes és közösségi joggal ellentétes teljesen alaptalan indokolással történt hatályban tartása miatt az Alaptörvénybe ütközik, alkotmányos alapjogokat sért, és a jogbiztonságot veszélyezteti, azon kívül, hogy a közvetlenül és mindenre kötelezően alkalmazandó Európai Bíróság előzetes döntéshozatali eljárás során hozott ítéleteit abszolút mértékben figyelmen kívül hagyja, a közösségi joggal merőben ellentétes elvi állásfoglalásokat fogalmaz meg. A Kúria abszolút mértékben félreértelmezte a közösségi jog nemzeti bíróságok általi közvetlen és kötelező alkalmazásának követelményét, illetve a jogorvoslati rendszer korlátozottsága miatt nem mérlegelte felül a megyei bíróság téves ítéletét.

Budapest, 2014. június 06.

Tisztelettel,

Melléklet:

- ügyvédi meghatalmazás
- jogerős II. fokú adóhatósági határozat
- Balassagyarmati Törvényszék ítélete
- felülvizsgálati kérelem
- Kúria ítélete