

20

Ügyazonosító: 10/401-0/2016	
Érkezett: 2016 FEBR 24.	
Példány: 2	Előírt példány: 1
Megjegyzés: 2xb+MH+4	→

Alkotmánybíróság
részére

a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
útján

Budapest
Pf. 117.
1255

FŐVÁROSI KÖZIGAZGATÁSI ÉS MUNKAÜGYI BÍRÓSÁG	
FŐLAJSTROMSZÁM	
KÉZJELZÉSI SZÁM	
Postán / G/4. sz. utca / 1255 Budapest / Faxon	Érkezett: 2016 -02- 15
PÉLDÁNY: 2 + boríték	
MELLÉKLET: 1-4 közötti mgk...	
FŐLAJSTROMSZÁM	3.K. 28839/13
UTÓIRATON:	



indítványozónak

képviseli:



alkotmányjogi panasza

a Kúria Kfv.V.35.546/2014/14. számú ítéletével befejezett ügyben

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Alulírott [REDACTED] a mellékletben csatolt ügyvédi meghatalmazással igazolt jogi képviselőnk útján, az Alaptörvény 24. cikkének d) pontja és az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: **Abtv.**) 27. §-a, valamint Alaptörvény 24. cikkének c) pontja és az Abtv. 26. § (1) bekezdése alapján

alkotmányjogi panaszt

terjesztünk elő az alábbiak szerint:

Kérjük a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy

- állapítsa meg a Kúria Kfv.V.35.546/2014/14. számú ítéletének (a továbbiakban: **kúriai ítélet**), valamint a kúriai ítélettel hatályában fenntartott, a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.28.839/2013/13. számú ítéletének (a továbbiakban: **jogerős ítélet**) **alaptörvény-ellenességét**, és semmisítse meg azokat, mert e bírói döntések sértik az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésében garantált jogunkat a tulajdonhoz, továbbá az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésében biztosított jogunkat a törvény előtti egyenlőséghez;
- állapítsa meg a Kúria Kfv.V.35.546/2014/4. számú ítéletével befejezett bírósági eljárásban alkalmazott, az egyes ágazatokot terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (a továbbiakban: **Áktv.**) **9. § (1)-(2) bekezdésének alaptörvény-ellenességét**, mert az sérti a visszaható hatályú jogalkotás tilalmát, és mint ilyen, az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében deklarált jogállamiság alapvető kritériumaként számon tartott jogbiztonság követelményébe ütközik, súlyos hátrányt okozva ezzel számunkra, megsértve egyúttal az Alaptörvény XIII. cikkében biztosított jogunkat a tulajdonhoz.

1. AZ INDÍTVÁNYOZÁSI JOGOSULTSÁG ALÁTÁMASZTÁSA

Alaptörvény-ellenes bírói döntéssel, illetve bírói eljárásban alkalmazott alaptörvény-ellenes jogszabállyal szemben az egyedi ügyben érintett személy vagy szervezet fordulhat az Alkotmánybírósághoz, feltéve, hogy az ügy érdemében hozott bírói döntés, illetve a bírósági eljárásban alkalmazott jogszabály az Alaptörvényben biztosított jogát sérti, és jogorvoslati lehetőségeit már kimerítette.

1.1. Érintettség

Társaságunk – az Abtv. 1. § a) pontja értelmében – az egyedi ügyben érintett szervezetnek minősül. Az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló bírósági eljárásban felperesként vettünk részt. A támadott jogerős ítélet értelmében a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Főigazgatóság (jogutódja 2016. január 1-től: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Főigazgatóság, székhely: 1077 Budapest, Dob u. 75-81., a továbbiakban: **adóhatóság**) jogszerűen állapított meg társaságunk terhére ágazati különadó adónemben adókülönbözetet és adóhiányt, továbbá jogszerűen számított fel ehhez kapcsolódóan késedelmi pótlékot társaságunk terhére. Ez a döntés, valamint az azt hatályában fenntartó kúriai ítélet fizetési kötelezettségben megnyilvánuló közvetlen hátrányt okozott társaságunk számára.

1.2. Jogorvoslatok kimerítése és jogérvényesítési határidő

Társaságunk az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló bírósági eljárásban még a rendelkezésre álló rendkívüli jogorvoslati lehetőséget is kimerítette: a jogerős ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be, melyet a Kúria határozatával érdemben elbírált. A kúriai ítélet 2015. december 14-én postai úton került kézbesítésre társaságunk részére.

1.3. Az Alaptörvényben biztosított jog sérelme

1.3.1. Az Abtv. 27. §-a szerinti igényérvényesítési jogalappal összefüggésben

A támadott bírói döntések **alkotmányosan nem megengedett módon avatkoztak be az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdése szerinti tulajdonjogunkba** azzal, hogy az eljáró bíróságok olyan adó megfizetésére köteleztek bennünket, amelynek – az alkalmazandó jogszabályok adekvát értelmezése alapján – társaságunk nem alanya. **A bíróságok jogszabálytól elszakadó, az elemi logika szabályait semmibe vevő jogértelmezése önmagában is alapjogsértő, önkényes hatalomgyakorlás, amely végső soron az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésében biztosított törvény előtti egyenlőség követelményébe ütközik.** A jogegyenlőség követelményének a jogrendszerben – az Alkotmánybíróság állandósult értelmezése szerint – nemcsak a természetes, hanem a jogi személyek vonatkozásában is érvényre kell jutnia, és nemcsak a jogalkotás, hanem a jogalkalmazás során is, így társaságunk alappal hivatkozhat rá az Abtv. 27. §-a szerinti panaszjárásban. Azt, hogy az ügyben érintett, fent megjelölt alapvető jogosultságokat a jelen panasszal támadott bírói döntések nem tartották tiszteletben, a beadványunkban részletesen kifejtett jogi érvekkel fogjuk igazolni.

1.3.2. Az Abtv. 26. § (1) bekezdése szerinti igényérvényesítési jogalappal összefüggésben

Az Áktv. **bírósági eljárásban alkalmazott**, panaszindítványunkban támadott rendelkezései alapján az új adónemet bevezető Áktv. már a törvény hatálybalépése – mi több, kihirdetése – előtt létrejött jogviszonyokra is irányadóak. Ez **visszamenőleges hatályú jogalkotásnak** minősül, mely társaságunk jogi álláspontja szerint jelen formájában alkotmányosan nem igazolható. Ezt az álláspontot a Kúria is osztotta (kúriai ítélet 5. oldal). A visszamenőleges hatályú adókiivetés elkerülhetetlenül együtt jár a **kellő felkészülési idő** biztosítására vonatkozó alkotmányossági követelmény sérelmével. **E két jogbiztonsági követelmény a jogállamiság olyan alapvető jelentőségű összetevője, amelyre az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint alapítható alkotmányjogi panasz** {lásd 3062/2012. (VII. 26.) AB határozat, Indokolás [86-91] és [137]; 3215/2013. (XII. 12.) AB végzés, Indokolás [18]; 3222/2013. (XII. 12.) AB végzés, Indokolás [8]; 3235/2013. (XII. 21.) AB végzés, Indokolás [19]; 3268/2012. (X. 4.) AB végzés, Indokolás [14]; 3321/2012. (XI. 12.) AB végzés, Indokolás [5]; 3324/2012 (XI. 12.), Indokolás [9]}. **Mivel az adó visszamenőleges kivetésének nincs alkotmányosan elfogadható indoka, a szabályozás alaptörvény-ellenes módon korlátozza a tulajdonhoz való jogot is.** Mindezek alapján az Alaptörvény B) cikkének (1) bekezdése, valamint az Alaptörvény XIII. cikke a konkrét ügyben jogalappal szolgál az Abtv. 26. § (1) bekezdése szerinti alkotmányjogi panaszunk benyújtására.

2. A PANASZINDÍTVÁNY TARTALMI ALAPÚ BEFOGADHATÓSÁGÁNAK MEGALAPOZÁSA

Az Abtv. 29. §-a szerint az Alkotmánybíróság a panaszt akkor fogadja be, ha annak tárgya bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés. Bár a befogadhatóság e két követelménye a törvényszöveg alapján vaglyagos jellegű, így bármelyik fennállása megalapozza a panasz befogadását; úgy véljük, panaszunk mindkét törvényi feltételnek megfelelő tethető.

- (1) A panasz tárgyát képező jogsérelmek **érdemben befolyásolták a bírói döntést**: a támadott jogszabályi rendelkezés, az Áktv. 9. §-ának alkalmazása hiányában a bíróság eltérő mértékben kötelezte volna társaságunkat az energiaellátókat terhelő különadó megfizetésére. A tulajdonjogot és a jogegyenlőséget tiszteletben tartó, a törvényszöveg szemantikai, logikai és teleologikus értelmezésének megfeleltethető jogértelmezéssel pedig társaságunk egyáltalán nem lett volna köteles arra, hogy az Áktv. szerint különadót fizessen. Az itt megjelölt alaptörvény-ellenességek kiküszöbölése – így a törvényi szabályok, illetve a bírói döntés megsemmisítése – helyreállíthatná társaságunk Alaptörvény által biztosított jogi pozícióját, vagyis az általunk megjelölt alapjogsérelmek **az Alkotmánybíróság eljárása útján hatékonyan orvosolhatók**.
- (2) **Alapvető alkotmányjogi jelentőségűnek** véljük továbbá azt a jelen panasz által felvetett kérdést, hogy az olyan bírói (hatósági) jogértelmezés, amely a tényállásra alkalmazandó jogszabályoknak a józan ész diktálta értelmezés útján megállapítható jelentésével össze nem egyeztethető, attól spekulatív módon elrugaszzkodó, ennél fogva **objektíve önkényes jogalkalmazás összeegyeztethető-e a személyek törvény előtti egyenlőségének Alaptörvényben garantált követelményével**. Amennyiben nem, úgy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésként merül fel az is, hogy **alkotmányjogi panasz útján orvosolható-e, illetve orvosolandó-e az ilyen jogalkalmazás eredményeként bekövetkezett kirívó alapjogsérelem**. Tudomásunk szerint az Alkotmánybíróság eddig még nem foglalt állást ezekben a kérdésekben.

A Német Szövetségi Alkotmánybíróság (*Bundesverfassungsgericht*) – melynek jogértelmezését és szerepfelfogását a magyar Alkotmánybíróság állandó viszonyítási pontként kezeli – már működésének kezdeti szakaszában arra az álláspontra helyezkedett, hogy az alapjogok érvényre juttatását végső soron garantálni hivatott alkotmányjogi panasz hatáskört formál számára arra, hogy fellépjen a szakjogági szabályok objektíve önkényes bírói értelmezésével szemben.¹ Mára pedig már száznál is több bírói döntést semmisített meg a német testület pusztán azon az alapon, hogy azok a bírói önkény tilalmába („*Verbot richterlicher Willkür*”) ütköztek.² E döntések elvi megalapozásaként a német testület hangsúlyozza, hogy az önkényes hatalomgyakorlás minden formája idegen, meg nem tűrhető jelenség egy demokratikus jogállamban. A testület kitartóan képviseli azt az álláspontot, hogy **az alapjogsérelmek orvoslására hivatott alkotmányjogi panasz védelmet nyújt a polgárok és szervezeteik számára az objektíve önkényes³ bírói jogalkalmazással szemben**, és pedig azon az alapon, hogy az adott bírósági ügyben releváns jogi érvek tárgyilagos értékelésével semmilyen módon alá nem támasztható, a törvény jelentésétől feltűnően elszakadó, irracionális okfejtésen alapuló bírói döntés **elkerülhetetlenül sérti a döntéssel érintett személyek jogát a törvény előtti egyenlőséghez**.⁴

Hangsúlyozzuk, hogy az önkényesség tilalmára („*Willkürverbot*”) a német testület olyan alapjogi követelményként tekint, amely nemcsak az alkotmányjogi jogszabályok alkalmazásának alkotmányosságára, hanem a más jogágak szabályai, így a polgári-, büntető és közigazgatási jogi jogviszonyokat szabályozó normák alkalmazásának alkotmányosságára is kiterjedő felülvizsgálati jogot biztosít.⁵ Ez alapján **az adóügyek is alkotmányossági kontroll alá vonhatók annak a döntésnek az erejéig, hogy a bírói jogalkalmazás nem ütközik-e – önkényessége okán – a jogegyenlőségi klauzulába**.

¹ A német alkotmánybíróság első, ezzel kapcsolatos döntését 1954-ből lásd BVerfGE 4, 1.

² Fabian v. LINDEINER: Willkür im Rechtsstaat? Die Willkürkontrolle bei der Verfassungsbeschwerde gegen Gerichtsentscheidungen. *Schriften zum Öffentlichen Recht* (SÖR), Band 894. Duncker & Humblot, Berlin, 2002, p. 40. A legismertebb korai döntésekhez ld. pl. BVerfGE 18, 85 (96 skk.); BVerfGE 18, 224 (240); BVerfGE 40, 294; BVerfGE 59, 63 (93 skk.).

³ Az önkény fogalmát konkretizáló, azt pontosító döntésekhez lásd BVerfGE 80, 48 (51); BVerfGE 83, 82 (84); BVerfGE 86, 59 (63); BVerfGE 87, 273 (278 skk.), BVerfGE 89, 1 (13 skk.).

⁴ Ennek alátámasztásához lásd a gyakorlat további elemeiként: BVerfGE 71,122; BVerfGE 80, 48; 86, BVerfGE 288 (338), BVerfGE 87, 273.

⁵ LINDEINER: i.m., p. 39. A fent hivatkozott döntésekből is látható, hogy a „*Willkürverbot*”-ra figyelemmel bármelyik bírósági ügyszakba tartozó ügy alkotmányjogi panasz tárgyává válhat.

3. A PANASZINDÍTVÁNY ELJÁRÁSI ELŐZMÉNYEI

Társaságunk a 2010. és az azt megelőző években földgáz-nagykereskedelmi tevékenységet folytatott, melynek során a földgázt az [REDAKT] szerezte be. A beszerzett földgázt társaságunk az [REDAKT] részére értékesítette, a földgáz-értékesítés helye fizikailag az ukrajnai Beregszász és az ausztriai Baumgarten volt. A felek 2010. december 15-én, 2011. január 1-ei hatállyal a földgázszállítási szerződés átadás-átvétel pontjára vonatkozó rendelkezését a tényleges helyzetnek megfelelően úgy egyértelműsítették, hogy a tulajdonjog átszállása az országhatár átlépése előtt megtörténik. Társaságunk 2010. december 21-én a földgázellátásról szóló 2008. évi XL. törvény (a továbbiakban: **GET**) 115. § (4) bekezdése alapján földgáz-kereskedelmi engedélyét visszaadta, kérelmünkben az engedély 2010. december 31. hatállyal történő visszavonását kértük, a Magyar Energia Hivatal (későbbi neve: Magyar Energetikai és Közmű-szabályozási Hivatal, a továbbiakban: **MEH**) az engedélyt végül 2011. február 01-ei hatállyal vonta vissza.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága mint elsőfokú adóhatóság ellenőrzése során megállapította, hogy társaságunk a 2010. adóévben alanya volt a különadónak, ezért adófizetési kötelezettség terheli. Az elsőfokú adóhatóság adóbírságot nem szabott ki, a késedelmi pótlék számításának kezdő napját pedig az eredeti esedékességhez képest 80 nappal későbbi időpontban állapította meg.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Igazgatója mint másodfokú adóhatóság másodfokú határozatában társaságunk fellebbezését elutasította és az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Társaságunk keresetben kérte a másodfokú adóhatósági határozat felülvizsgálatát, azonban a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság keresetünket 2014. március 27-én elutasította.

Végül társaságunk a jogerős ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Kúriához. A Kúria a 2015. október 22-én kelt, és társaságunk által 2015. december 14-én átvett ítéletével a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

4. A BÍRÓI DÖNTÉSEK ALAPTÖRVÉNY-ELLENESSÉGÉNEK ALÁTÁMASZTÁSA

A bírói döntést kettős alapon támadjuk: egyrészt azért, mert sérti a tulajdonhoz való jogunkat, másrészt azért, mert a jogegyenlőség követelményébe ütközik. Az itt következőekben először a nevezett alapjogok érintettségét, majd azoknak a bírói döntésre visszavezethető sérelmét igazoljuk.

A tulajdon szociálisan kötött, társadalmi felelősséggel járó jogintézmény. A tulajdonjognak ez az ismérve beavatkozási lehetőséget teremt az **törvényhozó** számára arra, hogy kötelezze a tulajdonosokat a jogaik gyakorlásával járó társadalmi költségek arányos mértékű fedezésére, más szóval arra, hogy **adót vessen ki** a jövedelmekre, bevételekre. Ezzel minden tulajdonosnak, így társaságunknak is számolnia kell.

Nyilvánvaló ugyanakkor, hogy egy adott adónem megfizetésére – egyedi aktus útján – jogszerűen csak az a személy kötelezhető, aki vagy amely a törvény értelmében az adott adónem alanyának minősül. Adóalanyiség hiányában semmilyen mértékű adófizetési kötelezettség nem állapítható meg. **Az a jogalkalmazói döntés, amely olyan személyt kötelez egy adott adónem szerinti adózásra, aki vagy amely az adott adófajta vonatkozó szabályozás szerint nem minősül adóalany, nemcsak törvénytörtő, de alaptörvény-ellenes is, hiszen jogalap nélkül, önkényesen avatkozik be a tulajdon háborítatlan élvezetének szabadságába.**

Miként arra az alábbiakban rámutatunk: az Áktv. releváns rendelkezéseinek a logikai szabályait betartó egymásra olvasásával kétséget kizáróan levezethető, hogy társaságunk nem alanya az energiaellátók vállalászási tevékenységére kiszabott ágazati különadónak. A támadott bírói döntések azonban – a **jogértelmezés nehezen rekonstruálható útjait járva** – mégis arra a megállapításra jutottak, hogy társaságunkat adófizetési kötelezettség terheli ezen adó vonatkozásában. Az eljáró bíróság és a Kúria mindezt az **irányadó törvény releváns szövegrészeinek szelektív alkalmazásával**, az ügydöntő fogalom-meghatározó szabályrészek figyelmen kívül hagyásával állapította meg.

Ha a hatóság vagy a bíróság az adóalanyiság körébe nem tartozó személyt egyedi aktusával adófizetésre kötelez, akkor **nem adóztatást hajt végre, hanem sokkal inkább kisajátítást, vagyis egyedi tulajdonelvonást valósít meg**. (Megjegyezzük, hogy ez utóbbi korlátozás annyira drasztikus, hogy a demokratikus jogállamok csak teljes, feltétlen és azonnali kártalanítás ellenében engedik.) Az adóztatásnak éppen az az egyik legfontosabb jellegadó sajátossága a kisajátításhoz képest, hogy mindig egy normatív úton előre meghatározott alanyi kört, a társadalmi és a gazdasági szektor előre kijelölt tagjait veszi célba.

Az eljáró bíróságok azáltal, hogy az alkalmazandó adószabályok tényleges jelentéstartalmától elszakadva, az adóalanyiság fogalmát önkényesen kiszélesítve állapították meg társaságunk adófizetési kötelezettségét, **megsértették jogunkat a törvény előtti egyenlőséghez**. E követelmény szerint mindenkire ugyanaz a tárgyi jogrend kell, hogy érvényesüljön; a jogalkalmazónak mindenkit azonos mércével kell mérnie. Ez a követelmény hivatott garantálni, hogy **a jog szerint különböző helyzetben lévőket a jogalkalmazó ne kezelje – figyelmetlenség, elfogultság vagy más okból – azonos módon, és vice versa**, a jog szerint azonos helyzetben lévők se részesüljenek különböző bánásmódban. Ha a bíróság a törvény szerint adóalanyként *nem* minősülő személyt, mint jelen esetben társaságunkat, a jogszabály jelentését önmagából kifordító jogértelmezéssel a törvény szerinti tényleges adóalanyokkal egy kalap alá veszi, és ez alapján adófizetésre kötelezi, döntésével – akaratlanul is – megsérti ezt a követelményt.

A jogszabállyal szembehelyezkedő jogértelmezés nemcsak alapjogi, hanem más alkotmányossági megvilágításban is aggályos: **a hatalommegosztás követelménye** (a törvényhozói hatalom integritása) és **a joguralom elve egyaránt csorbát szenved**, amikor a bíróság eloldódik normatív kötöttségeitől, és a jogalkotó szerepébe helyezkedve jogértelmezés útján felülírja egy jogszabály valódi jelentését (vö. III/1637/2015, Indokolás [46]).

Megjegyezzük, hogy jelen ügyben megítélésünk szerint nem arról van szó, hogy az eljáró bíróságok egy adott szabályozás több érvényes (ésszerűen levezethető) értelmezése közül elköteleződtek a versengő értelmezések egyike mellett. Nyilvánvaló, hogy egy bírói jogértelmezés pusztán vitathatósága okán nem vezet sem az egyenlőség, sem más alkotmányossági követelmény sérelméhez. Ezek csak akkor vetődnek fel, és társaságunk ügyében ez a helyzet, **amikor az értelmezés útja és eredménye a normaszöveg alapján kirívóan okszerűtlen, a logika szabályaival ellentétes**. Az itt következőkben ezt mutatjuk be a bírói jogértelmezés menetének részletes átvilágításával.

4.1. Az Áktv. helyes értelmezése

Az Áktv. az adókötelezettség egyes elemeit a következők szerint szabályozza:

Energiaellátó = adóalany	1. feltétel Áktv. 1. § 4. pont 1. tagmondat	Távhő tv. szerinti energiaellátó = GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyes.
	2. feltétel Áktv. 1. § 4. pont 2. tagmondat, beiktatta: Mód tv. 229. §	Távhő tv. szerinti energiaellátói minőségben = GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségben végzett tevékenység Számtv. szerinti árbevétele a megelőző évben eléri az összárbevétel 5%-át.

Adóalany	Belföldi Áktv. 3. § (1) bekezdés	Külföldi Áktv. 3. § (2) bekezdés 1. tagmondat
	A vállalkozási tevékenységet folytató energiaellátó.	

Adótárgy	Belföldi Áktv. 2. § c) pont	Külföldi Áktv. 2. § c) pont + 3. § (2) bekezdés 2. tagmondat
	Adóköteles az energiaellátó	
	∅	belföldön, fióktelep útján kifejtett
	vállalkozási tevékenysége.	

Adóalap	Belföldi 4. § (1) bekezdés + 9. § (2) bekezdés	Külföldi 4. § (1) bekezdés + 3. § (2) bekezdés 2. tagmondat + 9. § (2) bekezdés
	Az energiaellátó	
	∅	belföldön, fióktelep útján kifejtett
	vállalkozási tevékenységéből származó, Számtv. szerinti árbevétele, amely akár belföldi, akár külföldi értékesítés árbevétele is lehet, a vevő letelepedési helyétől függően.	

Esetünkben az ügy elbírálása szempontjából a legfontosabb kérdés az volt, hogy társaságunk energiaellátónak minősül-e. Ennek keretében vizsgálandó volt, hogy teljesül-e az energiaellátói minőség 1. és 2. feltétele. Amennyiben az [REDACTED] -vel kötött ügyletekből származó árbevétel beleszámít a „Távhő tv. szerinti” energiaellátói minőségben = „GET szerinti” földgáz-kereskedelmi „engedélyesi minőségben” végzett tevékenységből származó árbevételbe, akkor társaságunk esetén teljesül a 2. feltétel, ellenkező esetben azonban – annak okán, hogy társaságunk [REDACTED] -vel kötött ügyleteken felüli egyéb, „GET szerinti” földgáz-kereskedelmi „engedélyesi minőségben” végzett tevékenységből származó árbevétele soha nem érte el az összárbevétel 5%-át – ez a feltétel nem teljesül. Mint látni fogjuk, a Kúria az Áktv. 1. § 4. pontjában szereplő 2. feltételt önkényesen figyelmen kívül hagyta, és helyette egy másik, a törvény szövegével ellentétes tartalmú feltétel meglétét vizsgálta eljárása során.

4.2. Adóalanyiság

Az Áktv. 1. § 4. pontja szerint „[e] törvény alkalmazásában energiaellátó: a távhőszolgáltatás versenyképesebbé tételéről szóló 2008. évi LXVII. törvény (Távhő tv.) 10. §-ának 1. pontja szerinti energiaellátó (ide értve a villamosenergiáról szóló törvény vagy a földgázellátásról szóló törvény szerinti egyetemes szolgáltatót is), ha a Távhő tv. szerinti energiaellátói minőségében végzett tevékenységéből származó, számviteli törvény szerinti nettó árbevétele az adóévet megelőző évben – a tevékenységét adóévben kezdő energiaellátó esetén az adóévben – eléri az összes, számviteli törvény szerinti nettó árbevétel legalább 5%-át”.

Az Áktv. 3. § (1) bekezdése értelmében „[a]z adó alanya a 2. § szerinti adóköteles tevékenységet folytató jogi személy, az adózás rendjéről szóló törvény szerinti egyéb szervezet, egyéni vállalkozó.”

Az Áktv. 3. § (2) bekezdése „[a]dóalany a külföldi illetőségű szervezet, magánszemély is”.

A Kúria szerint annak eldöntése körében, hogy társaságunk a különadó alanyának minősül-e, fontos szerepe van a jogalkotó céljának is: „Utal e körben a Kúria arra, hogy a jogalkotó célja – a törvényhez

fűzött indokolás szerint – az energiaellátók jövedelemadóját fizetők által folytatott vállalkozási tevékenység megadóztatására irányult.”

A Kúria álláspontja kapcsán rá kell mutatnunk arra, hogy a távhőszolgáltatás versenyképesebbé tételéről szóló 2008. évi LXVII. törvény (a továbbiakban: **Távhő**) 4. § (1) bekezdése szerint „[a] jövedelemadó alanya az energiaellátó”, és eredetileg az Áktv. 1. § 4. pontja is csak annyit tartalmazott, hogy energiaellátónak, így a különadó alanyának a Távhő tv. szerinti energiaellátó minősül. Az Áktv. 2010. október 18-ai elfogadásakor tehát mind a jövedelemadó, mind a különadó alanyának a Távhő tv. 10. §-ának 1. pontja, esetünkben az 1.3. pontja szerinti energiaellátó, azaz a földgáz-kereskedelmi engedélyes minősült. Az Áktv. Kúria által idézett miniszteri indokolása valóban ezt a jogalkotói szándékot tükrözi.

Ugyanakkor a Kúria önkényesen negligálta azt a tényt, hogy a 2010. november 19-én elfogadott, az adó- és járulék törvények, a számviteli törvény és a könyvvizsgálói kamarai törvény, valamint az európai közösségi jogharmonizációs kötelezettségek teljesítését célzó adó- és vámjogi tárgyú törvények módosításáról szóló 2010. évi CXXIII. törvény (a továbbiakban: **Mód tv.**) 229. §-a még azt megelőzően kiegészítette az Áktv. 1. § 4. pontjában szereplő energiaellátó fogalmat a 2. feltétellel, hogy az Áktv. 2010. december 4-én hatályba lépett volna.

A Mód tv. indokolása szerint „[a]z egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló törvény módosítása... kiemeli az energiaellátók (adóalanyok) köréből azokat, akiknek az energiaellátói tevékenységük parciális a teljes tevékenységükhöz képest, azaz az abból származó nettó árbevétel kevesebb, mint az összes nettó árbevétel 5%-a.”

Mindebből látható, hogy a Kúria az Áktv. azon szövegrészletének indokolásával támasztotta alá ítéletét, amely törvényszöveg még az Áktv. hatályba lépése előtt módosításra került, és amely törvényszöveg és indokolás ezáltal nem is irányadó társaságunk ügyének elbírálása során. Kijelenthető tehát, hogy a jelen ügyre irányadó törvényszöveg mögött – szemben a Kúria téves állításával – nem húzódott meg olyan jogalkotói cél, amely „az energiaellátók jövedelemadóját fizetők által folytatott vállalkozási tevékenység megadóztatására irányult”, hiszen a Mód tv. éppen arról rendelkezett, hogy az energiaellátók jövedelemadója tekintetében adóalanynak minősülő vállalkozások mégsem minősülnek automatikusan a különadó alanyának is, ehhez ugyanis egy többletfeltételnek is teljesülnie kell.

A Mód tv. indokolásának abból a szempontból is kiemelt jelentősége van, hogy egyértelművé teszi, hogy a jogalkotó az Áktv. szerinti energiaellátó fogalma és az adóalanyi minőség közé egyenlőségjelet tesz: „energiaellátók (adóalanyok)”, azaz annak következtében, hogy az adóalanyiság fennállta az Áktv. 1. § 4. pontjában foglaltak alapján vizsgálandó, el sem jutunk az Áktv. 2. §-ával kezdődő további rendelkezéseinek vizsgálatához, ha az 1. § 4. pontjában feltételek nem valósulnak meg.

Kijelenthető tehát, hogy az adóalanyiság megállapításához két feltétel együttes teljesülése szükséges:

- (1) a társaságnak a Távhő tv. szerinti energiaellátónak kell minősülnie, ÉS
- (2) a Távhő tv. szerinti energiaellátói minőségben végzett tevékenységből származó árbevételnek az adóévet megelőző évben el kell érnie az összes árbevétel 5%-át.

A Távhő tv.-re történő visszautalások miatt az Áktv. szerinti energiaellátó fogalom helyes értelmezése a következő:

- Az Áktv. energiaellátó fogalma mindkét feltétel kapcsán visszautal a Távhő tv. energiaellátó fogalmára.
- A Távhő tv. 10. § 1.3. pontja szerinti energiaellátó = a GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyes.

- A visszautalások miatt az Áktv. 1. § 4. pontjában szereplő „a Távhő tv. szerinti energiaellátó” kifejezés a Távhő tv. 10. § 1.3. pontja szerinti „a GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyes” kifejezéssel társaságunk esetében anélkül helyettesíthető, hogy ezáltal az Áktv. szerinti energiaellátó fogalom tartalma megváltozna.
- A behelyettesítés után az Áktv. 1. § 4. pontja így szól: „energiaellátó: a GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyes, ha a GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségében végzett tevékenységéből származó, számviteli törvény szerinti nettó árbevétele az adóévet megelőző évben eléri az összes, számviteli törvény szerinti nettó árbevétel legalább 5%-át”.
- A behelyettesítés folytán láthatóvá válik, hogy az Áktv. szerinti energiaellátói minőség 2. feltétele csak akkor teljesül, ha a GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesnek a GET szerinti(!) földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségében(!) végzett tevékenységéből származó bevétele éri el az 5%-os küszöböt.
- A kérdés tehát annyi, hogy mi minősül a GET szerinti(!) földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségében(!) végzett tevékenységnek, amely kérdésnek a megválaszolásához a GET szabályainak ismerete szükséges, különösen a területi hatályra, valamint a MEH területi hatáskörére vonatkozóan.
- Mint látni fogjuk, a válasz egyértelmű: egy akár magyarországi, akár külföldi székhelyű társaság földgáz-kereskedelmi tevékenysége csak akkor minősül a GET szerinti(!) földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségében(!) végzett tevékenységnek, ha ezen tevékenység folytatására Magyarország területén kerül sor.
- Ha földgáz-kereskedelmi tevékenység folytatására – miként ez történt társaságunk és az [REDACTED] közötti ügylet esetén – Magyarország területén kívül kerül sor, akkor ezen tevékenység végzésére nem a GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségében kerül sor, hanem
 - ha a tevékenység végzésének helye szerinti országban engedélyköteles a tevékenység, akkor az adott ország földgázellátásáról szóló törvény (az adott ország „GET”-je, amely nem azonos a magyar GET-tel) szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségben,
 - ha pedig a tevékenység végzése helye szerinti országban nem engedélyköteles a tevékenység, akkor sem a GET, sem az adott ország „GET”-je szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségről, így az ezen minőségben végzett tevékenységről nem beszélhetünk.
- Ha nem beszélhetünk a magyar GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségben végzett tevékenységről, akkor a Távhő tv. szerinti energiaellátói minőségben végzett tevékenység sem valósul meg, azaz kizárt, hogy az adott vállalkozás, jelen esetben társaságunk az Áktv. szerinti energiaellátónak minősüljön.
- **Mivel pedig társaságunk nem minősült az Áktv. szerinti energiaellátónak, társaságunkra nem terjedt ki az Áktv. hatálya, így el sem jutunk az Áktv. adótárgyra és adóalapra vonatkozó szabályainak a vizsgálatához.**

A Kúria előtti felülvizsgálati eljárásban a fentiekkel egyezően részletesen kifejtettük, hogy az energiaellátói, illetve a földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségben végzett tevékenység csak akkor minősül a „GET szerinti” földgáz-kereskedelmi „engedélyesi minőségben”, ezáltal pedig „Távhő tv. szerinti” energiaellátói minőségben végzett tevékenységnek, ha az adott tevékenység folytatására a GET területi, személyi és tárgyi hatályán belül kerül sor. Amennyiben ezen tevékenység folytatására nem a „GET szerinti” földgáz-kereskedelmi „engedélyesi minőségben” kerül sor, akkor az ezen tevékenységből származó árbevétel nem számítandó be az 5%-os küszöbértékbe, így pusztán ezen tevékenység alapján senki sem minősíthető a különadó alanyának.

A Kúria a fenti érvelésünket nem tartotta cáfolatra érdemesnek, azonban álláspontunk szerint annak következtében, hogy **az Áktv. 1. § 4. pontja visszautal a Távhő tv. 10. § 1. pontjára, amely pedig a GET 3. § 15. pontjára utal vissza, az Áktv. 1. § 4. bekezdésének értelmezésekor nem mellőzhető a GET hatályának vizsgálata.**

A korábban hatályos, a jogalkotásról szóló 1987. évi XI. törvény (a továbbiakban: régi Jat.) 11. § (1) bekezdése szerint „A jogszabály hatálya kiterjed az ország területén a magánszemélyekre és a jogi személyekre, valamint a külföldön tartózkodó magyar állampolgárokra.”

Ugyanezt a jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: új Jat.) 6. § (1) bekezdése is kimondja: „A jogszabály területi hatálya Magyarország területére terjed ki.” Az új Jat. 6. § (2) bekezdésének a) pontja értelmében „A jogszabály személyi hatálya Magyarország területén a természetes személyekre, jogi személyekre és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetekre, valamint Magyarország területén kívül a magyar állampolgárokra terjed ki.” Végül ugyanezen szakasz (3) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „A jogszabály területi, illetve személyi hatályát a jogszabályban az 5. § (1a) és (1b) bekezdés szerinti esetben, valamint akkor kell kifejezetten meghatározni, ha az az (1) és (2) bekezdéstől eltérő területre, illetve személyi körre terjed ki.”

A fentiekben idézett jogszabályi rendelkezésekből következik, hogy **egy magyar jogszabály hatálya nem terjedhet túl Magyarország területén.** Ez nyilvánvalóan azzal a következménnyel jár, hogy a jogszabály hatálya szükségszerűen meghatározza a jogszabály által létrehozott, szabályozott hatóságok joghatóságát, hatáskörét is. Éppen ebből következik az, hogy amikor a MEH a GET alapján földgáz-kereskedelmi engedélyt ad ki, akkor ez az engedély csak és kizárólag a Magyarországon végzett földgáz-kereskedelemre vonatkozhat.

Ennek megfelelően **egy Magyarország területén hatályos magyar jogszabály – nevezetesen a GET – nem jogosíthat fel egy magyar hatóságot arra, hogy Magyarország területén kívül folytatott földgáz-kereskedelmi tevékenység engedélyezése tárgyában döntést hozzon,** Magyarország területén kívül folytatott földgáz-kereskedelmi tevékenységre engedélyt adjon ki, avagy az engedély kiadását megtagadja.

A MEH tehát nem jogosult arra, hogy például egy akár magyarországi, akár ukrainai székhellyel rendelkező társaság számára engedélyezze vagy megtiltsa a földgáz-kereskedelmi tevékenység Ukrajnában történő végzését. A MEH csak arra jogosult, hogy földgáz-kereskedelmi tevékenység Magyarország területén történő végzésére engedélyt adjon vagy ne adjon, illetőleg az engedélyt visszavonja.

A GET szabályrendszerét vizsgálva a fentiekkel azonos következtetésre juthatunk. A GET központi fogalma az **együttműködő földgázrendszer**, amelyet a jogszabály a 3. § 10. pontjában definiál. Ennek lényege, hogy

- a rendszerüzemeltetők (szállító, tároló, elosztó) a földgázellátás folyamatossága és biztonsága érdekében egymással együttműködnek,
- a rendszerhasználók pedig a földgázrendszert rendszerhasználathoz kapcsolódó szerződések alapján vehetik igénybe.

Ez utóbbi feltételt rögzíti az 5528/2015. számú MEKH határozatban jóváhagyott Magyar Földgázrendszer Üzemi és Kereskedelmi Szabályzata (a továbbiakban: ÜKSZ), amely 3.1.3. pontjában definiált **rendszerhasználói kör** (ÜKSZ 3.1.3. pont), **ideértve a földgázkereskedelmi-engedélyest is, a földgázrendszert rendszerhasználati szerződések megkötésével veheti igénybe** (ÜKSZ 3.2.5. pont).

A magyarországi együttműködő földgázrendszer gerincét jelentő szállítóhálózatot jelenleg az [REDACTED] üzemelteti, aki ezzel együtt – a MEH 34/2012. számú határozata értelmében – az együttműködő földgázrendszer **rendszerirányítási** feladatait is ellátja. Az [REDACTED] rendszerirányítással összefüggő feladatai jellegüket tekintve a teljes együttműködő földgázrendszerre kiterjedő koordinációs feladatok,

amelyek a fentiekben már kifejtettek szerint a rendszer egyes részeit alkotó elemek (szállítási, elosztási és tárolási rendszerek) közötti együttműködés fenntartását jelentik.⁶

Az, hogy a GET-ben foglalt földgázellátási rend – mind műszaki, mind pedig jogi értelemben vett – alapköveként lefektetett **együttműködő földgázrendszer evidenciaként kizárólag Magyarország vonatkozásában értelmezhető**, a GET számos rendelkezéséből is egyértelműen következik, hiszen az együttműködő földgázrendszer fogalmára „Magyarország együttműködő földgázrendszere”-ként történik utalás (például a GET 3. § 52d. pontjában).

A fentiekben kifejtett területi elv igazolására szolgál továbbá, hogy az [REDACTED] – mint a magyarországi együttműködő földgázrendszer rendszerirányítója – **kizárólag a Magyarországot érintő földgázellátás vonatkozásában gyakorolhatja** a GET-ben, illetve az ÜKSZ-ben foglalt **jogosítványait**. Az ezzel kapcsolatos magyar szabályozás az Európai Parlament és a Tanácsnak a földgáz belső piacára vonatkozó szabályokról és a 2003/55/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló 2009/73/EK irányelvvel is összhangban áll, amely 2. cikke 4. pontjában kifejezetten rögzíti, hogy a szállítási-rendszerüzemeltető „egy adott terület szállítóhálózatának üzemeltetéséért, karbantartásáért, valamint szükség esetén annak fejlesztéséért felelős”. Az pedig, hogy az „adott terület” alatt az uniós országok területei értendők, egyértelműen következik abból, hogy az irányelv egyébként **nemzeti** (magyarországi) **piacokról** és nemzeti (magyarországi) földgázszállító hálózatok összekapcsolásáról beszél.

A fenti szabályozásból következik, hogy a társaságunk által Beregszászon és Baumgartenben folytatott tevékenység semmilyen módon nem hozható összefüggésbe Magyarország együttműködő földgázrendszerével: hiába rendelkezett ugyanis társaságunk földgáz-kereskedelmi engedéllyel, a **Beregszászon és Baumgartenben folytatott tevékenység végzésére az engedély, az [REDACTED] vel mint rendszerirányítóval kötött szerződés, a földgázrendszerhez való hozzáférés, a földgázszállító rendszer kapacitásainak igénybevétele**, valamint a rendszerirányító mint szállítási rendszerüzemeltető által nyújtott, ÜKSZ-ben meghatározott **földgázszállítási szolgáltatások igénybevétele hiányában**, ezektől függetlenül **is jogosult volt**, azaz társaságunk ezen tevékenységét nem a GET tárgyi, területi és személyi hatálya alá tartozva végezte, hanem attól teljesen függetlenül.

A fentiek alapján érthető, hogy a MEH a 2011. február 6-án kelt állásfoglalásában miért erősítette meg, hogy a GET „területi hatálya a Magyar Köztársaságra terjed ki. Amennyiben az Ön által képviselt Társaság által megkötött földgáz-kereskedelmi szerződések teljesítési helye a Magyar Köztársaságon kívül van, úgy Társaságuk földgáz-kereskedelmi engedély megszerzésére nem köteles.” A MEH tehát teljes mértékben osztja társaságunk álláspontját, nem is tehet mást, hiszen igencsak abszurd szituációkat eredményezne, ha a MEH magának vindikálná a földgáz-kereskedelmi engedélyek Magyarország területén kívül folytatott földgáz-kereskedelmi tevékenységre történő kiadásának, kiadása megtagadásának, visszavonásának jogát.

Kijelenthető tehát, hogy a rendszerhasználóknak az együttműködő földgázrendszerhez történő csatlakozásának GET-ben foglalt szabályozása Magyarország területére terjed ki, ami azt jelenti, hogy a földgáz-kereskedelmi tevékenységet végzőknek csak akkor és csak azon földgáz-kereskedelmi tevékenységre vonatkozóan kell engedéllyel rendelkezniük, amely tevékenység gyakorlása során az együttműködő földgázrendszerhez csatlakozni kívánnak. **Amennyiben egy földgáz-kereskedő valamely tevékenysége nem jár Magyarország együttműködő földgázrendszeréhez történő csatlakozással, akkor rá a GET szabályai nem alkalmazandók**, így – amint azt a 2.2.2. és a 2.2.3. pontban látni fogjuk – **ezen tevékenysége nem minősül a GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségben végzett tevékenységnek** még akkor sem, ha egyébként van olyan egyéb földgáz-kereskedelmi tevékenysége, amelyet a GET hatálya alatt, Magyarországon, tehát energiaellátói minőségben végez.

⁶ Fazekas Orsolya szerk.: A magyar földgázszektor működése és szabályozása I., CompLex Kiadó, Budapest, 2014., 49-51. oldal.

A jogszabályok hatályára vonatkozó érvelésünkre a Kúria nem reagált az ítéletében, rögzíthető tehát, hogy a Kúria szándékosan és önkényesen figyelmen kívül hagyta az Áktv. azon rendelkezését, miszerint Áktv. szerinti energiaellátói minőségről, így adóalanyiságról csak akkor beszélhetünk, ha a vállalkozás „Távhő tv. szerinti” energiaellátói minőségben, azaz a „GET szerinti” földgáz-kereskedelmi „engedélyesi minőségben végzett” tevékenységből származó előző évi nettó árbevétele éri el az összárbevétel 5%-át. **A Kúria önkényes jogértelmezése arra vezetett, hogy szemben az Áktv. tételes rendelkezésével és a Mód tv.-hez fűzött indokolásban foglaltakkal, nem csak azon vállalkozások minősültek a különadó alanyának, amelyeknek a „Távhő tv. szerinti” energiaellátói minőségben, azaz a „GET szerinti” földgáz-kereskedelmi „engedélyesi minőségben végzett” tevékenységből származó előző évi árbevétele éri el az összárbevétel 5%-át, hanem azok is, amelyek a „Távhő tv. szerinti” energiaellátói minőségben, azaz a „GET szerinti” földgáz-kereskedelmi „engedélyesi minőségben” egyáltalán nem folytattak tevékenységet vagy az ezen tevékenységükből származó előző évi árbevételük nem érte el az összárbevételük 5%-át.**

A Mód tv. indokolása alapján azonban nyilvánvaló, hogy a jogalkotó csak azon vállalkozásokat kívánta különadóval terhelni, amelyek GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségben végzett tevékenysége nem parciális, hanem jelentős a teljes tevékenységükhöz képest. Nyilvánvaló az is, hogy a jogalkotó számára a földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségben végzett tevékenység parciális/nem parciális jellegének eldöntése szempontjából nem a Magyarország területén kívül folytatott tevékenység, hanem a Magyarország területén folytatott tevékenység bírt jelentőséggel, ennek köszönhető a törvény azon szóhasználata, amely az „adott minőségben” végzett tevékenység összbevételén belüli arányát rendeli vizsgálni. A Kúria a jogalkotó ezen, a jogszabály szövegében is megjelenő szándékát teljes mértékben negligálta, és a tételes jogi normát nemlétezőnek tekintő jogértelmezése – valójában az Alaptörvény C) cikk (1) bekezdésében rögzített hatalommegosztás elvét súlyosan sértő, a tételes joggal szembehelyezkedő jogalkotói tevékenysége – arra vezetett, hogy társaságunkat az Áktv. 1. § 4. pontjában foglalt rendelkezés ellenére minősítette a különadó alanyának, megsértette az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésében biztosított jogunkat a törvény előtti egyenlőséghez, és jóváhagyta társaságunk tulajdonának önkényes, az Alaptörvény XIII. cikk (2) bekezdésébe ütköző elvonását eredményező jogerős ítéletet.

Megjegyezzük, hogy társaságunk a 2010. december 15-i szerződésmódosítást megelőzően is pontosan ugyanolyan feltételek, körülmények mellett szerezte be és értékesítette a földgázt, mint a szerződésmódosítást követően. A szerződés egyértelműsítésére tehát pusztán azért került sor, hogy a szerződés szövege félreérthetetlenül a változatlan, tényleges helyzetet tükrözze. Előadjuk továbbá, hogy az eljárás során szakértői véleménnyel is igazoltuk, hogy társaságunk az irányadó időszakban nem folytatott Magyarország területén engedélyköteles tevékenységet. A [REDACTED] okleveles gázipari mérnök, igazságügyi szakértő által készített szakvélemény szerint „a PRG földgáz-kereskedelmi tevékenysége mindkét relációja során a hazai földgázrendszerbe lépés előtt (import betáplálási pont) előtt, a magyar területen kívül történik.” Ugyan ennek kapcsán a Kúria utalt arra, hogy az engedély visszavonásáról szóló MEH határozat szerint a MEH szerződés egyértelműsítésére is tekintettel volt az engedély visszavonásakor, ugyanakkor a Kúria elhallgatta azt a tény, hogy a MEH pusztán azt rögzítette, hogy szerződés pontosítása következtében társaságunknak biztosan nem kell engedéllyel rendelkeznie, azt azonban nem vizsgálta, sőt, az engedély visszavonására irányuló eljárásban nem is vizsgálhatta, hogy az engedély visszavonása előtti időszakban társaságunk folytatott-e engedélyköteles tevékenységet. Kiemelt jelentősége van annak is, hogy az adóigazgatási eljárásban maga az adóhatóság sem vizsgálta a szerződésmódosítás előtti helyzetet, így az adóhatóság soha nem bizonyította, hogy társaságunk és az [REDACTED] közötti ügyletek a 2010. december 15-i szerződésmódosítás előtt társaságunk oldalán a GET szerinti engedélyhez kötöttek lettek volna, azaz Magyarországon folytatott tevékenységnek minősültek volna. Az adóhatóság és a Kúria pusztán annyit tett, hogy az engedély visszavonására irányuló hatósági eljárás során a MEH által vizsgált, szerződésmódosítás utáni állapotokból a contrario azt a következtést vonta le a megelőző időszak vonatkozásában, hogy társaságunk

engedélyköteles tevékenységet végzett, miközben a MEH határozatából ilyen szükségszerű következtetés nem vonható le.⁷

Végezetül rá kell mutatnunk arra is, hogy a Kúriának a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: **Számtv.**) rendelkezéseinek perdöntő szerepét hangsúlyozó állításai zsákutcába vezetnek. A Kúria ebben a körben kifejti, hogy „*az Áktv. az adóalanyiság fogalmába, az egyik feltétel, az engedély mellé beépít egy másikat is, a mennyiségi küszöböt, amit a Számtv. szerinti nettó árbevételben határoz meg (Áktv. 1. § 3. és 4. pontjai). A Számtv. 72. § (1) bekezdése az üzleti évben értékesített készletek, teljesített szolgáltatások ellenértékét tekinti az értékesítés nettó árbevételének. A Számtv. 74. § (1) bekezdése pedig akként rendelkezik, hogy a belföldi igénybe vevő részére teljesített szolgáltatás értékét belföldi értékesítés árbevételeként kell elszámolni. A felperes a rendelkezésre álló adatok szerint belföldi értékesítésként számlázta tovább a gáz mennyiségeket belföldi vevője, az EFT részére az Áfa tv. szerinti 25%-os áfa felszámításával, a perrel érintett körben elszámolását maga is Számtv. szerint készítette el, és nem vitatta az alperes határozatában rögzített, Számtv. szerinti nettó bevétele összegét. A felperes tehát, az Áktv. és a Számtv. kógens (kötelezően alkalmazandó) rendelkezéseire figyelemmel alaptalanul hivatkozott arra, hogy nettó árbevételét az alperes jogszabálysértően állapította meg.*”

Látható, hogy a Kúria a fenti megállapításai megtétele során egyszerűen figyelmen kívül hagyta, hogy az Áktv. 1. § 4. pontjában szereplő energiaellátó fogalom **2. feltétele az 5%-os küszöbértékbe tartozó árbevétel kapcsán két kikötést tartalmaz.** Ezen árbevételnek ugyanis

- (2/1.) a „*Távhő tv. szerinti*” energiaellátói minőségében, azaz a „*GET szerinti*” földgáz-kereskedelmi „*engedélyesi minőségben*” végzett tevékenységéből kell származnia, továbbá
- (2/2.) a Számtv. szerinti nettó árbevételnek kell lennie.

Ahogy azt a Kúria is kifejtette, a Számtv. szerint a belföldi igénybe vevő részére értékesített készlet értékét belföldi értékesítés, a külföldi igénybe vevő részére értékesített készlet értékét exportértékesítés árbevételeként kell elszámolni. Az energiaellátói minőség **2. feltételének 2. kikötése** azonban teljesülhet mind a belföldi értékesítés, mind exportértékesítés árbevétele által, azaz – szemben a Kúria megállapításával – **nincs jelentősége annak, hogy a vállalkozás árbevétele belföldi értékesítés vagy exportértékesítés árbevételeként könyvelendő**, a lényeg egyedül az, hogy a Számtv. alapján árbevételként könyvelendő.

A Kúria tehát belezavarodott az energiaellátói minőség 2. feltételéhez tartozó két kikötés értelmezésébe, és abban a tévhitben ringatta magát, hogy társaságunk – a tevékenység végzés helyének fontosságát hangsúlyozó érvelésünk helyessége esetén is – energiaellátónak minősülne az Áktv. 1. § 4. pontja alapján, mivel az [REDACTED] től származó árbevétele a Számtv. 74. § (1) bekezdésének (1) bekezdése alapján – az [REDACTED] magyarországi székhelye következtében – belföldi értékesítés árbevételének minősül, azaz társaságunk Magyarország területén végezte tevékenységét.

A Kúria ezen érvelés során azonban nem vette figyelembe, hogy a **Számtv. nem a tevékenység végzésének helye, hanem a vevő letelepedési helye alapján különbözteti meg a belföldi értékesítés, illetve az exportértékesítés árbevételét.** A Kúria azt sem vette figyelembe, hogy ezen, Számtv. szerinti különbségtételnek az Áktv. alkalmazása során semmiféle jelentősége nincsen, így amikor társaságunk azal érvelt, hogy a tevékenység végzési helyének jelentősége van, akkor mindezt nem az energiaellátói minőség 2. feltételének 2. kikötésére, azaz nem a Számtv. vonatkozó rendelkezéseire, hanem a 2. feltétel 1. kikötésére alapozva tette.

⁷ Megjegyezzük, hogy az engedélyt visszavonó határozatából *a contrario* valóban levezethető következtetést már elmulasztotta a Kúria levonni, miszerint a Magyarország területén kívül folytatott tevékenység nem engedélyköteles, így ez a tevékenység nem minősül a GET szerinti engedélyesi minőségben végzett tevékenységnek.

A **2. feltételéhez tartozó 1. kikötés** szerint ugyanis az energiaellátói minőség megállapíthatóságához nem elegendő, ha az 5%-os küszöbértékbe számító árbevétel a Számtv. szerinti árbevételnek minősül, hanem az is szükséges, hogy az árbevételt a vállalkozás a „Távhő tv. szerinti” energiaellátói minőségében, azaz a „GET szerinti” földgáz-kereskedelmi „engedélyesi minőségben” végzett tevékenységéből kell származnia. Ezen kikötés – mint fentebb igazoltuk – **magában foglalja a tevékenység végzés helye szerinti megkülönböztetést is**, hiszen a Magyarország területén kívül végzett tevékenység nem minősül a „Távhő tv. szerinti” energiaellátói minőségében, azaz a „GET szerinti” földgáz-kereskedelmi „engedélyesi minőségben” végzett tevékenységnek.

Mivel tehát társaságunk adóalanyiságát a Kúria az Áktv. 1. § 4. pontjában foglalt 2. feltételhez tartozó 2. kikötés mellőzésével állapította meg, **a Kúria megsértette az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésében biztosított jogunkat a törvény előtti egyenlőséghez, az Alaptörvény C) cikk (1) bekezdésében rögzített hatalommegosztás elvét megsértve társaságunkat a különadó alanyának minősítette, és hagyta jóvá társaságunk tulajdonának önkényes, az Alaptörvény XIII. cikk (2) bekezdésébe ütköző elvonását eredményező jogerős ítéletet.**

4.3. Adótárgy és adóalap

Az Áktv. 2. § c) pontja a belföldi illetőségű vállalkozások adókötelezettsége kapcsán következő rendelkezést tartalmazza: „*[a]dóköteles az energiaellátó vállalkozási tevékenysége.*”

Az Áktv. 3. § (2) bekezdése a külföldi illetőségű vállalkozások kapcsán – az előző szabályra visszautalva – kimondja, hogy „*a külföldi illetőségű szervezet, magánszemély... belföldön, fióktelep útján kifejtett, 2. § szerinti adóköteles tevékenysége*” képezi az adó tárgyát.

Az Áktv. 4. §-a szerint „*[a]z adó alapja az adóalanyak az adóévben a 2. § szerinti tevékenységéből származó nettó árbevétele.*” Az Áktv. 9. § (2) bekezdése értelmében „*[a] 2010. évi adó alapja – a 4. §-ban foglaltaktól eltérően, a 7. §-ban foglaltakra figyelemmel – az adóalany 2010. évi, 2. § szerinti tevékenységéből származó nettó árbevétele.*”

Az idézett rendelkezések kapcsán rá kell mutatnunk arra, hogy az Áktv. 3. § (2) bekezdés 2. tagmondata a 2. § c) pontjára utal vissza, azaz a 3. § (2) bekezdése 2. tagmondata **nem az 1. § adóalanyiságot szabályozó 4. pontja tekintetében fogalmaz meg eltérő szabályt a külföldi illetőségű vállalkozások vonatkozásában, hanem pusztán az adó tárgya tekintetében.** Mindez azt egyben azt is jelenti, hogy ezen szabálytól függetlenül továbbra is az energiaellátónak minősülő külföldi vállalkozás marad az adóalany.

Hangsúlyozandó az is, hogy ez az eltérés pusztán abban mutatkozik meg, hogy míg az Áktv. 1. § 4. pont alapján energiaellátónak minősülő belföldi illetőségű vállalkozások az Áktv. 2. § c) pontja a teljes vállalkozási árbevételük adófizetésre kötelesek, addig az Áktv. 1. § 4. pont alapján energiaellátónak minősülő külföldi illetőségű vállalkozások csak a belföldi fióktelep útján kifejtett teljes vállalkozási árbevétele adóalap.

A Kúria álláspontja szerint „Az adóalanyi minőség megállapításánál nem hagyható figyelmen kívül az sem, hogy az Áktv. 3. § (1) és (2) bekezdése »Adóalany« címszó alatt csak a külföldi illetőségű adóalany adókötelezettségét korlátozza a belföldön végzett energiaellátó vállalkozási tevékenységből szerzett Számtv. szerinti nettó árbevételre, a belföldi illetőségűnél, amilyen a felperes is, nem alkalmaz ilyen szabályt. E törvényhelyen kívül nincs az Áktv.-nek olyan rendelkezése, amely területi, földrajzi alapon, az átadás-átvétel vagy a teljesítés helye szerint tenne különbséget a különadó adóalanyok, illetve ezek adókötelezettsége között, és, ahogyan az az előzőekben már ismertetésre került, a tevékenységi körök alapján differenciál. A Kúria ezért nem fogadta el a felperes azon érvelését, amely a belföldi illetőségű

társaság különadó adóalanyiságát kizárólag Magyarország területén, földrajzi határain belül végzett tevékenységére kérte korlátozni."

A fenti idézet rávilágít arra, hogy a Kúria nem vesz tudomást arról, hogy az Áktv. 3. § (1) és (2) bekezdése sem a belföldi, sem a külföldi illetőségű adóalanyok esetén nem írja felül az Áktv. 1. § 4. pontjában foglalt feltételeket, hanem pusztán arról rendelkezik, hogy amennyiben valamely – akár belföldi, akár külföldi – vállalkozás az Áktv. 1. § 4. bekezdése alapján energiaellátónak minősül, akkor belföldi illetőség esetén a teljes vállalkozási tevékenysége, külföldi illetőség esetén a belföldi fióktelep teljes vállalkozási tevékenysége adóköteles. Ezen, az adó tárgyára vonatkozó szabályt azonban csak akkor kell alkalmazni, ha a belföldi vagy a külföldi illetőségű vállalkozás az Áktv. 1. § 4. pontja alapján energiaellátónak minősül.

Mivel pedig társaságunk az Áktv. 1. § 4. bekezdése alapján nem minősül energiaellátónak, ezért fel sem merül annak kérdése, hogy amennyiben társaságunk energiaellátónak minősülne, akkor nem csak a Távhő tv. szerinti energiaellátói minőségben, azaz a GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségben végzett tevékenysége, hanem a teljes vállalkozási tevékenysége adóköteles lenne, és nem csak az előbbi tevékenységből származó árbevétele, hanem a teljes vállalkozási árbevétele adóalapot képezne. Amikor tehát a Kúria kijelentette, társaságunk valójában a „különadó alanyiságát” szerette volna a Magyarország területén végzett tevékenységre „korlátozni”, akkor valójában arról tett tanúbizonyságot, hogy társaságunk érvelését – és a vonatkozó jogszabályokat – egyáltalán nem értette meg. Társaságunk ugyanis soha nem vitatta, hogy az Áktv. 1. § 4. pontja szerinti energiaellátóknak nem csak a Magyarország területén folytatott tevékenységére „korlátozódik az adóalanyisága”, hanem az a teljes vállalkozási tevékenységre kiterjed (külföldi illetőségű vállalkozás esetén pedig a belföldi fióktelep teljes vállalkozási tevékenységére). Mindezt nem vitattuk, ugyanis ez szerepel az Áktv.-ben. **Társaságunk pusztán annyit állított, hogy a – Kúria szóhasználatával élve – „korlátozás nélküli adóalanyiság” csak akkor érvényesül, ha a vállalkozás az Áktv. 1. § 4. pontja szerint energiaellátónak minősül.**⁸

Ugyan a fentiek felül a Kúria azt is megállapította, hogy „[a] jövedelem-és nyereségszerzésre irányuló, üzletszerű gazdasági tevékenység vállalkozási tevékenységnek minősül (Áktv. 1. § 3. pontja). A felperes ilyen tevékenységet végzett”, azonban a fentiekből nyilvánvaló, hogy annak következtében, hogy társaságunk nem minősült energiaellátónak, szükségtelen volt annak vizsgálata, hogy társaságunk vállalkozási tevékenységet végez-e vagy sem, ugyanis az Áktv. 2. § c) pontja alapján **nem általában a vállalkozási tevékenység minősül adókötelesnek, hanem kizárólag „az energiaellátó vállalkozási tevékenysége”.**

Összességében megállapítható, hogy az Áktv. 3. § (1) és (2) bekezdése alapján semmiképpen sem negligálható az adóalanyiság Áktv. 1. § 4. pontjában foglalt 2. feltétele, a Kúria ennek ellenére az Áktv. 3. § (1) és (2) bekezdéséből kiindulva az **Áktv. 1. § 4. pontjának önkényesen olyan értelmet tulajdonított, amely a jogszabály szövegével kifejezetten ellentétes.**

4.4. Az Áktv. adóalanyiságra, adótárgyra és adóalapra vonatkozó szabályainak alkalmazása a gyakorlatban

Az fentiekben előadottak alapján a GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedéllyel rendelkező **(1. feltétel)** vállalkozások különadó alanyiságának vizsgálata során a következőképpen szükséges eljárni:

- (1) Először az akár belföldi, akár külföldi vállalkozás földgáz-kereskedelmi tevékenységből származó előző évi árbevételének összárbevételén belüli arányát szükséges megvizsgálni **(2. feltétel)**.

⁸ „Korlátozás nélküli adóalanyiság” alatt értve azt, hogy az energiaellátónak minősülő belföldi vállalkozásnak a teljes vállalkozási tevékenysége, az energiaellátónak minősülő külföldi vállalkozás fióktelepének pedig szintén a teljes vállalkozási tevékenysége adóköteles.

- **2. feltétel 1. kikötés:** Ezen földgáz-kereskedelmi tevékenységből származó árbevétel az Áktv. 1. § 4. pontja szerint csak a „Távhő tv. szerinti” energiaellátói minőségben, azaz csak a „GET szerinti” földgáz-kereskedelmi „engedélyesi minőségben” végzett tevékenységből származó árbevételt takarja, azaz csak azon ügyletekből származó árbevételeket, amelyek Magyarország területén teljesültek, hiszen anélkül nem a „GET szerinti” földgáz-kereskedelmi „engedélyesi minőségben”, így nem a „Távhő tv. szerinti” energiaellátói minőségben végzett tevékenységről beszélünk.
 - **2. feltétel 2. kikötés:** Amennyiben az adott árbevétel a „GET szerinti” földgáz-kereskedelmi „engedélyesi minőségben” végzett tevékenységből származó árbevételnek minősül, akkor az attól függetlenül beleszámít az 5%-os küszöbértékbe, hogy ezt az árbevételt – a Számtv.-nek megfelelően – belföldi székhelyű vevő esetén belföldi, külföldi illetőségű vevő esetén exportértékesítés árbevételeként kell-e lekönnyelni.
- (2) Az 1. pontban foglaltak számítás alapján két lehetőség adódik:
- a) Amennyiben a vállalkozás „GET szerinti” földgáz-kereskedelmi „engedélyesi minőségben” végzett tevékenységből származó árbevétele nem éri el az 5%-os küszöbértéket, akkor a vállalkozás nem minősül az Áktv. 1. § 4. pontja szerinti energiaellátónak, így szóba sem kerül, hogy az Áktv. 2. § c) pontja és 4. § (1) bekezdése, illetve 2010-ben a 9. § (2) bekezdése alapján a teljes vállalkozási tevékenységből származó árbevétele adóalapot képezzen.
 - b) Amennyiben a vállalkozás „GET szerinti” földgáz-kereskedelmi „engedélyesi minőségben” végzett tevékenységből származó árbevétele eléri el az 5%-os küszöbértéket, akkor a vállalkozás az Áktv. 1. § 4. pontja szerinti energiaellátónak minősül, ezáltal
 - belföldi illetőségű vállalkozás esetén az Áktv. 2. § c) pontja és 4. § (1) bekezdése, illetve 2010-ben a 9. § (2) bekezdése alapján a bárhol kifejtett vállalkozási tevékenységből származó teljes árbevétele adóalapot képez (ami számvitelileg – a vevő letelepedési helyétől függően – lehet belföldi vagy exportértékesítés árbevétele is),
 - külföldi illetőségű vállalkozás esetén az Áktv. 2. § c) pontja, 3. § (2) bekezdés 2. tagmondata és 4. § (1) bekezdése, illetve 2010-ben a 9. § (2) bekezdése alapján a belföldön, fióktelepe útján kifejtett vállalkozási tevékenységből származó teljes árbevétele képez adóalapot (ami számvitelileg – a vevő letelepedési helyétől függően – szintén lehet belföldi vagy exportértékesítés árbevétele is).

Nyilvánvaló tehát, hogy a Kúria tévedett akkor, amikor a Számtv. szerinti belföldi és exportárbevétel közötti különbségtételre helyezte a hangsúlyt, ennek a különbségtételnek ugyanis sem az adóalanyiság, sem az adótárgy, sem az adóalap tekintetében nincs jelentősége.

Kirívóan súlyos jogszabálysértést valósított meg a Kúria akkor is, amikor az Áktv. 3. § (2) bekezdésének 2. tagmondatát a külföldi illetőségű vállalkozásra vonatkozó szabályát az adóalanyiság körében értelmezte, ennek a szabálynak ugyanis csak és kizárólag az adótárgy tekintetében van relevanciája.

Nem egyszerű a Kúria számos ellentmondást tartalmazó ítéletének táblázatos összefoglalása, azonban a beadványunkban szereplő, logikusan felépített táblázatos összefoglalóval történő ütköztetés érdekében mégis kísérletet teszünk a táblázat elkészítésére:

Energiaellátó = adóalany	1. feltétel Áktv. 1. § 4. pont 1. tag- mondat	Távhő tv. szerinti energiaellátó = GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyes. <i>(Megjegyzés: a Kúria nem vitatta, hogy a két fogalom közé egyenlőségjel tehető.)</i>	
	2. feltétel Áktv. 1. § 4. pont 2. tag- mondat, beiktatta: Mód tv. 229. §	Belföldi Áktv. 3. § (1) bekezdés	Távhő tv. szerinti energiaellátói minőségben = GET szerinti akár a GET szerinti, akár nem a GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségben végzett akár engedélyesi, akár nem engedélyesi minőségben végzett tevékenység Számtv. szerinti árbevétele a megelőző évben eléri az összárbevétel 5%-át. <i>[Megjegyzés1: áthúzással jelölve a Kúria által önkényesen figyelmen kívül hagyott törvényi rendelkezések, aláhúzással jelölve a Kúria által a figyelmen kívül hagyott rendelkezések helyett alkotott szabály. Megjegyzés2: a Kúria nem vette figyelembe, hogy a GET szerinti engedélyesi minőségben végzett tevékenység szükségszerűen csak a Magyarország területén végzett tevékenység lehet (1. kikötés), csak annak tulajdonított jelentőséget, hogy a Számtv. szerint belföldinek minősül-e az árbevétel, miközben az Áktv. ilyen kikötést nem tartalmaz (2. kikötés).]</i>
		Külföldi Áktv. 3. § (2) bekezdés 2. tagmondat	Távhő tv. szerinti energiaellátói minőségben = GET szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségben (megjegyzés: azaz a Számtv.-re hivatkozva a Kúria által is elismerten belföldön) végzett tevékenység árbevétele a megelőző évben eléri az összárbevétel 5%-át. <i>[Megjegyzés: a Kúria az Áktv. 3. § (2) bekezdésének 2. tagmondatát tévesen az adóalanyiség körében értékelte, és teljesen megalapozatlanul kijelentette, hogy az Áktv. a külföldi illetőségű vállalkozások adóalanyisága tekintetében a belföldi illetőségű vállalkozások adóalanyiségéhez képest eltérő szabályozást tartalmaz.]</i>

Látható, hogy a Kúria az adóalanyiség fogalmába belekeverte az adótárgyra vonatkozó szabályokat, az ennek következtében tett, szükségszerűen kaotikus megállapításai pedig arra vezettek, hogy **miközben társaságunk az Áktv. tételes rendelkezései alapján 2010-ben nem volt alanya a különadónak, addig a Kúria ítélete alapján a különadó alanyává vált:** „A Kúria jogi álláspontja szerint – a nemzeti jogszabályok értelmében – 2010. évben a felperes a különadónak alanyának minősül... A kifejtettek közül következően az elsőfokú bíróság érdemben jogszerűen állapította meg, hogy felperes esetében a különadó adóalanyiságnak a 2010. évre mindkét konjunktív törvényi feltétele megállapítható.” A Kúria tehát – hasonlóan a III/1637/2015. számú AB határozatában foglalt tényálláshoz – **a törvényhozás talajára tévedve törvényt módosított, és az Áktv.-ben foglalt adóalanyiség fogalmát kiterjesztette az Áktv. hatálya alá nem tartozó vállalkozásokra is.** A Kúria ezzel megsértette az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésében biztosított jogunkat a törvény előtti egyenlőséghez, az Alaptörvény C) cikk (1) bekezdésében rögzített hatalommegosztás elvét, és előidézte társaságunk tulajdonának önkényes, az Alaptörvény XIII. cikk (2) bekezdésébe ütköző elvonását.

5. A BÍRÓI ELJÁRÁSBAN ALKALMAZOTT JOGSZABÁLYI RENDELKEZÉS ALAPTÖRVÉNY-ELLENESSÉGÉNEK ALÁTÁMASZTÁSA

Társaságunk tisztában van azzal, hogy az adózásra vonatkozó normák Magyarországon csak olyan alkotmányos mércék alapján vizsgálhatók felül, amelyekkel – normális esetben – nem állnak tárgyi összefüggésben: az élethez és az emberi méltósághoz való joggal, a gondolat- a lelkiismereti és vallásszabadsággal, a személyes adatok védelméhez való joggal és a státuszjogokkal kapcsolatosan [Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdés]. Így bár a tulajdonhoz való jogra és szűk körben a jogbiztonság követelményére általában alapítható alkotmányjogi panasz, az adószabályok alkotmányosságáról az Alkotmánybíróság ebben a hatáskörében nem dönthet érdemben. A jogi szabályozás alaptörvény-ellenességére vonatkozó indítványunkat ennek tudatában terjesztettük elő.

Az alapügyben nem képezte vita tárgyát, hogy az eljárásban alkalmazandó adószabályokat a jogalkotó visszamenőleges hatállyal vezette be. Ezt a Kúria is egyértelműen elismerte, jelezve egyúttal azt is, hogy társaságunk ebből fakadó hátrányát kiküszöbölni nem tudják, a pénzügyi tárgyú törvények alkotmánybírósági felülvizsgálatát korlátozó alaptörvényi rendelkezés folytán ugyanis a bíróságok eszköztelenek a jogbiztonság követelményét sértő normákkal szemben.

Az Áktv. 2010. október 20-án jelent meg a Magyar Közlönyben. A záró rendelkezések értelmében a törvény az ettől számított 45. napon lépett hatályba [Áktv. 10. § (1) bekezdése]. A törvény 9. § (1) bekezdése az adóalanyiség megállapítása szempontjából 2010. október 1-jét jelölte meg határnapnak, vagyis az aznap, illetve azt követően adóköteles tevékenységet folytató, a törvény személyi hatálya alá tartozó társaságokat kötelezte adófizetésre. Ezeket az adóalanyokat ugyanakkor visszaható hatállyal vonta az Áktv. hatálya alá, miután a 9. § (2) bekezdése szerint a 2010. évi adó alapjaként a teljes 2010. évi nettó árbevételét jelölte meg. Így bár a törvény csak a kihirdetését követően lépett hatályba, **rendelkezéseit már azt megelőzően létrejött jogviszonyokra is alkalmazni rendelte.** Ez a jogalkotási technika az Alkotmánybíróság megállapítása szerint visszaható hatályúnak minősül [57/1994. (XI. 17.) AB határozat, ABH 1994, 316, 324.]

Ismert számunkra, hogy az adóteher visszamenőleges hatályú megnövelését az Alkotmánybíróság – egy közelmúltbeli döntése alapján – már nem tekinti abszolút követelménynek [37/2011. (V. 10.) AB határozat]. Kivételt jelenthet a tilalom alól az az eset, amikor a jogalkotó nem lezárt, hanem még nyitott jogviszonyokba avatkozik-e be visszamenőlegesen, vagyis, **a még le nem zárt adóévben vezet be az adóév kezdetétől alkalmazandó kedvezőtlen adóváltozást** – ahogy jelen ügyben tette. Ez a technika is csak akkor minősülhet megengedettnek, ha a visszaható hatályú életbe léptetésnek van alkotmányosan elfogadható indoka.

Az alkotmányosan igazolható visszamenőleges adóztatás **drasztikus eszközét** azonban a demokratikus jogállamok mindenütt **erős féken tartják**, ha egyáltalán valamelyest engedik.⁹ Súlyosan sérti ugyanis a jogbiztonságot, és aláássa a jogállamba fektetett bizalmat az, hogy az adóalanyok előre nem számolhattak a hátrányos változással, a **felkészülési idő hiányában** az adóterhek növekedéséből fakadó nehézségeket üzleti kockázataik mérlegelésekor nem vehették figyelembe.

A szigorú korlátozás irányába mozdult el az alkotmányosság európai minimumsztenderdjét alakító Emberi Jogok Európai Bírósága (a továbbiakban: **EJEB**) is. E bíróság esetjoga – éppen Magyarország vonatkozásában – állapította meg, hogy az állam a tulajdon békés élvezetéhez fűződő jogba adóintézkedés formájában csak akkor avatkozhat be visszamenőlegesen, ha **a beavatkozást a jog technikai jellegű hiányosságai – a közérdekkel kapcsolatos megfontolásokra figyelemmel – kényszerítően indokolják.** Az EJEB szerint a **jóhiszeműen, a jog alapján eljáró személyek törvényre alapozott várakozásai nem**

⁹ Ld. Somody Bernadette: Az Alkotmánybíróság határozata a 98 %-os különadóról. A visszaható hatályú adóztatás alkotmányossága. *JeMa*, 2011/1. p. 7.

hiúsíthatók meg specifikus és kényszerítő indokok nélkül, és minden esetben arányosnak kell lenniük (N.G.M. v Magyarország, Appl. 66529/11.).

Az ágazati különadó visszamenőleges hatályú bevezetését alkotmányosan elfogadható indokkal társaságunk nem tudja alátámasztani, a jogalkotó ilyen megfontolást a törvényhez fűzött indokolásában nem terjesztett elő. Ha mégis azonosítható lenne ilyen cél, a korlátozás arányosságát aligha lehetne védeni, figyelembe véve, hogy nem állami forrásból származó jövedelmek megadóztatásáról van szó, a szabályozás egy teljesen új adónemet vezetett be, ráadásul az adóév legvégén.

6. ÖSSZEZÉS

A beadványunkban kifejtett érvek alapján szilárd meggyőződésünk, hogy a kúriai és a jogerős ítélet egy jogállamban nem minősülhet alkotmányosnak. Az ítéletek önkényesen semmibe vették a jogszabályok tételes és egyértelmű rendelkezéseit, és a Kúria és a bíróság ezen kötelező érvényű normák helyett egy új szabályt alkotva társaságunkat rendkívül súlyos pénzügyi terhek alanyának minősítette. A Kúria és a bíróság ezáltal megsértette az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésében garantált, tulajdonhoz való jogunkat, továbbá az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésében biztosított, törvény előtti egyenlőséghez fűződő jogunkat.

A Kúria és a bíróság ezen felül olyan jogszabályi rendelkezést is alkalmazott az eljárás során, amely sérti a visszaható hatályú jogalkotás tilalmát, és amely ezáltal az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében deklarált jogállamiság alapvető kritériumaként számon tartott jogbiztonság követelményébe ütközik. Ezen alaptörvény-ellenes jogi norma alkalmazása pedig megsértette az Alaptörvény XIII. cikkében biztosított, tulajdonhoz való jogunkat.

A fentiek alapján kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy kérelmünknek helyt adni szíveskedjen.

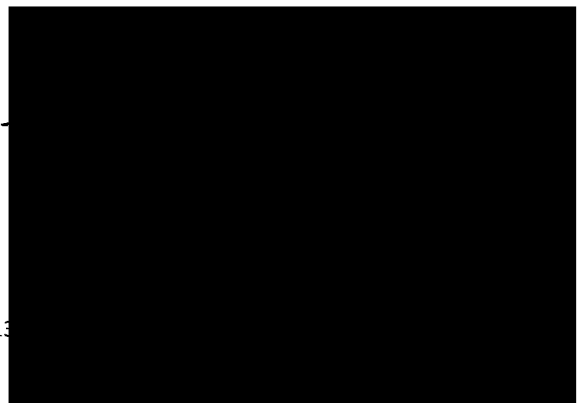
Előadjuk, hogy az ügyben jogorvoslat a törvényesség érdekében, illetve perújítás nincs folyamatban.

Budapest, 2016. február 12.

Tisztelettel:

Melléklet:

1. ügyvédi meghatalmazás
2. adatvédelmi nyilatkozat
3. Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 3.K.28.839/2013/13
4. Kúria Kfv.V.35.546/2014/14. számú ítélete



6 1 1

THE UNIVERSITY OF
MICHIGAN LIBRARY
ANN ARBOR, MICHIGAN