



Dr. Szilágyi Zoltán
Dr. Aszmann Róbert

BÍRÓSÁG
2 / 2020
4.
Kezelőiroda:
útján

Budapest, 2020.03.02.

Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
7621 Pécs, Jókai u. 10.

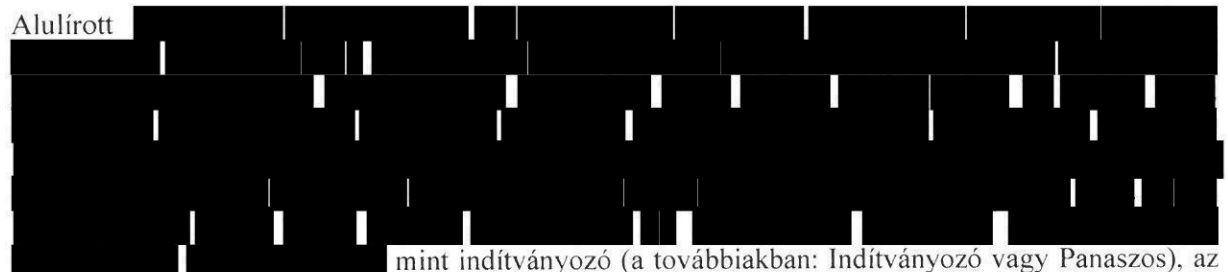
Alkotmánybíróság
1015 Budapest, Donáti u. 35-45.

Tárgy: Alkotmányjogi panasz, kiegészítéssel
egységes szerkezetben

Ügyszám: IV/128-1/2020.

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Alulírott



mint indítványozó (a továbbiakban: Indítványozó vagy Panaszos), az F/1. sz. mellékletként csatolt ügyvédi meghatalmazással igazolt jogi képviselője, a Szilágyi, Aszmann és Társa Ügyvédi Iroda



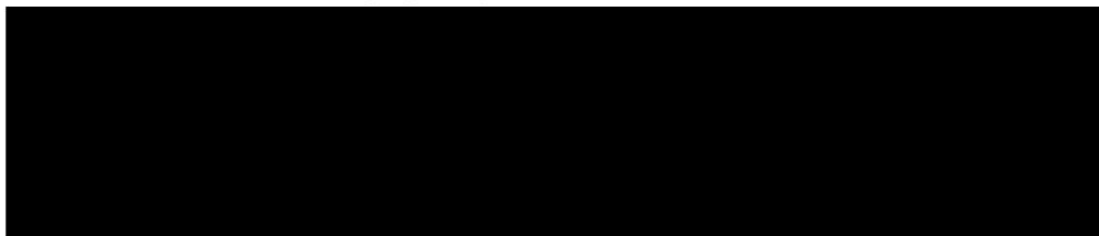
útján az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) vonatkozó 27. §, illetve az eredeti beadványa tekintetében a 30. § (1) bek. szerinti határidőben, továbbá a Tisztelt Alkotmánybíróság 2020.01.29-én kelt és jogi képviselője által postai úton 2020.02.06-án kézhez vett kiegészítés iránti felhívás (a továbbiakban: Felhívás) alapján, illetve az abban meghatározott harminc napos határidőben, az alábbi

kiegészítéssel egységes szerkezetbe foglalt alkotmányjogi panaszt

terjeszti elő.

Indítványozó a jelen beadványát a Tisztelt Alkotmánybíróság honlapján közzétett, az Abtv. 27. §-ra alapított alkotmányjogi panasz indítványminta szerkezeti felépítésére és tartalmára figyelemmel terjeszti elő. A jelen ismételt beadványa elkészítése során Indítványozó tekintettel van a Tisztelt Alkotmánybíróság Felhívásának azon részére, mely szerint a hiánypótlásnak lehetőleg az eredeti indítvány kiegészítésével, azzal egységes szerkezetbe foglalt formában kell megtörténnie.

Kéri az Indítványozó, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróság az Abtv. 43. § (1) bek. alapján a Kúria, mint felülvizsgálati bíróság Kfv.I.35.298/2019/5. sz. ítélete, továbbá a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.265/2018/32. sz. ítélete, illetve ezek kapcsán és az Abtv. 43. § (4) bek. alapján a Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága Dél-dunántúli Hatósági Főosztály Hatósági Osztály 2.



2018.03.19-i, 2235345302 iktatószámú és 2234027517 ügyszámú másodfokú határozata és a Nemzeti Adó és Vámhivatal Baranya Megyei Adó- és Vámigazgatósága Kiemelt Adóalanyok Ellenőrzési Osztálya 2017.11.02-i, 2207188674/2017 iktatószámú és 1839589725 ügyszámú elsőfokú határozata **alaptörvény-ellenességét megállapítani és a nevezett bírósági ítéleteket és NAV határozatokat a hivatkozott törvényi rendelkezések alapján megsemmisíteni szíveskedjen, az alábbi részletes indokolás nyomán.**

Indítványozó kérelme indoklásaként az alábbiakat adja elő:

1. Az indítvány benyújtásának törvényi és formai követelményei

a) A pertörténet és a tényállás rövid ismertetése

1. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) Baranya Megyei Adó- és Vámigazgatósága Kiemelt Adóalanyok Ellenőrzési Osztálya a panaszos gazdasági társaságnál bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés lefolytatást rendelte el valamennyi adónemre kiterjedően 2013. és 2014. adóévekre, kivéve általános forgalmi adó adónemben a 2014.10.01-2014.12.31. időszakot, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 87. § (1) bek. a) pontja alapján. Az ellenőrzés megkezdésének időpontja 2016.09.12. napja volt.
2. Az ellenőrzés megállapításait a NAV a 2017.06.14-i jegyzőkönyvben (a továbbiakban: Alapjegyzőkönyv) realizálta, melyre Indítványozó észrevételt terjesztett elő 2017.06.28. napján. A felperesi észrevétel nyomán elrendelt kiegészítő ellenőrzés megállapításait a NAV a 2017.08.16-án kelt kiegészítő jegyzőkönyvvel realizálta, melyre Indítványozó ismét észrevételt terjesztett elő 2017.09.04. napján. Az ismételt felperesi észrevétel nyomán ismét elrendelt kiegészítő ellenőrzés megállapításait a NAV a 2017.09.04-én kelt kiegészítő jegyzőkönyv (2.)-vel realizálta, melyre Indítványozó ugyancsak észrevételt terjesztett elő 2017.10.18. napján.
3. A jegyzőkönyvek alapján a NAV Baranya Megyei Adó- és Vámigazgatósága Kiemelt Adóalanyok Ellenőrzési Osztálya (a továbbiakban: Elsőfokú Adóhatóság) 2017.11.02-án hozta meg a 2207188674/2017 iktatószámú és 1839589725 ügyszámú határozatát (a továbbiakban: Elsőfokú Határozat; F/2. sz. mellékletként csatoltan), melyben Indítványozót összesen 606.317.000,- Ft összeg megfizetésére kötelezte, adóhiány, adóbírság, mulasztási bírság és késedelmi pótlék jogcímeiken.
4. Az Elsőfokú Határozattal szemben a Panaszos fellebbezést (F/3. sz. mellékletként csatoltan; a továbbiakban: Fellebbezés) terjesztett elő 2017.12.05. napján, amelyben elsődlegesen kérte az Elsőfokú Határozat megsemmisítését, másodlagosan az Elsőfokú Határozat megváltoztatását, ennek keretében az adóhiány és a kiszabott (adó- és mulasztási) bírság mérséklését, harmadlagosan pedig az Elsőfokú Határozat megsemmisítését, továbbá az ügyben eljáró elsőfokú közigazgatási szerv új eljárás lefolytatására való utasítását és a fellebbezési illeték visszatérítését.
5. A fellebbezés alapján az ügyben eljáró NAV Fellebbviteli Igazgatósága Dél-dunántúli Hatósági Főosztály Hatósági Osztály 2. (a továbbiakban: Másodfokú Adóhatóság) a 2018.03.19-i, 2235345302 iktatószámú és 2234027517 ügyszámú másodfokú határozatával (a továbbiakban: Másodfokú Határozat; F/4. sz. mellékletként csatoltan) az Elsőfokú Határozatot helybenhagyta.
6. A jogerős Másodfokú Határozat, mint közigazgatási cselekmény bírósági felülvizsgálata iránt Indítványozó 2018.04.24. napján keresetet (a továbbiakban: Kereset; F/5. sz. mellékletként csatoltan) terjesztett elő a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz (a továbbiakban: Bíróság). A Bíróság a 2019.03.06-án kelt 8.K.27.265/2018/32. iktatószámú Ítélettel (a továbbiakban: Ítélet; F/6. sz. mellékletként csatoltan) a Keresetet, mint alaptalant, a közigazgatási

perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 88. § (1) bek. a) pontja alapján (14. oldal 5. bekezdés) elutasította.

7. Indítványozó az Ítélettel szemben 2019.04.02-án felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Kúriához (a továbbiakban: Felülvizsgálati Kérelem; F/7. sz. mellékletként csatoltan). A Kúria a 2019.05.14-én kelt, Kfv.I.35.298/2019/2. sz. végzésével az Indítványozó felülvizsgálati kérelmét a Kp. 118. § (1) bek. a) pontja (joggyakorlat egységének vagy továbbfejlesztésének biztosítása) alapján befogadta. Ezt követően a Kúria, mint felülvizsgálati bíróság a 2019.10.17-én kelt (és az Indítványozó jelen beadványt is jegyző jogi képviselője által elektronikus úton, 2019.11.14-én cégkapujáról kézhez vett), Kfv.I.35.298/2019/5. sz. ítéletével (a továbbiakban: Kúria Ítélete; F/8. sz. mellékletként csatoltan) az Ítéletet (tehát a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.27.265/2018/32. számú ítéletét) hatályában fenntartotta és megállapította a felülvizsgálati kérelem alaptalanságát.
- Az alapul fekvő ügyben a NAV illetékes szerve a panaszos gazdasági társaságnál bevételek utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés lefolytatást rendelte el valamennyi adónemre kiterjedően, az ellenőrzés 2016.09.12. napján vette kezdetét.
 - 2016.10.20-án a NAV munkatársai, adóellenőrök és kisegítő adóellenőrök, az Indítványozónál helyszíni ellenőrzést tartottak. Indítványozó vitatja, hogy e helyszíni ellenőrzésre a vonatkozó eljárásjogi adójogszabályok betartásával került volna sor, hiszen álláspontja szerint az ellenőrzési cselekmény az indítványozói társaság ügyvezetőjének távollétében nem lett volna megkezdhető, továbbá az informatikus végzettségű kisegítő adóellenőrök nem a törvényben előírtak szerint végezték az ellenőrzést, együtt az adóellenőrökkel.
 - A helyszíni ellenőrzési cselekmény során az ellenőrök letöltötték a társaság számítógépeiről egy újabb (Frézer Kópé nevű) és egy régebbi (Hessyn nevű) könyvelő szoftver/vállalatirányítási rendszer adattartalmát is. Ezt követően a NAV azonban csupán az újabb, de még csak tesztüzemben, vezetői számviteli támogatórendszerként használt és hibásan működő Frézer rendszer adatait használta és elemezte. Az újabb Frézer Kópé rendszerben – mivel az a vizsgált időszakra nézve nem a társaság tényleges könyvelését tartalmazta, így arra vonatkozóan ilyen jogszabályi kötelezettség nem is állt fenn – a társaság ún. elfekvő (korábban beszerzett, de még nem értékesített és ebből kifolyólag nem kurrens) készletei még nem leértékelt áron kerültek nyilvántartásra. Ezzel szemben a társaság régebbi, Hessyn nevű könyvelőprogramja a tényleges könyvelést tartalmazta, amelyben az elfekvő készletek a piaci értéküknek megfelelő, leértékelt ára és értéke szerepelt. Ezt azonban az adóhatóság nem tette vizsgálat tárgyává.
 - A NAV így, a Frézer szoftver hiányos raktárkészlet nyilvántartó moduljának adatai alapján jutott arra a megállapításra, hogy nagymértékű eltérés áll fenn a társaság közzétett beszámolójában foglalt készletérték adatok és a rendszerben található adatok között. Az adóhatóság az ilyen eltérésre alapítottan látta fennállónak a becslés alkalmazásának jogalapját az ellenőrzés során, amit a nyilvánvaló tárgyi tévedésre hivatkozással Indítványozó mindvégig vitatott. Vitatta továbbá mindvégig az Indítványozó, különféle kifogásokra hivatkozással, hogy a becslés adóhatóság által választott módszere az ügyben alkalmas lenne a valós adóalap valószínűsítésére.
 - Az ügyben lezajlott, az Indítványozó álláspontja szerint jogszabálysértő adóhatározatok felülvizsgálatára irányuló közigazgatási perben Indítványozó pontosított és részletesen indokolt bizonyítási indítványt terjesztett elő, mellyel igazságügyi informatikus szakértő és könyvszakértő kirendelését indítványozta. A Bíróság a társaság bizonyítási indítványait elutasítva hozott ítéletet, megfosztva ezzel az Indítványozót, mint a jogszabálysértés

tekintetében bizonyításra kötelezett felet, bizonyítási kötelezettsége teljesítésének lehetőségétől.

- Ellenőrzése során az adóhatóság a vonatkozó adótörvény rendelkezésére hivatkozással szankciót (mulasztási bírságot) alkalmazott a panaszosi társasággal szemben, annak ellenére, hogy Indítványozó álláspontja szerint a hatóság a bírság alkalmazhatósága érdekében előírt bizonyítási kötelezettségének nyomokban sem tett eleget.
- Indítványozó mindvégig hivatkozott arra is – részletes indokolásával alátámasztva állítását – hogy az Elsőfokú Határozat kiadmányozása nem volt szabályszerű. Hivatkozását mind a Bíróság, mind pedig a Kúria, érdemi indokolás nélkül elutasította.
- A Kúria Ítéletével a Bíróság Ítéletét (és ezzel az adóhatóság eljárását is) minden részletre kiterjedően jóváhagyta, annak ellenére, hogy Indítványozó kifogásainak egy jelentős részét nem vizsgálta meg és nem bírálta el, illetve határozata indokolása lényegi kérdésekben hibás, illetve megint más kérdéseket egyszerűen nem is érintett.

b) A jogorvoslati lehetőségek kimerítése

Ahogyan ez a fenti pertörténetből is megállapítható, Indítványozó a kétfokú adóigazgatási eljárásban adózóként, majd az ezt követő bírósági és kúriai felülvizsgálati eljárásban felperesként vett részt. Indítványozó mind a közigazgatási, mind pedig a bírósági szakban (a közigazgatási perben és a felülvizsgálati eljárás, mint rendkívüli perorvoslati eljárás során is) minden esetben kimerített minden rendelkezésére álló jogorvoslati lehetőséget, további jogorvoslati lehetőségek a számára nem biztosítottak.

Az ügyben nincs folyamatban felülvizsgálati eljárás a Kúria előtt, az ügyben perújítást, illetve jogorvoslatot a törvényesség érdekében nem kezdeményezett a Panaszos, illetve ilyenek nincsenek folyamatban. Az ügyben jelenleg nincs folyamatban semminemű jogorvoslati eljárás.

c) Az alkotmányjogi panasz benyújtásának határideje

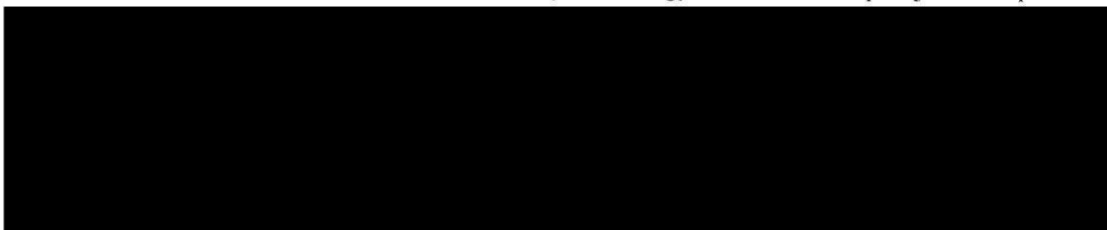
Nyilatkozik az Indítványozó, hogy az alkotmányjogi panasz iránti indítvány benyújtásakor az Abtv. 30. § (1) bekezdésében biztosított 60 napos határidő megtartásra került. A Kúria vitatott ítéletét, amely a támadott bírósági döntések közül a legkésőbbi, az Indítványozó jogi képviselője, a [REDACTED] pétkapujára kézbesítette a Kúria (illetve az elsőfokú bíróság) 2019.11.14. napján elektronikus úton, így azt onnan, e napon vette át az Indítványozó.

d) Az indítványozó érintettségének bemutatása

Ahogyan ez a pertörténetnél hivatkozott adatokból, illetve a mellékelten csatolt határozatokból és ítéletekből is megállapítható, a jelen panasz tárgyát képező határozatokkal/ítéletekkel érintett bírósági eljárásokban felperesként vett részt az Indítványozó. A Tisztelt Alkotmánybíróság gyakorlata szerint polgári peres eljárásokban (illetve a jelen esetben közigazgatási perben) a felperes, mint fél érintettsége nem kíván külön bizonyítást, így kéri az Indítványozó, hogy érintettségét ez alapján a Tisztelt Alkotmánybíróság elfogadni szíveskedjen.

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

Az Abtv. 29. § szerint az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés fennforgása esetén fogadja be. Erre tekintettel az Indítványozó az egyes hivatkozási pontjaival kapcsolatban



A Ket. alapján tehát fel kellett tüntetni a kiadmányozó hivatali beosztását, ha a kiadmányozó nem volt azonos a hatáskör gyakorlójával. Jelen ügyben a hatáskör gyakorlója [REDACTED]

[REDACTED] A Ket. idézett szabálya magáról a helyettesítésről nem rendelkezik, azonban logikus, hogy helyettesítés esetén a helyettes személyére kell alkalmazni az idézett szabályokat, tehát ilyen esetben a helyettes kiadmányozó hivatali beosztását kell (vagy kellett volna) feltüntetni.

A közigazgatási per során maga az alperesi adóhatóság szolgáltatta a bizonyítékot arra, hogy [REDACTED] csak egy meghatározott osztály osztályvezetőjének minőségében lett volna jogosult a főosztályvezető helyettesítésére, főosztályvezető-helyettesként viszont nem.

Ahogy erre Indítványozó a felülvizsgálati kérelmében is hivatkozott, a 2018.09.06. napján tartott bírósági tárgyaláson (2018.09.06-i tárgyalási jegyzőkönyv 1. oldalának alján és második oldalának elején az alperesi képviselő nyilatkozata) alperes kifejtette, hogy az aláírás [REDACTED] egyrészt a társas vállalkozások 2. osztályának az osztályvezetője volt, másrészt emellett meg főosztályvezető-helyettes is volt az aláírás időpontjában. Ugyancsak kifejtette az alperes, hogy az aláíráskor a magasabb pozíció, ez esetben a főosztályvezető-helyettesi pozíció, kerül minden esetben feltüntetésre a név alatt.

Ezzel a közigazgatási perben az alperes tehát ténylegesen és vitathatatlanul elismerte, hogy a **kiadmányozó aláírásánál az erre jogosult személy beosztásának megjelölése a belső szabályzatba ütközik**, hiszen a Ket. 72. § (1) bek. f) pontja egyértelműen megköveteli (a helyettestől is) a hivatali beosztást, az Elsőfokú Határozaton feltüntetett hivatali beosztás (lévén főosztályvezető-helyettes), nem volt helyettesítésre jogosult.

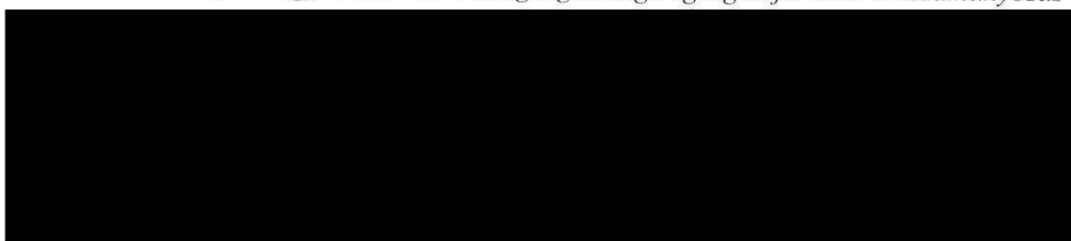
Alperesnek tehát az volt az álláspontja, hogy pozíció halmozás esetén (mint a jelen esetben, amikor [REDACTED] egyszerre volt osztályvezető és főosztályvezető helyettes) a magasabb hivatali beosztás feltüntetése kielégíti a Ket. kötelező előírását. Nem derül ki ugyanakkor, hogy milyen jogszabályi rendelkezésre hivatkozással tette ezt a NAV, ugyanis a Ket. ilyen szabályt nem tartalmaz és a NAV belső szabályzata is egyértelműen fogalmaz, amikor helyettesítésre az osztályvezetőt jogosítja fel, nem pedig a főosztályvezető-helyettest.

A hivatali beosztás megkövetelése Indítványozó szerint fontos garanciális funkciót is betölt ebben az esetben, a beosztás megjelölése nélkül ugyanis pl. nem lehetne ellenőrizni, hogy a helyettesként eljáró kiadmányozó a belső szabályzat szerint jogszerűen járt-e el vagy sem. Éppen ezt a garanciális funkciót üresítette ki Indítványozó álláspontja szerint az adóhatóság azzal, hogy nem tulajdonított semmilyen jelentőséget a hivatali beosztás megjelölésének, amellyel közvetetten a Ket. kötelező előírását hagyta figyelmen kívül.

4. Következő lépésként indítványozó álláspontja szerint az vizsgálendő, hogy milyen jelentőséget tulajdonítottak az eljáró bíróságok a fentiek szerinti, nyilvánvalóan fennálló kiadmányozási hibának.

Alábbiakban Indítványozó a Bíróság indoklása vonatkozó részét idézi (6. oldal 4. bekezdés):

„Az elsőfokú adóhatósági határozat kiadmányozásával összefüggésben a felperes semmilyen jogszabálysértést nem jelölt meg, „tapasztalati tényként” hivatkozik arra, hogy ilyen nagy összegű kötelezettséget tartalmazó adóhatósági határozatot ki szokott kiadmányozni, illetőleg aláírni. Ezzel szemben megállapítható, és ezt az alperes az eljárás során igazolta is, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szervezeti és működési szabályzatáról szóló 26/2015. (XII. 30.) NGM utasítás 75. § (9) bekezdésében foglalt szabályozási kötelezettség alapján a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Baranya Megyei Adó- és Vámigazgatósága igazgatója által a kiadmányozás és a



A Kúria fenti utolsó mondata kapcsán észlelhető, hogy megértette a probléma felvetést, hiszen csupán arra hivatkozott, hogy [REDACTED] aláírásra jogosult volt. A Kúria, mint ahogyan a Bíróság is, látványosan kerülte ugyanakkor annak az írásba foglalását és kimondását, hogy [REDACTED] főosztályvezető-helyettesként is ugyanúgy aláírhatta a kérdéses határozatot, mint osztályvezetőként, hiszen ennek semmilyen jelentősége nincs, mivel semmisséget a kérdés amúgy sem eredményez, csupán eljárásjogi szabálysértés, amelynek semmilyen kihatása nincs. Ennek kimondásával ugyanis feketén-fehéren rögzítést nyert volna, hogy a semmisségnek nem minősülő, egyszerű eljárásjogi jogszabálysértésnek, valójában és ténylegesen nincs szankciója, tehát a közigazgatási hatóságnak ezeket a szabályokat nem is kell betartania, hiszen szankció hiányában az eljárása későbbi megítélése során hátrány a hatóságot ebből nem érheti. Indítványozó ismételten rögzíti, hogy soha nem vonta kétségbe, hogy személy szerint [REDACTED] aláírta és aláírhatta a határozatot.

Vélhetően [REDACTED] eltérő élethelyzetekben (pl. a bankban számlatulajdonosként vagy gyermekei tekintetében törvényes képviselőként) eltérő minőségekben teljesít aláírásokat, melyeknek pont ebből kifolyólag a joghatásai is eltérőek. Indítványozó semmi egyebet nem állított, mint azt, hogy [REDACTED] csak osztályvezetőként írhatta volna alá a határozatot, főosztályvezető-helyettesként viszont nem, továbbá, hogy a Ket. a helyettes hivatali beosztásának megjelölését is megköveteli, mely a vitatott határozaton tévesen szerepel.

Indítványozó álláspontja szerint mind a Kúria, mind pedig a Bíróság azzal szegték meg – e tekintetben – a törvényt, hogy kimondták, hogy a semmisséget nem eredményező, „egyszerű” eljárásjogi jogszabálysértésnek ténylegesen szankciója nincs. Tehát jó, illetve nem baj, ha a hatóságok a Ket. ilyen szabályait betartják, de az sem jelent problémát, ha éppen nem, hiszen jelen ügyben a Kúria mondta ki, hogy az *elsőfokú ítéleti rendelkezés nem jogsértő*.

6. Indítványozó az 1/2019. számú KMPJE jogegységi határozat (a továbbiakban: Jogegységi Határozat) jelen ügyben való alkalmazhatóságát nem tartja elfogadhatónak, azt aggályosnak tartja (a lenti részletes indokolása nyomán), ennek ellenére idézni kívánja annak III.5.4. pontjából az alábbi szövegrészt:

A Ket. 72. § (1) bekezdés f) és g) pontjában írt szabályok azt a célt szolgálják, hogy a hatáskör gyakorlásának jogszerűsége megállapítható legyen magából a határozatból, az alapján az ügyfél számára is egyértelmű legyen, hogy vele szemben a közhatalmi döntést arra feljogosított szerv, személy hozta, a hatáskör gyakorlásában arra jogosult vett részt. A Ket. felsorolt követelményeinek megsértése eljárási szabályszegésnek minősül...

A két bíróság ítélete következtében tehát éppen ez a garanciálisnak nevezhető funkció vész el Indítványozó álláspontja szerint. Emellett azonban kétségkívül megállapítható, hogy a kiadmányozási jog tekintetében eljárási jogszabálysértés merült fel, melyet a Bíróság nem észlelt és értelmezett, így azt meg sem állapította, míg a Bíróság ilyen eljárását a Kúria, mint hibátlant, jóváhagyta. Nem arról van tehát szó, hogy a Kúria a kérdést az ügy érdemére ki nem ható jogszabálysértésnek tekintette, hanem, hogy teljes egészében jogszerűnek találta az Ítéletet.

A Jogegységi Határozat fent idézett rendelkezése emellett világosan kimondja, hogy a garanciális természetűnek szánt Ket. rendelkezés funkciója a jogalkotó szándéka szerint az, hogy *a hatáskör gyakorlásának jogszerűsége megállapítható legyen magából a határozatból*, továbbá, hogy a közigazgatási eljárással érintett ügyfél megállapíthassa, tehát ellenőrizhesse, hogy *a hatáskör gyakorlásában arra jogosult vett részt*. Mindemellett a Kúria Ítélete indokolásában is idézi a Jogegységi Határozat azon mondatát, mely szerint jelen esetben a semmisségi ok a Ket. 121. § (1) bek. b) pontja szerinti hatáskör hiánya. Tehát a hatáskör hiánya lehet semmisségi ok és emellett a garanciális rendelkezés funkciója a hatáskör megfelelő gyakorlásának ügyfél általi

ellenőrizhetősége. A helytelenül feltüntetett beosztás és e szabálysértés figyelmen kívül hagyása tehát pont a hatáskör ellenőrzésének lehetetlensége miatt fosztotta meg az Indítványozót attól, hogy semmisségre hivatkozhasson, hiszen a semmisség fennállásának kérdésében csak akkor tudott volna állást foglalni, ha a garanciális természetű ellenőrzési jogosítványától nem fosztják meg.

A Bíróság és a Kúria eljárása után is megválaszolandó kérdés, hogy hogyan érvényesült ez a garanciális biztosíték a jelen eljárásban. Indítványozó álláspontja szerint egyáltalán nem. Indítványozó álláspontja szerint a közigazgatási eljárásban megfosztották ettől a garanciától, melynek ilyen funkcióját a Jogegységi Határozat is kifejezetten elismeri. A Bíróság és főleg a Kúria ítéletének fent már idézett rendelkezései semmiképp sem hozhatók összhangba a Jogegységi Határozat által is deklarált garanciális követelménnyel. Érthetetlen módon mindkét ítélet úgy nyilvánul meg, mintha sor sem került volna az eljárási jogszabálysértésre, sőt a Kúria kifejezetten ki is mondja, hogy a Bíróság Ítélete nem jogszabálysértő.

Indítványozó álláspontja szerint az eljárási garanciák megvonásával lefolytatott közigazgatási hatósági és bírósági eljárás ilyen jellegét a tisztességes hatósági és tisztességes bírósági eljáráshoz való alaptörvényben biztosított alapjog megsértésének vizsgálata során szükséges értékelni.

7. A Jogegységi Határozat kapcsán a Kúria idézett indokolása is tartalmazta, hogy a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény (a továbbiakban: Bszi.) 24. § (1) bekezdés c.) pontja szerint a Kúria a bíróságokra kötelező jogegységi határozatot hoz, a 42. § (1) bek. utolsó mondata szerint a jogegységi határozat a bíróságokra a Magyar Közlönyben történő közzététel időpontjától kötelező.

A Jogegységi Határozat a Magyar Közlöny 2019. évi 12. számában jelent meg, 2019.01.30-án. Ehhez képest a 2017.11.02-án kelt Elsőfokú Határozatot helyben hagyó Másodfokú Határozat 2018.03.19-én kelt, míg az Ítéletet a Bíróság 2019.03.06-án hozta meg, melyben már hivatkozás is történik az új jogegységi határozatra.

Indítványozó Keresete nyomán a közigazgatási pernek is tárgyát képezte a kiadmányozási jogkörben elkövetett jogszabálysértés és arról az Ítélet is tartalmaz rendelkezést. Indítványozó Keresetének benyújtásakor (2018.04.24-én) a Jogegységi Határozat még nem létezett, annak alkalmazása csak 2019.01.30-tól volt kötelező, az Ítélet keltének napján (2019.03.06-án) azonban már hatályban volt. A kérdéses Jogegységi Határozat tehát a közigazgatási per utolsó szakaszában lépett hatályba.

Maga a Jogegységi Határozat indokolása mutat rá arra, hogy megalkotásának oka, a nagy mértékben szerteágazó ítélkezési gyakorlat a közigazgatási határozatok kiadmányozásával összefüggésben, a semmisség kérdéskörének megítélése tekintetében. Az indokolásból:

I.1. Az indítványozó álláspontja szerint a Kúria és az elsőfokú bíróságok gyakorlata nem egységes a tekintetben, hogy melyek azok a körülmények, amelyek megalapozhatják a közigazgatási határozatok semmisségét. Nem egyértelműek a nyilvánvaló semmisség esetei; illetve az, hogy a semmisségi okok közé tartoznak-e a formai követelményekkel (a kiadmányozással, a határozatok aláírásával, az aláírások olvashatóságával) kapcsolatos hiányosságok. A kúriai határozatok ellentmondásossága folytán megválaszolandó az is, hogy csupán a másodfokú közigazgatási határozatok semmissége vizsgálható vagy az elsőfokú döntéseké is. Kérdésként merül fel továbbá, hogy a felülvizsgálati eljárásban vizsgálható-e hivatalból a közigazgatási határozat semmissége.

I.2. Az indítványozó megállapította, hogy a Kúria gyakorlata egységes ugyan abban, hogy a kiadmányozási hiba jogszabálysértésnek minősül, de eltérő döntések születtek abban a tekintetben, hogy e jogszabálysértés hatáskörrel kapcsolatos probléma is egyben, és így

hivatalból vizsgálándó semmisséghez vezet-e. Kérdés az is, hogy a keresetlevélben hivatkozott eljárási szabálytalanságot a bíróság vizsgálhatja-e a tekintetben, hogy a kiadmányozásra jogosult helyett ki járhatott el, és tőle származik-e az aláírás.

A Kúria esetenként arra a megállapításra jutott, hogy a határozat aláírásának olvashatatlansága nem hivatalból figyelembe veendő, és semmisséget nem eredményező szabálytalanság.

Más döntéseiben viszont a Kúria arra a következtetésre jutott, hogy a kiadmányozás hibája a Ket. 121. § (1) bekezdés b) pontja alapján a közigazgatási határozat semmisségéhez vezet.

A Kúria korábbi, tehát a Jogegységi Határozatot megelőző, saját meglátása szerint is ellentmondásos ítélkezési gyakorlata alapján Indítványozó könnyű szerrel juthatott arra az álláspontra, hogy a vitatott Elsőfokú Határozat akár semmisnek is minősülhet, olyan kiadmányozási hibák következtében, melyek a jelenleg már egységesített ítélkezési gyakorlat szerint „csak” eljárásjogi jogszabálysértésnek tekintendők, melyeknek az ügy érdemére gyakorolt kihatását pont ebből kifolyólag egyedileg szükséges megítélni (ellentétben az egyértelmű megítélésű semmisséggel). A Jogegységi Határozat indokolásának fent idézett része maga is megállapítja, hogy *Más döntéseiben viszont a Kúria arra a következtetésre jutott, hogy a kiadmányozás hibája a Ket. 121. § (1) bekezdés b) pontja alapján a közigazgatási határozat semmisségéhez vezet.* A Jogegységi Határozat megjelenését megelőzően (a kereset benyújtásakor) tehát megalapozottan bízhatott az Indítványozó abban, hogy a fizetési kötelezettségét kimondó határozat semmisnek fog minősülni, magának a Kúriának is volt – a fentiek szerint – ezt alátámasztó ítélete.

Jelenleg ugyanakkor a jogrendszerünk nem ismer olyan mechanizmust, pl. egy átmeneti időszakot felkészülési időként, amely biztosítaná, hogy a már folyamatban lévő ügyekben való döntés során az időközben hatályba lépett Jogegységi Határozatot ne kelljen figyelembe venni a bíróságnak. Az ilyen „vacatio legis” időszakok jogszabályok esetén bevettek, nagyobb horderejű változtatások, illetve jelentős törvénykönyvek, kódexek hatályba lépésekor az így biztosított felkészülési idő az egyéves időtartamot is meghaladhatja. Az e mögött megbúvó jogalkotói szándék nyilvánvalóan az, hogy a jogalkalmazói környezetnek legyen lehetősége adaptálódni a megváltozott szabályozási környezethez és az intézményi környezettől, a gazdasági élet szereplőin át az egyszerű jogkereső állampolgárig, senkit ne érjen abból méltánytalan és kiküszöbölhetetlen hátrány, hogy egy meghatározott jogi kérdés megítélése egyik napról a másikra megváltozik.

A Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (rPtk.) 327. § (1) bek. szerint a követelés teljesítésére irányuló írásbeli felszólítás, a követelés bírósági úton való érvényesítése, továbbá megegyezéssel való módosítása - ideértve az egyezséget is -, végül a tartozásnak a kötelezett részéről való elismerése megszakítja az elévülést. Ehhez képest a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (Ptk.) 6:25. § (1) bek. szerint az elévülést megszakítja a) a tartozásnak a kötelezett részéről történő elismerése; b) a kötelelem megegyezéssel történő módosítása és az egyezség; c) a követelés kötelezettel szembeni bírósági eljárásban történő érvényesítése, ha a bíróság az eljárást befejező jogerős érdemi határozatot hozott; vagy d) a követelés csődeljárásban történő bejelentése. Az adós teljesítésére irányuló írásbeli felszólítása az új szabály szerint tehát már nem szakítja meg az elévülést, ami a hitelező szempontjából mindenképpen egy szigorítást jelent. Az átmeneti időszak nélküli változtatás negatív hatásainak kiküszöbölését szolgálja ennek kapcsán a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény hatálybalépésével összefüggő átmeneti és felhatalmazó rendelkezésekről szóló 2013. évi CLXXVII. törvény (Ptké) 50. § (1) bekezdése, mely szerint, ha e törvény eltérően nem rendelkezik, a Ptk. hatálybalépésekor fennálló kötelemekkel kapcsolatos, a Ptk. hatálybalépését követően keletkezett tényekre, megtett jognyilatkozatokra - ideértve az e tények, illetve jognyilatkozatok által keletkeztetett újabb kötelemeket is - a Ptk. hatálybalépése előtt hatályos jogszabályok rendelkezéseit kell alkalmazni. A Ptk. hatályba lépése előtt már fennállt kötelelem tekintetében tehát a Ptk. hatályba lépését

követően is az rPtk. rendelkezését kell alkalmazni, így az írásbeli fizetési felszólítással az elévülés továbbra is megszakitható. Az ilyen vagy az alkalmazás tekintetében türelmi időt biztosító rendelkezés a fenyegető érdeksérelem elhárításra alkalmas.

Annak ellenére tehát, hogy a Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.) (a továbbiakban: Alaptörvény) T) cikk (2) bekezdése a jogegységi határozatot nem minősíti jogszabálynak és így arra a jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Jat.) 2. § (2) bekezdésében meghatározott, a visszaható hatályú jogalkotásra vonatkozó tilalom sem érvényesül, jelen esetben, a konkrét tényállás kapcsán, olyan hatást fejt ki a Jogegységi Határozat hatálybalépése, amely alássa a jogbiztonságot és kifejezetten jogbizonytalanságot eredményez Indítványozó pozíciójában.

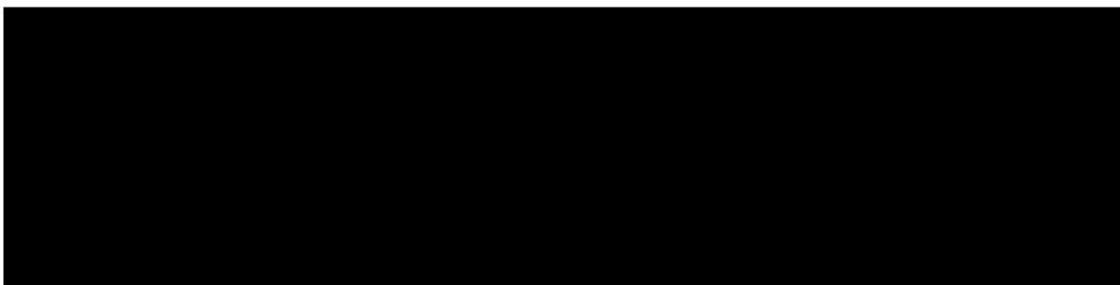
A Jogegységi Határozat megszületését megelőzően Indítványozó megalapozottan bízhatott a határozat semmisségében és ennek érdekében jelentős anyagi és adminisztratív ráfordításokat eszközölt. A Kúria ítélezési gyakorlata alapján – a fentiek szerint - ilyen várakozása megalapozott lehetett.

Saját közrehatása nélkül hátrányosabbá vált azonban helyzetének megítélése, olyan más felperesekével összehasonlítva, akik ügyeit a Jogegységi Határozat hatályba lépését megelőzően befejezte és érdemben elbírált a bíróság. Felhívja Indítványozó a figyelmet arra, hogy a Bíróság előtt az utolsó érdemi folytatólagos tárgyalás 2019.02.07-én, tehát a Jogegységi Határozat hatályba lépését követően mindössze 8 nappal tartották. A jogegységi eljárás folyamatban létéről Indítványozónak tudomása nem volt, ugyanakkor a Jogegységi Határozat közzététele és az utolsó tárgyalás közötti, irreálisan rövid időköz miatt hivatkozásain érdemben változtatni nyilván nem tudott már.

Megjegyzendő, hogy a Jat. 2. § (3) bek. csak jogszabályok tekintetében határoz meg a hatálybalépés időpontjára vonatkozóan kellő mértékű felkészülési időt, így a Jogegységi Határozat esete e tilalom hatálya alá sem tartozik, kétségtelen ugyanakkor, hogy ugyanazon tényállás jogi megítélése változott meg egyik napról a másikra, amire ilyen módon Indítványozó felkészülni nem tudott.

8. Ahogy erre Indítványozó fent is hivatkozott, az alperesi adóhatóság [REDACTED] kiadmányozás és helyettesítés körében teljesített aláírása jogszerűségét két dokumentummal igyekezett igazolni a közigazgatási perben. Egyrészt a fent már részletesen hivatkozott belső szabályzattal (tehát a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szervezeti és működési szabályzatáról szóló 26/2015. (XII. 30.) NGM utasítás 75. § (9) bekezdésében foglalt szabályozási kötelezettség alapján a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Baranya Megyei Adó- és Vámigazgatósága igazgatója által a kiadmányozás és a helyettesítés rendjéről kiadott 2017.08.20. napjától hatályos 2018/2017/202. számú belső szabályzattal), másrészt pedig a [REDACTED] által betöltött pontos beosztás alátámasztására, nevezett vezető kinevezési okiratával és a kinevezési okirat módosításával. A belső NAV szabályzat és a kinevezési okirat tehát az a két dokumentum, amelyek alapján a Bíróságnak és a feleknek meg kellett volna tudni állapítani, hogy helytállóak-e az alperesi hivatkozások arra vonatkozóan, hogy az Elsőfokú Határozat kiadmányozása szabályszerűen történt a hatóság részéről.

A közigazgatási per 2018.10.18-i folytatólagos tárgyalásáról szóló jegyzőkönyvben (2. oldal közepén; F/9. sz. mellékletként csatoltan) csupán annyi olvasható, hogy „Eljáró bíró tájékoztatja a felperest, hogy a zárt iratba az eljáró bíró betekintett és az alperesi előadásnak megfelelően történt [REDACTED] nevezése, illetőleg kinevezésének módosítása.”



A kinevezési okirat kapcsán tehát csupán ennyi került rögzítésre, a per tárgyalási jegyzőkönyveiben egyáltalán nem szerepel, hogy a fentiek szerinti belső szabályzatot az alperesi adóhatóság hogyan és mikor csatolta. Érdemi védiratában (7. oldal közepe) az adóhatóság csak hivatkozik a belső szabályzatára, hangsúlyozza, hogy az alapján minden szabályosan történt és kéri elutasítani a szabályzat csatolására vonatkozó indítványozói bizonyítási indítványt.

A Kp. vonatkozó 36. § (1) bek. i) pontja szerint az iratok megtekintésére, a másolatkészítésre és az adatkezelésre a Pp. rendelkezései alkalmazandók. Az eljárás során az alperesi adóhatóság részéről nem történt hivatkozás arra vonatkozóan, hogy a belső szabályzat vagy a kinevezési okirat a Pp. 163. § (1) vagy (2) bek. szerinti minősített adatot, hivatásbeli titkot vagy törvényben meghatározott más titkot tartalmazna. Ilyen hivatkozásnak a per anyagában nyoma nincs, illetve ilyenről Indítványozónak nincs tudomása. A Kp. 36. § (1) bek. i) pontja nyomán ugyancsak alkalmazandó Pp. 163. § (5) bek. ilyen esetekre a Pp. 285. §-ban meghatározottak szerint, az adatok zártan való kezelésére vonatkozó rendelkezéseket rendeli alkalmazni. A fent már idézett, 2018.10.18-i folytatólagos tárgyalási jegyzőkönyv pedig egy meghatározott „zárt iratba” való bírói betekintésről tájékoztatja a felperesi Indítványozót.

Összefoglalva jelen pont kapcsán a fentieket:

- Indítványozó nem rendelkezik információval arról, hogy az alperesi adóhatóság a fenti két dokumentum tekintetében élt-e olyan hivatkozással, hogy azok minősített adatot, hivatásbeli, vagy törvényben meghatározott egyéb titkot tartalmaznak.
- Ennek megfelelően azt sem tudja, hogy – amennyiben volt ilyen alperesi hivatkozás – arról a Bíróság miként határozott, csupán a nevezett tárgyalási jegyzőkönyv zárt iratra hivatkozását ismeri a kinevezési okirat kapcsán.
- Indítványozó számára nem ismert, hogy az adóhatóság benyújtotta-e egyáltalán az általa meghivatkozott belső szabályzatot, illetve az sem, hogy ezt a bíróság megtekintette-e.
- Indítványozó a Bíróságtól a kinevezési okirat és a belső szabályzat kiadmányát (amennyiben azokat az adóhatóság egyáltalán benyújtotta) nem kapta meg, sem eredeti okiratként sem pedig másolatban. Indítványozó ezeket az okiratokat meg sem tekinthette, arról másolatot nem készíthetett és kivonatot sem kapott. Indítványozó álláspontja szerint ezzel nem egyenértékű az adóhatóság érdemi védiratában megfogalmazott álláspontja, mely szerint a dokumentum lényegi tartalma (egyoldalú alperesi állításként) ismertetésre került.
- A Bíróság sem a per során, külön végzés formájában, sem pedig az Ítéletében nem hivatkozott semmilyen fajta minősített adatra vagy titokvédelmi igényre, erről döntést nem hozott, ilyen felvetést nem értékelt és arról nem is határozott. A Bíróság Ítéletében ugyanakkor természetesen hivatkozott a belső szabályzatra és a tárgyalási jegyzőkönyv is rögzíti a kinevezési okiratba való betekintés tényét.
- Indítványozónak nincs információja arról, hogy a mai napon a peranyagban elfekszenek-e nevezett dokumentumok vagy sem. A két fontos okirattal Indítványozó a mai napon sem rendelkezik, azokat nem kapta meg, azok tartalmát ellenőrizni nem tudja.
- Fentiek alapján, a felperesi Indítványozó részére az alperesi adóhatóság által, bizonyítási terhe körében tett tényállítása igazolására becsatolt vagy be nem csatolt bizonyítékokat a Bíróság nem adta át. Nem történt hivatkozás semmilyen minősített adat vagy titok védelméhez fűződő igényre, a Bíróság ilyenről nem adott számot, és nem is határozott. A Bíróság az egyik fontos indítványozói kifogásról úgy döntött tehát a perben, hogy a döntése alaniául szolgáló okiratok

egyikét sem adta ki az Indítványozónak. A Bíróság az Ítélete indokolásában úgy hivatkozott a belső szabályzatra és annak tartalmára az indítványozói jogszabálysértésre vonatkozó kifogás elbírálása során, hogy a vonatkozó szabályzatot Indítványozó nem ismerhette meg. A kinevezési okirat tekintetében a Bíróság úgy tájékoztatta Indítványozót a zárt iratba való betekintésről és az abból nyerhető információról (amelyet az Ítélete meghozatala során is felhasznált), hogy Indítványozónak nincs tudomása bármely adat zártan kezeléséről.

A Kúria az EH 2015.09.K33 sz. eseti döntésében (Kfv.V.35.216/2014.) rögzítette:

A hatóság döntését bizonyítékokra alapíthatja, amelyeknek kétséget kizáróan felismerhetőnek, beazonosíthatóknak kell lenniük, nemcsak arra vonatkozóan, hogy milyen fajtájúak, tárgyúak és tulajdonságúak a bizonyítékok, hanem abban a körben is, hogy milyen eljárás alapján kerültek a hatósághoz, azokat ki, mikor, hol és hogyan szerezte be.

Csak és kizárólag a bizonyítási eljárásra vonatkozó szabályok megtartásával, jogszerűen beszerzett bizonyítékokra alapítható tényállás [„Az adóhatóság kizárólag e törvénynek és más törvényeknek megfelelően gyakorolhatja jogait” - Art. 1. § (2) bekezdés], amely megköveteli azt is, hogy a bizonyítékok hatóság általi beszerzésének módja, ideje, helye a közigazgatási ügy irataiból megállapítható legye.

A tisztességes eljárás a jogállamiság és a demokratizmus része. Az Emberi Jogok Európai Egyezményének 6. cikke biztosítja a tisztességes eljáráshoz való jogot polgári és büntetőperekben. Az Alaptörvény XXIV. cikkének (1) bekezdése rögzíti: mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni. Magyarországon tehát Alaptörvény írja elő közigazgatási eljárásokra is a fair eljárás követelményét.

Ahogy az adóhatóság előtt az adózók alakilag és tartalmában hiteles, ellenőrizhető bizonyítékkal igazolhatják állításaikat, úgy ez hatósági követelmény is, azaz a tisztességes eljárás elemét képező „fegyveregyenlőség elve” a bizonyítékok beszerzése körében a közigazgatási eljárásban a hatóságra és az ügyfélre is vonatkozik.

Indítványozó álláspontja szerint a fenti fontos alapelvnek, tehát a tisztességes hatósági és bírósági eljárás részét képező fegyveregyenlőség elvének, az adóigazgatási eljárás mellett a Bíróság előtt a közigazgatási perben is érvényre kellett volna jutnia.

9. Indítványozó álláspontja szerint a fentiekkel megsértett, illetve érintett alaptörvényi és egyéb jogszabályhelyek az alábbiak:

Alaptörvény:

B) cikk (1) bek.: Magyarország független, demokratikus jogállam.

R) Cikk (2) bek.: Az Alaptörvény és a jogszabályok mindenkire kötelezőek.

I. cikk (4) bek.: A törvény alapján létrehozott jogalanyok számára is biztosítottak azok az alapvető jogok, valamint őket is terhelik azok a kötelezettségek, amelyek természetüknél fogva nem csak az emberre vonatkoznak.

XV. cikk (1) bek.: A törvény előtt mindenki egyenlő.

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

XXIV. cikk (1) bek.: Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.

XXVIII. cikk (1) bek.: Mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.

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

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

Megsértett egyéb jogszabályhelyek:

Bszi. 42. § (1) bek.: A jogegységi határozat a bíróságokra a Magyar Közlönyben történő közzététel időpontjától kötelező.

Ket. 72. § (1) bek. g) pont, a közigazgatási határozat kötelező tartalmi elemei körében, a fent már részletesen ismertetett és idézett tartalommal.

Kp. 88. § (1) bek. c) pontja és 89. § (1) bek. a)-b) pontjai, a vonatkozó törvény szerinti helyes bírósági döntés meghozatala keretében.

Kp. 86. § (1) bek., ill. Kp. 84. § (2) bek. nyomán alkalmazandó Pp. 341. § (1) bek., a kereseti kérelem teljes kimerítése körében.

Kp. 78. § (2) bek. és Kp. 78. § (1) bek. nyomán alkalmazandó Pp. 279. § (1) bek., a bizonyítékok mérlegelése körében.

Kp. 36. § (1) bek. i) pontja nyomán alkalmazandó Pp. 163. § (1)-(2) és (5) bek. és 285. §-a, a csatolt bizonyítékok és a pernyag megismerése körében.

Pp. 322. § (2) bek., a minősített adat vagy titok megismerésének körében.

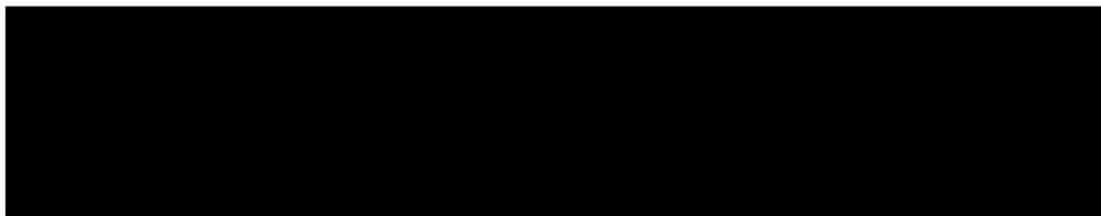
10. Az alapjogsérelem indokolása:

Indítványozó korlátolt felelősségű társaságként folyamodik a Tisztelt Alkotmánybírósághoz alapjogvédelemért, figyelemmel arra, hogy az Alaptörvény I. cikk (4) bek. ezt számára lehetővé teszi.

- a) Indítványozó - a fent részletesen kifejtettek szerint - először arra hivatkozott, hogy az Elsőfokú Határozat kiadmányozása azért nem felel meg a Ket. előírásainak, mert az helyettesként [REDACTED] főosztályvezető-helyettesi minőségében írta alá, holott helyettesítésre ilyen minőségében nem, csupán osztályvezetőként lett volna jogosult.

Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bek. szerinti, a tisztességes hatósági eljáráshoz való alapjoga akkor sérült Indítványozónak ennek kapcsán az adóigazgatási eljárás során, amikor az Elsőfokú Adóhatóság olyan Elsőfokú Határozatot bocsátott ki, amely nem felel meg a vonatkozó jogszabályi előírásoknak.

A Ket. fent idézett rendelkezése egyértelmű, mint ahogy az is, hogy a hivatali beosztás feltüntetése hibás. Ahogyan azt a Jogegységi Határozat fent idézett indokolása is tartalmazza, a hivatali beosztás feltüntetése tekintetében garanciális jelentőségű jogszabályi előírásról van szó, amelynek funkciója az, hogy az ügyfél pontosan ellenőrizni tudja, hogy az a hatósági személy vagy szerv, aki vele szemben közhatalmat gyakorol, jogosult-e egyáltalán ilyen eljárásra, illetve ennek keretében az ügyfél eljárása vagy magatartása jogszerűségének megítélésére, továbbá ennek kapcsán jogszabálysértés vagy mulasztás megállapítására, kimondására, illetve ebből kifolyólag joghátrány, szankció, tehát valamilyen fajta jogkövetkezmény alkalmazására. Indítványozónak e garanciális természetű joga nem érvényesült a közigazgatási eljárásban, ettől fosztotta meg őt a hatóság, Indítványozónak sem a hatósági, sem a bírósági eljárás során nem volt lehetősége arra, hogy ilyen kvázi ellenőrzési jogát gyakorolja, ezért szenvedett sérelmet Alaptörvény XXIV. cikk (1) bek. szerinti, a tisztességes hatósági eljáráshoz való alapjoga és



ebben nyilvánul meg az ilyen alapjogának sérelme. Indítványozó jogsérelme e tekintetben abban a jogbizonytalanságban is megnyilvánul, hogy nem lehet biztos abban, hogy irányában milyen (igen súlyos) jogkövetkezmények kiváltására képes vagy éppen nem képes a szabálytalanul kiadmányozott határozat.

Indítványozó álláspontja szerint a hatóság ilyen eljárása ütközik az Alaptörvény R) Cikk (2) bekezdésébe is, hiszen a hatóság nem tartotta be a reá kötelező jogszabályi rendelkezéseket (Ket.). A Hatóság ilyen eljárása közvetetten sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését is, hiszen a jogszabályi rendelkezések megsértésével lefolytatott adóigazgatási eljárás, mint hatósági eljárás, nem összeegyeztethető a jogállamiság elvével. A jogállamiság elvének érvényesülése a legalitás, tehát a vonatkozó anyagi és eljárásjogi rendelkezések érvényesülését, azoknak a hatóság általi betartását feltételezi. Az Alaptörvény B) cikk (1) bek. sérelmére való hivatkozás során Indítványozó ugyanakkor figyelemmel van arra, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróság gyakorlatában erre önállóan alkotmányjogi panasz nem, illetve csak igen szűk körben (visszaható hatályú jogalkotás, felkészülési idő hiánya) alapozható. Ennek ellenére a legalitás elve sérülésén keresztül, kiegészítő jelleggel hivatkozni kíván ezen alaptörvényi rendelkezés áttételesen megvalósuló sérelmére is. Ugyanez áll az Alaptörvény 28. cikke szerinti, jogalkalmazói jogszabályértelmezési előírásra is, mely a Tisztelt Alkotmánybíróság gyakorlata szerint nem eredményez olyan önálló alaptörvényi alapjogot, melynek megsértésére hivatkozni lehetne. Indítványozó ennek ellenére – a fenti, további alaptörvényi hivatkozásai kontextusában – hivatkozni kíván arra, hogy a NAV, ezt követően a Bíróság, majd a Kúria, nem tartották szem előtt határozataik, illetve ítéleteik meghozatala során a jogértelmezési szabályt, tekintettel arra, hogy a kiadmányozás egyértelműen nem felel meg a Ket-nek, ami az aláíró beosztásának feltüntetését illeti, ennek ellenére az eljáró szervek egymás döntéseit mindvégig jóváhagyták. Az eljáró fórumok jogértelmezése a Ket. vonatkozó előírása általános nyelvtani szabályok szerinti jelentésével szembe megy, annak nem feleltethető meg.

A 3024/2019. (II. 4.) AB határozat indokolása [70] pontja szerint: A 3179/2018. (VI. 8.) AB határozatban hangsúlyozta az Alkotmánybíróság, hogy „az adott ügyben alkalmazandó jogszabályoknak **pusztán a nyelvtani értelmezése nem felel meg az indokolt bírói döntéssel szemben támasztott alkotmányos követelményeknek**. Ennek oka, hogy az Alaptörvény 28. cikke azt a kötelezettséget rója a bíróságokra, hogy a jogszabályokat azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban kell értelmezniük. A bírói jogalkalmazás folyamatában a jogszabályok értelmezése egy olyan **komplex indokolást igényel, amely a szintaktikai mellett a teleologikus és a rendszertani értelmezés szempontjait is felismeri, értékeli és egymásra tekintettel ütközteti**. A jogértelmezés ezen bíró által érvényesített, komplex folyamatában az irányadó jogi normákat a rendszertani értelmezés keretében nemcsak egymásra tekintettel, hanem a jogalkotó céljára és az Alaptörvényre figyelemmel is értékelni kell a konkrét ügyben” (Indokolás [81]). Ennek hiányában viszont a közigazgatási döntések bírói felülvizsgálata csak a formális jogszerűség ellenőrzésére szorítkozna, a tartalmi szempontok mellőzésével {3100/2015. (V. 26.) AB határozat, Indokolás [55]; megerősítve: 3179/2018. (VI. 8.) AB határozat, Indokolás [81]}.

Az alkalmazott jogszabályértelmezés tehát még a Ket. egyszerű, hétköznapi, nyelvtani értelmezésének (a szavaknak magyar nyelvben általánosan elfogadott és ismert jelentéstartalma) sem felel meg, a fentiek szerinti komplexebb jogszabály értelmezési követelményekről már nem is beszélve.

Indítványozó álláspontja szerint azzal, hogy a Bíróság az Ítéletben egyáltalán nem állapított meg a kiadmányozási (és helyettesítési) jogkör gyakorlása kapcsán az eljárási jogszabálysértést (tehát nem csupán semmisséget nem, hanem semmilyen jogszabálysértést), sérelmet szenvedett a tisztességes bírói eljáráshoz való, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésben biztosított

alapjoga, továbbá ugyanezen cikk (7) bekezdésében biztosított, jogorvoslathoz való alapjoga is. Ugyanezen jogai sérültek Indítványozónak, amikor a Kúria Ítéletében teljes mértékben szabályosnak találta a Bíróság Ítéletét, azzal, hogy Indítványozó álláspontja szerint a Kúria ilyen mulasztását a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog megsértése keretében szükséges értelmezni. A hatósági eljárások tekintetében, a közigazgatási perben a Bíróság, míg utóbbi Ítéletével szemben a Kúria tekinthető egyértelműen jogorvoslati fórumnak. Mindkét bíróság megtagadta tehát az Indítványozótól a tisztességes bírósági eljárás lefolytatását és az eljárási jogszabálysértés megállapítását, annak ellenére, hogy a Jogegységi Határozat tartalma alapján is egyértelműen így kellett volna eljárniuk. E tekintetben Indítványozó jogséremléme abban nyilvánul meg, hogy a Bíróság az eljárási jogszabálysértés megállapításával, azt más, egyéb jogszabálysértésekkel együtt vizsgálva, arra az álláspontra juthatott volna, hogy a Másodfokú és Elsőfokú határozatok hatályon kívül helyezése indokolt lehet. Semmisség hiányában is jogséremlémet szenvedett tehát az Indítványozó.

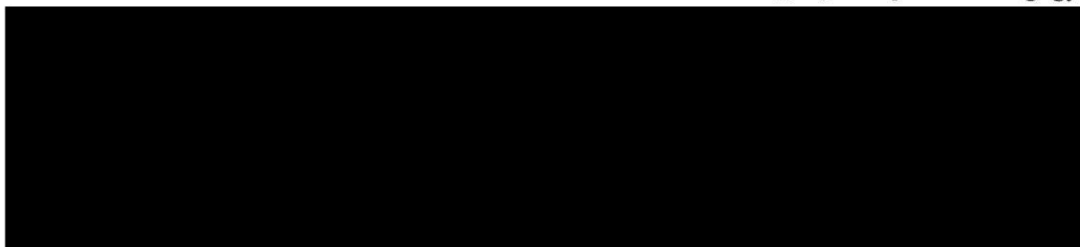
Ugyanez áll a Kúria Ítéletére is, hiszen a megsértett jogszabályokat, illetve a semmisséget adott esetben nem eredményező, csupán eljárásjogi jogszabálysértéseket a Kúriának is összességében kell(ett volna) mérlegelnie, ítélete meghozatala során. A jogorvoslathoz való alapjog sérülése Indítványozó álláspontja szerint tovább magyarázatot nem igényel, hiszen kifejezetten jogorvoslatért fordult a Bírósághoz és a Kúriához, melyet alaptörvénybe ütköző módon nem kapott meg. Mind a másodfokú Adóhatóságra, mind pedig a Bíróságra jogorvoslati fórumként az a feladat hárult volna, hogy észlelje, hogy a NAV eljárása elsőfokon a Ket. előírásának nem felelt meg, függetlenül attól, hogy semmisség vagy csupán eljárásjogi jogszabálysértés fennforgását állapítja meg.

Nem okozott volna adott esetben a Bíróság eljárása az Indítványozónak alapjogséremlémet, ha az eljárásjogi jogszabálysértés elkövetését kimondja, semmisség fennállása hiányában is. Meg kívánja ugyanakkor jegyezni Indítványozó a fent már kifejtettekkel összhangban, hogy a beosztás feltüntetésének kötelezettsége tekintetében olyan garanciális jellegű kötelezettségről van szó, amely a hatáskör megfelelő és szabályos gyakorlását teszi az ügyfél számára ellenőrizhetővé, míg a hatáskör hiánya a Jogegységi Határozat indokolása szerinti is a Ket. szerinti semmisségi oknak minősül. Ennyiben az ügyfél pont azt nem tudta ellenőrizni a kiadmányozási hiányosság miatt, hogy fennáll-e a semmisségi ok vagy sem. Ebben is megnyilvánul Indítványozó alapjogséremléme, melyre a jogorvoslati fórumoknak reparációt kellett volna szolgáltatniuk, ennek elmaradása pedig a jogorvoslathoz való alaptörvényi joga sérelmét eredményezi.

Az Abtv. 29. § szerinti, két vagylagos befogadási pont közül a jelen a) pont vonatkozásában Indítványozó – a fenti részletes indokolás alapján - a **bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenességre** kíván hivatkozni és kéri, hogy indítványát a Tisztelt Alkotmánybíróság befogadni szíveskedjen. A bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség részletes indokolását Indítványozó fent megadta.

- b) Beadványa jelen I. pontjában ezt követően arra hivatkozott Indítványozó, hogy **az eljárás során hatályba lépett Jogegységi Határozat álláspontja szerint mindennemű felkészülési idő, vagy átmeneti rendelkezés nélkül, számára a saját ügyében hátrányos változást eredményezett**, amikor a közigazgatási határozatok kiadmányozása körében megállapítható semmisség eseteit – az ítélkezési gyakorlat egységesítésének szándékával – a korábbi gyakorlattól eltérően „szabályozta”, illetve olyan kötelező előírásokat vezetett be, amelynek következtében az ítélkezési gyakorlat, a korábbihoz képest, e kérdések tekintetében – számára hátrányosan - megváltozott.

Ahogy ezt Indítványozó fent már kifejtette, az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdése (törvény előtti egyenlőség), akkor sérült Indítványozó tekintetében, amikor a közigazgatási perben a Jogegységi



Határozat egyik napról a másikra hatályba lépett, ami a visszaható hatályú jogalkotáshoz egészen hasonló hatást fejtett ki jelen ügyben. E tekintetben az azonos kérdéskörben mutatkozó, de eltérő, tehát nem egységes ítélkezési gyakorlat egységesítésének céljából megalkotott jogegységi határozatok azon sajátosságát kell szem előtt tartani, hogy azok – a jogszabályokhoz hasonlóan – a bíróságok által kötelezően követendő előírást jelentenek. Ugyan nem általánosan kötelező magatartási szabályt fogalmaznak meg, mint a jogszabályok, ennek ellenére a bíróságok ítélkezési gyakorlatát kötelezően előírják, orientálják. Ez a peres felek tekintetében, a perek kimenetele alapján ugyanolyan hatást fejt ki a peresített igények érvényesíthetőségére, mintha a peresített jogviszonyt szabályozó anyagi jogi norma változott volna meg, azzal, hogy a változás a per folyamatában áll be, egyik napról a másikra, a peres fél által a perstratégiája révén le nem követhető módon.

Indítványozó tisztában van azzal, hogy a Jogegységi Határozat nem minősül jogszabálynak, ugyanakkor az ilyen határozatok szükségképpen meghatározzák egy vagy több, korábban eltérően értelmezett jogszabályi rendelkezés, egyetlen követendő és kötelezően alkalmazandó értelmezését. A jogegységi határozatok tehát Indítványozó álláspontja szerint kötelező értelmezési rendelkezéseket tartalmaznak. Ahogyan ezt Indítványozó fent már bemutatta, a semmisség kérdéskörének a Ket. szabályai alapján való megítélésében sem az alsóbb bíróságok, sem maga a Kúria gyakorlata nem volt egységes. Jelen ügyben a Jogegységi Határozat a vonatkozó jogszabályi rendelkezés egy olyan értelmezését tette kötelezővé, amely Indítványozó értelmezésével ellentétes. Ezt az új, kötelező értelmezést kezdte el alkalmazni a Bíróság és a Kúria a perben, úgy, hogy a per kezdetén az ilyen kötelező és eltérő értelmezés még nem létezett. Az Indítványozó oldalán mutatkozó hatás pedig azonos volt azzal, mint ha a per közepén változott volna egy olyan jogszabály, amely gyakorlatilag kizárja a peresített igénye érvényesítését.

Indítványozónak nem állt rendelkezésére megfelelő felkészülési idő a Jogegységi Határozat hatályba lépését megelőzően és annak tartalma a bíróságokra a Bszi. (és az Alaptörvény) vonatkozó rendelkezése alapján kötelezőnek minősül. Indítványozó oldalán jogsérelmet okozott az, hogy jelenleg sem tud a visszaható hatályú jogalkotás tilalmára és a felkészülési idő hiányára hivatkozni a Jogegységi Határozat alkalmazásával szemben, mivel az nem jogszabály. Álláspontja szerint ezért diszkriminatív módon hátrányt szenved olyan felperesekkel szemben, akik keresetéről – hasonló helyzetben – a Jogegységi Határozat hatályba lépéséig már határozott a bíróság.

Indítványozó álláspontja szerint a diszkrimináció tilalma, illetve megvalósulása során alkalmazandó csoportképzés tekintetében, más ilyen helyzetben lévő felperesekhez viszonyítva, a csoporton belüli homogenitás előfeltétele adott. Indítványozó azon csoport tagja, melynek ügyeit a bíróság nem zárta le a Jogegységi Határozat kötelező alkalmazásának kezdete előtt. A másik csoportba sorolandó minden olyan felperes, akik ügye befejeződött a Jogegységi Határozat hatályba lépését megelőzően. Utóbbi csoport tagjai ügyeinél értelemszerűen nem merült fel az új kötelező értelmezés alkalmazandósága. Csoportképzési ismérv jelen esetben, hogy a Jogegységi Határozat hatályba lépésének napján volt-e folyamatban a rendelkezésekkel érintett per vagy sem.

Indítványozó álláspontja szerint a Bszi. fent idézett rendelkezése, azzal, hogy a Magyar Közlönyben való közzététellel teszi kötelezővé a Jogegységi Határozat alkalmazását, mulasztásban megnyilvánuló alaptörvény sértést valósít meg, hiszen egy átmeneti rendelkezés vagy türelmi időszak biztosítása révén biztosítható lenne, hogy a hatályba lépést megelőzően indult ügyekben az egységes értelmezést biztosító rendelkezések még ne kerüljenek alkalmazásra, hanem azokat csak a hatályba lépést követően indult eljárásokban vegyék figyelembe. Indítványozó jogsérelme e tekintetben is abban áll, hogy a per lezárulta előtt megváltozik vagy megváltozhat egy korábbi, változatlan jogszabályi rendelkezés tekintetében a bírósági ítélkezési gyakorlat, mégpedig Indítványozó hátrányára. Az ilyen ítélkezési gyakorlat változás

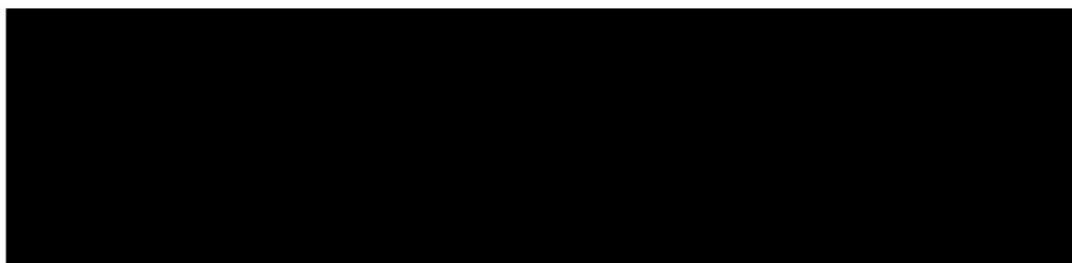
bizonytalanná teszi Indítványozó korábban, a semmisség megállapításának reményében eszközölt befektetéseit és intézkedéseit, mellyel jelentős anyagi kárt kénytelen elszenvedni.

Az Abtv. vonatkozó 28. § (1) bek. megadja a Tisztelt Alkotmánybíróság számára a lehetőséget, hogy a Bszi. idézett rendelkezésének az Alaptörvénnyel való összhangját a jelen eljárás keretében is vizsgálja. Ez a vizsgálat Indítványozó álláspontja szerint szükséges is, mivel a felvázolt jelenség olyan jogbizonytalanságot okoz, amely az Alaptörvény B) cikk (1) bek. szerinti jogállamisággal nem egyeztethető össze. A jogegységi határozatok bíróságokra kötelező jellegét a Bszi-n kívül az Alaptörvény is deklarálja, a problémát azonban nem ez, hanem egy átmeneti rendelkezés hiánya okozza, amelyet a Bszi-nek kellene tartalmaznia. Indítványozó tehát nem arra kíván hivatkozni, hogy a Bszi. 42. § (1) bek. fent idézett rendelkezése Alaptörvénybe ütköző, hanem arra, hogy önmagában a Magyar Közlönyben való közzétételtől fennálló, átmeneti időszak nélküli kötelezővé tétel, olyan helyzetet eredményez, amely méltánytalan hátrányos megkülönböztetéshez vezet. Ezért hivatkozik Indítványozó arra, hogy átmeneti rendelkezést vagy felkészülési időt meghatározó rendelkezést szükséges beiktatni nevezett rendelkezés mellé, melynek jelenlegi hiánya mulasztásban megnyilvánuló alaptörvénytárgyalásként értékelendő.

Fentiek alapján kéri Indítványozó, hogy – a jelen beadványa elején megfogalmazott határozott kérelmek mellett – **a Tisztelt Alkotmánybíróság a mulasztásban megnyilvánuló alaptörvénytárgyalásként megállapítani, a jogalkotót a megfelelő, az alaptörvénytárgyalásként megszüntetése érdekében szükséges intézkedések megtételére felhívni és a Bszi-nek a mulasztással érintett rendelkezése bármely bíróság előtt folyamatban lévő ügyben való alkalmazását tilalmazni szíveskedjen, annak érdekében, hogy a jogegységi határozatok alkalmazása átmeneti időszak nélkül ne merüljön fel kötelezőként.** Kéri továbbá Indítványozó, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróság szíveskedjen megállapítani, hogy Indítványozónak a fentiek révén az Alaptörvény XV. cikk (1)-(2) bekezdései szerinti alapjogai (törvény előtti egyenlőség és diszkrimináció tilalma) sérelmet szenvedtek. Az érintett döntések megsemmisítésére vonatkozó határozott kérelmét Indítványozó az indítványa elején rögzítette.

Az Alkotmánybíróság a 9/2019. (III. 22.) AB határozat indokolása [37] pontjában rögzítette: 1.1. Az Alkotmánybíróság gyakorlatában valamely megkülönböztetés alkotmányellenessége akkor állapítható meg, ha a jogszabály alkotmányos indok nélkül tesz különbséget a szabályozás szempontjából egymással összehasonlítható jogalanyok között {lásd például: 10/2015. (V. 4.) AB határozat, Indokolás [19]}. Az Alkotmánybíróság számos határozatában hangsúlyozta, hogy az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdése alapján a tilalom elsősorban az alapvető jogok tekintetében fennálló megkülönböztetésekre vonatkozik, **ugyanakkor kiterjeszthető a teljes jogrendszerre, mivel „az ott felsorolt diszkriminatív megkülönböztetések nemcsak az alapvető jogok védelmi körébe tartozó jogszabályokban, hanem bármely jogszabályban előfordulhatnak. Joggal feltételezhető, hogy az Alaptörvény értékrendje szerint ezek a megkülönböztetések akkor is tilosak, ha nem az alapvető jogok védelmi körébe eső tárgyakat szabályozó jogszabályok tartalmazzák”** {42/2012. (XII. 20.) AB határozat, Indokolás [42]}.

Indítványozó álláspontja szerint jelen esetben az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdése rendelkezése szerinti védelem fentiek szerinti kiterjesztése indokolt, figyelemmel arra, hogy nem az abban megfogalmazott diszkriminatív megkülönböztetési ismérvek alapján való megkülönböztetés esete forog fenn. A Bszi. érintett rendelkezése tekintetében tehát közvetlenül nem alapjogot érintő megkülönböztetés esete forog fenn. A megkülönböztetés ismérve ennek ellenére definiálható és a diszkriminatív megkülönböztetés megállapításának Indítványozó álláspontja szerint – a fentiek alapján - helye van, amit a Tisztelt Alkotmánybíróság korábbi döntése is alátámaszt.



A fentiek alapján Indítványozó álláspontja szerint a Bíróság és a Kúria eljárásában is szükségképpen sérült az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bek. szerinti, tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjoga, hiszen először a Bíróság a közigazgatási perben, majd a Kúria a felülvizsgálati eljárás során alkalmazta ügyében a Jogegységi Határozatot. A Jogegységi Határozat alkalmazásával kapcsolatos álláspontját Indítványozó a diszkrimináció révén megvalósult alapjogsérelemre kapcsán adott indokolásában részletesen kifejtette, kéri ezért indítványozó, hogy a fenti indokolást a Tisztelt Alkotmánybíróság a tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjoga megsértésének indokolásaként is figyelembe venni szíveskedjen, hiszen a Jogegységi Határozat alkalmazása tekintetében mindkét alapjog megsértése szempontjából ugyanazok a problémát jelölhetők meg. Indítványozó fent részletesen kifejtette, hogy milyen tényleges hátrányban nyilvánul meg az alapjoga megsértése, tehát, hogy az miben áll, amely hivatkozásokat a tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjoga megsértése tekintetében is irányadónak tartja és kéri azok szíves figyelembevételét.

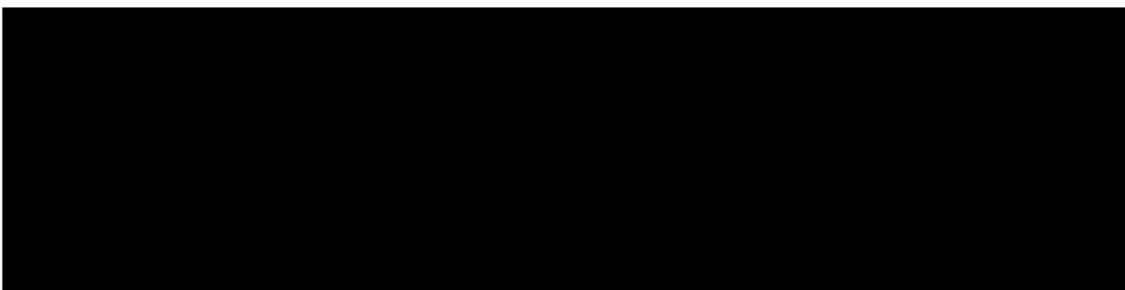
Egyebek mellett a 34/2019. (XI. 29.) AB határozat indokolása [29] pontjában a Tisztelt Alkotmánybíróság kifejtette:

Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény hatálybalépése után is fenntartotta korábbi értelmezését, amely szerint a B) cikk (1) bekezdésének sérelmére alkotmányjogi panaszt alapítani kivételesen, a visszaható hatályú jogalkotás vagy a felkészülési idő hiánya miatt lehetséges {erről lásd elsőként: 3062/2012. (VII. 26.) AB határozat, Indokolás [86]-[91]; legutóbb 3163/2019. (VII. 10.) AB végzés, Indokolás [10]}. Jelen ügyben az indítványozó sem a visszaható hatályú jogalkotásra, sem a kellő felkészülési idő hiányára nem hivatkozott, így a panasz ezen eleme nem felel meg az Abtv. 26. § (1) bekezdés a) pontjában szabályozott feltételnek.

Indítványozó a jelen esetben fennállni látja a fenti két ritka eset feltételeit, ezért hivatkozik az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésének megsértésére is a jelen alpont kapcsán. Indítványozó a fentiekben részletes indokolást adott arra vonatkozóan, hogy miért azonos jelen esetben a Jogegységi Határozat alkalmazása, hatását tekintve a visszaható hatályú jogalkotással, továbbá, hogy milyen aggályok merülnek fel az átmeneti rendelkezés, illetve felkészülési idő hiánya következtében. Indítványozó ugyancsak részletesen indokolta fent a jogsérelem mibenlétét, az Alaptörvény B) cikk (1) bek. szerinti demokratikus jogállamisági rendelkezés megsértése révén az Indítványozót ért sérelem a fentiekkel azonos megnyilvánulásában és indokolásában is. Kéri ezért Indítványozó, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróság az ilyen hivatkozását is elfogadni szíveskedjen.

Az Abtv. 29. § szerinti, két vagylagos befogadási pont közül a jelen b) pont vonatkozásában Indítványozó – a fenti részletes indokolás alapján – mind **a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenességre**, mind pedig az **alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés** esetére kíván hivatkozni és kéri, hogy indítványát a Tisztelt Alkotmánybíróság befogadni szíveskedjen. A fenti részletes indokolásában Indítványozó alátámasztotta, hogy miben nyilvánult meg a jelen pont tekintetében a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség, illetve, hogy a kérdés miért tekinthető alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésnek. Kéri Indítványozó, hogy e tekintetben a Tisztelt Alkotmánybíróság a fenti indokolását elfogadni szíveskedjen.

- c) Ezt követően Indítványozó a beadványa jelen I. pontjában arra hivatkozott, hogy a közigazgatási perben **nem volt lehetősége megismerni a kiadmányozási jog helyettes általi szabályos gyakorlásának ellenőrzése érdekében a NAV belső szabályzatát** (a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Baranya Megyei Adó- és Vámigazgatósága igazgatója által a kiadmányozás és a helyettesítés rendjéről kiadott 2017.08.20. napjától hatályos 2018/2017/202. számú belső szabályzatot), illetve [REDACTED] **kinevezési okiratát és ennek módosítását.**



Indítványozó álláspontja szerint ezzel a Bíróság és később a Kúria eljárásaiban sérült az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bek. szerinti tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjoga, továbbá a XXVIII. cikk (7) bek. szerinti, jogorvoslathoz való alaptörvényi joga is.

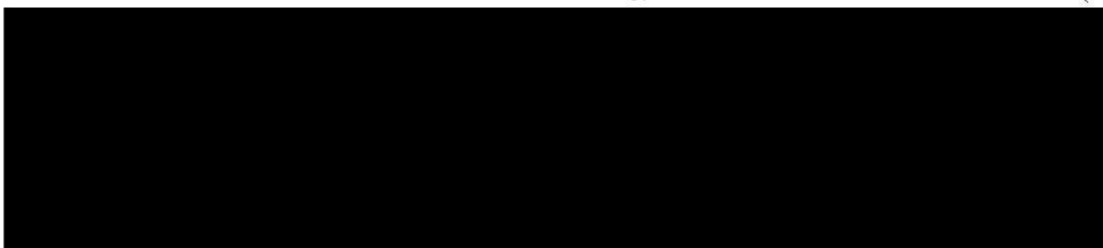
A fenti két dokumentum esetében két olyan okirati bizonyítékról volt szó a perben, melyek alapvető jelentőségűek voltak a kiadmányozás szabálytalanságára vonatkozó indítványozói hivatkozások megítélése szempontjából. A rendkívül fontos okirati bizonyítékokat Indítványozó nem ismerhette meg a perben. Nincs tudomása Indítványozónak arról, hogy nevezett okiratok kapcsán történt-e alperesi hivatkozás meghatározott titokvédelmi igényekre, illetve, ha igen, akkor ezek tekintetében a Bíróság miként határozott. Nincs tudomása Indítványozónak a belső szabályzat benyújtásáról, illetve a kinevezési okirat tekintetében csak a tárgyalási jegyzőkönyvbe foglalt, zárt irat megtekintésére vonatkozó hivatkozás ismert előtte. Az okiratok tekintetében tehát az alperesi bizonyítási teher körében értékelendő olyan, nagyon fontos bizonyítékokról volt szó, amelyeket Indítványozó a Bíróság eljárásában nem ismerhetett meg.

Ahogy ezt Indítványozó fent már kifejtette a Kúria idézett eseti döntése kapcsán, a fegyveregyenlőség elve a tisztességes (hatósági) és bírósági eljárás feltétlen részét képezi. Nem valósulhat meg fair eljárás a fegyveregyenlőség elvének megsértése mellett. Meghatározott ügydöntő bizonyítékok visszatartása, eltitkolása, illetve azoknak az érintett fél általi vizsgálata megnehezítése vagy megakadályozása kompenzálhatatlan joghátrányt okoz a bírósági eljárás során. Indítványozó álláspontja szerint a fentiek révén szükségszerűen és súlyosan sérült az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bek. szerinti, tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjoga a Bíróság eljárásában, a közigazgatási perben. Indítványozó jogsérelme e tekintetben abban nyilvánult meg, hogy lehetetlen volt számára az olyan alperesi állítások helytállóságának ellenőrzése, melyek alapján később a Bíróság Indítványozó hivatkozását elutasította. Döntéshozatal a Bíróság által tehát olyan bizonyítékok alapján történt, amelyeket Indítványozó nem vizsgálhatott meg. Indítványozó tehát nem tudta ellenőrizni, hogy alperes az eljárás során valóban teljesítette-e a részére meghatározott bizonyítási terhet vagy sem. E tekintetben csupán az ellenérdekű alperes és a Bíróság nyilatkozatára tudott hagyatkozni, így nem volt abban a helyzetben, hogy az eljárás során gyakorolhassa a törvényben foglalt jogait a Bíróság előtt, hiszen meghatározott fontos okirati bizonyítékok tényleges tartalmáról meg sem győződhetett. Indítványozónak álláspontja szerint joga lett volna az okirati bizonyítékok kézhez vételéhez (ezzel ellentétes határozatot a Bíróság titokvédelmi okokra hivatkozással nem hozott), ezért szükségképpen sérült a tisztességes eljáráshoz való joga.

A Kúria későbbi eljárása Indítványozó álláspontja szerint e tekintetben ugyancsak az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bek. szerinti, tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjoga, továbbá az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bek. szerinti, jogorvoslathoz való alapjoga sérelmét eredményezte. A tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjoga Indítványozónak a Kúria előtt a fenti indokolás nyomán sérült, a Kúriának ugyanis a felülvizsgálati eljárásban Indítványozó hivatkozásai alapján észlelnie kellett volna a fegyveregyenlőség elvének megsértését, erre azonban nem került sor. Az alapjogsérelem e fórum előtt is ugyanúgy és ugyanolyan tartalommal nyilvánult meg, mint a Bíróság eljárásában. Emellett a felülvizsgálati kérelem jogorvoslati funkciója révén a felülvizsgálati eljárás során sérült Indítványozó jogorvoslathoz való alaptörvényi joga is, hiszen a Kúria eljárásának alapvető funkciója lett volna a jogsérelem orvoslása, a reparáció szolgáltatása. Ezzel szemben a Kúria a fent idézett indokolásával a Bíróság eljárását teljes egészében szabályosnak találta.

A Tisztelt Alkotmánybíróság a 3024/2019. (II. 4.) AB határozat indokolása [69] pontjában kifejtette, hogy:

Az Alkotmánybíróság azt is kifejtette, hogy a felülvizsgálat - bár eljárásjogi értelemben jogorvoslatnak minősül, de a rendes jogorvoslat, vagyis a fellebbezés kimerítése után illet(het)i



meg a feleket - nem hozható érdemi alkotmányossági összefüggésbe az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében foglalt jogorvoslathoz való joggal {pl.: 3025/2016. (II. 23.) AB határozat, Indokolás [24]-[25]}. A jogalkotó szabad döntése, hogy intézményesít-e ilyen rendkívüli jogorvoslatot vagy sem, és nagyfokú szabadsággal rendelkezik e jogorvoslat terjedelmét, feltételeit illetően is. Arra is rámutatott azonban az Alkotmánybíróság, hogy amennyiben a jogalkotó biztosít ilyen jogorvoslatot, akkor ennek az eljárási szakasznak is meg kell felelnie a tisztességes bírósági eljáráshoz való jogból fakadó követelményeknek. Azaz ki kell elégítenie az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdéséből folyó alkotmányos elvárásokat, különös tekintettel arra, hogy a Kúria ebben az eljárásban jogerős ítéletet helyezhet hatályon kívül, és akár maga hozhat új érdemi határozatot {3027/2018. (II. 6.) AB határozat, Indokolás [14]}.

Fenti rendelkezés ellenére jelen esetben azt is figyelembe kell venni, hogy a sérelmezett cselekményre a Bíróság előtt került sor, melynek Ítéletével szemben indítványozó számára csupán a Kúriához benyújtott felülvizsgálati kérelem jelentett jogorvoslatot, más jogorvoslat részére nem volt biztosított.

A Tisztelt Alkotmánybíróság a 25/2018. (XII. 28.) AB határozat indokolása [17] pontjában, a 9/2013. (III. 6.) AB határozat indokolása [28] pontjában és a 20/2015. (VI. 16.) AB határozat indokolása [16] pontjában kimondta, hogy a jogorvoslathoz való jog a rendes jogorvoslati eszközök igénybevételeit foglalja magában, vagyis elégséges az **egyfokú jogorvoslat**.

Indítványozó álláspontja szerint a jelen esetben, mivel csak a felülvizsgálati kérelem jelentett számára jogorvoslati lehetőséget, ezért az ilyen rendkívüli jogorvoslati eljárást is jogorvoslatként kell jelen speciális esetben figyelembe venni, ha az nem is minősül rendes jogorvoslatnak, tekintettel arra, hogy ez jelentette az egyetlen jogorvoslati eljárást és emellett az egyfokú jogorvoslat követelménye az alkotmánybírósági határozat alapján is biztosítandó. Erre figyelemmel a Kúria eljárását a jelen alpont szerinti jogsérelem tekintetében mind a tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjog megsértése, mind pedig a jogorvoslathoz való alapjog megsértése tekintetében vizsgálni szükséges.

Ugyan a büntetőjog területét érintően, azonban az Alkotmánybíróság egy korábbi, 6/1998. (III. 11.) AB határozata indokolása II/5. pontja is rendelkezik a tisztességes eljáráshoz való jog és a fegyverek egyenlőségének elvéről, illetve ezek összefüggéséről, az alábbiak szerint:

Az Alkotmánybíróság azt a határozatát, hogy a védekezéshez szükséges adatok „birtoklása” a másolatok készítésére, s azok elvitelére, vagyis a bíróságon kívüli használatára is kiterjed, a védelemhez való jog [Alkotmány 57. § (3) bekezdés] ismertetett értelmezésén kívül a tisztességes eljáráshoz való jogra [Alkotmány 57. § (1) bekezdés] is alapozza. Az Alkotmány 57. § (1) bekezdése szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt vádat, vagy valamely perben jogait és kötelességeit a törvény által felállított független és pártatlan bíróság igazságos és nyilvános tárgyaláson bírálja el. A „tisztességes eljárás” (fair trial) követelménye nem egyszerűen egy a bíróságnak és az eljárásnak itt megkövetelt tulajdonságai közül (ti. mint „igazságos tárgyalás”), hanem az idézett alkotmányi rendelkezésben foglalt követelményeken túl - különösen a büntetőjogra és -eljárásra vonatkozóan - az 57. § többi garanciájának teljesedését is átfogja. Sőt, az Egyezségokmányának és az Emberi Jogok Európai Egyezményének - az Alkotmány 57. §-a tartalmához és szerkezetéhez mintát adó - eljárási garanciákat tartalmazó cikkei általában elfogadott értelmezése szerint a fair trial olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni. Ezért egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás „méltánytalan” vagy „igazságtalan”, avagy „nem tisztességes”. Természetesen különbözik egy adott eljárás fair voltának megítélése az abban az ügyben döntő nemzetközi bizottságok vagy bíróság eljárásában a magyar Alkotmánybíróság lehetőségeitől, amely elvont normakontrollt végez. Ez utóbbiban csupán a tisztességes eljárás megkövetelte általános ismérvek megállapítására van lehetőség. A tisztességes eljárásnak az egyezmény- és alkotmányszövegekben nem nevesített, de általánosan

és nem vitatottan elismert eleme a „**fegyverek egyenlősége**”, amely a büntetőeljárásban azt biztosítja, hogy a vádnak és a védelemnek egyenlő esélye és alkalma legyen arra, hogy a tény- és jogkérdésekben véleményt formálhasson és állást foglalhasson. A fegyverek egyenlősége nem minden esetben jelenti a vád és a védelem jogosítványainak teljes azonosságát, **de mindenképpen megköveteli, hogy a védelem a váddal összevethető súlyú jogosítványokkal rendelkezzen.** A fegyverek egyenlőségének egyik feltétele (és a nemzetközi szervek esetjogában is leginkább kimunkált területe) a felek mindegyikének személyes jelenléte az eljárási cselekmények során, illetve egyes eljárási szereplők (például szakértők) megtartása semleges pozícióban. A másik feltétel, hogy **az ügyben releváns adatokat a vád, illetve a terhelt és a védő ugyanolyan teljességben és mélységben ismerhessék meg.** Itt érintkezik a fair trial elve a védelemhez való jog hatékonyságának és a védelemre való felkészülés kellő idejének és eszközeinek követelményével. Az előző pontban idézte az Alkotmánybíróság az Emberi Jogok Európai Bizottsága értelmezését ezeknek a védelem jogát szolgáló eszközöknek tág köréről. Az Alkotmánybíróság megállapította azt is, hogy az eljárásban szereplő adatok és dokumentumok teljes megismerése és - megfelelő biztosítékok között - birtokolása is ezek közé a „**mindenképpen biztosítandó**” jogok közé sorolható. **A dokumentumok megismerése; a belőlük készíthető jegyzetek szabad „birtokolása”; a dokumentumok „birtoklása”** a tárgyalás alatt vagy máskor is, de csak a bíróság épületében, azonban nem elégíti ki a védelemhez való jogot, ha egyszersmind a fegyverek egyenlősége nem érvényesül. Nem egyenlő a vád és a védelem helyzete, ha az ügyész az államtitkokat képező dokumentumokat az eljárás alatt a bíróságon kívül is szabadon birtokában tarthatja, és használhatja [lásd a Be. 114. § (5) bekezdését], - míg a terhelt és a védő ebben korlátozva van.

Indítványozó álláspontja szerint a fenti határozat indokolása is alátámasztja hivatkozásait a bizonyítékok minden fél által való azonos megismerhetősége vonatkozásában.

Az Abtv. 29. § szerinti, két vagylagos befogadási pont közül a jelen c) pont vonatkozásában Indítványozó – a fenti részletes indokolás alapján – mind **a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenességre**, mind pedig az **alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés** esetére kíván hivatkozni és kéri, hogy indítványát a Tisztelt Alkotmánybíróság befogadni szíveskedjen. A fenti részletes indokolásában Indítványozó alátámasztotta, hogy miben nyilvánult meg a jelen pont tekintetében a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség, illetve, hogy a kérdés miért tekinthető alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésnek.

Végezetül fenti mindhárom a)-b)-c) alpont tekintetében - figyelemmel a három alpont részletes indokolására - Indítványozó az indokolási kötelezettség megsértése (mint a tisztességes hatósági és bírósági eljáráshoz való alapjog részjogosultsága) és a jogorvoslathoz való alapjog megsértése tekintetében az alábbi alkotmánybírósági határozatokra, illetve azok indokolásának idézett részére kíván hivatkozni, azzal, hogy az egyes alpontok tekintetében a konkrét indítványozói hivatkozásoknak megfelelő tárgyú alkotmánybírósági határozat figyelembe vételét kéri a Tisztelt Alkotmánybíróságot Indítványozó.

Az indokolási kötelezettség megsértése tekintetében:

Az Alkotmánybíróság a 20/2017. (VII. 18.) AB határozat indokolása [26-27] pontjaiban kifejtette: [26] Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rejlő indokolási kötelezettség alkotmányos követelménye a bíróság döntési szabadságának abszolút korlátját jelenti, nevezetesen azt, hogy **döntésének indokairól az eljárási törvényeknek megfelelően szükséges számot adnia. Az indokolási kötelezettség alkotmányjogi értelemben vett sérelme az eljárási szabály alaptörvény-ellenes alkalmazását jelenti. A tisztességes bírósági eljárásból fakadó elvárás tehát az eljárási szabályok Alaptörvénynek megfelelő alkalmazása, ami a jogállami keretek között működő bíróságok feladata.** Az eljárási törvény rendelkezéseire is figyelemmel, a

tisztességes bírósági eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást mindenképpen megfogalmazza, hogy **a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon** {lásd 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [34]}.

[27] Az Alkotmánybíróság a fentiekre tekintettel a jelen ügy vonatkozásában megállapította, hogy nem teljesítette a törvényszék indokolási kötelezettségét akkor, amikor az ügy egyik leglényegesebb részéről, az adott tényállásra nyilvánvalóan vonatkozó jogszabályi rendelkezések nem alkalmazása okairól nem adott számot határozatában.

Az Alkotmánybíróság a 3024/2019. (II. 4.) AB határozat indokolása [70]- [71] pontjai szerint:

[70] A 3179/2018. (VI. 8.) AB határozatban hangsúlyozta az Alkotmánybíróság, hogy „az adott ügyben alkalmazandó jogszabályoknak pusztán a nyelvtani értelmezése nem felel meg az indokolt bírói döntéssel szemben támasztott alkotmányos követelményeknek. Ennek oka, hogy az Alaptörvény 28. cikke azt a kötelezettséget rója a bíróságokra, hogy a jogszabályokat azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban kell értelmezniük. A bírói jogalkalmazás folyamatában a jogszabályok értelmezése egy olyan **komplex indokolást igényel**, amely a szintaktikai mellett a teleologikus és a rendszertani értelmezés szempontjait is felismeri, értékeli és egymásra tekintettel ütközteti. A jogértelmezés ezen bíró által érvényesített, komplex folyamatában az irányadó jogi normákat a rendszertani értelmezés keretében nemcsak egymásra tekintettel, hanem a jogalkotó céljára és az Alaptörvényre figyelemmel is értékelni kell a konkrét ügyben” (Indokolás [81]). Ennek hiányában viszont a közigazgatási döntések bírósági felülvizsgálata csak a formális jogszerűség ellenőrzésére szorítkozna, a tartalmi szempontok mellőzésével {3100/2015. (V. 26.) AB határozat, Indokolás [55]; megerősítve: 3179/2018. (VI. 8.) AB határozat, Indokolás [81]}.

[71] Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint azonban „az Alaptörvény 28. cikke a formális jogszerűségeen túlmutató, olyan alkotmányjogi szempontból értékelhető tartalmi követelményeket támaszt a bírói döntések indokolásával szemben, amelyek értelmében **a bíróságnak a döntése szempontjait, indokait kellő részletességgel kell bemutatnia** {3305/2017. (XI. 24.) AB határozat, indokolás [41]; megerősítve 3179/2018. (VI. 8.) AB határozat [82]}.

A hatékony jogorvoslat nyújtása és a jogorvoslathoz való jog megsértése tekintetében:

A 22/2013. (VII. 19.) AB határozat indokolásában [26. pont] a T. Alkotmánybíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében biztosított, jogorvoslathoz való jog hatékony érvényesülése kapcsán kifejtette, hogy: Az Alaptörvény felhívott szabálya mindenkinek jogot biztosít ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatásidöntés ellen, amely jogát vagy jogos érdekét sérti. Az Alkotmánybíróság állandósult gyakorlata értelmében a jogorvoslathoz fűződő jog azt kívánja meg, hogy valamennyi, az érintett jogát vagy jogos érdekét (helyzetét) érdemben befolyásoló határozat felülvizsgálata érdekében legyen lehetőség más szervhez, vagy azonos szerv magasabb fórumához fordulni. Az Alaptörvény megköveteli, hogy a **jogorvoslati jog nyújtotta jogvédelem hatékony legyen**, vagyis ténylegesen érvényesüljön és képes legyen a döntés által okozott sérelem orvoslására.

A 9/2017. (IV. 18.) AB határozat indokolásában [21 pont] a Tisztelt Alkotmánybíróság kimondta, hogy: Nem következik mind ebből, hogy a jogorvoslatot elbíráló szervnek a kérelemnek minden körülmények között helyt kell adnia, az azonban feltétlenül, hogy az eljárási szabályok által meghatározott keretek között a jogorvoslati eljárást lefolytassák és **a jogorvoslati kérelemben írtakat a jogszabályban foglaltak szerint érdemben megvizsgálják**. A jogorvoslati út igénybevételének nem előfeltétele továbbá valamely jog – esetleg alapjog – tényleges sérelmének a bekövetkezése, elegendő, ha az érintett megítélése szerint jogát (jogos érdekét) sérti a támadott döntés. A jogorvoslathoz való jog, mint alapjog sérelme tehát akként is megvalósulhat, hogy más

(alap)jogi sérelem esetleg nem állapítható meg az ügyben. E körben hangsúlyozottan jelen vannak az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott tisztességes bírósági eljárás követelményei.

A 25/2018. (XII. 28.) AB határozat indokolása [17] pontja szerint: Minden jogorvoslat lényegi, immanens eleme a jogorvoslás lehetősége, vagyis **a jogorvoslat fogalmilag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát** (3020/2018. (I. 26.) AB határozat, Indokolás [37], 35/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [16]).

II. A 2016.10.20-i helyszíni ellenőrzés megítélése és jogszerűsége

1. Indítványozó álláspontja szerint az Első és Másodfokú Adóhatóságok, továbbá a Bíróság és a Kúria is jogsértő módon minősítette és ítélte meg az Indítványozó raktáráruházában az adóhatóság által 2016.10.20-án végzett IT adatmentési cselekményt.

Indítványozó az általa sérelmezett ellenőrzési cselekménnyel kapcsolatos álláspontját részletesen kifejtette a Felülvizsgálati Kérelem vonatkozó 1.2. pontjában (5-13. oldalak). Kéri ezért az Indítványozó, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróság a tárgyi hivatkozásokat a jelen kérelem vonatkozó mellékletéből megismerni szíveskedjen, így azok teljes terjedelmű megismérlése nem válik szükségessé.

2. Indítványozó még a hatósági eljárási szakban észrevételében sérelmezte a kifogásolt eljárás jogszerűtlenségét. Válaszként az Elsőfokú Határozat 8. oldal 2. bekezdése azt rögzítette, hogy *„Az IT adatmentést az Adóigazgatóság egy másik szervezeti egysége végezte, más típusú ellenőrzés keretében. Ebből kifolyólag ezen utólagos ellenőrzés határozatának nem tárgya egy másik szervezeti egység vizsgálatának az értékelése.”*

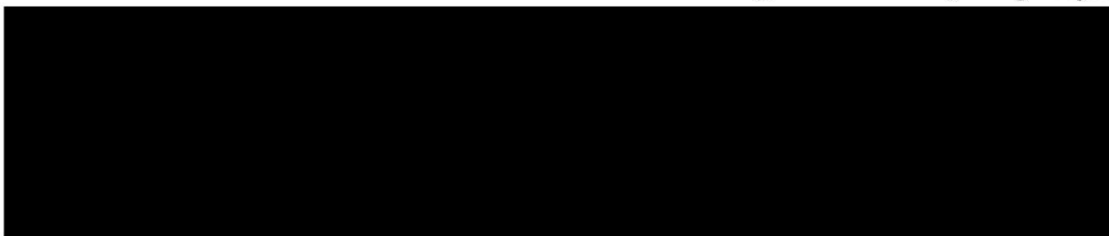
Tény, hogy az adóhatóság az Indítványozó által a helyszíni cselekmény szabályossága vonatkozásában benyújtott kifogásai, észrevételei tekintetében nem hozott alakszerű végzést, azok elbírálása érdekében. A Bíróság Ítéletében az adóhatóság eljárását szabályosnak tekintette, míg a Kúria a saját Ítéletében ([38] pont utolsó monda) osztotta a Bíróság álláspontját és arra helyezte a hangsúlyt, hogy a jelen eljárásban csak az ilyen módon beszerzett bizonyítékok felhasználásának jogszerűségéről volt szükséges döntést hozni.

A kérdés tehát azért kiemelten lényeges, mivel a IT adatmentés során mentett adatbázis képezte a későbbiekben az adóhatóság által alkalmazott becslés jogalapját. Ahhoz tehát, hogy a becslésre alapozott adóhatósági megállapítás aggálytalanul elfogadható legyen, fontos előkérdés volt a helyszíni ellenőrzés során mentett adathalmaz beszerzésének szabályossága.

3. Kiemelten fontos kérdés a jelen pont tekintetében a helyszíni cselekmény során résztvevő, az Art. 93. § (7) bekezdése szerinti általános megbízó levéllel rendelkező adóellenőrök és az ilyen megbízólevéllel nem rendelkező, más adóhatósági alkalmazottak együtt lefolytatott eljárásának vizsgálata és megítélése.

Ahogy erre Indítványozó a Felülvizsgálati Kérelem vonatkozó 1.2.7. pontjában (10. oldal) részletesen hivatkozott: A kisegítő adóellenőrök **egyedül történt feladatellátása az adóellenőrök távollétében**, sértette az Art. 93. § (7) bekezdését.

Az Art. 93. § (7) bek. szerint az adóhatóság általános megbízólevelet is kiállíthat, amellyel az adóellenőr ilyen megbízólevéllel nem rendelkező másik adóhatósági alkalmazottal együtt az egyes adókötelezettségek teljesítésére, illetőleg adatgyűjtésre irányuló ellenőrzésre jogosult. Az általános megbízólevél tartalmazza az adóellenőr nevét és a megbízólevél érvényességi idejét.



Az Art. 119. § (4) bek. szerint az állami adóhatóság általános megbízólevéllel rendelkező adóellenőre adatgyűjtésre irányuló helyszíni ellenőrzést olyan legalább középiskolai végzettséggel rendelkező személlyel együtt is lefolytathat (a továbbiakban: kisegítő adóellenőr), aki megfelel a közszolgálati tisztviselőkről szóló törvény kormánytisztviselőkre vonatkozó alkalmazási feltételeinek, és akivel az adóhatóság ilyen feladatok ellátására határozott idejű munkaszerződést kötött. Látható tehát, hogy mindkét rendelkezés az együtt való eljárást teszi csak lehetővé.

Indítványozó Fellebbezésében, Keresetében és Felülvizsgálati Kérelmében is hangsúlyozta, hogy a nála megjelent 5 fő adóhatósági alkalmazottból csak 2 fő minősült általános megbízólevéllel rendelkező adóellenőrnek, míg 3 fő informatikus végzettséggel rendelkező, az Art. 119. § (4) bek. szerinti kisegítő adóellenőr volt. A kérdéses helyszíni cselekmény időpontjában a **2 fő adóellenőr a raktáráruházz földszintjén tartózkodott** és az alkalmazottak tekintetében a foglalkoztatás jogszerűségét vizsgálták, egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés (Art. 87. § (1) bekezdés c) pontja) keretében.

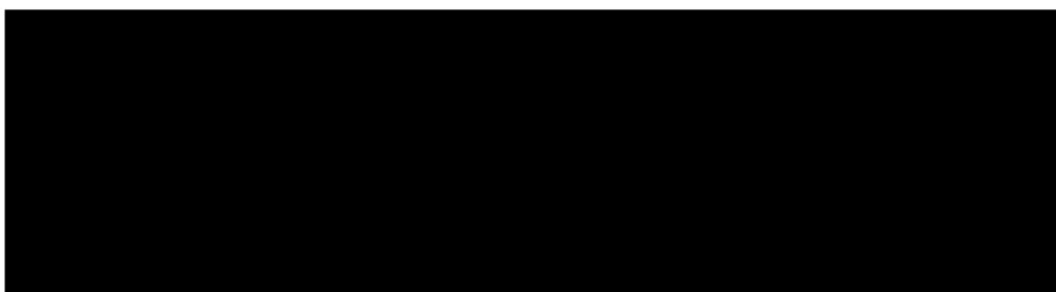
Ezalatt, tehát **ezzel egyidejűleg** és párhuzamosan, a **3 fő informatikus kisegítő adóellenőr végezte ténylegesen az adatmentést, az irodaépület két különböző helyszínén működő számítógépeknél, mégpedig úgy, hogy 2 személy az egyik, míg a harmadik kisegítő adóellenőr egy megint másik helyszínen mentette az adatokat.** A vizsgálat tehát összesen 3 helyszínen zajlott egyidejűleg, a raktáráruházzban az alkalmazottaknál, továbbá két különböző helyszínen a számítógépeknél. Az adatmentéssel érintett számítógép szerverek helyileg nem a raktáráruházz területén helyezkedtek el.

Az általános megbízólevéllel rendelkező adóellenőrök **az adatmentésben egyáltalán nem vettek részt, annak semmilyen lépésében nem működtek közre** és nevezett informatikai feladat elvégzésére képesítéssel sem rendelkeztek. A **3 informatikus kisegítő adóellenőr tehát egyedül végezte az adatmentést**, mégpedig egymás között sem együtt, és egyidejűleg két különböző helyszínen.

Az Art. fent idézett rendelkezései (Art. 93. § (7) bek. és 119. § (4) bek.) ezzel szemben az adóellenőrök és kisegítő adóellenőrök együttes eljárás követeli meg.

Indítványozó álláspontja szerint a jelen esetben felvázolt munkavégzés (a feladatok nagymértékű helybeli elkülönülése következtében) nem felelt meg az Art. kötelező rendelkezéseinek. Az adatmentés tekintetében ugyanis nem valósult meg semmilyen fajtájú együttműködés a revizorok között, hiszen az adóellenőrök (akik általános megbízólevéllel rendelkeztek) egyáltalán nem vettek részt az adatmentésben, más ellenőrzést folytattak le egyidejűleg, más helyen és nem is tudták, hogy a másik 3 kollégájuk pontosan hol tartózkodik. Együtt elvégzett tevékenységről Indítványozó álláspontja szerint nem lehet beszélni önmagában azért, mert a helyszínre, amely ténylegesen, fizikailag, nem is egyetlen helyszín, együtt utaztak az ellenőrök.

A Kúria az Ítéletében nem tért ki erre a problémakörre: [38.] pont: *Egy ellenőrzést az adóhatóság csak megbízólevél alapján folytathat, ami pontosan meghatározza, hogy milyen fajtájú ellenőrzés lefolytatására kerül sor, illetve az Art. 93. § (7) bekezdése az általános megbízó levéllel rendelkező az adóellenőr ilyen megbízólevéllel nem rendelkező másik adóhatósági alkalmazottal együtt az egyes adókötelezettségek teljesítésére, illetőleg adatgyűjtésre irányuló ellenőrzésre jogosult. A felperesnél ezzel a megbízólevéllel jelentkező adóellenőrök tehát jogosultak voltak az IT eszközök átvizsgálására és adatok mentésére, gyűjtésére.*



Látható, hogy a Kúria indokolása egyáltalán nem érinti a fenti kérdéskört, sőt a fenti utolsó mondat kifejezetten iratellenes, hiszen pont az általános megbízólevéllel fellépő adóellenőrök nem végeztek semmilyen adatmentést, ezt ugyanis kizárólag a kisegítő adóellenőr informatikusok végezték egyedül.

A cselekményről felvett jegyzőkönyv szerint az ellenőrzés kezdete 2016.10.20. napján 10 óra 30 perc volt, a jegyzőkönyv valamennyi oldalát mind az 5 fő adóellenőr/adóhatósági alkalmazott aláírta, pedig a két – általános megbízólevéllel rendelkező - adóellenőr az adatmentésben egyáltalán nem is vett részt, sőt, ők az adatfelvételnek a jegyzőkönyvben megjelölt kezdő időpontjában még a foglalkoztatásra irányuló ellenőrzést végezték.

4. Indítványozó a Felülvizsgálati Kérése vonatkozó 1.2.7. pontjának részeként (11. oldal, 2-3 bek.) hivatkozott az Art. 119. § (1) bekezdésére (... a bevallási időszak lezárását megelőzően is adatokat gyűjthet, vagy helyszíni ellenőrzést végezhet), illetve ennek kapcsán arra, hogy az adóhatóság nem rendelkezett törvényi felhatalmazással arra, hogy adatgyűjtésre irányuló ellenőrzést folytasson a bevallási időszak lezárását követően, mivel a törvény ezt csak a bevallási időszak lezárását megelőző időszakra tette lehetővé. Amennyiben a bevallási időszak lezárult (mint jelen esetben), erre vonatkozóan (az Art. 87. § (1) bek. a) pontja szerint) bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés lett volna lefolytatható, és annak keretében történhetett volna adatgyűjtés az arra vonatkozó eljárási szabályok betartásával.

A kérdéses helyszíni cselekmény időpontjában (2016.10.20.) tehát a folyamatban lévő utólagos ellenőrzés (kezdőnapja: 2016.09.12.) időtartama alatt az adóhatóság azért sem folytathatott volna adatgyűjtésre irányuló ellenőrzést, mivel az Art. nem teszi lehetővé. Indítványozó kifejtette, hogy az adóellenőrök ezért nem adatgyűjtésre irányuló ellenőrzést, hanem a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés (Art. 87. § (1) bek. a) pontja) keretében folytattak le helyszíni ellenőrzésnek minősülő helyszíni cselekményt (Art. 93. § (4) bek.), hiszen az ennek keretében nyert adatokat egyértelműen az utólagos ellenőrzés keretében használták fel.

Amennyiben pedig megállapítást nyerhetett volna a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés keretében lefolytatott helyszíni cselekmény, akkor az eljárást természetesen meg kellett volna feleltetni az Art. az adózói törvényes képviselő jelenlétére, illetve ennek hiányában a hatósági tanúk alkalmazására vonatkozó rendelkezéseinek is, hiszen ez alól törvényes kivételt csak az adatgyűjtésre irányuló ellenőrzés jelent.

Ahogy korábban a Bíróság sem észlelte ezt a fontos minősítési problémát, úgy a Kúria sem rendezte – kifejezett indítványozói hivatkozás ellenére sem – a kérdést Ítéletében, hiszen a Kúria vonatkozó indokolása ([36]-[38] pontok) erre egyáltalán nem tért ki, így az Indítványozó ilyen hivatkozását a Kúria el sem bírálta.

5. **Indítványozó álláspontja szerint a fentiekkel megsértett, illetve érintett alaptörvényi és egyéb jogszabályhelyek az alábbiak:**

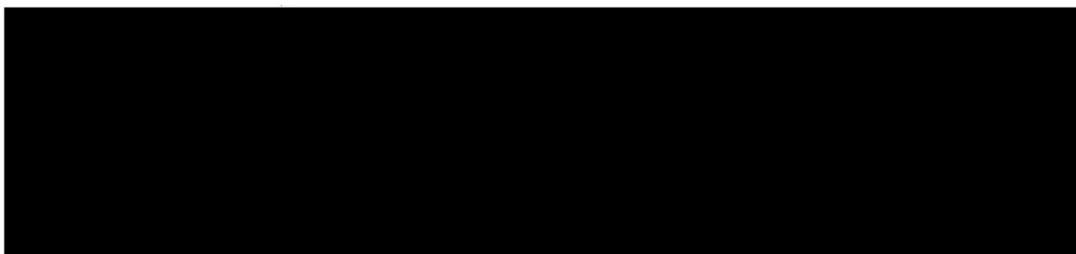
Alaptörvény:

B) cikk (1) bek.: Magyarország független, demokratikus jogállam.

R) Cikk (2) bek.: Az Alaptörvény és a jogszabályok mindenkire kötelezőek.

I. cikk (4) bek.: A törvény alapján létrehozott jogalanyok számára is biztosítottak azok az alapvető jogok, valamint őket is terhelik azok a kötelezettségek, amelyek természetüknél fogva nem csak az emberre vonatkoznak.

XXIV. cikk (1) bek.: Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.



XXVIII. cikk (1) bek.: Mindenkinnek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.

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

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

6. Megsértett egyéb jogszabályhelyek:

A fent felhívott jogszabályhelyek, az ott megjelölt összefüggés szerint: Art. 87. § (1) bek. d) pont; 93. § (4) és (7) bek.; 119. § (1) bek. és (2) bek. h) pontja és (4) bek.

A Bíróság és a Kúria sem vette figyelembe, hogy a jogellenesen megszerzett bizonyíték (bizonyítási eszköz) a perben sem lett volna felhasználható, megsértve ezzel a Pp. 269. § (1) bek. b-c) pontjait, továbbá annak (2) és (3) bekezdéseit.

Az Art. 1. § (5) bek. szerint az adóhatóság az adózónak a törvények megtartásához szükséges tájékoztatást megadja, az adóbevallás, az adóbefizetés rendjét vele megismerteti, az adózót jogainak érvényesítésére figyelmezteti, míg a (6) bek. szerint az adóhatóság köteles méltányosan eljárni. Az Art. 5. § (1) bek. szerint alkalmazandó Ket. 4. § (1) bek. szerint az ügyfeleket megilleti a tisztességes ügyintézéshez (...) való jog. Az 5. § (1) bek. szerint a közigazgatási hatóság az ügyfél és az eljárás egyéb résztvevője számára biztosítja, hogy jogaikról és kötelezettségeikről tudomást szerezzenek, és előmozdítja az ügyféli jogok gyakorlását. Indítványozó szerint az adóhatóság megsértette ezeket a rendelkezéseket, illetve ugyanezt tette a Bíróság és a Kúria is eljárásaik során, amikor ezt nem észlelte, nem vette figyelembe.

A bizonyítékok értékelése és a releváns tényállás megállapítása körében a Bíróság megsértette a Kp. 78. § (2) bekezdését, továbbá a Kp. 78. § (1) bek. nyomán alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdését, mint ahogyan a Kúria is, amely e korábbi jogszabálysértést jóváhagyta.

Helytelen jogi minősítése révén a Bíróság jogszabálysértő döntést hozott, így megsértette a Kp. 89. § (1) bek. a)-b) pontjait, figyelemmel arra, hogy az adóhatósági határozat megsemmisítésének vagy hatályon kívül helyezésének lett volna helye. A Kúria pedig a Bíróság eljárása jóváhagyásával megsértette a Kp. 121. § (1) bekezdését.

A fent kifejtettek alapján a Bíróság és a Kúria is megsértették az Art. 119. § (1) és (4) bek. és 93. § (3) bek. rendelkezéseit, azzal, hogy a korábbi jogsértést nem észlelték, illetve azt jóváhagyták.

7. **Az alapjogsérelem indokolása:**

Indítványozó korlátolt felelősségű társaságként folyamodik a Tisztelt Alkotmánybírósághoz alapjogvédelemért, figyelemmel arra, hogy az Alaptörvény I. cikk (4) bek. ezt számára lehetővé teszi.

Indítványozó álláspontja szerint az adóhatóság és később ennek nyomán a bíróságok által választott jogértelmezés nem egyeztethető össze magukkal a fent hivatkozott törvényi rendelkezésekkel, illetve az Alaptörvény 28. cikkének, a jogszabályok jogalkalmazás során való értelmezésére vonatkozó előírásával. Indítványozó erre a körülményre kiegészítő jelleggel kíván

hivatkozni, figyelembe véve a Tisztelt Alkotmánybíróságnak a 28. cikk alkalmazására vonatkozó gyakorlata kapcsán az I. pont indokolásánál kifejtetteket.

Az Art. fent idézett rendelkezései (93. § (7) bek. és 119. § (4) bek.) az adóellenőrök és a kisegítő adóellenőrök együtt való eljárást teszik szükségessé, amely követelmény a jelen eljárásban nem teljesült. Nem tekinthető jogszerűnek az „együtt” való eljárás olyan értelmezése, hogy elegendő, ha a revizorok csak együtt jelennek meg a helyszínen és a tényleges adóellenőrök (igazoltan) nem is vesznek részt az adatmentésben, sőt, épp ellenkezőleg, egy másik helyszínen, egy másik ellenőrzésfajtát bonyolítanak le. Ha egy személy egy ellenőrzés során nincs jelen fizikailag és nem is vesz részt benne semmilyen formában, tehát semmit sem tesz az érintett ellenőrzés lefolytatása érdekében, **akkor nem állítható, hogy az érintett személyek azt együtt folytatták le.**

A 3024/2019. (II. 4.) AB határozat indokolása [70] pontja szerint: A 3179/2018. (VI. 8.) AB határozatban hangsúlyozta az Alkotmánybíróság, hogy „az adott ügyben alkalmazandó jogszabályoknak **pusztán a nyelvtani értelmezése nem felel meg az indokolt bírói döntéssel szemben támasztott alkotmányos követelményeknek.** Ennek oka, hogy az Alaptörvény 28. cikke azt a kötelezettséget rója a bíróságokra, hogy a jogszabályokat azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban kell értelmezniük. A bírói jogalkalmazás folyamatában a jogszabályok értelmezése egy olyan **komplex indokolást igényel, amely a szintaktikai mellett a teleologikus és a rendszertani értelmezés szempontjait is felismeri, értékeli és egymásra tekintettel ütközteti.** A jogértelmezés ezen bíró által érvényesített, komplex folyamatában az irányadó jogi normákat a rendszertani értelmezés keretében nemcsak egymásra tekintettel, hanem a jogalkotó céljára és az Alaptörvényre figyelemmel is értékelni kell a konkrét ügyben” (Indokolás [81]). Ennek hiányában viszont a közigazgatási döntések bírósági felülvizsgálata csak a formális jogszerűség ellenőrzésére szorítkozna, a tartalmi szempontok mellőzésével {3100/2015. (V. 26.) AB határozat, Indokolás [55]; megerősítve: 3179/2018. (VI. 8.) AB határozat, Indokolás [81]}.

Látható, hogy az adóhatóság, majd a bíróságok jogszabályértelmezése az adóellenőrök „együtt” való eljárása kérdéskörében még az egyszerű, nyelvtani értelmezés szabályainak sem felel meg, ebből kifolyólag a komplexebb megközelítésmódot igénylő értelmezési módszereknek sem. Ennek és Indítványozó hivatkozásai ellenére az eljárás során soha, semelyik fórum előtt nem merült fel, hogy nevezett adóellenőrök esetleg mégsem együtt jártak el.

Az Alaptörvény XXIV. cikk. (1) bek. szerinti, tisztességes hatósági eljáráshoz való alapjog abban az esetben érvényesül csak, ha a közigazgatási, jelen esetben az adóhatóság megtartja a tevékenységét szabályozó jogszabályi rendelkezések előírásait. Amennyiben tehát a vonatkozó jogszabályi rendelkezés együttesen való eljárást követel meg, illetve tesz lehetővé, akkor ebből az következik, hogy a hatósági eljárás csak ilyen eljárás esetén minősülhet szabályszerűnek és az eljárás során nyert bizonyítékok csak ebben az esetben lesznek felhasználhatók. Az adóhatóság eljárása Indítványozó álláspontja szerinti kifejezetten az idézett törvényi rendelkezések kijátszására irányult, illetve erre volt alkalmas. Mindemelllett az adóhatóság revizorai és kisegítő adóellenőrei természetesen tisztában voltak a vonatkozó előírások szerinti együttes eljárás követelményével. Az adóhatóság tehát Indítványozó álláspontja szerint egyértelműen megsértette a tisztességes hatósági eljáráshoz való alaptörvényi jogát. Indítványozó ilyen jogsértelme abban nyilvánul meg, hogy az ellene ilyen módon beszerzett bizonyítékokat nem lehetett volna felhasználni az adómegállapítás során, ennek ellenére erre mégis sor került. A helyszíni cselekmény során a NAV által megszerzett adatok képezték a becslés jogalapját, míg az Indítványozó számára súlyos gazdasági hátrányt jelentő adómegállapítás és annak járulékai, a szabálytalanul megszerzett adatok nélkül nem állhattak volna elő. Az erre történő további, már

jogorvoslati funkcióval eljáró fórumok előtti hivatkozásai ugyancsak eredménytelenek maradtak, a jogszabályok megsértését a Bíróság és a Kúria is figyelmen kívül hagyta, annak ellenére, hogy a peranyagban a szükséges jegyzőkönyvek és egyéb iratok rendelkezésre állnak, illetve erre Indítványozó több ízben hivatkozott is.

Hasonlóképpen nem fogadható el, hogy a Kúria nem reagált az Indítványozó kifogására és nem foglalt állást az indokolásában arról, hogy jelen esetben utólagos ellenőrzés keretében lebonyolított helyszíni ellenőrzési cselekményről van vagy lehet-e szó. A Bíróság álláspontja, melyre a Kúria Ítélete nem is reagált, ellentétben áll az Art. fent idézett rendelkezésének általános nyelvtani értelmezésével, hiszen a helyszíni cselekmény idején az alapul fekvő ügyben az utólagos ellenőrzés már folyamatban volt. A helyszíni cselekmény során megszerzett adatok pedig éppen ugyanezen utólagos ellenőrzés keretében, illetve érdekében kerültek felhasználásra.

Indítványozó jogsérelme e tekintetben abban áll – ahogyan erre Felülvizsgálati kérelmében is többször hivatkozott már – hogy a helyszíni cselekmény során nyert adatokra alapozta az adóhatóság a becslés teljes folyamatát és eredményét, így az adatszerzés szabálytalansága megállapítása esetén becslésre és az arra alapozott megállapításra sem lett volna lehetőség, ami nem csupán kihatna az ügy érdemi megítélésére, de azt el is döntené.

Sérelmet szenvedett a jelen ügyben az Alaptörvény R) Cikk (2) bekezdése és ennek kapcsán a B) cikk (1) bekezdése, azáltal, hogy sérült a hatósági eljárás során az Indítványozónak az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bek. szerinti (tisztességes hatósági eljáráshoz való) alapjoga, illetve később a közigazgatási perben és a felülvizsgálati eljárásban a XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti (tisztességes bírósági eljáráshoz való) alapjoga. Indítványozó jelen pont szerinti panaszát e tekintetben, az utóbbi két, tisztességes eljárást megkövetelő rendelkezésre is alapítja, hangsúlyozza azonban, hogy áttételesen az Alaptörvény egyéb rendelkezései is sérelmet szenvedtek.

A jogszabály értelmezési előírás kapcsán már kifejtettek szerint, Indítványozó mind a hatósági, mind pedig bírósági eljárásban hivatkozott a helyszíni cselekmény kapcsán a fenti két pontra (az együtt való eljárás követelménye és az ellenőrzési cselekmény megfelelő minősítése), ennek ellenére a kérdések egészen a Kúria eljárásáig, ill. abban sem kerültek megnyugtatóan tisztázásra. Az adóigazgatási eljárásban az adóhatóság Indítványozó hivatkozása ellenére szabályosnak tekintette a saját eljárását, ezt követően pedig a Bíróság és a Kúria érdemben nem foglalkozott a kérdésekkel, holott a becslés tekintetében az egész eljárás legfontosabb kérdéseiről volt szó.

A legalitás (tehát a joghoz kötött eljárás) elve csak akkor érvényesülhet, ha a hatóságok és bíróságok az eljárásukra irányadó jogszabályi rendelkezések betartásával járnak el, ennek hiánya sérti mind hatósági szakban, mind pedig a bírósági eljárások során a tisztességes eljáráshoz való alaptörvényben biztosított jogokat, de közvetetten a jogállamiság alaptörvényi elvét és fogalmát is sérti, mivel a vonatkozó jogszabályok betartása nélkül eljáró hatóságok és bíróságok utóbbi elvvel és fogalommal nem egyeztethetők össze.

A törvény az adóellenőrök és kisegítő adóellenőrök részére csak az együtt való eljárást engedélyezte, melyre nem került sor. Az ilyen módon, szabálytalanul beszerzett bizonyítékoknak az eljárásban való felhasználását a törvény tilalmazza (Pp. 269. § (1) bek. b-c) pontjai, továbbá annak (2) és (3) bek.). Szükségszerűen sérül az eljárás során a tisztességes eljáráshoz való jog részét képező fegyveregyenlőség elve, ha jogsértően megszerzett bizonyítékok kerülnek felhasználásra a bírósági eljárásban.

Indítványozó fellebbezésével a Másodfokú Adóhatósághoz, továbbá keresetével a Bírósághoz és Felülvizsgálati Kérelmével a Kúriához jogorvoslatért fordult. Ennek ellenére jogorvoslatban

egyik fórum előtt sem részesült, ezért álláspontja szerint sérelmet szenvedett a jogorvoslathoz való alaptörvényi joga is, nem csupán az által, hogy az egyes jogorvoslati fórumok nem tették magukévá álláspontját, tehát nem fogadták el azt, hanem az által is, hogy pl. a Kúria indokolásában érdemben ki sem tért a helyszíni cselekmény megfelelő minősítésére vonatkozó indítványozói kifogásra. Ennek ellenére a Felülvizsgálati Kérelmet alaptalanként elutasította. Nem tekinthető hatékony jogorvoslatnak az, ha a kifogások elbírálására hivatott jogorvoslati fórum nem is nyilvánít véleményt egy meghatározott kérdéskör tekintetében. Indítványozó álláspontja szerint ilyen esetben nem hagyható jóvá a fellebbezéssel vagy felülvizsgálati kérelemmel támadott határozat. Önmagában a jogorvoslati hivatkozás figyelmen kívül hagyása, tehát el nem bírálása megkérdőjelezi Indítványozó álláspontja szerint a jogorvoslathoz való jog hatékony érvénysülését. Nem tekinthető jogorvoslat nyújtásának az az eljárás, ha Indítványozó megteszi a vonatkozó hivatkozását, azonban arról ezt követően többet nincsen szó, majd megállapításra kerül, hogy a jogorvoslattal érintett eljárás és határozat mindenben szabályos volt. Ilyen formában érdemi indokolás sem valósulhat meg, hiszen a kérdéses pontot a jogorvoslati fórum nem is dolgozta fel, nem is bírálta el.

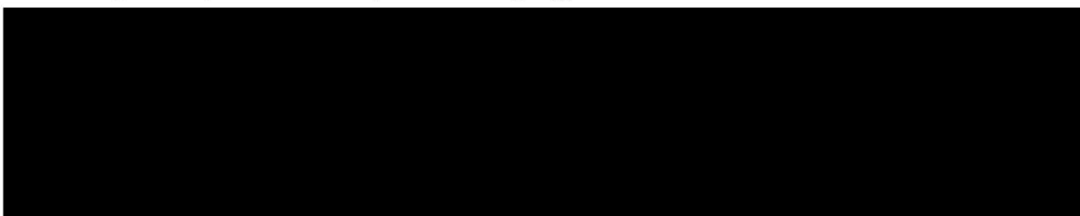
A 22/2013. (VII. 19.) AB határozat indokolásában [26. pont] a T. Alkotmánybíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében biztosított, jogorvoslathoz való jog hatékony érvényesülése kapcsán kifejtette, hogy: Az Alaptörvény felhívott szabálya mindenkinek jogot biztosít ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatásidöntés ellen, amely jogát vagy jogos érdekét sérti. Az Alkotmánybíróság állandósult gyakorlata értelmében a jogorvoslathoz fűződő jog azt kívánja meg, hogy valamennyi, az érintett jogát vagy jogos érdekét (helyzetét) érdemben befolyásoló határozat felülvizsgálata érdekében legyen lehetőség más szervhez, vagy azonos szerv magasabb fórumához fordulni. Az Alaptörvény megköveteli, hogy a jogorvoslati jog nyújtotta jogvédelem hatékony legyen, vagyis ténylegesen érvényesüljön és képes legyen a döntés által okozott sérelem orvoslására.

Indítványozó álláspontja szerint nem lehet hatékony az olyan jogorvoslat és nem felelhet meg a Tisztelt Alkotmánybíróság által támasztott és megfogalmazott fenti követelményeknek, akkor, ha egyszerűen nem kerül elbírálásra, amire Indítványozó hivatkozik.

A 9/2017. (IV. 18.) AB határozat indokolásában [21 pont] a Tisztelt Alkotmánybíróság kimondta, hogy: Nem következik mind ebből, hogy a jogorvoslatot elbíráló szervnek a kérelemnek minden körülmények között helyt kell adnia, az azonban feltétlenül, hogy az eljárási szabályok által meghatározott keretek között a jogorvoslati eljárást lefolytassák és a jogorvoslati kérelemben írtakat a jogszabályban foglaltak szerint érdemben megvizsgálják. A jogorvoslati út igénybevétele nem előfeltétele továbbá valamely jog – esetleg alapjog – tényleges sérelmének a bekövetkezése, elegendő, ha az érintett megítélése szerint jogát (jogos érdekét) sérti a támadott döntés. A jogorvoslathoz való jog, mint alapjog sérelme tehát akként is megvalósulhat, hogy más (alap)jogi sérelem esetleg nem állapítható meg az ügyben. E körben hangsúlyozottan jelen vannak az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott tisztességes bírósági eljárás követelményei.

Fenti AB határozat szerint követelmény tehát, hogy „a jogorvoslati kérelemben írtakat a jogszabályban foglaltak szerint érdemben megvizsgálják”. E követelmény a fentiek szerint a jelen eljárásban egyértelműen nem teljesült, hiszen a Kúria a fentiek szerint a vitás kérdésben egyszerűen nem foglalt állást.

A 25/2018. (XII. 28.) AB határozat indokolása [17] pontja szerint: Minden jogorvoslat lényegi, immanens eleme a jogorvoslás lehetősége, vagyis a jogorvoslat fogalmilag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát (3020/2018. (I. 26.) AB határozat, Indokolás [37], 35/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [16]).



Nyilvánvaló, hogy a jogorvoslati eljárás jogorvoslati funkciója nem valósulhat meg abban az esetben, ha a jogorvoslati fórum fel sem dolgozza Indítványozó hivatkozásait.

Indítványozó azt kívánja ismételten hangsúlyozni, hogy a kérdés lényegét (és egyben az általa elszenvedett jogsérelem tárgyát) az adja, hogy a helyszíni cselekmény során szerezte be az adóhatóság azt az adathalmazt, melyre később a megállapításhoz vezető becslését alapozta. Nyilvánvaló tehát, hogy a jelen ügyben a helyszíni cselekmény eltérő jogkövetkezményekhez vezető, eltérő megítélése mellett sor sem kerülhetett volna az Indítványozó számára súlyos fizetési kötelezettségben megnyilvánuló megállapítások megtételére.

A jelen alkotmányjogi panaszra irányadó, az Abtv. 29. § szerinti két vagylagos befogadási feltétel közül a fent kifejtett részletes indokolás alapján Indítványozó **a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség alapján kéri a jelen indítványa befogadását** és érdemi elbírálását. Ahogyan ezt Indítványozó többször megindokolta: A szabálytalanul beszerzett adathalmaz nélkül becslésre, és így a számára súlyosan sérelmes megállapításra sem kerülhetett volna sor.

III. Az adóhatóság által alkalmazott becslés jogalapjának bizonyítottsága

1. A becslés a jelen ügy tekintetében az Art. vonatkozó 108. § (1) bek. alapján egy olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó (...) alapját valószínűsíti.

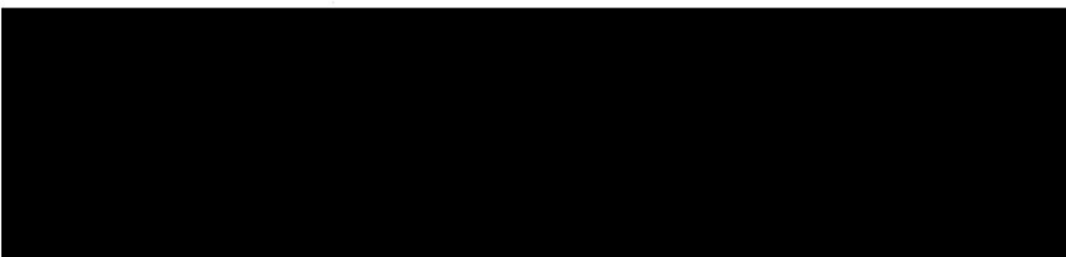
A becslés tehát egy, az adóhatóság által alkalmazható egyszerűsített bizonyítási módszer. A becslést, mint törvényen alapuló egyszerűsített bizonyítási módszert, a bizonyítás hagyományos módszerével, az egyes számviteli/könyvelési bizonylatok vizsgálatával végezhető, dokumentális ellenőrzéssel lehet párhuzamba állítani. A vizsgálat módszere alapvetően a dokumentális ellenőrzés, mivel becslésre csak abban az esetben kerülhet sor, ha annak törvényi feltételei fennállnak.

A becslés alkalmazhatóságának feltételeit az Art. vonatkozó 108. § (3) bekezdés (jelen eljárásban releváns) c) pontja az alábbiak szerint határozza meg: Becslés alkalmazható, ha az adóhatóság rendelkezésére álló, azok száma vagy tartalma miatt jelentősnek tekinthető adat, tény, körülmény alapján alaposan feltételezhető, hogy az adózó iratai nem alkalmasak a valós adó (...) alapjának megállapítására.

Becslés tehát csak akkor alkalmazható, ha annak törvényi feltételei fennállnak, a feltételek fennállását pedig a törvény szerint az adóhatóságnak kell bizonyítania, hiszen az Art. 108. § (2) bek. szerint az adóhatóság bizonyítja, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak.

Elemi jelentőségű kérdés tehát minden becsléssel érintett eljárásban, hogy az adóhatóság kellően igazolta-e bizonyítási terhe teljesítése során a becslés alkalmazása feltételei fennállását, hiszen amennyiben később arra derülne fény, hogy a becslés jogalapja nem bizonyított, az adóhatósági megállapítás jogszerűtlensége nyilvánvalóan megállapításra kerülne.

A fentiek szerint kiemelkedő jelentőséggel bír a jelen ügyben a becslés jogalapjának fennállása, mely kérdés kapcsán Indítványozó mind a hatósági, mind pedig a bírósági eljárási szakban következetesen arra az álláspontra helyezkedett, hogy becslés nem lett volna alkalmazható az ügyben, szemben az alperesi adóhatóság álláspontjával, amely a becslést – azt jogszerűnek tartva – alkalmazta az adóalap meghatározása érdekében.



2. A jelen pontra vonatkozó, kétségtelenül jelentős terjedelmű hivatkozások és észrevételek könnyebb feldolgozhatósága érdekében, Indítványozó az alábbiakban teljes egészében idézi a Tisztelt Alkotmánybíróság számára a Kúria Ítélete indokolásának releváns részét ([41]- [44] pontok):

[41] Az adóhatóság a becslés jogalapjaként jelentősnek tekinthető körülmények között arra hivatkozott, hogy a Frézer készletnyilvántartó programban szereplő készletértékek jelentős eltérést mutatnak a beszámolóban szereplő értékektől, illetve a 2014. évben év végi leltárral sem egyeznek. Ezeket az eltéréseket az ügyvezető nyilatkozatában elismerte. Ehhez járult egy más gazdasági társaságnál végzett vizsgálat eredménye, mely igazolta, hogy a felperes bevallásai nem tartalmazzák az összes értékesítést. A felperes nem tudott okszerű magyarázatot adni az eltérések okára, és nem volt elfogadható az az érvelése sem, hogy a Frézer program tesztüzemben működött. Ennek ellentmond annak 2006. évi beszerzése, illetve hivatalos bejelentése, ami ennek a programnak az aktív használatát támasztja alá.

[42] Nem osztja a Kúria azt a felperesi álláspontot, hogy az adóhatóságot terhelte volna a program aktív használatának igazolása. Az alperes az eljárás során ésszerűen mutatott arra rá, hogy a Frézer programon kívül a felperes semmilyen más nyilvántartással nem rendelkezett, ahol készlet mozgása követhető lett volna, és többszöri felhívás ellenére nem csatolt ettől eltérő készletei mozgását tartalmazó nyilvántartást, illetve a mérlegeiben szereplő készletek értékének alátámasztására szolgáló leltárt. Épp ellenkezőleg ezen adatok ismeretében a felperesre hárult annak bizonyítása, hogy állításának megfelelően a Frézer program tesztüzemben működik. A Kúria, mivel a felperes nem adott elő olyan tény vagy bizonyítékot, amelyekből a tesztüzemi működésre lehetett volna következtetni, osztotta a jogerős ítélet megállapítását e körben is.

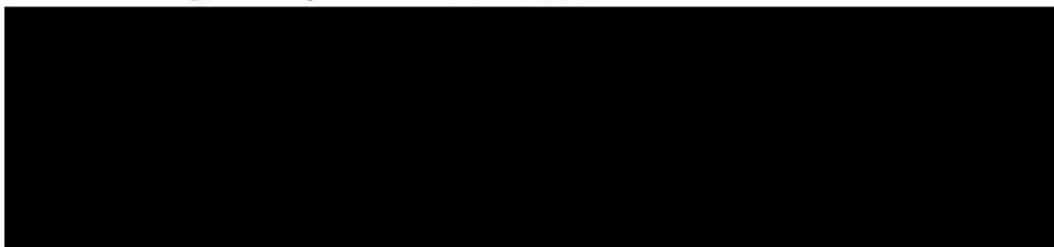
[43] Az ügy irataiból kiderül az is, hogy a becslési eljárás szükségességének megállapítását megalapozó tényállás feltárása során a felperes megismerhette az ellene felhozott, később a becslési eljárás során is vizsgált bizonyítékokat (másik gazdasági társaság anyaga), valamint azokra vonatkozóan szabadon nyilatkozhatott és terjeszthette elő saját bizonyítékait.

[44] Összességében rögzíthető, hogy a becslési eljárás elrendelésére nem egyetlen hiányosság vagy szabálytalanság miatt került sor, a becslési eljárás elrendelése több, tételesen felsorolt, egymással kapcsolatban álló tény és bizonyíték értékelésén alapult. Mindezek a körülmények megalapozták a becslés lefolytatását, a jogalap körében jogszerűtlenség nem volt feltárható.

3. Indítványozó a becslés jogalapja fennállásának vonatkozásában részletesen kifejtette álláspontját a Fellebbezésében, majd a Keresetében, illetve minden részletre kiterjedően a Felülvizsgálati Kérelmében (2. pont, A becslés jogalapja, 20-30 oldalak), kéri ezért az Indítványozó, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróság az indítványozói hivatkozásokat és kifogásokat ez utóbbi (mellékletként csatolt) dokumentumból szíveskedjen megismerni.

Indítványozó előljáróban, tehát a jelen pontra vonatkozó részletes indokolását megelőzően, rögzíteni kívánja, hogy álláspontja szerint a Kúria a Felülvizsgálati Kérelem vonatkozó 10 oldalát vélhetően nem olvashatta el, hiszen a Kúriai Ítélet indokolása alapján úgy tűnik, mintha a bíróság nem is szerzett volna tudomást az Indítványozó részletekbe menő hivatkozásairól, a Kúria indokolása mintha nem az indítványozói Felülvizsgálati Kérelem alapján született volna.

4. A [41] pontban a Kúria érthetetlen módon ismételten rögzítette, hogy „Az adóhatóság a becslés jogalapjaként jelentősnek tekinthető körülmények között arra hivatkozott, hogy a Frézer készletnyilvántartó programban szereplő készletértékek jelentős eltérést mutatnak a beszámolóban szereplő értékektől, illetve a 2014. évben év végi leltárral sem egyeznek. Ezeket az eltéréseket az ügyvezető nyilatkozatában elismerte.”



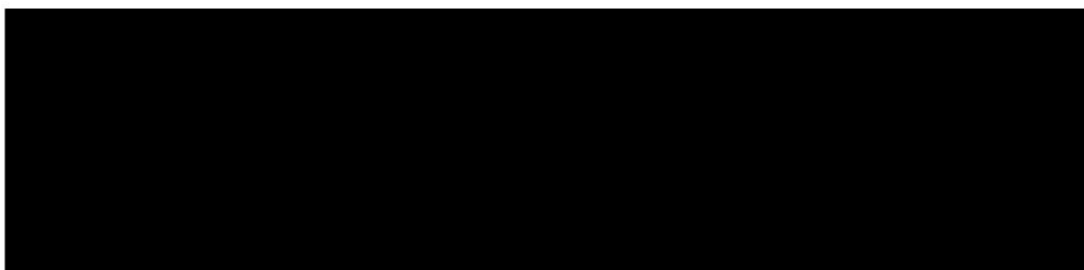
Indítványozó a Felülvizsgálati Kérelmében egyértelműen és kétséget kizáróan, több, mint fél tucatszor hivatkozott arra, hogy a Frézer program NAV által letöltött adatbázisának (jelen esetben a készletnyilvántartásra vonatkozó) adatai nem is kell, hogy egyezést mutassanak, sem a beszámolóban feltüntetett értékekkel, sem pedig a 2014. év végén felvett letárral, mivel a beszámoló adatai és a leletáradatok nem állnak kizárólagos összefüggésben a Frézer program adóhatóság által letöltött adataival. Leegyszerűsítve: **A cég beszámolója nem a Frézer programban található és a NAV által letöltött és értékelt adatok alapján készült.** A közzétett beszámoló adatai egy másik program, **a Hessyn rendszer adattartalmán alapultak**, ahogyan erre Indítványozó ugyancsak számtalanszor hivatkozott a perben és a Felülvizsgálati Kérelmében is.

Tisztelt Alkotmánybíróság: Sem a Bíróság, sem pedig a Kúria nem voltak hajlandók figyelembe venni, azt az egyszerű, de mégis nagy jelentőséggel bíró körülmény/tényt, hogy az indítványozói társaság az ellenőrzés idején **nem egy, hanem két vállalatirányítási programot működtetett** egymással párhuzamosan.

A régebbi, akkor éppen lecserélendő (ezért került képbe az új program), **Hessyn nevű program adatai egyezést mutattak, mind a 2014. év végi leltárral, mind pedig a közzétett beszámolóval**, mivel ezen programban tárolt főkönyvi adatok alapján készült a kérdéses beszámoló, a Hessyn program tehát ténylegesen használatban volt, és az indítványozói társaság „éles” elszámolásainak alapját képezte. Erre ilyen formában (azonban sokkal részletesebben) Indítványozó mind a perben, mind pedig Felülvizsgálati Kérelmében hivatkozott.

Az adóhatóság által „feltárt” különbség – ahogyan erre Indítványozó a különféle eljárások alatt is számtalanszor utalt – számszakilag abból fakadt, hogy az újabb Frézer rendszer az elfekvő árukészlet tekintetében nem tartalmazta a leértékelést, tehát a megfelelő értékcsökkentés elszámolását. Ezzel szemben a régebbi és a tényleges könyvelést tartalmazó Hessyn program az elfekvő készletek ilyen értékcsökkentését már tartalmazta. A NAV azonban mindvégig azt az adatbázist helyezte a vizsgálódás középpontjába, amelyben az elfekvő készletek még eredeti árukon voltak nyilvántartva, annak ellenére, hogy az adóhatóság az Indítványozó hivatkozásai alapján tudta vagy tudnia kellett, hogy a csak kísérleti adatbázisként használt programban (Frézer program) szereplő magasabb készletértékek nem a piaci árat tükrözik, ezért az érintett termékek leértékelésére került sor. Az elfekvő készletek értékében és értékelésében mutatkozó ilyen különbség szolgáltatja a magyarázatot a Frézer adatok és a közzétett beszámoló között mutatkozó nagyjösszegű eltérésre.

Indítványozó az elfekvő készletek leértékelését a hatósági szakban benyújtott fellebbezése 4. pontjában, a 4.3.6. alpontban csatolt táblázattal igazolta. Ezt követően a keresete 12. oldal 4. bekezdésében is hivatkozott arra, hogy a számviteli szabályzat szerint a leértékelés az ügyvezető határhörébe tartozott. A Társaság a leértékelést azért hajtotta végre, mert a részben több éve raktárra vett készletek időközben megváltozott piaci értéke nem egyezett már a nyilvántartott, könyv szerinti értékükkel, így a leértékelés/értékcsökkentés indokolt és jogszerű volt. A leértékelés során megállapított alacsonyabb piaci/kereskedelmi érték a régebbi Hessyn könyvelési programban átvezetésre is került, mivel az képezte a cég „éles” könyvelését. A Frézer programban azonban nem, mivel azt csak egy kísérleti programként működtette ekkor a cég, így Indítványozó semmilyen jogi előírást nem sértett meg a csökkentett készletérték átvezetésének elmulasztásával. Az alacsonyabban meghatározott piaci érték és így a leértékelés helyességét az is alátámasztja, hogy az ellenőrzéssel érintett 2013-2014-es időszakot követően az indítványozói társaság az így leértékelt elfekvő készleteket igen jelentős mennyiségben tudta a piacon értékesíteni.



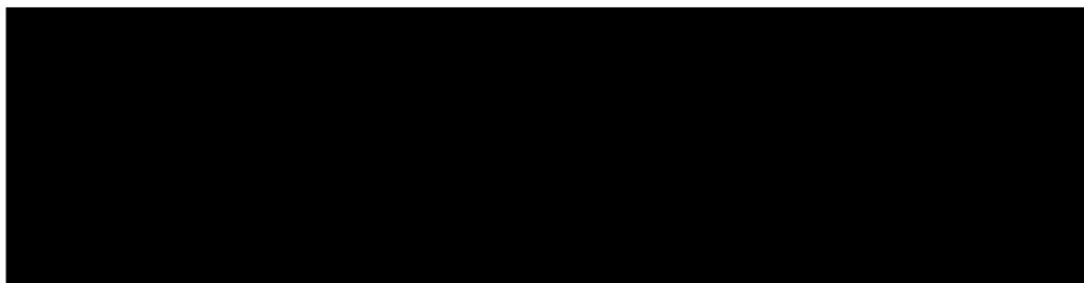
Fentiek alapján nem valós és **kifejezetten iratellenes tehát a Kúria indokolásának** olyan megállapítása, mely szerint Indítványozó semmilyen bizonyítékot nem szolgáltatott a nagyszámú eltérés magyarázataként, illetve ezzel a Frézer program tesztüzemére vonatkozóan.

Felhívja ezt követően az Indítványozó a Tisztelt Alkotmánybíróság figyelmét arra az érthetetlen tényre, illetve aggasztó körülményre, hogy a Kúria Ítéletének indokolásában a „**Hessyn**” szó **(mint az indítványozói társaság által használt régebbi program neve), továbbá az az indítványozói állítás, mely szerint a régebbi Hessyn program létezett és használatban volt, egyáltalán nem is szerepel.** Lehetetlennek tartja indítványozó, hogy a jelen tényállás mellett valóban ítéletet tudott hozni a Kúria egy félmilliárd forintot meghaladó pertárgyértékű felülvizsgálati ügyben, úgy, hogy abban a kiemelkedő jelentőségű kérdéskörben, hogy az adózó korábbi vállalatirányítási rendszerének (nevezetesen a Hessyn programnak) az adatai az adózói állítás szerint egyeztek-e a közzétett beszámolóval és a 2014. év végi letárral, vagy sem. A megítélendő központi kérdés (közvetlenül) nem az volt, hogy az újabb Frézer rendszer „éles” vagy „tesztüzemben” működött-e, hanem az, hogy a beszámoló és a letár egyezett-e a régebbi Hessyn program főkönyvi adataival. Amennyiben ugyanis ez az egyezés megállapítható lett volna, akkor az adózói állításokat igazoltnak kellett volna elfogadni (melyek szerint a beszámoló a régi rendszer adatain alapult), és ebben az esetben az új Frézer program tesztüzemének kérdése súlytalanná vált volna, hiszen megállapítható lett volna, hogy a NAV mindvégig rossz program adatait elemezte. A Kúria indokolásából nem derül ki, hogy Indítványozó számtalan hivatkozása ellenére egyáltalán foglalkozott volna e kérdéskörrel, Indítványozó ismételten hangsúlyozza, hogy a régebbi program említése és annak neve (Hessyn) nem szerepelnek a Kúria Ítéletében. A NAV az új program adatait elemezte, Indítványozó pedig arra hivatkozott, hogy a régi program adatait kellett volna elemeznie az adóhatóságnak, mivel a beszámoló annak alapján készült. A Kúria nem dolgozta fel, nem vette tudomásul és nem is észlelte Indítványozó ilyen hivatkozásait. A Kúria nem indokolta meg e tekintetben döntését, illetve a Kúria döntése e tekintetben nem mutat összefüggést Indítványozó Felülvizsgálati Kérelmében foglalt hivatkozásaival, mintha a Felülvizsgálati Kérelem elbírálása során nem állt volna rendelkezésére a Kúriának a vonatkozó iratanyag. Más lehetséges magyarázatot Indítványozó a Kúria fenti indokolására nem lát.

5. Felülvizsgálati Kérelmében az Indítványozó az alábbi kontextusban hivatkozott a Hessyn program létezésére, éles működésére, adattartalmára és az ügyben értékelendő, kétségtelenül nagy jelentőségére:

A Felülvizsgálati Kérelem 2.1.4. pontjában Indítványozó arra hivatkozott, hogy már a Keresetében (Kereset 4. oldal 5. bekezdése) kifejtette, hogy nem fogadható el a Másodfokú Határozat azon indoklása, hogy az adózó képviselője már csak a becslés megkezdését követően jelezte, hogy a FRÉZER program 2013. évben még nem volt integrálva (tehát nem élesen működött), tehát a könyvelés alapját (és ezzel a NAV által összehasonlítási alapként használt éves beszámolók alapját) nem képezhette. A FRÉZER tesztüzemben való működése ugyanis már az operatív ellenőrzés jegyzőkönyvében is iratszerűen szerepel.

A 2016.10.20-án lefolytatott helyszíni ellenőrzés során végrehajtott ún. IT adatmentés során felvett jegyzőkönyvben szerepel, hogy „A társaság a FRÉZER Kópé programot használja, amelyet hálózat üzemmódban raktárkezelő, számlázó és könyvelő programként alkalmaz (fontos e megállapítással kapcsolatban itt is rögzíteni, hogy az a helyszíni ellenőrzés keretében lefolytatott adatmentés idejére, azaz 2016.10.20-i dátumra vonatkozik, tehát nem a vizsgálattal érintett 2013-2014-es évekre). Ezen kívül egy Hessyn nevű szoftvert használnak. A könyvelő elmondása szerint 2013.12.31-ig adózó könyvelése ebben a szoftverben működött. Ezt követően került át a FRÉZER Kópé programba. A tárgyi eszköz nyilvántartás és a bérszámfejtés 2013. után is a Hessyn szoftverben történik.”



Felhívja Indítványozó a Tisztelt Alkotmánybíróság figyelmét – a fentiek nyomán – arra a körülményre, hogy gyakorlatilag az ellenőrzés lelegejétől fogva **a NAV saját ellenőrzési jegyzőkönyvében szerepelt (a fenti, szó szerinti idézettel egyezően), hogy a vizsgált időszakban a Hessyn nevű szoftver volt éles használatban.** Az Indítványozó könyvelőjének nyilatkozatát maguk az adóellenőrök foglalták jegyzőkönyvbe, melyet aláírásaikkal is hitelesítettek, az tehát rendelkezésre állt és a NAV előtt ismert volt.

6. Egy másik fontos körülmény, amely sem a Bíróság Ítéletében, sem pedig a Kúria Ítéletében nem nyert említést a későbbiekben az, hogy az adóellenőrök a 2016.10.20-i helyszíni adatmentés során nem csupán a Frézer szoftver, de a régebbi Hessyn program adatait is lementették az indítványozói társaság számítógépeiről. **Az adóhatóságnak tehát mindkét adatbázis rendelkezésére állt**, ahogyan erre az Indítványozó ugyancsak számtalanszor hivatkozott.

Miután a két adatbázis birtokában vélhetően az adóhatóság is gyorsan megállapította, **hogy a régi, Hessyn program adatai teljes mértékben egyeznek a közzétett beszámoló adataival**, az a döntés születhetett, hogy a vizsgálatot inkább a még helytelenül működő és a cégnél ekkor még csak vezetői számviteli adatbázisként használt Frézer szoftver adattartalmára fogják alapozni, hiszen a beszámolóhoz képest mutatózó és Indítványozó által sem tagadott eltérések következtében a becslés jogalapjának igazolása ilyen módon sokkal könnyebb (illetve egyáltalán lehetséges) volt.

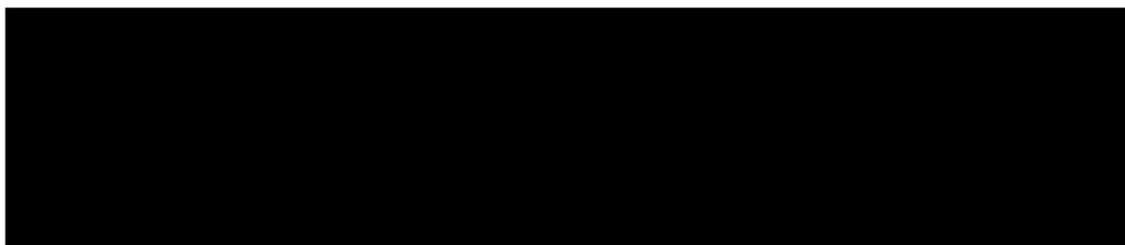
Indítványozó változatlanul azt állítja tehát, hogy a Hessyn program adatai alapján az adóhatóság nem alkalmazhatott volna becslést, hiszen a régi és abban az időben ténylegesen használt program adatai nem mutattak eltérést a beszámolóhoz képest, mivel a beszámoló a Hessyn főkönyvi nyilvántartási adatai alapján készült. Ahogyan ezt Indítványozó már több alkalommal kifejtette: A Frézer program az elfekvő készletelemek tekintetében nem a leértékelt, hanem az eredeti nyilvántartási árat tartalmazta még, ellentétben az éles használatban lévő Hessyn programmal, amely természetesen az értékcsökkentett értékeket tartalmazta.

Ez azonban azt jelentette volna az adóhatóság számára, hogy becslés hiányában **csak a sokszoros munkaterhet jelentő, hagyományos, dokumentális ellenőrzést folytathatták volna le.** A becslés jogalapjának fenntartása érdekében pedig az adóhatóság mindvégig arra hivatkozott, hogy a Frézer rendszer éles használatban, nem pedig ún. „tesztüzemben” volt.

██████████ cég könyvelője egyértelmű tájékoztatást adott arról, hogy a könyvelés mikor, mely rendszerben történt, nyilatkozata alapján logikus lépés lett volna a régi könyvelési rendszer, tehát a Hessyn program adatainak összevetése a közzétett beszámolóval. Annak ellenére azonban, hogy az adóhatóságnak ez az adatbázis is rendelkezésére állt mindvégig, ilyen összevetésre soha nem került sor, hiszen **az a becslés jogalapján nyomban megszüntette volna.** Maga az adóhatóság sem tagadta az eljárás során soha, hogy a beszámoló adatai egyezést mutatnak a Hessyn program adataival, annak ellenére, hogy ennek cáfolatára számos lehetőség mutatkozott.

A fentiek alapján tehát az a körülmény, hogy az új program, tehát a Frézer, tesztüzemben volt-e az ellenőrzéskor vagy sem, abból a szempontból bír jelentőséggel, hogy az adóhatóság eljárás jogsértő volt-e vagy sem, hiszen e kérdés igazolja az alkalmazott becslés jogalapját. Az ellenőrzés során megítélendő másik kérdés, nevezetesen, hogy az Indítványozó, mint adózó beszámolója és könyvelése egyezőséget mutattak-e, nem ez alapján dönthető el.

Érthetetlen az Indítványozó számára, hogy amennyiben a könyvelő pontosan megjelöli, hogy a beszámoló alapjául szolgáló könyvelés mely letöltött adatbázisban található, mi alapján állítja az adóhatóság, hogy a könyvelést egy másik adatbázis tartalmazza, amely azonban eltérést mutat a közzétett beszámolóhoz képest. **Az új adatbázis elemzésére és így a beszámolóhoz képest**



vélelmezett eltérések kimutatására kizárólag a becslés lehetőségének az ellenőrzés során való megnyitása érdekében került sor.

7. A Kúria Ítéletének [41] pontja ismételten hivatkozik az Indítványozó ügyvezetőjének állítólagos elismerő nyilatkozatára, tehát a jelen tárgyat érintő azon nyilatkozatára, amelyet az adóhatóság mindvégig beismerő nyilatkozatként kívánt interpretálni.

A kérdéses ügyvezetői mondat (a Felülvizsgálati Kérelem 2.2.5. pontjával egyezően): „A Frézer raktári programban lévő adatok nem egyeznek a főkönyvi könyvelésben szereplő adatokkal, és így az év végi leltárral sem egyezik”.

Ahogy erre Indítványozó a Felülvizsgálati kérelmében is rámutatott: A kérdéses ügyvezetői nyilatkozat tartalma, hogy a leltár adatai egyeznek a Hessyn programban vezetett főkönyvi könyvelési adatokkal, amely adatok megint csak egyeznek a közzétett beszámoló adataival, míg a tesztüzemben működtetett Frézer program adatai nem kell, hogy egyezést mutassanak sem a Hessyn program szerinti főkönyvi könyveléssel, sem pedig az utóbbi adatain (és nem Frézer program adatain) alapuló éves beszámolókkal.

Azzal, hogy az Indítványozó üzemeltetett egy fejlesztés alatt álló, új könyvelési programot (Frézer), nem sértett meg semmilyen jogszabályt (megtehetette), hiszen rendelkezett mellette egy régebbi, ténylegesen és hibátlanul működő könyvelőprogrammal (Hessyn), melynek adattartalma a beszámolóval egyezett. Ezt azonban sem az adóhatóság, sem pedig a Bíróság és a Kúria nem kívánta tudomásul venni. Indítványozó jogszerűen járt el, amikor csak az „éles” könyvelési programban vezette át az elfekvő készletek tekintetében az értékcsökkentést, ilyen kötelezettsége ugyanis a másik, újabb programnál nem állt fenn.

8. A Kúria Ítélete [41] és [42] pontjaiban kifejtette, hogy:
*„A felperes nem tudott okszerű magyarázatot adni az eltérések okára, és nem volt elfogadható az az érvelése sem, hogy a Frézer program tesztüzemben működött. Ennek ellentmond annak 2006. évi beszerzése, illetve hivatalos bejelentése, ami ennek a programnak az aktív használatát támasztja alá.
 Nem osztja a Kúria azt a felperesi álláspontot, hogy az adóhatóságot terhelte volna a program aktív használatának igazolása.
 A Kúria, mivel a felperes nem adott elő olyan tényt vagy bizonyítékot, amelyekből a tesztüzemi működésre lehetett volna következtetni, osztotta a jogerős ítélet megállapítását e körben is.”*

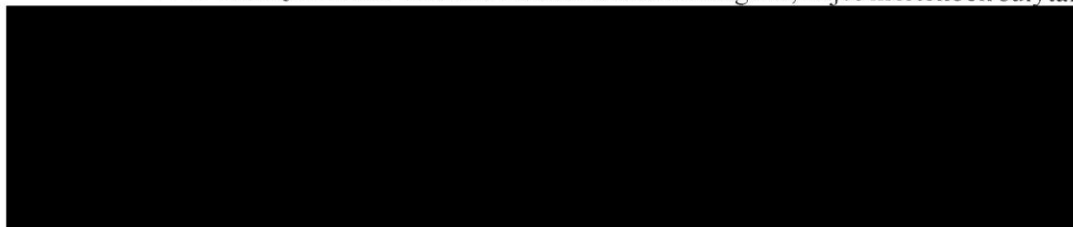
Indítványozó álláspontja szerint a Kúria e tekintetben is elsiklott a leglényegesebb kérdés felett.

Az adóhatóság eljárása szabályossága megítélése szempontjából ugyanis nem azt kellett volna (elsősorban) megítélni, hogy a Frézer rendszer tesztüzemben volt-e vagy sem, hanem hogy **a Hessyn rendszer adatai hogyan viszonyultak a közzétett beszámolóhoz.**

Mivel erről az adóhatóság azonban mindvégig hallgatott és e kérdésben nem foglalt állást, a Bíróság és később a Kúria ezt a kérdést nem is tudta vizsgálni. E kérdés vizsgálata meghatározta volna a teljes eljárás alakulását, beleértve a becslés jogalapjának fennállását is.

Indítványozó álláspontja szerint okszerű magyarázatot adott az eltérés okára, amikor a fentiek szerint hivatkozott arra, hogy az elfekvő készletek értékcsökkentését csak az „éles” könyvelőprogram (Hessyn) tartalmazta, ezt azonban az adóhatóság nem vizsgálta meg.

Emellett a Kúria által is magévá tett olyan érvek, melyek szerint a Frézer programot a cég 2006-ban szerezte be és akkor jelentette be a használatát az adóhatóságnak, teljes mértékben súlytalanná



váltak volna, hiszen ezek az úgymond közvetett bizonyítékok ténylegesen nem adtak választ az alapvető kérdésre. A fenti kérdés megnyugtató megválaszolása kétségkívül **komoly informatikai és könyvelői szakértelmet kívánt volna meg** és ilyen szakértelemmel bíró személy/ek bevonására lett is volna lehetőség a közigazgatási perben. Ennek ellenére a Bíróság és később a Kúria is arra az álláspontra helyezkedtek, hogy szakértő bevonása nem szükséges, mivel a kérdés szakértelmet nem igényel, illetve annak megítéléshez szükséges szakértelemmel maguk a bíróságok rendelkeznek.

A Bíróság ezzel az Indítványozó álláspontja szerint jogszabálysértő döntésével, melyet később a Kúria is jóváhagyott, ellehetetlenítette az indítványozói társaság perbeli bizonyítási lehetőségeit és közvetlenül elősegítette a társaság pervesztességét. Az indítványozói bizonyítás ilyen ellehetetlenítésével kapcsolatos kifogásait a Panaszos egy másik pontban kívánja részletesen előadni.

9. Felülvizsgálati Kérelmében az Indítványozó a 2.2. pontban hivatkozott még az Ítélet alábbi jogszabálysértéseire is, melyek lényegét Indítványozó az alábbiakban foglalja össze, terjedelmi okokból a kifogásai pontos idézéstől eltekint:

- (2.2.1. pont) Az Ítélet 7. oldalának 1. bekezdésében a Bíróság rögzítette, hogy a „felperes nem a valós készletmennyiségek alapján számszerűsített készletértékeket szerepeltette a főkönyvi könyvelésében”.

Az **Ítélet megállapítása iratellenes**. Az alperesi adóhatóság a képviselője 2018.10.18-i folytatólagos tárgyalásán (2018.10.18-i tárgyalási jegyzőkönyv, 5. oldal 2. bekezdése) kifejezetten úgy nyilatkozott, hogy „a mennyiséget a revízió elfogadta”.

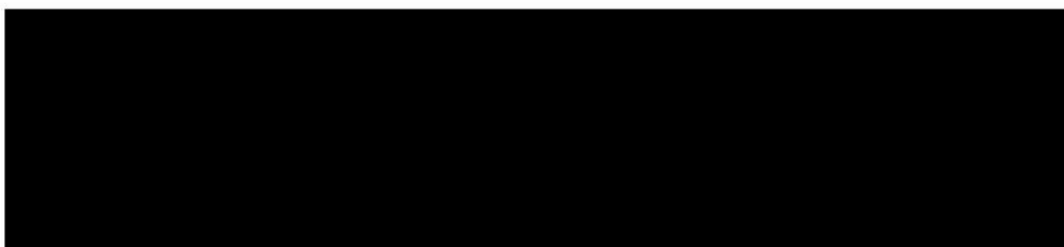
- (2.2.2. pont) Az Ítélet 7. oldalának 1. bekezdésében a Bíróság rögzítette, hogy a Felperes „leltára mennyiségi és értékadatai nem vitásan nem egyeztek a beszámolóban szerepeltetett készletértékekkel, így az ezzel összefüggő valamennyi kifogása alaptalan”.

A **Bíróság megállapítása azért iratellenes és téves**, mert összekeveri az egyezőséget nem mutató nyilvántartásokat egymással. Az adóhatóság részére benyújtott leltár mennyiségi és értékadatai a közzétett beszámoló adataival egyeztek, a Frézer program adataival nem mutattak egyezést, mivel ezek nem ez, hanem a Hessyn program adatain alapultak.

- (2.2.3. pont) Az Ítélet 7. oldal, 2. bekezdése rögzíti, hogy „a pénztári TETELEK-tábla 2013. évben jelentős számban tartalmazott sorszámhiányt, ami törölt tételekre utalt. Törölt tételekre utal továbbá az is, hogy a revízió a [REDACTED] fellelt olyan árajánlat bizonylatokat, amelyeket a felperes IT adatmentése árajánlat adatállománya már egyáltalán nem tartalmazott”.

Indítványozó utalt arra, hogy a NAV a beszerzéseit és azok bizonylatolását nem kifogásolta, előzetesen felszámított általános forgalmi adó levonásának megtagadásáról nem határozott. Az **Ítélet ilyen megállapítása azért téves**, mert az adóhatóságnak nem a javítás alatt álló, tesztüzemű Frézer programot, hanem a kiforrott és megfelelően működő Hessyn programot kellett volna ellenőriznie és az ellenőrzést nem becslés, hanem dokumentális alapon kellett volna lefolytatni. Irreleváns tehát, hogy a nem éles használatban lévő programban mely tételek szerepelnek és melyek nem, mivel a főkönyvi nyilvántartását Indítványozó nem abban a programban vezette az ellenőrzés idején. Mivel nincs ezt tiltó jogszabályi rendelkezés, Indítványozó olyan számú programot használhatott egymással párhuzamosan, amennyi használatát helyesnek tartotta.

- (2.2.4. pont) Az Ítélet 8. oldalának utolsó előtti mondatában a Bíróság rögzítette, hogy „Önmagában azzal, hogy a felperes ezen adatállományok, adattörlések tényét elismerte vagy



elismeri, saját maga egyben igazolja a becslés jogalapját is, hiszen nyilvánvaló, hogy ezzel az Art. 108. § (3) bekezdés c) pontjában írt feltétel fennáll”.

Az **Ítélet fenti megállapítása téves és iratellenes**. Az Indítványozó nem erősítette meg a becslés jogalapjának fennállását azáltal, hogy egy tesztüzemben működő, vezetői számviteli célokat szolgáló, kísérleti adatbázis (a Frézer rendszer letöltött adatai) tartalmáról bármit is kijelentett, hiszen a cég könyvelése nem ebben zajlott. Ebből így nem vezethető le az a következtetés sem, hogy „az adózó iratai nem alkalmasak a valós adó alapjának megállapítására”, a becslés jogalapja tehát nem áll fenn.

- (2.2.5. pont) Az Ítélet 8. oldalának 1. bekezdésében a Bíróság rögzíti az indítványozói társaság ügyvezetőjének állítólagos elismerő nyilatkozatát, melyet Indítványozó fent már szó szerint idézett, illetve ugyancsak sérelmezte a Kúria erre tekintettel rögzített ítéleti indokolását is.
 - (2.2.6. pont) Az Ítélet 7. oldalának utolsó bekezdésében a Bíróság megállapította, hogy „a felperes kereseti álláspontjával ellentétesen a becslés alkalmazása során az adóhatóság a tényállás teljes körű tisztázásának kötelezettsége alól mégiscsak mentesül, hiszen az adó alapját elegendő valószínűsíteni (...)”.
- Az Ítélet ilyen megállapítása **sérti az Art. 97. § (4) bekezdését** (mely szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi), ugyanis a bizonyítási teher átfordulása esetén is az adóhatóság törvényi kötelessége marad a tényállás megfelelő feltárása.

A Felülvizsgálati Kérelme fenti 2.2. pontjában feltüntetett hivatkozások kapcsán Indítványozó felhívja a Tisztelet Alkotmánybíróság figyelmét arra az aggasztó körülményre, hogy **a Kúria az Ítéletében, illetve annak indokolásában, a nevezett hivatkozásokat egyszerűen figyelmen kívül hagyta**, azokat nem érintette és nem is értékelte, holott törvényi kötelezettsége lett volna megítélni, hogy a Bírósági Ítélet jogszabálysértő jellegére vonatkozó hivatkozások megalapozottak-e vagy sem. Erre azonban nem került sor. Indítványozó álláspontja szerint nem tekinthető indokolásnak a Kúria részéről az, ha nem dolgozza fel, nem válaszolja meg és nem indokolja meg az Indítványozó fél tucat, olyan konkrét hivatkozását, amelyek a Bíróság Ítélete súlyosan jogszabálysértő, iratellenes és téves rendelkezéseire vonatkoznak, e rendelkezések pontos meghatározásával és idézésével. Nem minősíthető indokolásnak, ha a Kúria mind erről úgy hallgat, mintha a hivatkozások nem léteznének, a bíróság kötelezettsége a jogorvoslatért hozzá forduló fél hivatkozásainak érdemi feldolgozása, vizsgálata és értékelése. A Kúria ezt követően nincs vagy nem volt abban a helyzetben, hogy állást foglaljon a Bíróság Ítélete nem jogszabálysértő, tehát hibátlan voltáról. Erről csupán abban az esetben tudott volna Ítéletében megállapítást tenni, ha Indítványozó észrevételeit azok érdemi vizsgálatát követően, szabályos indokolása mellett elutasította volna. Erre azonban nyilvánvalóan nem került sor, ami önmagában súlyosan aláássa a Kúria végső ítéleti megállapítását, mely szerint a Felülvizsgálati Kérelem teljes egészében és minden hivatkozására kiterjedően megalapozatlan. Vajon, hogy állapíthatta meg ezt a Kúria, ha az indítványozói hivatkozások egy jelentős részét el sem bírálta?

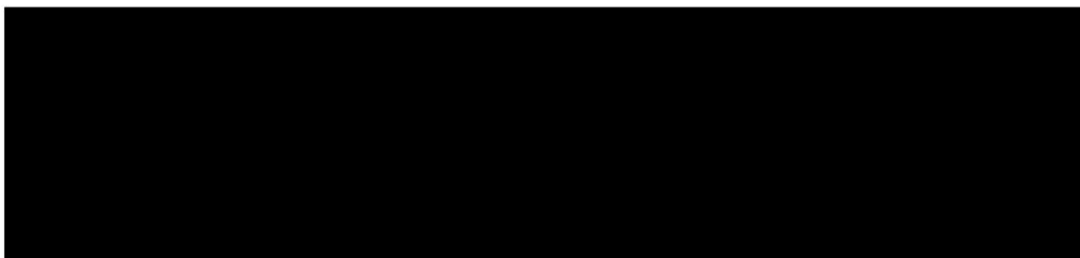
10. Indítványozó álláspontja szerint a fentiekkel megsértett, illetve érintett alaptörvényi és egyéb jogszabályhelyek az alábbiak:

Alaptörvény:

B) cikk (1) bek.: Magyarország független, demokratikus jogállam.

R) Cikk (2) bek.: Az Alaptörvény és a jogszabályok mindenkire kötelezőek.

I. cikk (4) bek.: A törvény alapján létrehozott jogalanyok számára is biztosítottak azok az alapvető jogok, valamint őket is terhelik azok a kötelezettségek, amelyek természetüknél fogva nem csak az emberre vonatkoznak.



XXIV. cikk (1) bek.: Mindenkinnek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.

XXVIII. cikk (1) bek.: Mindenkinnek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.

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

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

Megsértett egyéb jogszabályhelyek:

A fent felhívott jogszabályhelyek, az ott megjelölt összefüggés szerint: Art.: 97. § (4) bek.; 108. § (1)-(2) bek. és (3) bek. c) pont. E rendelkezéseket eredetileg az adóhatóság sértette meg, mivel azonban a jogszabálysértést a Bíróság és a Kúria sem észlelte és orvosolta, e rendelkezéseket a bíróságok is megsértették. A becslés jogalapjának hiányát, továbbá azt, hogy annak meglétét az alperesi adóhatóság nem bizonyította, a Bíróságnak és a Kúriának észlelnie kellett volna, így nem csak az adóhatóság, hanem mindkét bíróság is megsértette az Art. vonatkozó 108. § (2) bekezdését, míg a tényállás feltárása kérdéskörében az Art. 97. § (4) bekezdését, továbbá a becslés alkalmazhatósága feltételei tekintetében nem csupán az adóhatóság, de mindkét bíróság is megsértette az Art. 108. § (3) bek. c) pontjának rendelkezését.

A bizonyítékok értékelése és a releváns tényállás megállapítása körében a Bíróság és a Kúria megsértették az erre vonatkozó Kp. 78. § (2) bekezdését, továbbá a Kp. 78. § (1) bek. nyomán alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdését.

Az Ítélet indokolására vonatkozó kötelezettsége körében a Bíróság és a Kúria is megsértette a Kp. 84. § (2) bek. alapján alkalmazandó Pp. 346. § (4) és (5) bekezdéseit.

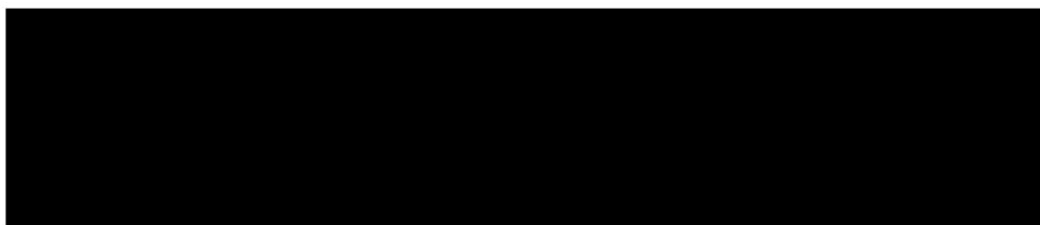
A perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemnek az Ítéletben való feldolgozása, megválaszolása, illetve az azokról való döntéshozatal tekintetében a Bíróság és a Kúria megsértették a Kp. 86. § (1) bekezdését, továbbá ugyanebben a tárgykörben a Kp. 84. § (2) bek. alapján alkalmazandó Pp. 341. § (1) bek. rendelkezését.

Továbbá a Kúria megsértette a Kp. 121. § (1) bek. rendelkezését.

11. Az alapjogsérelem indokolása:

Indítványozó korlátolt felelősségű társaságként folyamodik a Tisztelt Alkotmánybírósághoz alapjogvédelemért, figyelemmel arra, hogy az Alaptörvény I. cikk (4) bek. ezt számára lehetővé teszi.

Indítványozót, mint korlátolt felelősségű társaságot is megillette volna az adóigazgatási eljárásban a tisztességes hatósági eljáráshoz való alapjog. Ehhez képest, ahogy arra Indítványozó a Felülvizsgálati Kérelmében és a jelen beadványában is részletesen hivatkozott, a tárgyi ügy úgy alakult, hogy az alperesi adóhatóság a 2016.10.20-i helyszíni eljárási cselekmény alkalmával letöltötte mind régi (Hessyn), mind pedig az új könyvelő szoftver (Frézer) adatbázisát, azonban a hatósági eljárás legelejétől fogva csak és kizárólag az új (és tesztüzemben lévő) program



adatainak a közzétett beszámólótól és a leltártól való eltérést hangsúlyozta, miközben tisztában kellett lennie (nem utolsó sorban Indítványozó kifogásai alapján) azzal a ténnyel, hogy az ugyancsak letöltött régi könyvelési adatbázis a közzétett, illetve benyújtott dokumentumok tartalmával egyező analitikai adatbázist hordoz.

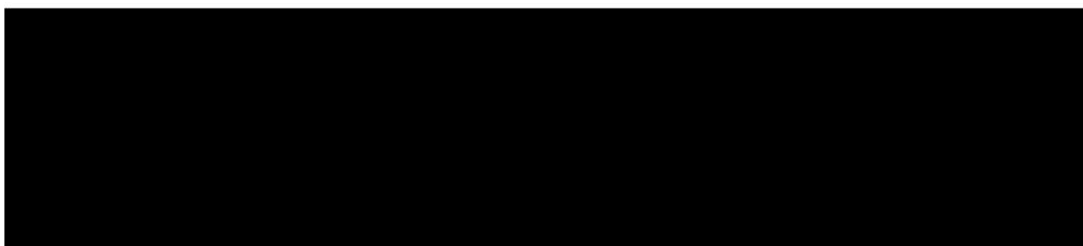
Tette ezt az adóhatóság azért, hogy az **eltérésekre hivatkozva becslést alkalmazhasson**, a több tízezer analitikai bizonylat ellenőrzését feltételező dokumentális ellenőrzés lefolytatásával szemben. Az adóhatóság ilyen prekoncepcióra épülő és azt következetesen megvalósító eljárásával szemben Indítványozó egyszerűen képtelen volt védekezni (mind a hatósági mind pedig a bírósági szakban). A régi könyvelési adatbázisnak a beszámolóval és a leltárral való összevetése egyértelműen igazolta volna Indítványozó hivatkozását, erre azonban soha nem került sor. Indítványozó egyértelműen és okszerűen megmagyarázta, hogy az adóhatóság által kimutatott eltérés az elfekvő készletek leértékeléséből ered, amelyet a NAV által vizsgált Frézer program nem tartalmaz, hiszen nem annak adatai jelentették a cég tényleges könyvelését. A régebbi Hessyn program az értékcsökkentett készletértékeket természetes tartalmazta.

Indítványozó álláspontja szerint a NAV fenti kötelezettsége következett volna az Art. fent idézett és hivatkozott, a tényállás tisztázására és a becslés jogalapjának bizonyítására vonatkozó kötelezettségéből, így az adóhatóság jogszabályi kötelezettségét súlyosan megsértette.

Az Alaptörvény R) Cikk (2) bekezdésében deklarált legalitás elve azt követelte volna meg, hogy az adóhatóság is betartsa a mindenkre kötelező jogszabályi rendelkezéseket, melyek eljárás szabályozzák. A vonatkozó és Indítványozóra nézve garanciális jellegű keretek ilyen szándékos kijátszása, be nem tartása a legalitás elvének és így a jogállamiság elvének (Alaptörvény B) cikk (1) bek.) sérelmét eredményezik.

Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bek. szerinti tisztességes hatási eljáráshoz való alapjog csak abban az esetben juthat érvényre, ha a hatóság is betartja az eljárási szabályokat, a legalitás elve sérelmével tisztességes hatósági eljárás nem képzelhető el, hiszen a hatóság jogszabálysértésben megnyilvánuló túlkapásaival szemben az adózó így védtelen maradna. A fair eljárás elve az Alaptörvény szerint mind közigazgatási, mind pedig bírósági szakban fontos alapkövetelmény. Indítványozó álláspontja szerint a fenti összefüggésben a NAV eljárása révén sérült Alaptörvény XXIV. cikk (1) bek. szerinti tisztességes hatási eljáráshoz való alapjoga, hiszen hiába kérte a régi könyvelési adatbázis elemzését és a beszámolóval és leltáradatokkal való összevetését, erre a NAV egyszerűen nem volt hajlandó. Ennek nyilvánvaló oka az, hogy ebben az esetben a NAV elesett volna a becslés alkalmazásának lehetőségétől. Indítványozó alapjogsértelme abban áll, hogy világos, következetes és számtalan hivatkozása ellenére a vele szemben eljáró közigazgatási hatóság úgy járt el, mintha észrevételei nem is léteznének, majd úgy alkalmazott vele szemben, számára hátrányos becslési eljárást, hogy ezzel szemben adózóként védtelen volt. Kifogásait egyszerűen mindvégig figyelmen kívül hagyták, amivel megsértették a fent írt eljárásjogi előírásokat, illetve Indítványozó tisztességes hatósági eljáráshoz való alapjogát. Az eljárás során Indítványozó észrevételeit nem vették figyelembe, nem dolgozták fel és nem is reagáltak azokra, mintha Indítványozó azokat meg sem tette volna.

Az Elsőfokú Határozatot követően Indítványozó már jogorvoslatért fordult a Másodfokú Adóhatósághoz, mindennemű eredmény nélkül. Ebben a fázisban – a fentiekkel egyező indokolás nyomán – ezért nem csupán a tisztességes hatási eljáráshoz való alapjoga, de az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bek. szerinti jogorvoslathoz való alapjoga is sérült. A Másodfokú Adóhatóság az elsőfokúhoz hasonlóan tudomást sem vett a jelen pontban részletezett hivatkozásairól, Indítványozónak tehát nem hogy jogorvoslatban, de még a kifogásai érdemi vizsgálatában sem volt része.



A közigazgatási szakaszt követően, a Bírósághoz Indítványozó ismételt jogorvoslatért fordult. A közigazgatási per és a Bíróság Ítélete kapcsán Indítványozó álláspontja szerint sérült az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bek. szerinti, tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjoga, továbbá a XXVIII. cikk (7) bek. szerinti jogorvoslathoz való alapjoga is. Indítványozó a közigazgatási pert az alapul fekvő eljárásban egyértelműen jogorvoslati fórumként azonosítja, melynek azonban emellett meg kell felelnie az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bek. rendelkezéseinek is. A korábban felmerült jog és érdeksérelmet a Bíróság azonban nem orvosolta és az Ítéletével Indítványozó álláspontja szerint további jogszabálysértéseket követett el (a fent részletesen leírtak szerint).

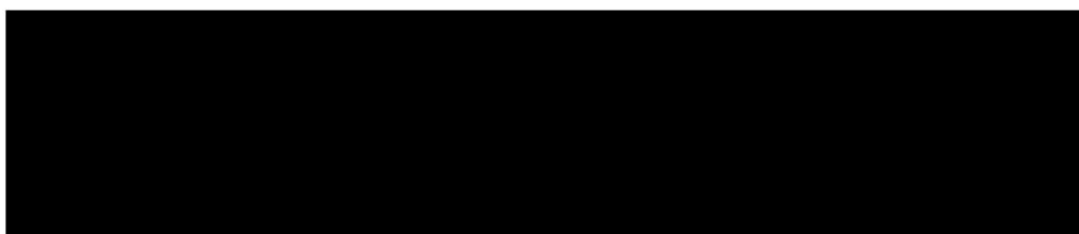
A Bíróság Ítéletével szemben fordult ezt követően az Indítványozó a Kúriához felülvizsgálat érdekében. Az Alkotmánybíróság a 3024/2019. (II. 4.) AB határozat indokolása [69] pontjában kimondta, hogy: Az Alkotmánybíróság azt is kifejtette, hogy a felülvizsgálat - bár eljárásjogi értelemben jogorvoslatnak minősül, de a rendes jogorvoslat, vagyis a fellebbezés kimerítése után illet(het)i meg a feleket - nem hozható érdemi alkotmányossági összefüggésbe az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében foglalt jogorvoslathoz való joggal {pl.: 3025/2016. (II. 23.) AB határozat, Indokolás [24]-[25]}. A jogalkotó szabad döntése, hogy intézményesít-e ilyen rendkívüli jogorvoslatot vagy sem, és nagyfokú szabadsággal rendelkezik e jogorvoslat terjedelmét, feltételeit illetően is. Arra is rámutatott azonban az Alkotmánybíróság, hogy amennyiben a jogalkotó biztosít ilyen jogorvoslatot, akkor ennek az eljárási szakasznak is meg kell felelnie a tisztességes bírósági eljáráshoz való jogból fakadó követelményeknek. Azaz ki kell elégítenie az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdéséből folyó alkotmányos elvárásokat, különös tekintettel arra, hogy a Kúria ebben az eljárásban jogerős ítéletet helyezhet hatályon kívül, és akár maga hozhat új érdemi határozatot {3027/2018. (II. 6.) AB határozat, Indokolás [14]}.

Indítványozó álláspontja szerint a Kúria eljárása sem felelt meg a fentiek nyomán a tisztességes bírósági eljáráshoz támasztott követelményeknek, ezért sérült az Indítványozónak az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdéséből folyó alapjoga.

A Bíróságnak, de legkésőbb a Kúriának érzékelnie kellett volna, hogy a becslés jogalapja körül komoly problémák maradtak fenn a bizonyítottság tekintetében, még a közigazgatási perben is. Ehhez képest a Bíróság mindenben (tényleg kivétel nélkül mindenben) az adóhatóság álláspontját tette magáévá, indokolásában pedig csupán fél mondatokkal ismertette, hogy mi alapján hozta meg döntését, valódi indokolást azonban nem adott. A Kúria a maga Ítéletében, annak alig ötoldalas indokolásával bírálta el a több, mint ötvenoldalas Felülvizsgálati Kérelmet. A Bíróság ítéletében az Indítványozó által felmutatott számos, tételes iratellenes hiba ellenére a legcsekélyebb jogszabálysértést sem derítette fel, emellett pedig a kifogások jelentős részével egyszerűen nem is foglalkozott, illetve Ítéletében nincs nyoma annak, hogy ezt megtette volna.

Ahogy (elvileg) a hatósági, úgy a bírósági eljárásban is érvényesülnie kellene a legalitás elvének, a Bíróságnak és a Kúriának is be kellett volna tartania a reá vonatkozó eljárási szabályokat határozataik meghozatala során. Mind a Bíróság, mind pedig a Kúria megsértette az eljárására irányadó jogszabályokat, amikor nem követelte meg az alperestől a régi könyvelési adatbázis kiértékelését. A bizonyítási teher megoszlására tekintet nélkül már a Bíróságnak észlelnie kellett volna Indítványozó sorozatos hivatkozásai nyomán, hogy az adóhatóság szándékosan a rossz adatbázis elemzésére hivatkozással teremtette meg a becslés jogalapját.

A Bíróság kétséget kizárólag lejsúlyosabb hibája azonban a szakértő kirendelésére irányuló felperesi bizonyítási indítvány megtagadása volt, amellyel a közigazgatási perben gyakorlatilag megszüntette Indítványozó számára a bizonyítás lehetőségét (erre Indítványozó egy külön pontban kíván hivatkozni).



Indítványozó a fentiekben részletesen kitért arra, hogy a Bíróság, de különösen a Kúria miként sértette meg az őket a törvény alapján terhelő indokolási kötelezettséget, illetve, hogy a Kúria miként nem vette gyakorlatilag egyáltalán figyelembe Indítványozó számos hivatkozását, így ezekről nem is határozott és értelemszerűen indokolást sem adott e hivatkozások vonatkozásában.

Az Alkotmánybíróság a 3024/2019. (II. 4.) AB határozat indokolása [70] pontja szerint: A 3179/2018. (VI. 8.) AB határozatban hangsúlyozta az Alkotmánybíróság, hogy „az adott ügyben alkalmazandó jogszabályoknak pusztán a nyelvtani értelmezése nem felel meg az indokolt bírói döntéssel szemben támasztott alkotmányos követelményeknek. Ennek oka, hogy az Alaptörvény 28. cikke azt a kötelezettséget rója a bíróságokra, hogy a jogszabályokat azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban kell értelmezniük. A bírói jogalkalmazás folyamatában a jogszabályok értelmezése egy olyan **komplex indokolást igényel**, amely a szintaktikai mellett a teleologikus és a rendszertani értelmezés szempontjait is felismeri, értékeli és egymásra tekintettel ütközteti. A jogértelmezés ezen bíró által érvényesített, komplex folyamatában az irányadó jogi normákat a rendszertani értelmezés keretében nemcsak egymásra tekintettel, hanem a jogalkotó céljára és az Alaptörvényre figyelemmel is értékelni kell a konkrét ügyben” (Indokolás [81]). Ennek hiányában viszont a közigazgatási döntések bírósági felülvizsgálata csak a formális jogszerűség ellenőrzésére szorítkozna, a tartalmi szempontok mellőzésével {3100/2015. (V. 26.) AB határozat, Indokolás [55]; megerősítve: 3179/2018. (VI. 8.) AB határozat, Indokolás [81]}.

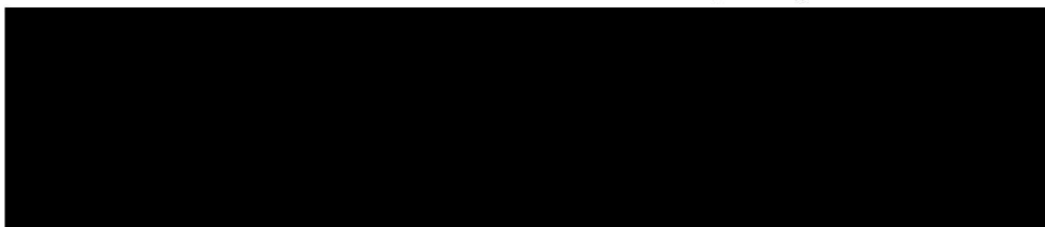
Az Alkotmánybíróság a 20/2017. (VII. 18.) AB határozat indokolása [26-27] pontjaiban kifejtette: [26] Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rejlő indokolási kötelezettség alkotmányos követelménye a bíróság döntési szabadságának abszolút korlátját jelenti, nevezetesen azt, hogy **döntésének indokairól az eljárási törvényeknek megfelelően szükséges számot adnia. Az indokolási kötelezettség alkotmányjogi értelemben vett sérelme az eljárási szabály alaptörvény-ellenes alkalmazását jelenti. A tisztességes bírósági eljárásból fakadó elvárás tehát az eljárási szabályok Alaptörvénynek megfelelő alkalmazása, ami a jogállami keretek között működő bíróságok feladata.** Az eljárási törvény rendelkezéseire is figyelemmel, a tisztességes bírósági eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást mindenképpen megfogalmazza, hogy **a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon** {lásd 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [34]}.

[27] Az Alkotmánybíróság a fentiekre tekintettel a jelen ügy vonatkozásában megállapította, hogy nem teljesítette a törvényszék indokolási kötelezettségét akkor, amikor az ügy egyik leglényegesebb részéről, az adott tényállásra nyilvánvalóan vonatkozó jogszabályi rendelkezések nem alkalmazása okairól nem adott számot határozatában.

Indítványozó világosan alátámasztotta a fentiekben, hogy a bíróságok által adott indokolások miért nem feleltek meg a fenti követelményeknek. Az indokolások vagy tévesek és nyilvánvalóan iratellenesek voltak, vagy egyszerűen hiányoztak.

Indítványozó álláspontja szerint az Alaptörvény 28. cikkében foglalt jogszabály értelmezési előírást mind a Bíróság, mind pedig a Kúria megsértették. A becslés jogalapja fennállására és bizonyítására vonatkozó Art-beli rendelkezéseket képtelenség az Alaptörvény rendelkezésével összhangban értelmezni, olyan módon, ahogyan azt a bíróságok tették. A Bíróságnak észlelnie kellett volna, hogy a becslés bizonyítottságára vonatkozó alperesi álláspont nem felel meg a jogszabályok értelmezésére vonatkozó alapvető követelményeknek. A Kúria problémát hasonlóképpen ítélte meg, hiszen a Bíróság Ítéletét teljes egészében helybenhagyta.

Az Alkotmánybíróság a 3024/2019. (II. 4.) AB határozat indokolása [71] pontja szerint: Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint azonban „az Alaptörvény 28. cikke a formális



jogszerűsége túlmutató, olyan alkotmányjogi szempontból értékelhető tartalmi követelményeket támaszt a bírói döntések indokolásával szemben, amelyek értelmében **a bíróságnak a döntése szempontjait, indokait kellő részletességgel kell bemutatnia** {3305/2017. (XI. 24.) AB határozat, indokolás [41]; megerősítve 3179/2018. (VI. 8.) AB határozat [82]}.

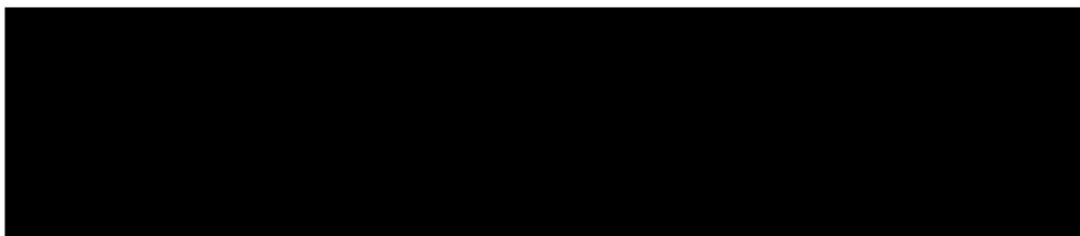
A fent kifejtettekkel összhangban, mely szerint a Kúria előtti felülvizsgálati eljárás alkotmányjogi értelemben nem jogorvoslati eljárás (nem kell, hogy megfeleljen az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bek. szerinti követelményeknek, azonban a XXVIII. cikk (1) bek. követelményeinek igen), Indítványozó jogorvoslati fórumnak tekinti a Másodfokú Adóhatóságot és a Bíróságot. Az így körvonalazott jogorvoslati fórumok eljárásai a fenti indokolás nyomán Indítványozó álláspontja szerint nem feleltek meg az Alkotmánybíróság esetjogi gyakorlatában kimunkált követelményeknek.

A 22/2013. (VII. 19.) AB határozat indokolásában [26. pont] a T. Alkotmánybíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében biztosított, jogorvoslathoz való jog hatékony érvényesülése kapcsán kifejtette, hogy: Az Alaptörvény felhívott szabálya mindenkinek jogot biztosít ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatásidöntés ellen, amely jogát vagy jogos érdekét sérti. Az Alkotmánybíróság állandósult gyakorlata értelmében a jogorvoslathoz fűződő jog azt kívánja meg, hogy valamennyi, az érintett jogát vagy jogos érdekét (helyzetét) érdemben befolyásoló határozat felülvizsgálata érdekében legyen lehetőség más szervhez, vagy azonos szerv magasabb fórumához fordulni. Az Alaptörvény megköveteli, hogy a **jogorvoslati jog nyújtotta jogvédelem hatékony legyen**, vagyis ténylegesen érvényesüljön és képes legyen a döntés által okozott sérelem orvoslására.

A 9/2017. (IV. 18.) AB határozat indokolásában [21 pont] a Tisztelt Alkotmánybíróság kimondta, hogy: Nem következik mind ebből, hogy a jogorvoslatot elbíráló szervnek a kérelemnek minden körülmények között helyt kell adnia, az azonban feltétlenül, hogy az eljárási szabályok által meghatározott keretek között a jogorvoslati eljárást lefolytassák és **a jogorvoslati kérelemben írtakat a jogszabályban foglaltak szerint érdemben megvizsgálják**. A jogorvoslati út igénybevétele nem előfeltétele továbbá valamely jog – esetleg alapjog – tényleges sérelmének a bekövetkezése, elegendő, ha az érintett megítélése szerint jogát (jogos érdekét) sérti a támadott döntés. A jogorvoslathoz való jog, mint alapjog sérelme tehát akként is megvalósulhat, hogy más (alap)jogi sérelem esetleg nem állapítható meg az ügyben. E körben hangsúlyozottan jelen vannak az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott tisztességes bírósági eljárás követelményei.

A 25/2018. (XII. 28.) AB határozat indokolása [17] pontja szerint: Minden jogorvoslat lényegi, immanens eleme a jogorvoslás lehetősége, vagyis **a jogorvoslat fogalmilag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát** (3020/2018. (I. 26.) AB határozat, Indokolás [37], 35/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [16]).

Indítványozó álláspontja szerint nem lehet hatékony az olyan jogorvoslat és nem felelhet meg az Alkotmánybíróság által támasztott és megfogalmazott fenti követelményeknek, akkor, ha egyszerűen nem kerül elbírálásra, amire Indítványozó hivatkozik. Nyilvánvaló, hogy a jogorvoslati eljárás jogorvoslati funkciója nem valósulhat meg abban az esetben, ha a jogorvoslati fórum fel sem dolgozza Indítványozó hivatkozásait. Fentiek alapján Indítványozó álláspontja szerint sérelmet szenvedett a részére az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bek.-ben biztosított jogorvoslathoz való joga is. E tekintetben Indítványozó jogséremlé konkrétan abban nyilvánult meg, hogy hiába hivatkozott a felsőbb fórumok előtt az alsóbb fórumok jogszabálysértéseire, hivatkozásainak érdemi vizsgálatára nem került sor, így részére hatékony jogorvoslatot nem szolgáltatottak.



A fent megsértettként megjelölt, Art-, Kp- és Pp-beli jogszabályhelyek sérelmével kapcsolatos észrevételeit Indítványozó a Felülvizsgálati Kérelmében és a jelen beadványában részletesen indokolta, így kéri, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróság az ilyen hivatkozásait onnan is szíveskedjen megismerni.

Indítványozó fenti jogszabálysértésekből, továbbá az Alaptörvényben biztosított alapjogai fentiek szerinti megsértéséből származó jog- érdek-, és alapjogsérelme konkrétan abban nyilvánul meg, hogy becslés nélkül az adóhatóság nem hozhatta volna meg a rá nézve súlyos anyagi terhet jelentő megállapítását. Dokumentális ellenőrzés esetén álláspontja szerint semmilyen megállapítás nem születhetett volna a fenti kérdésben. Indítványozó tehát közvetlenül azáltal szenvedett anyagi hátrányban megnyilvánuló sérelmet, hogy a megjelölt szervek súlyosan megsértették az eljárásukra egyébként irányadó eljárási szabályokat és ezzel Indítványozó alaptörvényi alapjogait. További közvetlen sérelmet jelentett Indítványozó számára, hogy a jelen eljárásban erre rendelt bírósági szervek gyakorlatilag nem töltötték be jogorvoslati funkciójukat, sőt további súlyos és javíthatatlan eljárási szabálysértéseket követtek le. Indítványozó ezen keresztül nem csupán a hatóságok, de a bíróságok eljárása révén is sérelmet szenvedett.

A jelen alkotmányjogi panaszra irányadó, az Abtv. 29. § szerinti **két vagylagos befogadási feltétel közül a fent kifejtettek alapján a Panaszos a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség alapján kéri a jelen panasz befogadását és érdemi elbírálását.** Ahogyan ezt Indítványozó többször megindokolta: A jelen ügyben becslés nem lett volna alkalmazható, arra csupán az adóhatóság jogszabálysértő eljárása alapján kerülhetett sor, melyet a később eljárt bíróságok aggálytalanul jóváhagytak. A bírói döntésre gyakorolt érdemi kihatás világosan abban áll, hogy becslés hiányában az Indítványozóra súlyosan hátrányos megállapítás meg sem születhetett volna.

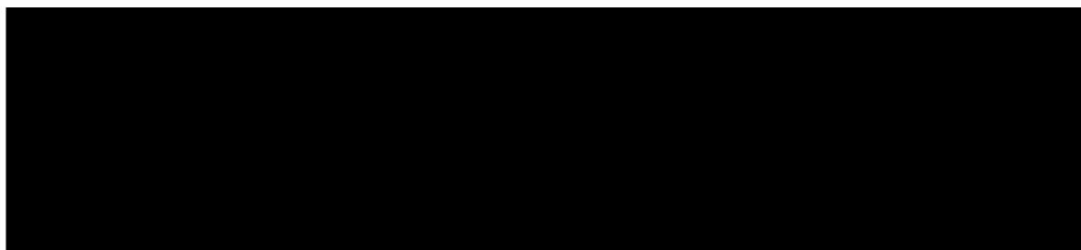
IV. A becslés módszere körében elkövetett jogszabálysértések

1. A becslés módszerére és az e körben elkövetett jogszabálysértésekre vonatkozóan a Felülvizsgálati Kérelemben tett felperesi, tehát indítványozói hivatkozások kapcsán a Kúria Ítéletének indokolása még a becslés feltételei fennállása kapcsán megfogalmazott indokolás-részt is alulmúlja. **A Kúria indokolása vagy téves vagy az adott pontra egyáltalán nem is tér ki.**

Indítványozó a becslés módszere körébe tartozó jogszabálysértésekre vonatkozó kifogásait a Felülvizsgálati Kérelme vonatkozó 3. pontjában (30-39. oldalak) tette meg, kéri ezért az Indítványozó, hogy az egyes kérdésekre vonatkozó indítványozói álláspontot a Tisztelt Alkotmánybíróság innen szíveskedjen részletekbe menően megismerni.

2. Alábbiakban az Indítványozó teljes terjedelmében idézi a Kúria Ítélete indokolásának releváns részét, majd kitér arra is, hogy a Felülvizsgálati Kérelemben felhozott kifogások alapján, illetve azokhoz képest, miről kellett volna álláspontja szerint határozatot hoznia a Kúriának:

„[46] Miután a felperes elismerte, hogy a mennyiségi adatok helyesek, ezek képezték a becslés kiinduló pontját és a mérlegben szereplő készletérték adatok nagyfokú eltérése folytán okszerűen vezettek a készletérték becsléshez és az adózás előtti eredmény növeléshez. Az alkalmazott módszer helytállóságát a felperes a felülvizsgálati kérelmében sem tudta kétségessé tenni, egy utóbb, az ellenőrzés megkezdését követően a vizsgált évhez képest több évvel később elkészített leltár, selejtezés erre nem alkalmas. A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság és az alperesi határozat az alkalmazott módszer tekintetében is kimerítő részletes levezetést tartalmaz, abban logikai hiba nem található, az megfelel az Art. 108. §-ban foglaltaknak. Teljességgel megalapozatlan az a felperesi állítás, hogy az alkalmazott becslés nem adóalapot becsült, hiszen



is volt köteles). A készlet teljes mennyiségi felvétele az erre kiépített PDA rendszerrel meg is történt, ezt [REDACTED] a NAV perképviselője (a fent szó szerint idézett nyilatkozatában) el is fogadta. A tatszólagosan észlelt eltérés kizárólagos oka, a rossz adatbázishoz való hasonlítás, melynek nyilvánvaló célja a becslés alkalmazhatósága és a dokumentális ellenőrzés elkerülése volt.

5. Rögzítette továbbá a [46] pontban a Kúria, hogy a becslés alkalmazott módszerének helytállóságát Indítványozó nem tudta kétségessé tenni, erre a benyújtott leltár és a selejtezési dokumentumok nem voltak alkalmasak, mégpedig azért nem, mert azokat „*utóbb*” készítette az Indítványozó, „*az ellenőrzés megkezdését követően a vizsgált évhez képest több évvel később*”.

Indítványozó – ahogyan ezt a Felülvizsgálati Kérelmében is tette – ismételten hangsúlyozni kívánja, hogy ez az álláspont, melyet a Bíróság fejtett ki és Kúria is magáévá tett, téves és ellentétes magával a jelenség logikai lényegével, illetve arról tanúskodik, hogy **a bíróságok nem értették meg, hogy az értékadatokkal kiegészített leltár hogyan készül, továbbá, hogy annak bizonyító erejét egyáltalán nem befolyásolja az elkészítés dátuma.**

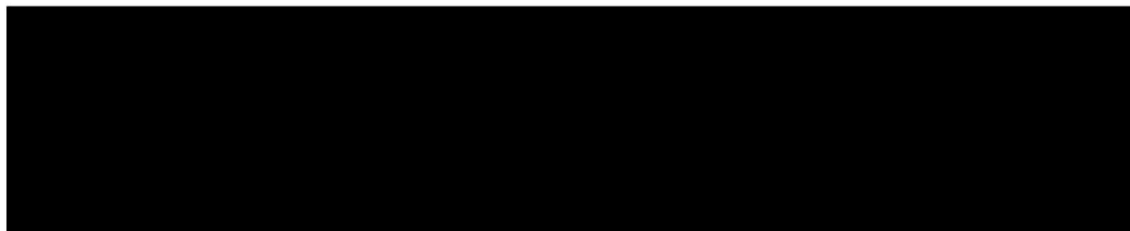
Hangsúlyozza Indítványozó, hogy az értékadatokkal kiegészített mennyiségi leltár bizonyító erejére semmilyen kihatással nincs az, hogy a lentiek szerinti egyszerű matematikai műveletet időben mikor végezzük el, mivel az mindig azonos eredményt ad. Kizárólag téves lehet tehát minden olyan megfontolás, amely a végeredmény megállapításához az idődimenzió függvényében rendel különböző mértékű bizonyítóerőt.

Maga a **leltár** mennyiségi felvételt jelent, tehát az egyes, készleten lévő termékféleségek darabszámának számbavételét és a pontos darabszám rögzítését. Ez az Indítványozónál a PDA rendszerrel megtörtént, amit az alperesi adóhatóság sem vitatott, sőt, ahogy azt fent már idézte Indítványozó, a mennyiségi adatok elfogadásáról a NAV képviselője, [REDACTED] maga is nyilatkozott a hatóság nevében a 2018.10.18-i folytatólagos tárgyalási jegyzőkönyv, 5. oldal 2. bekezdésében.

A készletérték megállapításához a következő lépés a felvett darabszámokhoz egy-egy **érték hozzárendelése**, mivel a készlet tényleges értéke (és nem csak mennyisége) így határozható meg. Mivel valamennyi beszerzett és értékelendő készlet tekintetében a **beszerzési bizonylatok hiánytalanul rendelkezésre álltak** (amit az adóhatóság sem vitatott), Indítványozó a beszerzési értékek alapján rendelt értéket a mennyiségekhez.

Indítványozó ehelyütt is rögzíteni kívánja, hogy az egyes beszerzéseivel, ill. azok bizonylataival kapcsolatban az **adóhatóság mindent rendben talált**, nem kifogásolta tehát a beszerzéseket és azok értékét, ellenkező esetben a vásárlás tekintetében az előzetesen felszámított ÁFA levonási jog megtagadásával szankcionálta volna az észlelt jogszabálysértéseket. Mivel azonban ilyenre nem került sor, és erre az akkori alperes sem hivatkozott, a leltározás során felvett mennyiségi adatokhoz (amit a NAV elfogadott) a beszerzési bizonylatok szerinti értékeket (amelyeket a NAV ugyancsak nem kifogásolt) aggálytalanul hozzá lehetett rendelni, hogy előálljanak az értékelt leltári adatok.

Látható tehát, hogy a jelenség logikai lényege, hogy amennyiben a mennyiségi adatok megvannak, egy egyszerű szorzással lehet kiszámítani a készlet értékét *utólag*. Indítványozót a vonatkozó jogszabályok kötelezték arra, hogy meghatározott ideig megőrizze a beszerzési bizonylatait, amely kötelezettségének eleget is tett, így álltak rendelkezésre az értékadatok is. Megállapítható tehát, hogy a beszerzési bizonylatok alapján az értékadatok hozzárendelése történhetett 5 perccel a leltározás után, de 3 hónappal később, illetve ez a művelet a mai napon is elvégezhető (hiszen a beszerzési bizonylatok és a mennyiségi adatok ma is rendelkezésre állnak).



Indítványozó az értékadatok hozzárendelését természetesen az éves beszámoló közzétételére előírt hatánapot megelőzően elvégezte és beszámolóját közzétette, melyben természetesen már mennyiségi adatok nem, csupán forintban kifejezett értékadatok szerepeltek. A leltárfelvétel során rögzített mennyiségi adatok a beszerzési bizonylatok által tanúsított árakkal együtt tökéletes összhangban vannak a beszámoló adataival, és, ahogy Indítványozó ismételtén meg kívánja jegyezni, a Hessyn könyvelő program adataival is, amely adatokat az adóhatóság ugyancsak letöltött a 2016.10.20-i helyszíni cselekmény alkalmával, azonban azokat soha nem tette elemzés tárgyává. Amennyiben az adóhatóság ezeket az adatokat is vizsgálta volna, becslésre jogalap hiányában nem kerülhetett volna sor.

A fentiek előrebocsátásával – a Kúria ítéletét követően is - megválaszolatlanul áll a kérdés: **Miért befolyásolná az értékadat hozzárendelésének dátuma, az így keletkezett, értékelt leltár bizonyító erejét?** Tehát miért látta az adóhatóság (és a Bíróság és a Kúria) aggályosnak, hogy értékelt leltár csak az ellenőrzés folyamán, a vizsgált évhez képest több évvel képest került benyújtásra? Mivel egy egyszerű matematikai műveletről van szó, a végeredmény bármely időpontban azonos lesz.

A mennyiségi felvétel, tehát a leltározás megtörténte vagy meg nem történte ténykérdés. E tekintetben a felek között vita nem volt, ha pedig a mennyiségi adatok rendelkezésre állnak, a beszerzési árakkal való felszorzás művelete ugyanazt az eredményt fogja számszakilag adni a tárgyévet követően 5 perccel és 100 évvel is, amely számadat vagy egyezik a könyveléssel vagy nem. Jelen esetben pedig **az egyezés a Hessyn program adataival fennállt**, csak ezt az adóhatóság nem vizsgálta, mivel az ilyen vizsgálat az érdekeivel ellentétes volt.

Rejtély ezek után, hogy miért jelent problémát a bizonyíték hitelessége szempontjából az átadott excel fájl 2016-os mentési dátuma és ehhez képest miért lenne meggyőzőbb egy 2014 év elejei dátum.

Hasonló aggályok mutatkoznak a leltározás mellett a leértékelések és selejtezések végrehajtása kérdéseiben és ennek az adóhatósági megállapításra gyakorolt hatása tekintetében is (a Kúria indokolása [46] pontja).

Felhívja az Indítványozó a Tisztelt Alkotmánybíróság figyelmét arra, hogy a fenti kérdések a teljes eljárás alatt tisztázatlanok maradtak, a Kúria Ítéletének indokolásából sem derül ki, hogy **vajon milyen okból hiteltelenek a nevezett okirati bizonyítékok**, az azonban igen, hogy a fenti egyszerű összefüggést az indokolás szerzője nem értette meg.

6. Az indokolás [46] pontjában „*A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság és az alperesi határozat az alkalmazott módszer tekintetében is kimerítő részletes levezetést tartalmaz, abban logikai hiba nem található, az megfelel az Art. 108. §-ban foglaltaknak.*”

Indítványozó a Felülvizsgálati Kérelme 3.8. pontjában (33. oldal) tért ki az esetlegesen adómentes értékesítésnek a becslés módszerével mutatott összefüggéseire (a Bíróság Ítélete a 10. oldal 2. bekezdésében tért ki a Kereset 14. oldal 5-6. bekezdéseiben (4. pont) megfogalmazott kifogásokra).

Indítványozó azt kifogásolta itt, hogy az adóhatóság úgy alkalmazott becslést, hogy az (ÁFA törvény 89. § (1) bek. szerinti) adómentes közösségen belüli termékértékesítés(ek) esetleges arányát (melyek adómentesek, tehát ÁFA fizetési kötelezettség utánuk nem merülhet fel), **a becsléssel érintett időszakban nullának vette**, tehát a teljes érintett, becsült összeget 27% ÁFA

felszámításával érintettnek tekintette, ami így értelemszerűen magasabb megállapítási összeghez és magasabb összegű adóbírsághoz is vezetett.

Indítványozó hivatkozott arra, hogy a vizsgálattal érintett időszak tekintetében az adóhatóság rendelkezésére állt az Indítványozó ÁFA analitikája, így az alapján, a valós tényadatokra figyelemmel meg lehetett volna állapítani az adómentes értékesítésnek a teljes értékesítésen belüli arányát, így nem lett volna helyes a teljes értékesítésre 27% adót vetíteni, hiszen a közösségen belüli értékesítés adómentes. Az így érintett értékesítési rész tekintetében tehát **nem lett volna szükséges a becslés** és a tényadatok rendelkezésre állása ellenére, a becslés megtörténte, önmagában megkérdőjelezi a becslés módszerének helyességét.

A Bíróság, mint ahogyan a Kúria is, nem vettek tudomást erről. A Kúria csupán röviden utalni kívánt a Bíróság álláspontjának helyességére és a vonatkozó jogszabályokra, mikor az Ítélete [48] pontjában felhívta az Áfa tv. 89. § (1) bek. és az Art. 99. § (2) bek. rendelkezéseit, továbbá a [47] pontban utalt az Indítványozót a becsléssel szemben az Art. 108. § (9) bek. szerinti ellenbizonyítás lehetőségére. A jogszabályhelyek felhívásán felül azonban az Ítélet tényleges indokolást nem is tartalmaz. Indítványozó álláspontja szerint nem is minősül indokolásnak a korábbi döntés helyességének egyszerű kimondása, a vonatkozó szakaszszámok felsorolásával.

Indítványozó hangsúlyozza, hogy pont az Art. 108. § (9) bek. szem előtt tartásával hivatkozott a saját, az adóhatóság birtokában lévő és az érintett időszakra vonatkozó ÁFA analitikájára és kérte annak figyelembevételét, mivel az tény-adatokat tartalmaz és pontosabb képet adott volna, mint az adóhatósági becslés, amely kizárólag adóköteles belföldi termékértékesítések esetéből indult ki. Indítványozó ilyen, ellenbizonyításra irányuló hivatkozását (a Kúriáig bezárólag) soha senki nem vette figyelembe. Holott Indítványozó hivatkozása megfelelt az Art. 99. (2) bek. szerinti előírásnak is. Egyik ítélet sem foglalt állást a kérdésben és még a Kúria Ítélete sem szolgál semmilyen indokolással.

Ahogyan ezt a Kúria Ítélete is rögzíti az Art. 108. § (2) bek. tekintetében: „Az Art. 108. § (2) bekezdése alapján az adóhatóságnak nem csak a becslés jogalapjának fennálltát, hanem **azt is bizonyítani kell határozatában, hogy az általa alkalmazott becslési módszer valószínűsíti az adó alapját.**” ([45] pont). A NAV választja tehát meg a becslés módszerét, de annak **alkalmasnak kell lennie az adó alapja valószínűsítésére, amit az adóhatóságnak ugyancsak bizonyítania kell.** Kérdés, hogy hogyan felelhet meg e követelménynek egy olyan módszer, amely minden értékesítést adókötelesnek tekint, holott a tényadatok (az ÁFA-analitika alapján) egyértelműen ennek az ellenkezőjét bizonyítják? Megfelelő lehet vajon az ilyen becslési módszer és tényleg a valós adóalap valószínűsítését fogja vajon elősegíteni? Kérdés továbbá, hogy hogyan tudta a Kúria ezt a kérdéskört úgy elbírálni, hogy indokolásában erről nyomokban sem tesz említést?

Megdöbbenő módon a Kúria Ítélete a [45] pont utolsó mondatában elvi élel kijelentette, hogy: „A felülvizsgálati kérelem nyomán a Kúria kiemeli, hogy a módszer meghatározása során az adóalapot a becsléssel érintett vállalkozás saját, valós üzletmenetéhez kell a lehető legközelebb vinni.”

Ha az Indítványozó „saját, valós üzletmenetéhez” kell a legközelebb vinni a becsléssel meghatározott összeget, akkor nem kellett volna talán mégiscsak figyelembe venni, hogy a tényadatok alapján milyen az adóköteles és az adómentes értékesítés aránya, ahelyett, hogy (a minél magasabb ÁFA megállapítás és adóbírság érdekében) valamennyi értékesítést adókötelesnek tekintünk? Nyilvánvaló, hogy az a becslési módszer, amelyet a Kúria aggálytalanul jóváhagyott, a saját maga állította követelményrendszernek sem felel meg, de az Art. 108. § (2) bek. rendelkezésének sem. Ugyanakkor a mai napig egyetlen sornyi indokolás sem magyarázza, hogy Indítványozó ilyen álláspontja miért lenne helytelen. A dolog logikájából kifolyólag az adóhatóság többféle arányszám alapul vételével is meghatározhatta volna a teljes értékesítésen

belül az adóköteles értékesítés arányát, e tekintetben több módszer vezethet helyes vagy megközelítőleg helyes eredményre. Egyetlen olyan módszer akad azonban csak, amely biztosan helytelen, a Kúria és a Bíróság pedig ezt hagyták jóvá aggálytalanként, nevezetesen amennyiben az értékesítések 100%-át adókötelesnek tekintjük, mint a jelen eljárásban az adóhatóság. Tette ezt a Kúria azzal a kapcsolódó megállapítással, hogy a „*saját, valós üzletmenetéhez*” kell a legközelebb vinni a becsléssel meghatározott összeget.

Indítványozó ÁFA bevallásai alapján megállapítható és számszerűsíthető volt az az értékesítési profil (akár történelmi forgalmi adatokon keresztül, akár az érintett időszak tényadatai alapján), amelyet a becslés során figyelembe kellett volna venni. Indítványozó többször hivatkozott is erre. **Egyértelműen helytelen becslési módszerre utal** az, hogy ezek után az adóhatóság 100% ÁFA-köteles értékesítésből indul ki. Rejtély marad ezek után, hogy a becslés során miben nyilvánult meg az adózó „*saját, valós üzletmenetéhez*” legközelebb vitt becslési módszer, amelyről ráadásul maga a Kúria értekezett indokolásában. Ítéletében az ezt követő mondatokban pedig aggálytalanul jóváhagyta az ilyen, saját követelményével nyíltan szembe menő módszert, mint a jogszabályoknak mindenben megfellelőt.

7. A fenti, adómentes értékesítéshez egészen hasonló ténybeli alapból fakadt az Indítványozónak a helyi iparüzési adó, mint az eredményt csökkentő, becsült adóráfordítással kapcsolatos kifogása (Felülvizsgálati Kérelem 3.11. pont; 36. oldal), hiszen az adóellenőrzés időpontjában e tekintetben is ismertek voltak már a tényadatok.

Felperes keresetében (24. oldal 2. bekezdésétől) sérelmezte, hogy a helyi iparüzési adó tekintetében a fellebbezésben kifejtettek alapján a Másodfokú Adóhatóság nem változtatta meg az Elsőfokú Határozat vonatkozó érdemi rendelkezését.

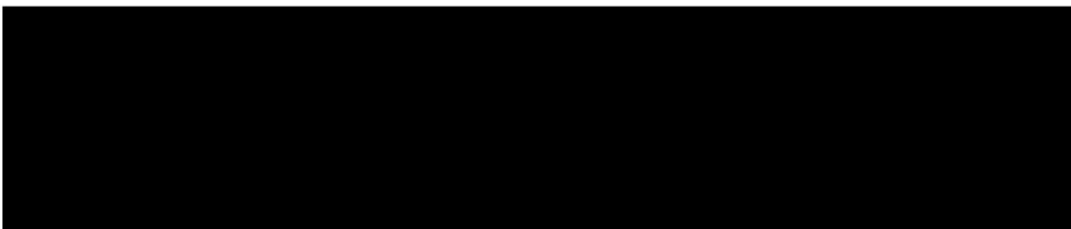
Ebben a körben Felperes a keresetében továbbra is változatlanul arra hivatkozott, hogy az adóhatóságnak a hatósági eljárást az Art. 2016.01.01-től hatályos 120. § (4a) bek. alapján (előkérdésre) fel kellett volna függesztenie, figyelemmel arra, hogy a helyi iparüzési adó összegének megállapítására az állami adóhatóságnak (NAV) nincs törvényi hatásköre, ez a hatáskör az önkormányzati adóhatósághoz tartozik.

Indítványozó azt is rögzítette, hogy az adóhatóságnak lehetősége van oly módon eljárni, hogy az iparüzési adó tekintetében, az ismert történelmi tényadat (adófizetési kötelezettség) alapját képezőtől eltérő árbevétel összegből indul ki (ha a becslés módszere emellett a törvényi feltételeknek eleget tesz).

A Kúria ennek ellenére a [49] pontban rögzített indokolásában jóváhagyta az iparüzési adó összegének számszerűsítése körében korábban alkalmazott eljárást, annak ellenére, hogy nem történt ténylegesen utalás az adófizetési kötelezettség tényként rendelkezésre álló, tényadatára. Indítványozó álláspontja szerint azösszegezés megállapítása során ebből az adatból kellett volna kiindulni és az esetleges korrekciót a megváltozott árbevételnek, mint adóalapnak megfelelően elvégezni, azzal azonban, hogy Indítványozó álláspontja szerint erre az állami adóhatóságnak továbbra sincs törvényi hatásköre.

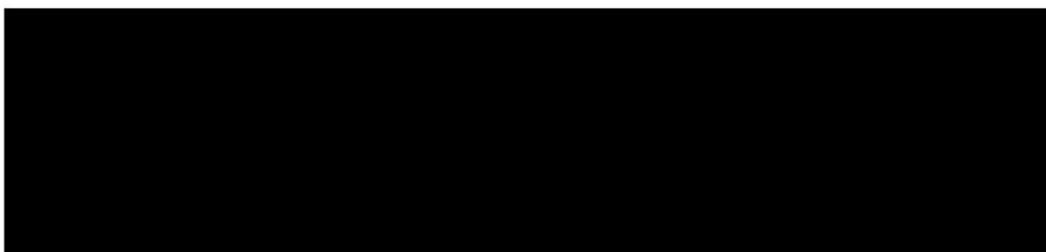
A Kúria indokolásában azonban adós maradt annak a pontos megjelölésével, hogy álláspontját mely jogszabályhelyekre és rendelkezésre alapozza, ilyeneket ugyanis az indokolása vonatkozó része nem tartalmaz.

8. Fentiek felül az Indítványozó Felülvizsgálati Kérése **számos már hivatkozást, kifogást is tartalmazott, melyeket a Kúria az amúgy is szűkszavú indokolásában egyszerűen figyelmen kívül hagyott és nem bírált el.**



Az alábbiakban, azok tényleges megismétlése nélkül, az Indítványozó megjelöli a Tisztelt Alkotmánybíróság száma, hogy mely kifogásai és hivatkozásai maradtak **tényleges, érdemi indokolás nélkül** a felülvizsgálati eljárásban.

- (3.2. pont, 31. oldal) Indítványozó arra hivatkozott – egy gondolat erejéig a becslés jogalapjához visszatérve – annak kapcsán, hogy az adóhatóság beszerezte a [REDACTED] tehát a kérdéses, új program gyártója ügyvezetőjének nyilatkozatát, amely szerint a raktárkezelő szoftver 2013. évben alkalmas volt az éles működésre, hogy e nyilatkozat nem cáfolta az Indítványozó olyan álláspontját, mely szerint 2013-ban a programot ténylegesen, „éles” könyvelésre nem használta. A használatra alkalmasság nem igazolja a tényleges használatot. Ahogyan a Bíróság, úgy a Kúria Ítélete sem érintette a tárgyi felvetést.
- (3.3. pont, 31. oldal) Indítványozó megalapozatlannak és iratellenesnek nevezte a Bíróság Ítélete 9. oldal 2. bekezdésén rögzített olyan megállapítását, miszerint: „Más adat pedig nem állt a revízió rendelkezésére, így a Frézer rendszerben rögzített adatokat kellett a becslés módszere körében alkalmaznia a felperesi állásponttal szemben”.
A NAV a helyszíni ellenőrzés során, 2016.10.20-án letöltötte a Hessyn, mint régebbi könyvelési program adatait is, melyek a beszámoló és a leletár adatokkal tökéletesen megegyeztek. Az adóhatóság azért elemezte a Frézer adatokat, hogy hivatkozhatson a becslés jogalapjának fennállására. A Kúria a kérdést nem érintette.
- (3.6. pont, 33. oldal) Indítványozó arra hivatkozott, hogy az Ítélet nem tartalmaz rendelkezést a leértékelést és selejtezést érintő felperesi kereseti kérelmekre vonatkozóan, annak ellenére, hogy - a leltárértékeléshez hasonlóan – Indítványozó részletesen értekezett e kérdéskörökben is a Kereset 12. oldalán.
A Kúria nem foglalkozott a kérdéskörrel, a selejtezés tekintetében az egyetlen rövid utalást a [46] pont tartalmazza, ez azonban aligha tekinthető érdemi indokolásnak, egy ilyen fajsúlyú kérdés tekintetében. Ténylegesen és ellenőrizhetően a Kúria Ítélete nem tartalmaz indokolást e kérdéskör tekintetében.
- (3.7. pont, 33. oldal) Indítványozó ebben a pontban a [REDACTED] vel állítólagosan 2013-ban folytatott számla nélküli felperesi kereskedelem kapcsán utalt arra, hogy számos kérdés volt megválaszolatlan a Felülvizsgálati Kérelem benyújtásakor, mivel az adóhatóság a tényállás feltárására vonatkozó kötelezettségének nem tett megfelelően eleget.
Ilyen nyitott kérdésként hivatkozott az Indítványozó ismételt arra, hogy az adóhatóság preconcepciója szerint vajon miként kezelte a Frézer rendszer a pénztári modulban rögzített ÁFA nélküli tételeket ÁFA szempontjából. Indítványozó már a Keresete 14. oldalán (3. és 4. bekezdés) is kifogásolta ezt a körülményt, mely az adóhatóság által állított tényállás alapján megoldatlan, nyitott kérdés maradt. A kérdéssel kapcsolatban sem az akkori alperesi adóhatóság, sem pedig a Bíróság nem foglalkozott, azt egyszerűen nem érintették.
Mi több, a kérdést a Kúria is hanyagolta, egy szó sem olvasható az Ítéletében arról, hogy az adóhatóság szerinte amúgy logikai hibától mentes érvelésébe a fenti kérdés és arra adandó válasz vajon hogyan illeszkedik bele. A kérdés ugyanis az adóhatóság koncepciója szerint megválaszolhatatlan, amelynek oka, hogy a koncepció hibás. A Kúria egyszerűen tudomást sem vett a kérdésről.
- (3.9. pont, 35. oldal) Ebben a pontban Indítványozó azt sérelmezte, hogy már a keresete 14. oldalán (utolsó bekezdés, 5./ pont) sérelmezte, hogy az Elsőfokú Határozattal szemben benyújtott fellebbezés 3. sz. mellékletét a Másodfokú Adóhatóság az Art-be ütköző módon elutasította.



Indítványozó tehát már a keresetében arra hivatkozott, hogy az adóhatóság a beszerzési értékeket a rendelkezésre álló és nem kifogásolt beszerzési számlák alapján becslés nélkül is meg tudta volna állapítani, ennyiben e tekintetben a becslés Art. 108. § (3) bek. c) pontja szerint feltételei nem álltak fenn, figyelemmel arra, hogy a 2013-as évre a „Zárókészlet” vonatkozásában maga a NAV rögzítette, hogy a számlák az adózó székhelyén lettek vizsgálat alá vonva, a főkönyvi könyvelésben és a Frézer raktári nyilvántartó programban az adózó számlái megegyező módon szerepeltek.

A NAV tehát maga fogadta el a helyesnek ítélt beszerzési számlák alapján a beszerzési értéket, így e tekintetben (tehát az ELÁBÉ (eladott árak beszerzési értéke) tekintetében) becslésnek a saját megállapítása alapján sem lett volna helye, a jogszabályi feltételek hiányában.

A Felülvizsgálati Kérelmében Indítványozó a Kúriához fordulva azt sérelmezte, hogy a kérdéses kereseti részt **a Bíróság egyáltalán nem érintette, nem foglalkozott vele.** Ennek hatására **a Kúria a saját Ítéletében ugyancsak nem foglalkozott a kérdéssel, azt egy szóval sem tárgyalta.** Megállapítható tehát, hogy annak ellenére, hogy a kifogás indokoltan szerepel a Keresetben és a Felülvizsgálati Kérelemben, a bíróságok egyike sem volt hajlandó foglalkozni a kérdéssel. Nem csupán a kérdés tárgyalása, tehát feldolgozása és az arról való döntéshozatal maradt el tehát, hanem ennek nyomán indokolás sem született, hiszen döntés sem, amelyet indokolni lehetett volna.

Az Indítványozó rendkívüli perorvoslati eljárásban fordult a Kúriához jogorvoslatért, ennek ellenére a fenti kérdésekkel a Kúria ugyanúgy nem foglalkozott, mint közülük többel már korábban a Bíróság sem.

9. Indítványozó álláspontja szerint a fentiekkel megsértett, illetve érintett alaptörvényi és egyéb jogszabályhelyek az alábbiak:

Alaptörvény:

B) cikk (1) bek.: Magyarország független, demokratikus jogállam.

R) Cikk (2) bek.: Az Alaptörvény és a jogszabályok mindenkire kötelezőek.

I. cikk (4) bek.: A törvény alapján létrehozott jogalanyok számára is biztosítottak azok az alapvető jogok, valamint őket is terhelik azok a kötelezettségek, amelyek természetüknél fogva nem csak az emberre vonatkoznak.

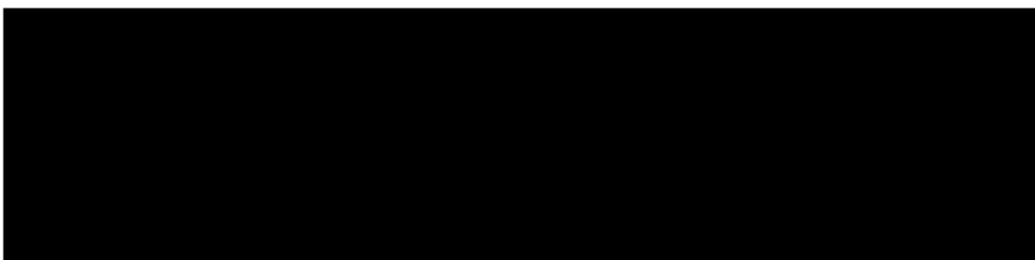
XXIV. cikk (1) bek.: Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.

XXVIII. cikk (1) bek.: Mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.

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

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

Megsértett egyéb jogszabályhelyek:



Felperes álláspontja szerint a becslés módszere alkalmasságára vonatkozó bizonyítási kötelezettség körében az adóhatóság, majd e hiányosságok figyelmen kívül hagyásával a Bíróság és a Kúria is megsértették az Art. 108. § (2) bek. rendelkezését.

A [REDACTED] ügyvezetője nyilatkozatának értékelése tekintetében az adóhatóság és a Bíróság megsértette a bizonyítékok értékelése és a releváns tényállás megállapítása körében a Kp. 78. § (2) bekezdését, továbbá a Kp. 78. § (1) bek. nyomán alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdését. A Kúria eljárása ugyancsak megsértette e jogszabályhelyeket, amikor a tárgyi kérdést egyáltalán nem érintette.

A nyilvántartások (leltár, leértékelés, selejtezés) pótlásának kérdésében a Bíróság megsértette az Art. 1. § (2) bekezdését, továbbá az Art. 5. § (1) bek. szerint alkalmazandó Ket. 1. § (1) bekezdését, továbbá a Kp. 2. § (1) bekezdését. A Kúria, az önmagának is ellentmondó indokolásával – e jogszabályhelyeken kívül - nem tett eleget a Kp. 121. § (1) bekezdésének sem.

Az állítólagos számla nélküli értékesítésekkel kapcsolatos termékek ÁFA-kulcs besorolásának kérdésében az adóhatóság mellett a Bíróság is megsértette az Art. 99. § (2) bekezdését, 108. § (9) bekezdését, továbbá az ÁFA törvény 89. § (1) bekezdését is. A Kúria ezt figyelmen kívül hagyta, megsértve ugyancsak e rendelkezéseket és a Kp. 121. § (1) bekezdését.

Az indítványozói ELÁBÉ dokumentális ellenőrzésének elmulasztása kérdésében az adóhatóság és a Bíróság megsértette az Art. 108. § (3) bek. c) pontját, mivel itt a becslés feltételei nem álltak fenn. A Kúria a kérdéssel nem foglalkozott, így e rendelkezéseken felül ebben az esetben is sérült a Kp. 121. § (1) bekezdése.

Az iparüzési adó kérdése tekintetében az adóhatóság és a Bíróság az Art. 120. § (4a) bekezdését sértették meg, míg a Kúria a Kp. 121. § (1) bekezdését.

A Bíróság Indítványozó álláspontja szerint a fent leírtakkal ugyancsak megsértette a kereseti kérelem teljeskörű elbírálása körében a Kp. 86. § (1) bekezdését, továbbá a Kp. 84. § (2) bek. alapján alkalmazandó Pp. 341. § (1) bekezdését, illetve az Ítélet indokolására vonatkozó kötelezettsége körében a Kp. 84. § (2) bek. alapján alkalmazandó Pp. 346. § (4) és (5) bekezdéseit, illetve a bizonyítékok értékelése kapcsán a Kp. 78. § (2) bekezdését, továbbá a Kp. 78. § (1) bek. nyomán alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdését.

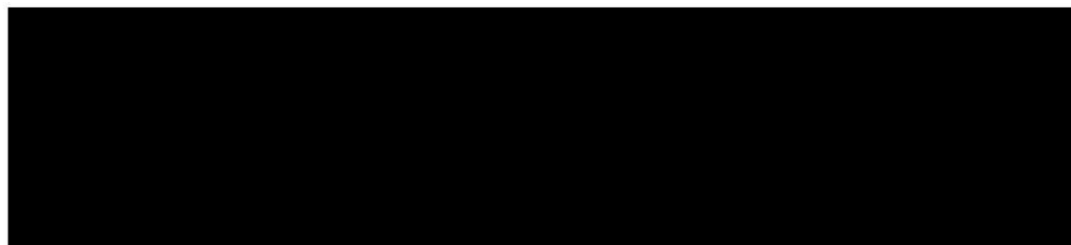
Mivel a Bíróság a jogsértő közigazgatási tevékenységgel szemben nem nyújtott jogvédelmet, megsértette a Kp. 2. § (1) bekezdését is.

Indítványozó álláspontja szerint a Kúria – azon felül, hogy nem tett eleget a Kp. 121. § (1) bek. szerinti kötelezettségének – ugyancsak nem bírálta el a Felülvizsgálati Kérelem valamennyi pontját, bizonyítékokat hagyott figyelmen kívül, illetve azokat iratellenesen és okszerűtlenül mérlegelte, továbbá az Ítéletének indokolás nem felel meg a Pp. fent idézett rendelkezéseinek. Indítványozó álláspontja szerint ezzel a Kúria is megsértette a fent felhívott jogszabályhelyeket.

10. Az alapjogsérelem indokolása:

Indítványozó korlátolt felelősségű társaságként folyamodik a Tisztelt Alkotmánybírósághoz alapjogvédelemért, figyelemmel arra, hogy az Alaptörvény I. cikk (4) bek. ezt számára lehetővé teszi.

A becslés módszere fentiek szerinti, adóhatóság által választott és alkalmazott változata következtében Indítványozónak több Alaptörvényben biztosított alapjoga szenvedett sérelmet.



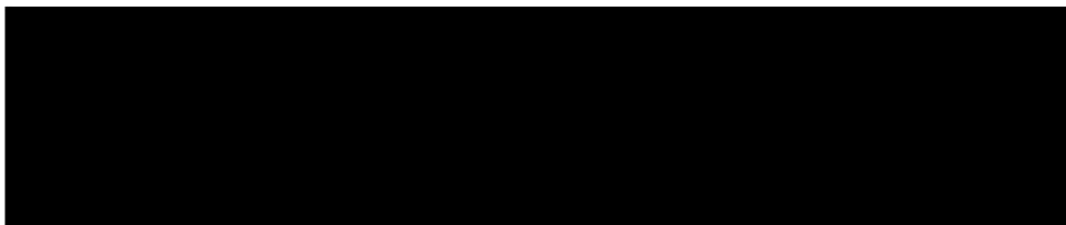
A fent felvázolt többféle hiba és kifogásolt eljárás nem csupán a hatósági eljárási szakban, de a bírósági szakban is megnyilvánult. Indítványozó álláspontja szerint az adóhatóság és a bíróságok a fent részletesen felvázolt eljárási jogszabálysértésekkel megsértették a tisztességes hatósági eljáráshoz (XXIV. cikk (1) bek.) és tisztességes bírósági eljáráshoz (XXVIII. cikk (1) bek.) való alapvető jogát.

Ugyancsak a fentiek alapján, az egyes fórumok által magukévá tett jogszabályértelmezések semmiképp sem felelhetnek meg az Alaptörvény 28. cikkében meghatározott és kötelezően követendő értelmezési szabálynak (ékes példája ennek a Kúria érvelése, mely Indítványozó álláspontja szerint még saját magával is ellentmondásban áll). Az Alaptörvény 28. cikke szerinti kötelező jogszabályértelmezési előírás a bíróság indokolási kötelezettségének teljesítése kapcsán és azzal összefüggésben vizsgálendő. Önállóan az Alaptörvény 28. cikkére Indítványozó nem kívánja alapozni jelen alkotmányjogi panaszát, tekintettel arra, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróság gyakorlata alapján abból nem származik önálló alaptörvényi alapjog, ugyanakkor más alapjogok védelme és megsértésének vizsgálata keretében ezt az előírást is figyelembe kell venni.

Indítványozó álláspontja szerint sérült a jogorvoslathoz való alapvető joga (XXVIII. cikk (7) bek.) is, hiszen fellebbezéssel fordult a Másodfokú Adóhatósághoz, majd onnan további jogorvoslattal a Bírósághoz (a közigazgatási perben, a NAV jogszabálysértő eljárásával szemben). Hiába mutatott azonban rá a jogorvoslati eljárások során sorozatosan a legkülönbébb eljárásjogi szabálysértésekre, az elvileg, egymás jogorvoslati fórumaiként működő hatóságok és a Bíróság megalapozott hivatkozásait nem vették figyelembe, kifogásait vagy érdemi indokolás nélkül vetették el vagy el sem bírálták, azok az indokolásokban egyszerűen nem szerepelnek. Indítványozó álláspontja szerint az ilyen eljárás nem minősülhet jogorvoslatnak. Indítványozó az egyes, sérelmezett konkrét kérdések tekintetében fent részletesen kifejtette álláspontját. Figyelemmel a Tisztelt Alkotmánybíróság gyakorlatára (3024/2019. (II. 4.) AB határozat indokolása [69] pont) Indítványozó csak a Másodfokú Adóhatóság és a Bíróság eljárásai kapcsán hivatkozik a jogorvoslathoz való alaptörvényi joga megsértésére, míg a Kúria eljárása tekintetében a tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjoga (Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bek.) megsértésére kíván hivatkozni.

Indítványozó álláspontja szerint a fentiek szerint a tárgyi eljárásokban nem érvényesült a jogszabályi előírások mindenkire kötelező jellege, tehát a legalitás elve sem, így sérült közvetlenül az Alaptörvény ilyen tartalmú rendelkezése (R) Cikk (2) bek.), ami viszont közvetetten a B) cikk (1) bek. sérelmét is eredményezte, hiszen a vonatkozó jogszabályi előírások be nem tartása szükségszerűen a jogállamiság sérelmét is eredményezi. Figyelemmel a Tisztelt Alkotmánybíróság más pontok tekintetében már hivatkozott gyakorlatára, Indítványozó az alkotmányjogi panaszának jelen pontját nem a B) cikk (1) bek. közvetlen sérelmére kívánja alapozni (mivel visszaható hatályú jogalkotás vagy felkészülési idő hiánya jelen pont tekintetében nem merült fel), azonban hivatkozni kíván Indítványozó nevezett pont más alapjogok megsértésén keresztül áttételesen érvényesülő érintettségére. Indítványozó álláspontja szerint demokratikus jogállami környezetben nem engedhető meg az, hogy a NAV és a bíróságok a hivatkozásait, indokolás nélkül, sorozatosan figyelmen kívül hagyják.

Emellett a Bíróság és a Kúria is több esetben rögzített iratellenes indokolást ítéleteikben, vagy az adott (és Indítványozó által bizonyíthatóan hivatkozott) pontot, kifogást egyszerűen nem is érintették, holott ez törvényi kötelezettségük lett volna. Indítványozó álláspontja szerint ezáltal a bíróságok ugyancsak jogszabálysértő módon jártak el, mivel nem merítették ki az Indítványozó Keresetében vagy Felülvizsgálati Kérelmében megfogalmazott valamennyi hivatkozást. Ez – a fent konkrétan kifejtett hiányosságok – az Indítványozó tisztességes bírósági eljáráshoz való jogának sérelmét eredményezte.



Amennyiben Indítványozó a Bíróság vagy a Kúria előtt egy eljárás bizonyos mozzanatának szabálytalanságára hivatkozik, akkor az érintett bíróságnak ezt el kell bírálni és indokolásában számok kell adnia arról, hogy miért döntött úgy ahogy, továbbá arról, hogy döntését milyen jogszabályi rendelkezések támasztják alá. Amennyiben bármely eljáró fórum nem így tesz, szükségszerűen sérelmet szenved Indítványozó tisztességes hatósági és bírósági eljáráshoz, illetve jogorvoslathoz való alapvető joga is, mint jelen esetben, hiszen kérelmét nem bírálták el, illetve a döntést nem indokolták meg szabályszerűen. Az ilyen eljárás alapjául fekvő jogszabály értelmezés sem felelhet meg az Alaptörvénynek.

A fent hivatkozott, egyes pontok tekintetében Indítványozó tényleges és érdemi érdekséremlme az alábbiakban nyilvánult meg.

Az iratellenes indokolás rögzítése, illetve a döntés vagy indokolás – adott esetben – teljes hiánya vonatkozásában az érdeksérelem Indítványozó álláspontja szerint további magyarázatot nem igényel. Ha a bíróságok figyelembe sem veszik Indítványozó kifogásait, arról nem hoznak határozatot, akkor indítványozó nincs abban a helyzetben, hogy tudomást szerezzen hivatkozásai helyességéről vagy helytelenségéről. Emellett természetesen az eljárás sem minősülhet tisztességesnek és az egyes fórumok nem tudják betölteni nem mellesleg jogorvoslati szerepkörüket sem. Indítványozó szerepe az eljárásokban, illetve releváns megnyilvánulásai teljes mértékben súlytalanná váltak ez által. Azokat még a feldolgozás szintjén sem vették figyelembe az egyes fórumok, mintha azokat Indítványozó meg sem tette volna. Indítványozó tehát részben nem azt sérelmezi, hogy adott pont tekintetében a bíróságok nem tették magukévá álláspontját, hanem azt, hogy egyszerűen nem bírálták el a kifogásait, illetve a határozatokat meghatározott tekintetben nem indokolták meg. Indítványozó álláspontja szerint nem tekinthető érdemi indokolásnak pl. a korábbi fórum állásfoglalásának jóváhagyása (tehát ennek okfejtés nélküli, pusztá kijelentése), meghatározott jogszabályi rendelkezések felhívása mellett, ez a Pp-nek az ítéletek indokolására vonatkozó szabályainak sem felel meg maradéktalanul. Mindezek hatására az indokolások elfogadása, az azzal való azonosulás nem lehetséges, hiszen sok esetben csak döntést kapott Indítványozó, de indokolást nem.

Az értékadatokkal kiegészített leltár visszautasítása, el nem fogadása tekintetében a Panaszos érdekséremlme abban áll, hogy ugyan a számviteli és egyéb vonatkozó törvényi rendelkezésekkel összhangban járt el, az adóhatóság ennek ellenére becslést alkalmazott, amely számára jelentős fizetési kötelezettségre vonatkozó megállapítást eredményezett. Mind a Bíróság, mind pedig a Kúria ítéleti indokolása téves és értelmezhetetlen, amely állítás a fentiek szerint egy egyszerű levezetéssel tisztázható. A becslés választott módszerének alkalmatlanságát Indítványozó több tekintetben is igazolta, azonban bármire is hivatkozott, érvelését sem a Bíróság, sem pedig Kúria nem vették figyelembe, nem bírálták el.

A becsült többlet árbevétel tekintetében, az adómentes értékesítés figyelembevételének kifogása egyértelműen jogos, ami kézenfekvő érvek nyomán, egyszerűen igazolható. Ehhez képest még a Kúria Ítéleti Indokolása is önellentmondásos és téves. Indítványozó érdekséremlme e tekintetben az így keletkezett magasabb adókülönbözet, adóhiány és adóbírság megállapításában, illetve kiszabásában rejlik. E pont kiváló példája annak, hogy Indítványozó hivatkozásait a bíróságok gyakorlatilag nem vették figyelembe.

A Felülvizsgálati Kérelmében írtakkal egyezően, a helyi iparüzési adó meghatározása tekintetében Indítványozó érdekséremlme abban áll, hogy joga van ahhoz, hogy vele szemben meghatározott típusú adókötelezettséget csak az erre hatáskörrel rendelkező hatóság állapítson meg, továbbá abban, hogy az iparüzési adó adott évre vonatkozó tényszámait figyelmen kívül

hagyása következtében a becslés választott módszere nem felel meg a vonatkozó jogszabályi rendelkezéseknek.

A fentiekben hivatkozott és indokolt, általa elszenvedett alapjogsérelem tekintetében Indítványozó e helyen is az alábbi **alkotmánybírósági határozatok megállapításaira** kíván hivatkozni:

Az indokolási kötelezettség megsértése tekintetében:

Az Alkotmánybíróság a 20/2017. (VII. 18.) AB határozat indokolása [26-27] pontjaiban kifejtette: [26] Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rejlő indokolási kötelezettség alkotmányos követelménye a bíróság döntési szabadságának abszolút korlátját jelenti, nevezetesen azt, hogy **döntésének indokairól az eljárási törvényeknek megfelelően szükséges számot adnia. Az indokolási kötelezettség alkotmányjogi értelemben vett sérelme az eljárási szabály alaptörvény-ellenes alkalmazását jelenti. A tisztességes bírósági eljárásból fakadó elvárás tehát az eljárási szabályok Alaptörvénynek megfelelő alkalmazása, ami a jogállami keretek között működő bíróságok feladata.** Az eljárási törvény rendelkezéseire is figyelemmel, a tisztességes bírósági eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást mindenképpen megfogalmazza, hogy **a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon** {lásd 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [34]}.

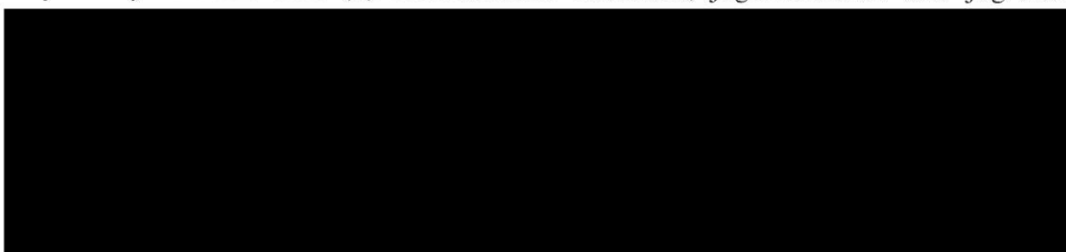
[27] Az Alkotmánybíróság a fentiekre tekintettel a jelen ügy vonatkozásában megállapította, hogy nem teljesítette a törvényszék indokolási kötelezettségét akkor, amikor az ügy egyik leglényegesebb részéről, az adott tényállásra nyilvánvalóan vonatkozó jogszabályi rendelkezések nem alkalmazása okairól nem adott számot határozatában.

Az Alkotmánybíróság a 3024/2019. (II. 4.) AB határozat indokolása [70]- [71] pontjai szerint: [70] A 3179/2018. (VI. 8.) AB határozatban hangsúlyozta az Alkotmánybíróság, hogy „az adott ügyben alkalmazandó jogszabályoknak pusztán a nyelvtani értelmezése nem felel meg az indokolt bírói döntéssel szemben támasztott alkotmányos követelményeknek. Ennek oka, hogy az Alaptörvény 28. cikke azt a kötelezettséget rója a bíróságokra, hogy a jogszabályokat azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban kell értelmezniük. A bírói jogalkalmazás folyamatában a jogszabályok értelmezése egy olyan **komplex indokolást igényel**, amely a szintaktikai mellett a teleologikus és a rendszertani értelmezés szempontjait is felismeri, értékeli és egymásra tekintettel ütközteti. A jogértelmezés ezen bíró által érvényesített, komplex folyamatában az irányadó jogi normákat a rendszertani értelmezés keretében nemcsak egymásra tekintettel, hanem a jogalkotó céljára és az Alaptörvényre figyelemmel is értékelni kell a konkrét ügyben” (Indokolás [81]). Ennek hiányában viszont a közigazgatási döntések bírósági felülvizsgálata csak a formális jogszerűség ellenőrzésére szorítkozna, a tartalmi szempontok mellőzésével {3100/2015. (V. 26.) AB határozat, Indokolás [55]; megerősítve: 3179/2018. (VI. 8.) AB határozat, Indokolás [81]}.

[71] Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint azonban „az Alaptörvény 28. cikke a formális jogszerűségeen túlmutató, olyan alkotmányjogi szempontból értékelhető tartalmi követelményeket támaszt a bírói döntések indokolásával szemben, amelyek értelmében **a bíróságnak a döntése szempontjait, indokait kellő részletességgel kell bemutatnia** {3305/2017. (XI. 24.) AB határozat, indokolás [41]; megerősítve 3179/2018. (VI. 8.) AB határozat [82]}.

A hatékony jogorvoslat nyújtása és a jogorvoslathoz való jog megsértése tekintetében:

A 22/2013. (VII. 19.) AB határozat indokolásában [26. pont] a T. Alkotmánybíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében biztosított, jogorvoslathoz való jog hatékony



érvényesülése kapcsán kifejtette, hogy: Az Alaptörvény felhívott szabálya mindenkinek jogot biztosít ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatásidöntés ellen, amely jogát vagy jogos érdekét sérti. Az Alkotmánybíróság állandósult gyakorlata értelmében a jogorvoslathoz fűződő jog azt kívánja meg, hogy valamennyi, az érintett jogát vagy jogos érdekét (helyzetét) érdemben befolyásoló határozat felülvizsgálata érdekében legyen lehetőség más szervhez, vagy azonos szerv magasabb fórumához fordulni. Az Alaptörvény megköveteli, hogy a **jogorvoslati jog nyújtotta jogvédelem hatékony legyen**, vagyis ténylegesen érvényesüljön és képes legyen a döntés által okozott sérelem orvoslására.

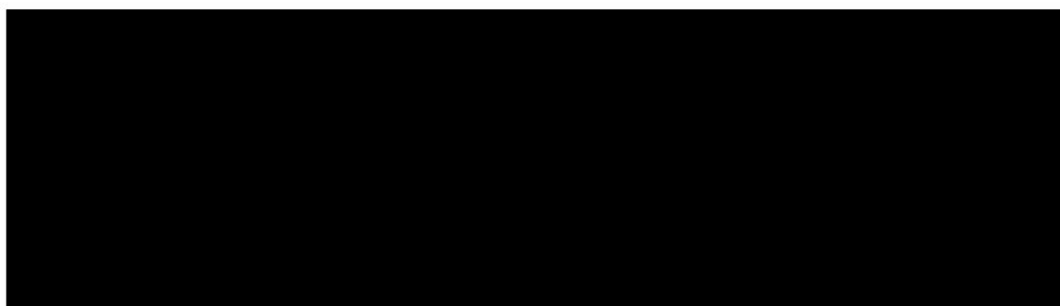
A 9/2017. (IV. 18.) AB határozat indokolásában [21 pont] a Tisztelt Alkotmánybíróság kimondta, hogy: Nem következik mind ebből, hogy a jogorvoslatot elbíráló szervnek a kérelemnek minden körülmények között helyt kell adnia, az azonban feltétlenül, hogy az eljárási szabályok által meghatározott keretek között a jogorvoslati eljárást lefolytassák és **a jogorvoslati kérelemben írtakat a jogszabályban foglaltak szerint érdemben megvizsgálják**. A jogorvoslati út igénybevételének nem előfeltétele továbbá valamely jog – esetleg alapjog – tényleges sérelmének a bekövetkezése, elegendő, ha az érintett megítélése szerint jogát (jogos érdekét) sérti a támadott döntés. A jogorvoslathoz való jog, mint alapjog sérelme tehát akként is megvalósulhat, hogy más (alap)jogi sérelem esetleg nem állapítható meg az ügyben. E körben hangsúlyozottan jelen vannak az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott tisztességes bírósági eljárás követelményei.

A 25/2018. (XII. 28.) AB határozat indokolása [17] pontja szerint: Minden jogorvoslat lényegi, immanens eleme a jogorvoslás lehetősége, vagyis a jogorvoslat fogalmilag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát (3020/2018. (I. 26.) AB határozat, Indokolás [37], 35/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [16]).

Indítványozó a fenti alkotmánybírósági határozatok rendelkezései tekintetében ismételtelen rögzíteni kívánja, nem tekinthető tisztességes eljárásnak, sem hatósági, sem pedig bírósági szakban, ha észrevételeit egyszerűen el sem bírálják és minden fórum mechanikusan kimondja, hogy az előtte eljáró fórum határozata nem jogszabálysértő, mint ahogyan az ilyen eljárásokat jogorvoslatnak sem lehet tekinteni. Erre figyelemmel Indítványozó álláspontja szerint az eljárások során sérült a tisztességes hatósági eljáráshoz való alapjoga (Alaptörvény XXIV. cikk (1) bek.), a tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjoga (Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bek.) és a jogorvoslathoz való alaptörvényi joga (Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bek.) is. Indítványozó az alapjogsérelemet okozó, egyes konkrét mozzanatokot a jelen pontban pontosan megjelölte, illetve azt is meghatározta az egyes pontok tekintetében, hogy miben nyilvánult meg az Ő oldalán az okozott alapjogsérelem.

A jelen alkotmányjogi panaszra irányadó, az Abtv. 29. § szerinti **két vagylagos befogadási feltétel közül a fent kifejtettek alapján a Panaszos a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség alapján kéri a jelen panasz befogadását és érdemi elbírálását**. Ahogyan ezt Indítványozó többször megindokolta: A becslés adóhatóság által választott módszere nem felelt meg az Art. előírásának, mivel az alapján a valós adóalap nem volt valószínűsíthető. Ezt a Másodfokú Adóhatóság és a bíróságok is figyelmen kívül hagyták. Az eljárásjogi jogszabályok megsértése alapjogsérelemet okozott Indítványozónál, illetve a jogszabálysértések a bírói döntéseket közvetlenül és érdemben befolyásolták, hiszen az Indítványozóra sérelmes, nagy összegű adómegállapítás becslés hiányában nem állhatott volna elő.

V. Készpénzfizetési korlátozás megsértése/szankciók alkalmazása



1. Indítványozó a Felülvizsgálati Kérése 4. pontjában (39-49. oldalak) érintette a szankciók megállapítása körében elkövetett jogszabálysértések / készpénzfizetési korlátozás kérdéskörét, ahol részletekbe menően megjelölte kifogásait a hatóság, illetve később a Bíróság által elkövetett jogszabálysértésekkel kapcsolatban. Kéri az Indítványozó, hogy az egyes részletkérdések tekintetében álláspontját a Tisztelt Alkotmánybíróság a mellékletként csatolt Felülvizsgálati Kérés fent írt oldalaiból szíveskejen részletesen megismerni, így – terjedelmi okokból - valamennyi indítványozói hivatkozás teljes terjedelemben való megismétlése mellőzhető. Az indítványozói kifogások részletes áttekintése már csak azért is indokolt, mert a Kúria eljárása során a kifogások egy igen jelentős részével egyszerűen nem foglalkozott, azokat Ítéletében nem is érintette.
2. A továbbiakban Indítványozó a Tisztelt Alkotmánybíróság részére idézi a Kúria Ítélete indokolásának vonatkozó pontjait szó szerint, így ezeket a Tisztelt Alkotmánybíróság a korábban írt kifogásaival könnyedén össze tudja vetni:

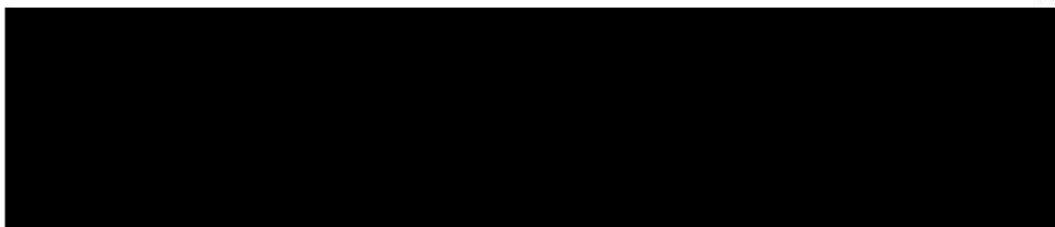
[50] A készpénzfizetési korlátozással kapcsolatban megállapított jogsértés kapcsán a Kúria utal a felperes másik ügyében, hasonló tényállás mellett született Kfv.V.35.093/2018/4. számú ítéletben foglaltakra. Az abban írtakkal mindenben egyetért, sem megismételni, sem attól eltérni nem kíván. A [23]-[28] pontban részletesen kifejtett indokolás a felperesnek a felülvizsgálati kérelmében felhozott valamennyi érvére választ ad.

[51] Az elsőfokú bíróság vizsgálta és részletesen indokolta a rendeltetésellenes joggyakorlás mibenlétét, utalt a készpénzfizetési korlátozás bevezetésének törvényi indokára, ehhez képest mérte meg, bírálta el a felperesi cselekményt. Az ellenőrzött időszakban a néhány percen, másodpercen belüli termékértékesítések ugyanazon felek között valósultak meg, azonos adásvételre irányultak, azonos gazdasági céllal teljesítették, ezáltal a szerződéses ügyletek egységet képeztek. Az Art. 38. § (3b) bekezdésében írt feltételek teljesülése okán a 38. § (3a) bekezdésben írt korlátozás alkalmazandó volt, miután a felperes ezt nem teljesítette, a 172. § (20f) bekezdésben írt szankció alkalmazására jogszerűen került sor.

[52] Az Európai Unió Bíróságának a visszaélésszerű joggyakorlás, magatartás kapcsán kimunkált gyakorlata a perbeli tényállás eldöntésére nem alkalmazható, mert nem általános forgalmi adó visszaigénylésének megítélése, hanem a magyar adójogszabályban meghatározott készpénzfizetési korlátozás megítéléséről volt szó. Emiatt nem kellett figyelemmel lenni a felperes által felhívott esetekben kidolgozott tételekre. A bíróság jogalkalmazása szempontjából a NAV iránymutatásban szereplő tájékoztatás nem szolgálhat az értelmezés alapjául, a jogértelmezés kereteit az Alaptörvény 28. cikkben írt elvek határozzák meg. Az Alaptörvény 28. cikkében írt elveknek: a józan észnek, közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célnak kizárólag az az értelmezés felelhetett meg amit az elsőfokú bíróság követett és melynek mentén a felperesi szerződést és létrejött gazdasági eseményeket elemezte. Téves a felperesnek az az álláspontja, hogy az Art. 172. § (20f) bekezdésében meghatározott bírságmérték tekintetében az adóhatóságnak mérlegelési lehetősége állna fenn. A törvény a körülmények mérlegelésére nem ad lehetőséget, egyértelműen a készpénzfizetési korlátot meghaladó rész utáni 20%-ban határozza meg bírság mértékét.

A Kúria indokolásában tehát felhívta egy korábbi ítélete (a továbbiakban: Korábbi Ítélet) indokolásának álláspontja szerint releváns részét, ezért Indítványozó ehelyütt ugyancsak idézi a Kúria Kfv.V.35.093/2018/4. sz. ítéletének (F/10. sz. mellékletként csatoltan) [23]-[28] pontjait:

[23] Az adóhatóság, a bíróság az Art. 1. § (7) bekezdése, továbbá a 724/B/1994. AB határozat és az ezzel összhangban kialakított egységes bírói joggyakorlat értelmében jogosult a szerződések, ügyletek, jognyilatkozatok adójogi minősítésére. Hangsúlyozza továbbá a Kúria azt is, hogy felek



közötti jogvita adójogi jogviszonyból ered, ezért elbírálására nem a felperes által megjelölt régi, továbbá az új Ptk. szabályai, hanem az adójogi jogszabályi rendelkezések az irányadóak.

[24] Azt, hogy melyek az adójogi jogvita szempontjából releváns tények, az alperes és az elsőfokú bíróság a határozatában helytállóan jelölte meg. A perben eldöntendő kérdés ugyanis az volt, hogy fennállnak-e vagy sem az Art. 38. § (2) bekezdésében és 3/a és 3/b. §-ában foglalt törvényi feltételek. Az pedig a felek között a közigazgatási és a peres eljárás során sem volt vitatott, hogy a számlákat kibocsátó és befogadó adózók mindegyike pénzforgalmi számlanyitásra kötelezett adózó volt. Iratszerűen rögzítették a határozatok, hogy az ellenőrzési jegyzőkönyvhöz mellékelte kimutatásban szereplő január-április hónapok esetében a felperes túllépte az Art. 38. §-ában megjelölt jogszabályhely által megállapított 1.500.000 Ft-os összeghatárt.

[25] A Pp. 275. §-a alapján a rendelkezésre álló iratokból kizárólag az rögzíthető, hogy vizsgált időszakban a termékértékesítések mindegyike azonos szerződő felek között valósult meg, azonos típusú termékek adásvételére irányult. Helytálló ténybeli és jogkövetkeztetésre jutott az elsőfokú bíróság – indokolási kötelezettségét is teljesítve - hogy a felperes és a Kft. között az egyes termékértékesítésekre önálló szerződések írásban nem jöttek létre, és az 551 db bizonylat kiállításával érintett termékértékesítés nem az írásbeli szerződés, hanem a felek közötti ráutaló magatartással kötött meg. Mindebből egyértelműen következik, hogy a keretszerződés alapján adójogi szempontból a felek között az adásvételi keretszerződés alapján több pénzben kifejezhető ellenértékkel rendelkező termékértékesítés valósult meg. Ezek továbbá olyan módon jöttek létre, hogy gazdasági céljukat tekintve egymástól nem különülnek el, mivel az egyes adásvételi termékek eladására és megvásárlására az alperes határozatában és a jogerős ítéletben iratszerűen rögzítettek szerint került sor (42 nap esetében sorozatosan, sorszám folytonosan kerültek kiállításra a számlák, 2014. március 21. napján kiszámlázott tételek esetében 5 percen belül került sor összesen 1.910.195 Ft értékben...stb).

[26] Iratszerűen rögzítette az alperes és az elsőfokú bíróság is határozatában azt, hogy a vizsgált időszakban mindösszesen 94.166.885 Ft a készpénzfizetés ellenében teljesített termékértékesítés összege, melyből egyértelműen következik, hogy a felperes megsértette az Art. 38. § (3a)-(3b) bekezdésében foglaltakat, ezért az Art. 172. § (20f) bekezdése alapján az 1.500.000 Ft-ot meghaladó rész tekintetében jogszerűen került kötelezésre a határozatban megjelölt összeg tekintetében bírságfizetésre.

[27] Iratellenes az a felperesi érvelés, mely szerint a jogerős ítélet nem tartalmazza annak indokát, hogy mely okok miatt minősíthető a határozatokban megjelölt szerződések szerinti felek eljárása rendeltetésellenes joggyakorlásnak. A felek mindegyike ugyanis az Art. 38. §(2) bekezdése alapján bankszámlanyitásra kötelezett adózó volt, és ezen nem változtat valamely társaság bankszámlájának zárolása sem, továbbá adójogi szempontból az sem, hogy őt az illetékes kereskedelmi hatóság nyilvántartásba vette, engedélyezte a készpénz befogadását, illetve állásfoglalást kért. Hangsúlyozza e körben a Kúria azt, hogy a felperes maga sem vitatta a vizsgált időszakban megvalósult és készpénzben teljesített értékesítések határozatokban rögzített tényét és ennek ismérveit, továbbá az alperes által e körben készített kimutatás megalapozott voltát.

[28] A rendelkezésre álló iratok alapján egyértelműen az a tényállás állapítható meg - és ezt a felperes felülvizsgálati kérelmében kifejtett jogvita eldöntésére irányadó jogszabályi rendelkezések szempontjából figyelembe nem vehető törvényhelyekre való hivatkozás sem cáfolja meg - hogy a felperes naponta jelentős számú és forgalommal járó értékesítést bonyolított le, amely ellenértékét részére a keretszerződésben foglaltaktól eltérően készpénzben teljesítette a vevő, a Kft. A felperes áruszortimentre vonatkozó érvelése kapcsán a Kúria is rámutat arra, hogy egy keretszerződésen belül minden egyes szerződés külön, önállóan kell az Art. 172. § (20f) bekezdése szerint megítélni. Kétséget kizáróan megállapítható jelen perben a bizonyítékok

okszerű értékelése alapján, indokolási kötelezettségét is teljesítve, a Pp. 206. § (1) bekezdése és 221. § (1) bekezdése alapján eljárva hozott jogerős elsőfokú bíróság ítélet alapján, hogy a jogügyletek nem a rendeltetésszerű joggyakorlat miatt kerültek több szerződésben meghatározásra, ezért az ugyanazon fél (Kft.) részére teljesített kifizetéseket össze kell számítani. A felülvizsgálati kérelemmel érintett határozatokban rögzített jogi álláspont helytállósága egyértelműen következik az Art. 1. § (7) bekezdéséből, 2. § (1) bekezdéséből.

3. Indítványozó a Kúria Ítéletében foglalt rövid indokolás ([50]-[51]-[52] pontok) kapcsán az alábbi észrevételeket kívánja tenni (míg a Kúria indokolásában (beleértve a Korábbi Ítélet felhívott indokolását is) figyelmen kívül hagyott kifogásokat az ezt követő pontokban érinti):

Az [50] pontban a Kúria Ítélete a fent írtak szerint felhívta a Korábbi Ítélet indokolása [23]-[28] pontjait, azzal, hogy e pontok az Indítványozó Felülvizsgálati Kérelmében felhozott valamennyi érvre választ adnak, továbbá, hogy e pontokkal a Kúria mindenben egyetért, azokat sem megismételni, sem azoktól eltérni nem kíván.

Meg kívánja jegyezni ennek kapcsán Indítványozó, hogy a két ügy tényállása különbözik egymástól, mert az egyik egy adatgyűjtésre irányuló ellenőrzés, a másik (a jelen ügy) pedig egy utólagos vizsgálat volt. Mivel utóbbi esetén tágabb a jogszabályon alapuló, az adóhatóságot terhelő tényfeltárási és tényállás tisztázási kötelezettség, Indítványozó a Korábbi Ítélet indokolása egyszerű felhívását aggályosnak és alkalmatlan módszernek tartja.

A Kúria az [51] pontban rögzítette, hogy az elsőfokú bíróság vizsgálta és részletesen indokolta a rendeltetésellenes joggyakorlás mibenlétét, utalt a készpénzfizetési korlátozás bevezetésének törvényi indokára, ehhez képest mérte meg, bírálta el a felperesi cselekményt. A Kúria e pontban ugyanakkor – Indítványozó erre vonatkozó hivatkozása ellenére - teljes mértékben figyelmen kívül hagyta, hogy a Bíróság Ítélete a rendeltetésellenes joggyakorlás vizsgálatánál az adózó, tehát a Panaszos javára szolgáló körülményeket egyszerűen figyelmen kívül hagyta. E körülményeket tehát nem csak a Bíróság, hanem a Kúria is elmulasztotta értékelni, legalább is az indokolás alapján kizárólag erre lehet következtetni.

Ítélete e pontjában a Kúria (a Bíróság álláspontját mechanikusan magáévá téve) azt is rögzítette, hogy az ellenőrzött időszakban a néhány percn, másodpercen belüli termékértékesítések ugyanazon felek között valósultak meg, azonos adásvételre irányultak, azonos gazdasági céllal teljesítették, ezáltal a szerződéses ügyletek egységet képeztek.

Indítványozó álláspontja szerint a Kúria ilyen ténymegállapítása ugyanúgy hibás, téves, mint amilyen a Bíróságé volt. Hibás az arra való utalás, hogy az adásvételek néhány percn, vagy másodpercen belül valósultak volna meg. Az adásvételek nem voltak azonosak, mert azok tárgya (különböző áruszortiment a mindenkori vevő igényeinek megfelelően) minden esetben eltérő volt.

A Kúria az [52] pontban kifejtette, hogy az Európai Unió Bíróságának a visszaélésszerű joggyakorlás, magatartás kapcsán kimunkált gyakorlata a perbeli tényállás eldöntésére nem alkalmazható, mert nem általános forgalmi adó visszaigénylésének megítélése, hanem a magyar adójogszabályban meghatározott készpénzfizetési korlátozás megítéléséről volt szó.

A hivatkozott EUB rendelkezések valóban ÁFA tárgyúak, de Indítványozó álláspontja szerint azok nemcsak az ÁFA visszaigénylésére vonatkoznak, hanem a HÉA teljes szabályozására, illetve rendszerére. Mivel a tárgyi ügyben maga a Kúria mondta ki, hogy a felek jogviszonyára (és így jogsértéseikre is) nem a régi vagy az új Ptk., hanem az adójogszabályok alkalmazandók, látni kell, hogy az adásvételeket is az ÁFA törvény alá kell rendelni, azokat az szabályozza. Ebből kifolyólag nem lehet az adózói Indítványozó magatartásának megítélésénél az ÁFA rendelkezéseket és az EUB gyakorlatában kimunkált megállapításokat figyelmen kívül hagyni. Meg kívánja jegyezni továbbá Indítványozó, hogy álláspontja szerint a készpénzfizetési

korlátozással kapcsolatos magyar jogszabály, illetve szabályozás nem lehet az említett normarendszerrel és gyakorlati tételekkel ellentétes. Ennyiben a Kúria Ítélete indokolásának e pontja sem fogadható el.

Ugyancsak az indokolás e pontjában fejtette ki a Kúria, hogy a bíróság jogalkalmazása szempontjából a NAV iránymutatásban szereplő tájékoztatás nem szolgálhat az értelmezés alapjául, a jogértelmezés kereteit az Alaptörvény 28. cikkben írt elvek határozzák meg, melyeknek kizárólag az az értelmezés felelhetett meg, amit a Bíróság követett és melynek mentén a szerződést és létrejött gazdasági eseményeket elemezte.

Indítványozó álláspontja szerint a rendeltetésszerű joggyakorlás megítélésénél valamennyi, az Panaszos által tanúsított és bizonyított cselekmény értékelendő. Tény, hogy Indítványozó kért és kapott az adóhatóságtól tájékoztatást a kézpénzfizetési korlátozásra vonatkozó gyakorlat ügyében, ezt egyszerűen a javára kellett volna figyelembe venni, ez azonban nem történt meg. Egyebekben a rendeltetésszerű joggyakorláshoz a hivatal részéről is hozzátartozik, hogy nem hoz a korábbi tájékoztatásától eltérő, azzal ellentétes döntést. Mind a Bíróság, mind pedig a Kúria egyszerűen figyelmen kívül hagyták, hogy a hivatalnak törvényi kötelezettsége volt megfelelő tájékoztatás nyújtani, illetve a későbbiekben az ehhez igazodó eljárás is. A feltárt tényállás alapján így éppen a Bíróság és a Kúria ítélete ellentétes az Alaptörvényben meghatározott értelmezési szabállyal és az abban megjelölt célokkal.

A Kúria ugyancsak megállapította, hogy téves az Indítványozó azon álláspontja, hogy az Art. 172. § (20f) bekezdésében meghatározott bírságmérték tekintetében az adóhatóságnak mérlegelési lehetősége állna fenn. Nem értekezett azonban a Kúria arról, hogy az Art. 38. § (3b) bek. értelmében a bírság kiszabásának feltétele, hogy *„kétséget kizáróan megállapítható, hogy a felek közötti jogügylet nem rendeltetésszerű joggyakorlás miatt került több szerződésben meghatározásra”*. Amennyiben azonban hiányzik a rendeltetésellenes joggyakorlás bizonyítottsága, mint a mulasztási bírság előfeltétele, akkor a törvény szerint a bírságot mellőzni kell(ett volna). Ahogyan erre Indítványozó a Felülvizsgálati Kérése vonatkozó pontjában részletekbe menően hivatkozott, álláspontja szerint az alapul fekvő ügyben az amúgy az adóhatóság bizonyítási terhéhez tartozó, nem rendeltetésszerű joggyakorlás *„kétséget kizáróan megállapítható”* bizonyítottságára nem került sor. A Kúria e kérdésnek azonban nem szentelt figyelmet, mint ahogyan az Indítványozó fél tucatnyi egyéb kifogásának sem, hiszen az ellenkezőjének az Ítélete indokolásában nincs nyoma.

4. Mivel a Kúria Ítélete felhívta a Korábbi Ítélet indokolása [23]-[28] pontjait, Indítványozó alábbiakban teszi meg észrevételeit e pontok tekintetében:

A [23] pont szerint az adóhatóság és a bíróság az Art. 1. § (7) bekezdése, továbbá a 724/B/1994. AB határozat és az ezzel összhangban kialakított egységes bírói joggyakorlat értelmében jogosult a szerződések, ügyletek, jognyilatkozatok adójogi minősítésére. Hangsúlyozta továbbá a Kúria azt is, hogy felek közötti jogvita adójogi jogviszonyból ered, ezért elbírálására nem az Indítványozó által megjelölt régi, továbbá az új Ptk. szabályai, hanem az adójogi jogszabályi rendelkezések az irányadók.

Indítványozó álláspontja szerint ez az érvelés ellentétben áll, nem egyeztethető össze azzal, amit a Kúria Ítéletében az Európai Unió Bíróságának a visszaélésszerű joggyakorlás tekintetében kimunkált ítélkezési gyakorlat figyelmen kívül hagyásával kapcsolatban rögzített. Ha a felek „közötti jogvita” adójogi jogviszonyból ered, ezért arra nem a régi vagy az új Ptk. rendelkezései irányadók, hanem az adójogi jogszabályi rendelkezések, akkor Panaszos álláspontja szerint nem zárható ki az EUB gyakorlatában kimunkált, Indítványozó által hivatkozott doktrínák sem, **hiszen ezek pont adójogi jogviszonyokban tanúsított magatartások megítélésére jöttek létre.** Egyébként sem indokolja semmivel a Kúria, hogy **miért is lenne jogszerű kizárólag az ÁFA kérdéskörére szűkíteni a kialakult ítélkezési gyakorlat megállapításait**, hiszen mindkét

esetben jogszabály megkerülésére irányuló, egyébként teljesen azonos magatartásról van szó, emellett pedig irreleváns, hogy éppen ÁFA adónemről vagy készpénzfizetési korlátozásról van-e szó, hiszen a lényeg a kizárólag vagy túlnyomó többségben az adóelőny megszerzése érdekében tanúsított magatartás megítélése. **Nem indokolja meg tehát a Kúria, hogy mi indokolja e tekintetben a szűkítést**, erre nincs magyarázata, csupán rögzíti az érintett adónemek eltérőségét, ez azonban nem ad magyarázatot, tehát tényleges indokolást a szűkebb, kizáró értelmezés létjogosultságára. A Kúria egyáltalán nem szentel figyelmet annak a vitathatatlan körülménynek, hogy a jogszabály megkerülésére irányuló magatartások mindkét esetben azonosak. A Kúriának e körülmény fényében, illetve ennek ellenében kellett volna kifejtenie álláspontját, annak részletes indokolásával együtt. Ilyen okfejtés hiányában a Kúria azonban csupán kimondta, hogy nem fogja figyelembe venni döntése során az Indítványozó által felhívott esetjogi gyakorlatot, döntése azonban ennyiben önkényes és nem alátámasztott. Nincs tehát válasz arra a kérdésre, hogy a felhívott eseti döntések szerinti magatartások miért is nem vethetők össze a jelen kérdéskörben a Kúria által is rendeltetésellenesnek mondott indítványozói magatartással. E tekintetben a Kúria **indokolása** Indítványozó álláspontja szerint **ellentmondásos és elégtelen**.

A [24] pontban az indokolás olyan módon koncentrált csak és kizárólag az Art. 38. § (3a) és (3b) bekezdéseiben rögzítettek, hogy a pénzforgalmi számlanyitásra kötelezett adózó azonosítása és az összeghatár megjelölése mellett megfelelnek a (3b) bekezdésben rögzített előfeltételről.

A (3b) bek. kifejezetten **felfüggesztő feltételként fogalmazza meg**, hogy: „ha kétséget kizáróan megállapítható, hogy a felek közötti jogügylet nem rendeltetésszerű joggyakorlás miatt került több szerződésben meghatározásra”. Erről a feltételről, melyet az adóhatóságnak kell bizonyítania, a jelen pont egy szót sem szól. Ismételten hangsúlyozza Indítványozó, hogy álláspontja szerint az adóhatóság ilyen bizonyítási kötelezettségének, mely tekintetében csak a „**kétséget kizáró**” **bizonyítottság** szintje fogadható el, nem tett eleget, mely eljárását a Bíróság és a Kúria is jóváhagyták. Indítványozó a Felülvizsgálati Kérelmében részletekbe menően hivatkozott arra, hogy miért nem látja teljesítettnek az adóhatóság ezirányú bizonyítási terhét. Fontos emellett megemlíteni, hogy mivel a Kúria Ítéletében olyan módszerrel indokolt, hogy egy másik ítélet indokolását hívta fel, így a jelen eljárásban a Kúria Ítéletének indokolása a másik eljárással érintett, releváns összegeket és dátumokat, hónapokat, időtartamokat tartalmazza, a tárgyi ügy ilyen információit azonban egyáltalán nem. Így nem állapítható meg pl. a Kúria minden konkrétumot nélkülöző indokolása alapján, hogy minden érintett hónap tekintetében megtört-e a releváns 1,5 millió forintos korlát levonása, tehát figyelembevétele.

A [25] pontban ismételten kifejtésre került, hogy a termékértékesítések mindegyike azonos szerződő felek között valósult meg, azonos típusú termékek adásvételére irányult, hogy a felek között az adásvételi keretszerződés alapján több pénzben kifejezhető ellenértékkel rendelkező termékértékesítés valósult meg, úgy, hogy azok gazdasági céljukat tekintve egymástól nem különböznek el.

Indítványozó ennél a pontnál is meg kívánja jegyezni, hogy a szerződések tartalmukat tekintve nem voltak azonosak, **az adásvétel tárgyát képező áruválaszték a vevő mindenkori szükségletei szerint alakult**. Értelmezhetetlennek tartja Indítványozó az „*azonos típusú termékek adásvételére irányult*” fordulatot, hiszen az adásvételek tárgyai mindazon termékek lehettek, amelyeket forgalmazott, nem érti azonban, hogy ezek miért lennének azonos típusúak. Ugyancsak érthetetlen a „*gazdasági céljukat tekintve egymástól nem különböznek el*” fordulat. Indítványozó, mint kereskedő, valamennyi értékesítés során az árresz realizálásában megnyilvánuló gazdasági haszonszerzés érdekében járt el. Vajon mi lehet egy kereskedő értékesítésének célja ezen felül? Említésre méltó ismételten, hogy maga a Kúria sem jelöli meg azt a jogszabályt, amelyet Indítványozó állítólagosan megsértett az egymás után kiállított számlákkal, ilyen jogszabály ugyanis nem létezik. A rendeltetésellenes joggyakorlás bizonyításában az adóhatóságnak a **kétséget kizáró bizonyosság szintjére** kellett volna eljutnia. Indítványozó álláspontja szerint ez messze áll a követelménytől, azonban a Kúria erre nem volt tekintettel.

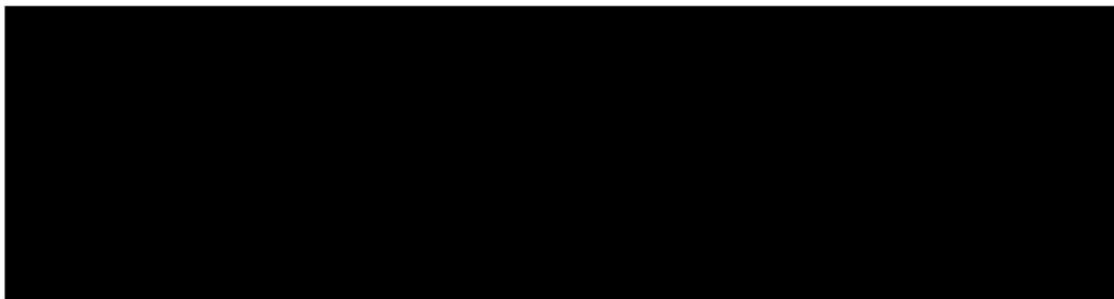
Az ítélet a [26] pontban rögzítette, hogy a vizsgált időszakban mindösszesen 94.166.885 Ft a készpénzfizetés ellenében teljesített termékértékesítés összege, melyből egyértelműen következik, hogy a felperes megsértette az Art. 38. § (3a)-(3b) bekezdésében foglaltakat, ezért az Art. 172. § (20f) bekezdése alapján az 1.500.000 Ft-ot meghaladó rész tekintetében jogszerűen került kötelezésre a határozatban megjelölt összeg tekintetében bírságfizetésre.

Ismételten arról van szó, hogy a bírságolás előfeltételeként hiányzik az Art. 38. § (3b) bekezdése szerinti feltétel (mely szerint: „ha kétséget kizáróan megállapítható, hogy a felek közötti jogügylet nem rendeltetésszerű joggyakorlás miatt került több szerződésben meghatározásra”). A feltétel teljesüléséről, tehát a **kétséget kizáró bizonyítottságról szó sem esik**. Indítványozó álláspontja szerint az adóhatóság nem teljesítette az ilyen bizonyítási kötelezettségét, amit a Bíróság és a Kúria is jóváhagytak. Ugyancsak figyelembe kell venni, hogy az érintett [26] pont a Korábbi Ítélet részeként került át a Kúria jelen indoklásába, mivel azt a Kúria felhívta. Ebből következik, hogy az itt megjelölt összeg nem a jelen ügy, hanem egy korábbi ügy időszakára vonatkozik, mint ahogyan a megjelölt időszakok sem egyeznek. Indítványozó álláspontja szerint a Kúria Ítélete ebben is hibás, illetve – ahogyan erre Indítványozó fent már hivatkozott – nem állapítható meg a Kúria indoklása alapján a jelen ügyben felmerült megállapítás összege és az sem, hogy a havi szinten figyelembe veendő, 1,5 millió forintos korlát levonására ténylegesen sor került-e vagy sem.

A korábbihoz hasonló probléma merül fel a [27] pont tekintetében is. E pont rögzíti, hogy Iratellenes az a felperesi érvelés, mely szerint a jogerős ítélet nem tartalmazza annak indokát, hogy mely okok miatt minősíthető a határozatokban megjelölt szerződések szerinti felek eljárása rendeltetésellenes joggyakorlásnak. A felek mindegyike ugyanis az Art. 38. § (2) bekezdése alapján bankszámlanyitásra kötelezett adózó volt, és ezen nem változtat valamely társaság bankszámlájának zárolása sem, továbbá adójogi szempontból az sem, hogy őt az illetékes kereskedelmi hatóság nyilvántartásba vette, engedélyezte a készpénz befogadását, illetve állásfoglalást kért. Hangsúlyozza e körben a Kúria azt, hogy a felperes maga sem vitatta a vizsgált időszakban megvalósult és készpénzben teljesített értékesítések határozatokban rögzített tényét és ennek ismérveit, továbbá az alperes által e körben készített kimutatás megalapozott voltát.

A Kúria ilyen érvelése jó példa Indítványozó fenti hivatkozására. A jogerős ítélet nem indokolta, hanem csupán rögzítette, hogy az adózó eljárása **nem felelt meg a rendeltetésű joggyakorlás követelményének. Hogy miért nem, az a Bíróság és a Kúria ítéletéből is hiányzik**. Emlékeztet az Indítványozó arra, hogy az Art. fent is idézett rendelkezése kétséget kizáró bizonyítottságot követel meg, nem érti azonban, hogy miért jelentene ilyen szintű bizonyítottságot annak egyszerű rögzítése, hogy az adózók mindegyike bankszámla nyitásra kötelezett volt, továbbá, hogy nem tagadták az értékesítést. Úgy tűnik, hogy a bizonyítottság ilyen szintjének a Kúria azt is elfogadta, hogy az adóhatóság és a Bíróság egymás alatt egyszerűen felsorolták, hogy mit sikerült kideríteniük az ügylettel kapcsolatban.

Indítványozó álláspontja szerint azonban a **kétséget kizáró bizonyítottság** abban nyilvánulna meg, ha az adóhatóság az őt terhelő bizonyítási teher alapján a bizonyítékok olyan koherens és zárt módon összefüggő láncával állt volna elő, amely mellett az egyetlen levonható következtetés, hogy a gazdasági tranzakció egyetlen vagy többségi célja, az adójogszabály kikerülése révén realizált gazdasági előny. Erre Indítványozó már Felülvizsgálati Kérelmében is hivatkozott, azonban mindennemű eredmény nélkül. **A Kúria ki sem tért a bizonyítottsággal összefüggő bármely aggályra**, hanem egyszerűen, mechanikusan lemásolta a Bíróság érvelését, majd rögzítette, hogy azzal – mint hibátlannal - egyetért. Ez azonban Indítványozó álláspontja szerint nem nevezhető indokolásnak.



A [28] pontban a Kúria kifejtette, hogy kétséget kizáróan megállapítható a perben hozott ítélet alapján, hogy a jogügyletek nem a rendeltetésszerű joggyakorlat miatt kerültek több szerződésben meghatározásra, ezért az ugyanazon fél (K.ft.) részére teljesített kifizetéseket össze kell számítani.

A Kúria tehát az Art. által megkövetelt, kétséget kizáró bizonyítottságot fennállónak látta, annak ellenére, hogy – Indítványozó számos erre vonatkozó konkrét hivatkozása ellenére – sem a jogerős ítélet, sem pedig a Kúria nem vizsgálta, illetve nem cáfolta, hogy az egyes értékesítési tételek az egyes boltok, tehát a vevő által üzemeltetett kiskereskedelmi egységek, igényeinek megfelelően és azok részére lettek szétszedve. Indítványozó ugyanis ebben jelölte meg azt a gazdasági racionalitást, amelyet a bíróságok végig hiányoltak. Azért ilyen egységekre szedték szét az értékesítendő árut, mert az azt tovább értékesítő boltok az egyes áruféleségekből, az adott pillanatban pont annyit igényeltek. A kiskereskedelmi egységek a várható kereslet előrejelzéseik szerinti áruválasztékot és mennyiséget igényelték, ezért Indítványozó az árut ennek megfelelően értékesítette. Kétséget kizáró bizonyítottságról csak akkor lehetne beszélni, ha Indítványozó ilyen érvelésével is legalább foglalkoztak volna, hiszen pont ez utal arra, hogy a tranzakció kizárólagos vagy többségi célja nem a jogszabály megkerülése, hanem **egy reális gazdasági szükséglet** volt. Vizsgálat azonban e tekintetben egyáltalán nem történt, ezért kétséget kizáró szintű bizonyítottságról beszélni e tekintetben Indítványozó álláspontja szerint nem is lehet.

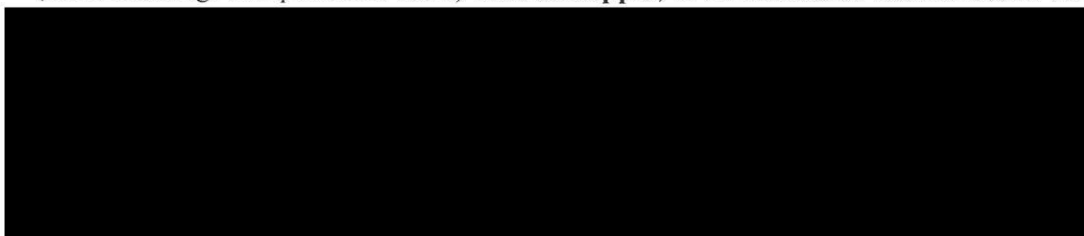
5. Az alábbiakban az Indítványozó megjelöli a Tisztelt Alkotmánybíróság részére a Felülvizsgálati Kérelmében feltüntetett azon hivatkozásait, melyekkel **a Kúria az Ítélete meghozatala során egyáltalán nem foglalkozott, azokat nem bírálta el**, illetve további kifogásait is kifejti a Kúria vitatott Ítélete kapcsán.

Indítványozó a Felülvizsgálati Kérelme 4.3. pontjában (40. oldal második felétől) egymás alatt számos már korábban, a Fellebbezésében és a Keresetben is feltüntetett hivatkozását ismételte meg, melyek közül többet a Kúria sem érintett Ítéletében:

- Továbbra sem nyert indokolást, hogy az egymást követő értékesítéseket **miért kell egy szerződéses egységnek tekinteni**, nem látható, hogy azok miért egymásra tekintettel valósultak volna meg. Ténylegesen az egyes értékesítések egymástól teljes mértékben függetlenek voltak (különböző boltoknak szánt, különféle áruszortiment adásvétele történt), közöttük az egyetlen tényleges kapcsolódási pontot az eladó és a vevő azonossága jelenti. Ezzel a kérdéskörrel a Kúria nem foglalkozott.
- Téves volt az adóhatóság következtetése a szállítólevelek és az adott esetben csak néhány másodperc különbséggel kiállított készpénz fizetési számlák kérdéskörében, hiszen a számlák alapját képező **szállítólevelek nem másodperces időközökkel lettek kiállítva**. Indítványozó megindokolta, hogy ez akkor és azért fordulhatott elő, ha nem fért fel a kocsira a termék, vagy nem volt a vásárlónak elég pénze, amikor is az árut félrerakták, majd amikor kifizette és elvitte a termékeket, akkor lett a számla kiállítva, egymás után beolvastva a szállítóleveleket. Ez magyarázza a számlát szoros egymásutániságát, azonban ez a szállítólevelekre már nem igaz. A Kúria ezzel a felvetéssel sem foglalkozott, indokolásában nem érinti a kérdést.
- Indítványozó hivatkozott arra, hogy a kérdéses ügyletek adóügyi minősítése (Art. 1. § (7) bek.) során nemcsak a készpénzkorlátozásra vonatkozó, hanem az egyéb adóügyi következményeket is vizsgálat alá kellett volna vonni, ezt azonban a NAV elmulasztotta. Az adásvételi szerződések minősítése – tehát, hogy az adókötelezettséget keletkeztető teljesítés bekövetkezett-e és az mely időponthoz köthető, - az adójogban nem különbözhet a készpénzes, illetőleg a banki utalással zárult ügyletek tekintetében. Ezt a kérdéskört az ÁFA törvény rendezi. Egyéb kérdések mellett az sem nyert tisztázást, hogy amennyiben egy szerződésnek kell tekinteni az ügyletek sorozatát, ahogyan azt a NAV állítja, akkor vajon **az ez alapján**

fizetendő ÁFÁ-t melyik hónapban kellene bevallani és befizeti? A Kúria ebben a körben ismételten csak hivatkozott az adójogi szabályozás alkalmazásának szükségességére, azonban érdemben nem foglalkozott a kérdéssel, érdemi indokolás továbbra sincs.

- Indítványozó hivatkozott arra, hogy a Bíróság Ítélete nem foglalkozik azzal a kérdéssel, hogy az adózó rendeltetésellenes joggyakorlása **milyen magatartás tanúsításában, milyen elérni kívánt cél érdekében valósult meg.** Rendeltetésellenes joggyakorlásnak csak azt lehet minősíteni, amikor a szerződés létrehozásának célja nem a piacon elérhető gazdasági előny, hanem kizárólag, illetve döntően az elérhető adómegtakarítás, illetve az adóelkerülés. A határozatokból teljesen hiányzik annak indoka, hogy mi volt a Felperes és a [REDACTED] között létrejött **adásvételi szerződések célja**, ugyanis a piacon elérhető gazdasági előny (nyereség) az iratokból kitűnően tényszerűen igazolt.
E körben a Kúria Ítélete indokolása ellentmond a józan észnek és az életszerűségnek. Továbbra sem jelölte meg egyik fórum sem (a Kúriát is beleértve), hogy az Indítványozó mely magatartása testesítette meg a rendeltetésellenes joggyakorlást, továbbá e magatartás tanúsítása mely cél érdekében történhetett. Válaszokat a Kúria Ítélete sem szolgáltat, annak ellenére, hogy **a kérdéses értékesítések utáni adóterheket Indítványozó hiánytalanul rendezte, ezek által tehát előnyt nem realizálhatott.** Ez az ellentmondás a Kúriát nem zavarta.
- Indítványozó külön is hivatkozott arra, hogy az ügy tárgyát képező adásvételek a rendes kereskedelmi ügyletek keretében kerültek megvalósításra és céljuk a legkevésbé sem az adókikerülés, hanem a kereskedelmi árresz biztosította üzleti nyereség volt, amelynek adótartalmát (ÁFA, TAO, HIPA stb.) Indítványozó **szabályszerűen bevallotta és megfizette.** Az utólagos ellenőrzés során ezt a javára kellett volna értékelni, azonban erre nem került sor. A Kúria Ítélete e kérdésre egyáltalán nem reagált.
- Indítványozó sérelmezte, hogy az adóhatóság és a Bíróság **minden alap nélkül állapította meg**, hogy az adózónak a Pmt. szabályozás, a kereskedelmi hatósággal kapcsolatos tények okán és az adóhatósági állásfoglalás kérés vonatkozásában tanúsított magatartása az ügyben irreleváns körülmény. E körülményeket nem bírálták el és mellőzésüket nem indokolták, azokat Indítványozó javára nem vették figyelembe, az erre vonatkozó törvényi előírás (Art. 97. § (6) bek.) ellenére sem. **E körülmények figyelmen kívül hagyásának indokát a Kúria Ítélete sem adta meg.**
- Sérelmezte Indítványozó, hogy álláspontja szerint a mulasztási bírság alkalmazása feltételül szabott, az Art. 38. § (3b) bekezdése szerinti, **kétséget kizáró bizonyosságra irányuló bizonyítási tehernek** az adóhatóság nem tett eleget. Ugyancsak sérelmezte ennek kapcsán, hogy semelyik fórum nem vette figyelembe, hogy az indítványozói társaság a lehető legnagyobb körültekintéssel, jogkövető módon járt el, amikor eleget tett a Pmt-ben előírt szabályzat készítési követelménynek, az illetékes kereskedelmi hatóság nyilvántartásba vette és engedélyezte a készpénz befogadását a részére, illetve a készpénzfizetés korlátozásáról szóló jogszabály hatályba lépését követően – gyakorlatának bemutatásával – állásfoglalást kért magától, az adóhatóságtól.
Annak ellenére, hogy az Art. 97. § (6) bekezdésének második mondata kimondja, hogy „A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.”, a Kúria jogszerűnek tartotta Ítéletében az indítványozói társaság javára szóló körülmények értékelése nélküli mellőzését.
- A felek szerződési akarata vizsgálatának fontosságát hangsúlyozva, Indítványozó rögzítette, hogy az adóhatóság megállapítása azért is **elfogadhatatlan és életszerűtlen**, mivel a vevőnek (az adóhatósági álláspontot követve) **több hónappal, évvel korábban tudnia kellett volna,**



hogy ennyivel később mire lesz szüksége, így a jövőbeli szerződések megkötésének egy igen fontos eleme volt a [REDACTED] vásárlóinak fogyasztása, mely előre nem látható, nem tervezhető, így ha a felek előre nem tudták, hogy mit fognak vásárolni egymástól, akkor szerződés sem jöhetett közöttük létre, hiszen a leglényegesebb kérdésben (termék) nem tudnak még megállapodni.

A Kúria Ítélete indoklásában nem kívánt foglalkozni a kérdéssel.

- Indítványozó kifejtette, hogy az adóhatósági érvelés oda vezet, hogy a felek között még egyetlen lezárt, minden tekintetben teljesülésbe és végbement jogügylet, így adásvételi szerződés, sem jöhetett létre, hiszen bármikor vásárolna még adózótól a vizsgált partner vevője, úgy az **még mindig egyetlen adásvételi szerződésnek lenne a része**, és így tovább a végtelenségig, ami polgári jogi értelemben nyilván teljesen megalapozatlan gondolatmenet és megállapítás.

Az adóköteles ügylet teljesítésének időpontja adójogi fogalom, ill. kérdés, azt az ÁFA törvény rendezi. A Kúria nem észlelte az ellentmondást a saját okfejtése (mely szerint az adójogszabályok alapján kell eljárni) és a döntése között.

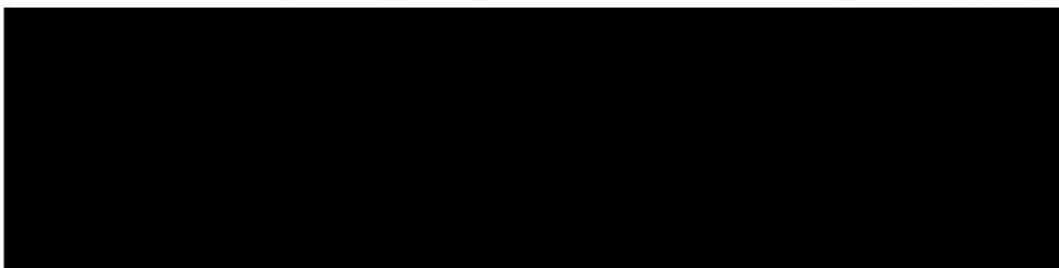
- Indítványozó sérelmezte, hogy a Bíróság az Ítéletében kifejtette, hogy álláspontja szerint az Indítványozó a mulasztási bírság alól egyedül abban az esetben mentesülhetett volna, ha a szerződések feldarabolásának ésszerű indokát szolgáltatja, ennek hiányában azonban igazoltnak látta a Bíróság a nem rendeltetésszerű joggyakorlás megvalósulását az adóelőny (tehát a bírságmentesség) érdekében.

Feketén-fehéren rögzítést nyert tehát, hogy **a rendeltetésellenes joggyakorlással kapcsolatos bizonyítás terhet nemcsak az adóhatóságok, hanem a Bíróság is az adózóra hárította**. A Kúria ezt a jogsértést a Felülvizsgálati Kérelmben foglaltak ellenére egyáltalán nem értékelte. Az Art. már többször idézett rendelkezése szerint **a bizonyítási teher az adóhatóságon volt, mégpedig a kétséget kizáró bizonyítottsági szint** tekintetében. A bizonyítottság ilyen szintje nélkül a mulasztási bírság nem lett volna alkalmazható, a bizonyítási teher ítéletben rögzített áthárítása pedig jogszabálysértő. Indítványozó szerint tehát maga a Bíróság rögzítette, hogy szerinte helyes a törvénnyel ellenétesen meghatározott bizonyítási teher megoszlás. A kérdés tekintetében az adóhatóságnak kellett volna bizonyítania, nem pedig az adózónak a mentesülése érdekében. Indítványozó ilyen hivatkozása ellenére a Kúria nem foglalkozott a kérdéssel.

6. Indítványozó fentebb már kifejtette, hogy álláspontja szerint az EUB gyakorlatában kikristályosodott és Felülvizsgálati Kérelmében általa is idézett és felhívott ítélkezési elvek nem csupán az előzetesen felszámított általános forgalmi adó visszaigénylésének kérdéskörére, hanem az egész HÉA kérdéskörre vonatkoznak. A Kúria azzal, hogy a jelen ügyben ezt az ítélkezési gyakorlatot nem tartotta alkalmazandónak, nem kevesebbet állított, mint azt hogy, az EUB ítéletekben szereplő rendeltetésellenes joggyakorlás fogalom és a magyar Art-ben szereplő ugyanilyen (rendeltetésszerűnek nem minősülő joggyakorlás) fogalom **egymástól különbözik**.

Ugyanakkor maga a Kúria mondta ki, hogy mivel a felek ügye adójogi és nem polgári jogi jogviszonyból származik, az adásvételi ügyleteket a vonatkozó adójogi normák és nem a régi vagy az új Ptk. alapján kell megítélni és minősíteni. Mivel azonban az adásvételi szerződések adójogi értelemben szükségszerűen az ÁFA törvény hatálya alá tartoznak, ezen két megítélés szétválasztása nem csak a jogszabályoknak, hanem a józan észnek és a tisztességes eljárás követelményének is ellentmond.

Jelen ügy ráadásul a Korábbi Ítélet alapját képező ügytől annyiban is különbözik, hogy ebben az ÁFA adónem is vizsgálat tárgyát képezte és abban az adóhatóság 2014. évre semmilyen



megállapítást nem tett. Indítványozó megítélése szerint nem lehet helyes és törvényes ugyanazon gazdasági eseményeket ilyen eltérő módon megítélni.

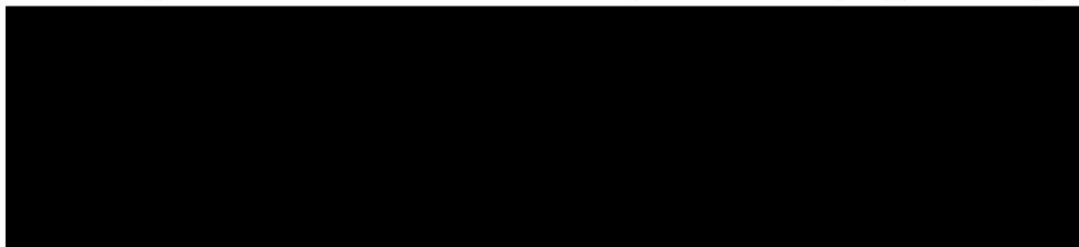
7. Indítványozó fent is hivatkozott már arra, hogy elfogadhatatlannak tartja a Kúria azon gyakorlatát, hogy Ítélete gyakorlatilag semmilyen indokolást nem tartalmaz arra vonatkozóan, hogy miért irreleváns a jelen ügyben az, hogy a vonatkozó jogszabályi rendelkezés hatályba lépésekor Indítványozó állásfoglalást kért és kapott az adóhivatal illetékes részlegétől a készpénzes fizetés szabályaira vonatkozóan.

Az Art 1. § (5) bekezdése alapelvi szinten rögzíti az adóhatóságnak azt a kötelezettségét, hogy az adózónak a törvények megtartásához szükséges tájékoztatást megadja. A fent leírtak azonban azt bizonyítják, hogy az eljáró tisztviselők a törvényi követelményeket nem teljesítették.

A helyes hivatali magatartás európai kódexét az Európai Parlament 2001 szeptemberében fogadta el. A Kódex forrásául az Európa Tanács dokumentumai, illetve az Elsőfokú Bíróság (jelenleg Törvényszék) igazgatási, eljárási elveket meghatározó ítéletei szolgáltak. A Kódex 28 cikket tartalmaz, amelyből 24 cikk a gondos igazgatási magatartás különböző elveit határozza meg. A Kódex rendelkezései a Magyarországon folytatott hivatali ügyintézésre is vonatkoznak, látni kell ugyanakkor, hogy a lefektetett elvekből a jelen eljárásban (és nem csak a jelen pont kapcsán) gyakorlatilag semmi sem valósult meg.

A Kódexben meghatározott némelyik alapelv és a jelen ügyben tanúsított hivatali magatartás összehasonlítása alapján kiderül, hogy a gyakorlat megkérdőjelezhető és esetenként érthetetlen ellentmondásokat tartalmaz:

- 4. cikk: A jogszerűség és törvényesség elve
A bírósági eljárást megelőző közigazgatási eljárás jogsértései - az adózó által tett észrevételek figyelmen kívül hagyásával - oda vezettek, hogy a Másodfokú Adóhatóság sem hozott jogszerű döntést.
- 9. cikk: Objektivitás elve
Az egész közigazgatási eljáráson végig vonul az adóhatóság prekoncepciója, amely végül a rendeltetésellenes joggyakorlás bizonyítása nélkül, több tízmillió forintos bírság kiszabásához vezetett. Az ilyen eljárást nem lehet tárgyilagos eljárásnak nevezni.
- 10. cikk: A jogos elvárások elve és következetesség elve
Az adózók részéről jogos elvárás, hogy a hatóság tájékoztatása érthető, egyértelmű legyen és a kiadott tájékoztatáshoz a gyakorlat is következetesen igazodjon. Sajnos a jelen ügyben ez az elv is súlyosan sérült: A tájékoztatás és a későbbi döntés egymással homlokegyenest ellentétes. Árnyalja a képet, hogy nemcsak a NAV tájékoztató, hanem az egyedi kérdésre adott információ is azt mutatja, hogy ennek az adóhatóság még csak meg sem próbált megfelelni.
- 11. cikk: A tisztességes eljárás elve
A jelen ügyben eljáró tisztviselők mindannyian tudatában voltak annak, hogy a nagy összegű jogtalan megállapítás milyen következménnyel járhat a társaság működésére. Ezért nyilvánvalóan a tisztességes eljárás elvébe ütközik a tájékoztatástól eltérő önkényes döntés, amely ráadásul az Indítványozó javára értékelendő körülményeket is figyelmen kívül hagyja.
- 18. cikk: Az indokolási kötelezettség elve
Talán ez az az elv, amely az eljárás során a legsúlyosabban sérült. Ha ugyanis az adóhatóság teljesítette volna az indokolási kötelezettségét, Indítványozó választ kapott volna arra, hogy mely magatartása volt rendeltetésellenes és miért, valamint arra is, hogy ezt a magatartást



milyen adózási jogszabály tiltotta. Az elv érvényesülésével fény derült volna arra is, hogy miért fogadható el a jelen konkrét esetben a jogszabály konkrét előírása (a rendeltetésellenes joggyakorlás, mint előfeltétel bizonyítása) figyelmen kívül hagyása.

A Kúria a felsorolt jogsértéseket, hiányosságokat nem cáfolta, nem értékelte és annak ellenére, hogy a Bíróság készpénzkorlátozással kapcsolatos döntését a Felülvizsgálati Kérelem keretei között kellett volna elbírálnia, megelégedett egy általános – a Korábbi Ítéletére történt – hivatkozással, ami így nem minősül szabályos, törvény szerinti indokolásnak, illetve az ilyen eljárás nem tekinthető tisztességesnek.

8. Indítványozó álláspontja szerint a fentiekkel megsértett, illetve érintett alaptörvényi és egyéb jogszabályhelyek az alábbiak:

Alaptörvény:

B) cikk (1) bek.: Magyarország független, demokratikus jogállam.

R) Cikk (2) bek.: Az Alaptörvény és a jogszabályok mindenkire kötelezőek.

I. cikk (4) bek.: A törvény alapján létrehozott jogalanyok számára is biztosítottak azok az alapvető jogok, valamint őket is terhelik azok a kötelezettségek, amelyek természetüknél fogva nem csak az emberre vonatkoznak.

XXIV. cikk (1) bek.: Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.

XXVIII. cikk (1) bek.: Mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.

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

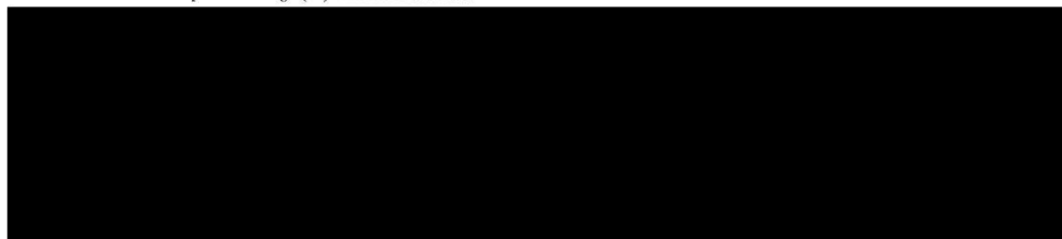
28. cikk: A bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. A jogszabályok céljának megállapítása során elsősorban a jogszabály preambulát, illetve a jogszabály megalkotására vagy módosítására irányuló javaslat indokolását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

Megsértett egyéb jogszabályhelyek:

Indítványozó álláspontja szerint az adóhatóság, a Bíróság és a Kúria a fentiek alapján megsértette a készpénzfizetési korlátozás szabályainak körében az Art. 38. § (3a)-(3b) bekezdéseit, illetve az ezzel kapcsolatos mulasztási bírság összefüggésében az Art. 172. § (20f) bekezdést.

Az adóhatóság, a Bíróság és a Kúria a jogügyletek átminősítése, illetve a rendeltetészerű joggyakorlás követelménye körében megsértette az Art. 1. § (7) bekezdését és 2. § (1) bekezdését is. A tényállás tisztázási kötelezettség, továbbá a nem bizonyított tények adózó terhére való értékelése kontextusában valamennyien megsértették az Art. 97. § (4) bek. és (6) bek. rendelkezéseit.

A Bíróság Felperes álláspontja szerint a fent leírtakkal ugyancsak megsértette a kereseti kérelem teljeskörű elbírálása körében a Kp. 86. § (1) bekezdését, továbbá a Kp. 84. § (2) bek. alapján alkalmazandó Pp. 341. § (1) bekezdését, illetve az Ítélet indokolására vonatkozó kötelezettsége körében a Kp. 84. § (2) bek. alapján alkalmazandó Pp. 346. § (4) és (5) bekezdéseit, illetve a bizonyítékok értékelése kapcsán a Kp. 78. § (2) bekezdését, továbbá a Kp. 78. § (1) bek. nyomán alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdését.



Mivel a Bíróság a jogsértő közigazgatási tevékenységgel szemben nem nyújtott jogvédelmet, megsértette a Kp. 2. § (1) bekezdését is, illetve mivel a határozatok megsemmisítésének lett volna helye, a Bíróság megsértette a Kp. 89. § (1) a)-b) pontjait. Az adóhatóság jogsértése nyomán a Bíróság is megsértette az Art 1. § (5) bekezdését, mivel nem észlelte a törvényes tájékoztatási kötelezettség adóhatóság általi megsértését.

Fentiek alapján a Kúria a saját eljárása és Ítélete tekintetében, azáltal, hogy a Bíróság jogszabálysértő eljárását és Ítéletét jóváhagyta, nem tett eleget a Kp. 121. § (1) bek. szerinti kötelezettségének. Ezen felül nem bírálta el a Felülvizsgálati Kérelem valamennyi pontját, bizonyítékokat hagyott figyelmen kívül, illetve azokat iratellenesen és okszerűtlenül mérlegelte, továbbá az Ítéletének indokolás nem felel meg a Pp. fent idézett rendelkezéseinek. Indítványozó álláspontja szerint ezzel a Kúria is megsértette a fent felhívott jogszabályhelyeket.

9. Az alapjogsérelem indokolása:

Indítványozó korlátolt felelősségű társaságként folyamodik a Tisztelt Alkotmánybírósághoz alapjogvédelemért, figyelemmel arra, hogy az Alaptörvény I. cikk (4) bek. ezt számára lehetővé teszi.

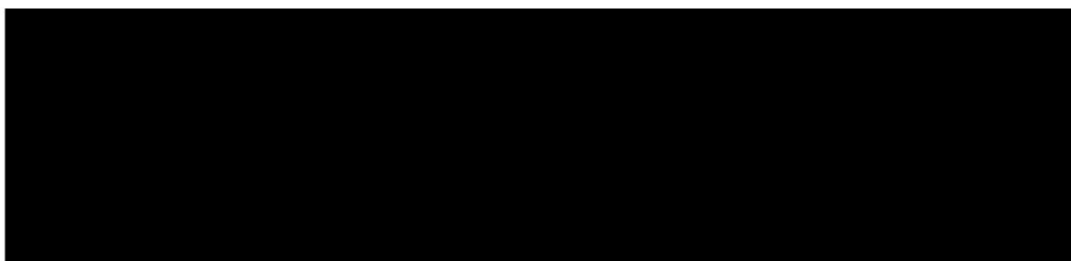
A fentiek alapján az adóigazgatási eljárásban, de a közigazgatási perben sem derült fény arra, hogy Indítványozó oldaláról pontosan mely magatartásban nyilvánult meg a rendeltetésellenes joggyakorlás és hogy ennek mi lett volna a célja. A bizonyítás a jelen eljárásban annak ellenére alakult így, hogy már az adóigazgatási eljárásban az adóhatóságnak kellett volna a kétséget kizáró bizonyítottság szintjére eljutnia e fontos kérdések tekintetében. E kérdésekben a bizonyítási teher – a Bíróság ellentétes okfejtése ellenére is – az adóhatóságot terhelte volna, melynek azonban nem tett eleget.

A törvény (Art. 38. § (3b) bek. és 97. § (4) bek.) meghatározta tehát az adóhatóság bizonyítási terhét, melyet azonban a hatóság nem teljesített, ennek ellenére az Indítványozó számára súlyos megállapítását mégis megtette. Az Alaptörvény R) Cikk (2) bekezdésében deklarált legalitás elvével ez nem egyeztethető össze, ez utóbbi ugyanis az adóhatóságtól is megkövetelné a vonatkozó eljárási jogszabályok megtartását, így e rendelkezés az eljárásban szükségszerűen sérült. Ugyanezen elv további sérelmét jelentette, hogy a Bíróság és a Kúria is aggálytalanul jóváhagyták az adóhatóság ilyen eljárását.

Az Alaptörvény 28. cikke szerinti jogalkalmazási jogértelmezési alapelv az adóhatóságra és a bíróságokra is kötelező. Az Art. 38. § (3b) bek. világosan megköveteli a szankció alkalmazhatóságához a kétséget kizáró bizonyítottságot, mely bizonyossági szintet az adóhatóság bizonyítása nem érte el. A Bíróság és a Kúria ezt aggálytalanul jóváhagyták. Indítványozó álláspontja szerint az Art. felhívott rendelkezését nem lehet úgy értelmezni, ahogyan azt az adóhatóság tette, így a – később a Bíróság és a Kúria által is jóváhagyott – jogértelmezés nem feleltethető meg az Alaptörvény 28. cikkének. Indítványozó álláspontja szerint mindhárom fórum jogértelmezése ellentétes nevezett cikkel, azzal nem egyeztethető össze.

E körben, tehát ami a törvényi rendelkezések értelmezését illeti, továbbá az indokolási kötelezettség – fent részletesen kifogást – teljesítése körében Indítványozó e helyen is hivatkozni kíván az Alkotmánybíróság 3024/2019. (II. 4.) AB határozata indokolásának [70] pontjára, mely szerint:

A 3179/2018. (VI. 8.) AB határozatban hangsúlyozta az Alkotmánybíróság, hogy „az adott ügyben alkalmazandó jogszabályoknak pusztán a nyelvtani értelmezése nem felel meg az indokolt bírói döntéssel szemben támasztott alkotmányos követelményeknek. Ennek oka, hogy az



Alaptörvény 28. cikke azt a kötelezettséget rója a bíróságokra, hogy a jogszabályokat azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban kell értelmezniük. **A bírói jogalkalmazás folyamatában a jogszabályok értelmezése egy olyan komplex indokolást igényel, amely a szintaktikai mellett a teleologikus és a rendszertani értelmezés szempontjait is felismeri, értékeli és egymásra tekintettel ütközteti. A jogértelmezés ezen bíró által érvényesített, komplex folyamatában az irányadó jogi normákat a rendszertani értelmezés keretében nemcsak egymásra tekintettel, hanem a jogalkotó céljára és az Alaptörvényre figyelemmel is értékelni kell a konkrét ügyben**” (Indokolás [81]). Ennek hiányában viszont a közigazgatási döntések bírósági felülvizsgálata csak a formális jogszerűség ellenőrzésére szorítkozna, a tartalmi szempontok mellőzésével {3100/2015. (V. 26.) AB határozat, Indokolás [55]; megerősítve: 3179/2018. (VI. 8.) AB határozat, Indokolás [81]}.

Indítványozó álláspontja szerint a fenti rendelkezés is azt támasztja alá, hogy a bizonyítási terhet kirovó Art-beli rendelkezést nem lehet úgy értelmezni, hogy a kétséget kizáró bizonyítottságot ne az adóhatóságnak kelljen elérnie, illetve, hogy az Indítványozó köteles – magát tisztázandó – az ellenbizonyításra, a mulasztási bíróságtól való mentesülés érdekében. Indítványozó álláspontja szerint a fent hivatkozott alaptörvényi rendelkezés egyértelműen sérült.

Indítványozónak jogi személyként is joga lett volna a tisztességes hatósági eljáráshoz (XXIV. cikk (1) bek.) és tisztességes bírósági eljáráshoz (XXVIII. cikk (1) bek.), mely jogai a fenti részletes indokolás nyomán nyilvánvalóan nem érvényesülhettek.

Ha egy hatóság nem teljesíti a törvény alapján ráért bizonyítási terhet és enélkül is szankciót szab ki, az az eljárás nem minősülhet tisztességesnek. Amennyiben ezt követően az Indítványozó – mint a jelen esetben - a Bírósághoz, majd előbbi Ítéletével szemben a Kúriához fordul, amelyek az adóhatóság ilyen eljárását aggálytalanul jóváhagyják, akkor utóbbi két bírósági fórum eljárásai sem minősülhetnek tisztességesnek. Ugyancsak nem minősíthető tisztességesnek az olyan bírósági eljárás, amelyben az eljáró fórum lényegében egyáltalán nem reagál az Indítványozó hivatkozásaira. Azokat nem dolgozza fel, nem értékeli és nem is határoz azok tekintetében. Nem értékeli tehát azt, hogy az indítványozói hivatkozás helyes, tehát jogszerű, helytálló vagy sem. Indítványozónak az indokolási kötelezettségek sorozatos megsértése következtében e körülményekről a mai napig nincs információja. A különféle, egymást követően eljáró fórumok ilyen eljárása révén Indítványozó hivatkozásai lényegében súlytalanná váltak, olyan helyzet alakult ki, mintha kifogásait Indítványozó meg sem tette volna. Indítványozó lényegében nem volt abban a helyzetben, hogy bármilyen érdemi befolyást gyakoroljon a hatósági vagy bírósági eljárások menetére, hiszen észrevételeit fel sem dolgozták. Az egymás követően eljáró fórumok minden esetben csak az előző fórum eljárásának helyességét rögzítették, azonban egyben nem tettek.

Az indokolási kötelezettség megsértése kérdéskörében, továbbá a Tisztelt Alkotmánybíróságnak az indokolás megfelelősége tekintetében megfogalmazott követelményei vonatkozásában Indítványozó e helyen is az alábbi alkotmánybírósági határozatokra kíván hivatkozni.

Az Alkotmánybíróság a 20/2017. (VII. 18.) AB határozat indokolása [26-27] pontjaiban kifejtette: [26] Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rejlő indokolási kötelezettség alkotmányos követelménye a bíróság döntési szabadságának abszolút korlátját jelenti, nevezetesen azt, hogy **döntésének indokairól az eljárási törvényeknek megfelelően szükséges számot adnia. Az indokolási kötelezettség alkotmányjogi értelemben vett sérelme az eljárási szabály alaptörvény-ellenes alkalmazását jelenti. A tisztességes bírósági eljárásból fakadó elvárás tehát az eljárási szabályok Alaptörvénynek megfelelő alkalmazása, ami a jogállami keretek között működő bíróságok feladata.** Az eljárási törvény rendelkezéseire is figyelemmel, a tisztességes bírósági eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást mindenképpen megfogalmazza, hogy **a bíróság az eljárásban szereplő**

feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon {lásd 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [34]}.

[27] Az Alkotmánybíróság a fentiekre tekintettel a jelen ügy vonatkozásában megállapította, hogy nem teljesítette a törvényszék indokolási kötelezettségét akkor, amikor az ügy egyik leglényegesebb részéről, az adott tényállásra nyilvánvalóan vonatkozó jogszabályi rendelkezések nem alkalmazása okairól nem adott számot határozatában.

Az Alkotmánybíróság a 3024/2019. (II. 4.) AB határozat indokolása [71] pontjai szerint:

Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint azonban „az Alaptörvény 28. cikke a formális jogszerűségen túlmutató, olyan alkotmányjogi szempontból értékelhető tartalmi követelményeket támaszt a bírói döntések indokolásával szemben, amelyek értelmében **a bíróságnak a döntése szempontjait, indokait kellő részletességgel kell bemutatnia** {3305/2017. (XI. 24.) AB határozat, indokolás [41]; megerősítve 3179/2018. (VI. 8.) AB határozat [82]}.

Indítványozónak tehát mind a tisztességes hatósági, mind pedig a tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjoga sérelmet szenvedett, a fenti részletes indokolásban kifejtettek nyomán, amit a hivatkozott alkotmánybírósági határozatok rendelkezései is alátámasztanak. A fenti részletes, az egyes mulasztásokat pontosan bemutató okfejtés kapcsán nyilvánvaló, hogy sem az adóhatóság indokolása (sem első, sem pedig másodfokon), sem a Bíróság vagy a Kúria indokolásai nem felelnek meg az egyértelműen és világosan meghatározott követelményeknek. Emellett az egyes fórumok eljárása az Alaptörvény R) Cikk (2) bekezdésébe is ütközik, hiszen a jogértelmezés és a döntés indokolásának szabályait reájuk is kötelező jogszabályok határozzák meg.

Az Indítványozónak az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bek. szerinti jogorvoslathoz való alapjoga álláspontja szerint azért szenvedett sérelmet, mert tényleges jogorvoslatban gyakorlatilag az egész eljárás alatt nem volt része. A Másodfokú Adóhatóság osztotta az Elsőfokú Adóhatóság preconcepcióját és jóváhagyta a nyilvánvalóan nem bizonyított tények és körülmények alapján kiszabott szankciót. Ennek során Indítványozó érveit nem vette figyelembe. A közigazgatási perben a Bíróság ugyancsak eltekintett az Indítványozó keresetében hangsúlyozott körülmények vizsgálatától, az Ítélete indokolása ellentmondásos, részben iratellenes és arról árulkodik, hogy Indítványozó hivatkozásait meg sem vizsgálta. Ami a Kúria, mint rendkívüli jogorvoslati fórum eljárását illeti, ez a Tisztelt Alkotmánybíróság gyakorlata szerint nem a jogorvoslathoz való jog megsértése, hanem – a fentiek szerinti – tisztességes bírósági eljáráshoz való jog megsértése keretében értékelendő. Látni kell azonban, hogy a Kúria sem szentelt nagyobb figyelmet Indítványozó érvelésének, mechanikusan megismételte a Bíróság Ítéletét, emellett számos kifogással egyszerűen nem is törődött (a fenti, az egyes érintett pontokat tartalmazó részletes indokolás szerint).

Indítványozó álláspontja szerint a valódi jogorvoslathoz elengedhetetlen lenne legalább a kifogások egyenkénti megvizsgálása és ilyen döntés esetén az elutasító döntés indokolása, annak meghozatalát követően. Amennyiben azonban az indokolásból világosan kitűnik, hogy a Kúria sem vizsgálta az állított jogszabálysértéseket, akkor az ilyen eljárást sem tisztességes eljárásnak, sem pedig hatékony jogorvoslatnak tekinteni nem lehet.

Ahogy a beadványa más pontjaiban, Indítványozó e helyen is hivatkozni kíván a Tisztelt Alkotmánybíróságnak a jogorvoslat nyújtása tekintetében megfogalmazott követelményeket rögzítő alábbi határozataira:

A 22/2013. (VII. 19.) AB határozat indoklásában [26. pont] a T. Alkotmánybíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében biztosított, jogorvoslathoz való jog hatékony érvényesülése kapcsán kifejtette, hogy: Az Alaptörvény felhívott szabálya mindenkinek jogot

biztosít ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatásidöntés ellen, amely jogát vagy jogos érdekét sérti. Az Alkotmánybíróság állandósult gyakorlata értelmében a jogorvoslathoz fűződő jog azt kívánja meg, hogy valamennyi, az érintett jogát vagy jogos érdekét (helyzetét) érdemben befolyásoló határozat felülvizsgálata érdekében legyen lehetőség más szervhez, vagy azonos szerv magasabb fórumához fordulni. Az Alaptörvény megköveteli, hogy a **jogorvoslati jog nyújtotta jogvédelem hatékony legyen, vagyis ténylegesen érvényesüljön és képes legyen a döntés által okozott sérelem orvoslására.**

A 9/2017. (IV. 18.) AB határozat indokolásában [21 pont] a Tisztelt Alkotmánybíróság kimondta, hogy: Nem következik mind ebből, hogy a jogorvoslatot elbíráló szervnek a kérelemnek minden körülmények között helyt kell adnia, az azonban feltétlenül, hogy az eljárási szabályok által meghatározott keretek között a jogorvoslati eljárást lefolytassák és **a jogorvoslati kérelemben írtakat a jogszabályban foglaltak szerint érdemben megvizsgálják.** A jogorvoslati út igénybevételének nem előfeltétele továbbá valamely jog – esetleg alapjog – tényleges sérelmének a bekövetkezése, elegendő, ha az érintett megítélése szerint jogát (jogos érdekét) sérti a támadott döntés. A jogorvoslathoz való jog, mint alapjog sérelme tehát akként is megvalósulhat, hogy más (alap)jogi sérelem esetleg nem állapítható meg az ügyben. E körben hangsúlyozottan jelen vannak az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott tisztességes bírósági eljárás követelményei.

A 25/2018. (XII. 28.) AB határozat indokolása [17] pontja szerint: Minden jogorvoslat lényegi, immanens eleme a jogorvoslás lehetősége, vagyis **a jogorvoslat fogalmilag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát** (3020/2018. (I. 26.) AB határozat, Indokolás [37], 35/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [16]).

Indítványozó álláspontja szerint az alapul fekvő eljárásokban sérült az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében biztosított jogorvoslathoz való joga, amely körülményt a fent idézett határozatok is alátámasztanak, hiszen a részére a Másodfokú Adóhatóság, majd a Bíróság által nyújtott jogorvoslat a fenti követelményeknek egyértelműen nem felel meg. Ennek oka a fentiek szerint is messzemenően összefügg a tisztességes hatósági és bírósági eljárásokhoz való indítványozói alapjogok megsértésével, hiszen a hatékony jogorvoslat hiánya is a hivatkozásai feldolgozásának, értékelésének és a döntés indokolásának gyakorlatilag teljes hiánya. Az ilyen eljárások tehát Indítványozó álláspontja szerint nem csupán tisztességtelen eljáráshoz vezetnek, de adott esetben hatékony, tényleges jogorvoslatnak sem tekinthetők. A jogorvoslati kérelmeiben írtak érdemi megvizsgálására és feldolgozására vitathatatlanul nem került sor. Ez pedig maga után vonja azt is, hogy a jogorvoslati eljárások ténylegesen semmilyen időpontban nem hordozták magukban a jogorvoslat nyújtása, tehát a jogsérelem tényleges orvosolásának lehetőségét. Ez a lehetőség ilyen eljárás mellett ténylegesen soha nem volt adott Indítványozó számára, az csupán egy deklarált, elméleti lehetőség maradt. Indítványozó álláspontja szerint az így lefolytatott jogorvoslati eljárások nem minősülnek hatékony jogorvoslati eljárásnak, hiszen az érdemi felülbírálat lehetősége nem biztosított, önmagában az indítványozói észrevételek feldolgozásának és megítélésnek hiánya miatt. Emellett nincs szerepe annak a körülménynek, hogy a jogalkotó ténylegesen melyik eljárásban szánt kasszációs és/vagy reformatóius jogkört az érintett jogorvoslati fórumnak.

Indítványozónak az Alaptörvényben biztosított, tisztességes hatósági eljáráshoz (XXIV. cikk (1) bek.) és tisztességes bírósági eljáráshoz (XXVIII. cikk (1) bek.), továbbá a jogorvoslathoz (XXVIII. cikk (7) bek.) való alapjoga megsértése révén elszenvedett alapjogsértelme az alábbiakban áll. Azáltal, hogy az adóhatóság a törvény alapján elvileg őt terhelő bizonyítási terhet áthárította Indítványozóra – a törvény rendelkezése ellenére – kedvezőtlenebb eljárásjogi helyzetbe került a bizonyítási teher tekintetében, mint amilyent neki a jogalkotó a törvényi rendelkezés alapján szánt. Indítványozó fent többször kifejtette, hogy álláspontja szerint a

bizonyítás kötelezettsége a jelen pont szerinti szankció tekintetében az adóhatóságot terhelte volna, melyet nem háríthatott volna át rá. A Bíróság Ítéletében még rögzítette is ezt a téves jogértelmezést, amikor az Indítványozó mentesülési lehetőségeit elemezte. Ugyancsak részletesen kitért Indítványozó arra, hogy álláspontja szerint a bizonyítási kötelezettséggel terhelt adóhatóságnak e kötelezettségét a kétséget kizáró bizonyosság szintjéig kellett volna teljesítenie, erre azonban nem került sor. Indítványozó felmutatta, hogy mik azok a több mint ésszerű kételyek, amelyeket az eljárás során a mai napig nem sikerült feloldani. Indítványozó számtalanszor megpróbálta a különféle fórumok előtti eljárásokban felhívni a figyelmet ezekre a hiányosságokra, kifogásokra, azonban mindvégig eredménytelenül. Kifogásait érdemben nem is bíralták el. Ezáltal hivatkozásai súlytalanná váltak, mintha azokat meg sem tette volna. Indítványozó gyakorlatilag nem tudott érdemi befolyást gyakorolni az eljárások lefolytatására. Mindezek ellenére az adóhatóság kiszabta, az ezt követően eljáró fórumok pedig megerősítették a reá rótt, súlyos fizetési kötelezettségben megnyilvánuló szankciót. Indítványozóval szemben tehát olyan eljárásokban állapítottak meg súlyos jogkövetkezményeket, melyekben ezekkel szemben védekezni nem volt módja.

A fentiek összességében szükségszerűen jártak együtt az Alaptörvény B) cikk (1) bek. szerinti demokratikus jogállamisági elv sérelmével is, mivel Indítványozó álláspontja és e fogalom általa ismert jelentése alapján azzal a fentiek szerinti eljárások nem összeegyeztethetők. Figyelemmel azonban a Tisztelt Alkotmánybíróság – a korábbi pontok tekintetében már hivatkozott - gyakorlatára, Indítványozó a jelen pont szerinti alkotmányjogi panasz indítványát nem az Alaptörvény B) cikk (1) bek. sérelmére kívánja alaptani, csupán kiegészítő jelleggel hivatkozik annak áttételes sérelmére is.

A jelen alkotmányjogi panaszra irányadó, az Abtv. 29. § szerinti **két vagylagos befogadási feltétel közül a fent kifejtettek alapján a Panaszos a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség alapján kéri a jelen panasz befogadását és érdemi elbírálását.** Ahogyan ezt Indítványozó többször megindokolta: A közigazgatási hatóságoknak is teljesíteniük kell a reájuk mért törvényi bizonyítási terhet, amennyiben pedig ez nem történik meg, azt a bírósági jogorvoslati fórumoknak észlelniük és orvosolniuk kell, ez a jelen ügyben nem történt meg. Indítványozó a mulasztási bírság révén súlyos anyagi hátrányt szenvedett, a sorozatosan jogszabálysértő bírói döntések hiányában pedig erre nem került volna sor.

VI. Szakértői bizonyításra vonatkozó bizonyítási indítványok mellőzése

1. Indítványozó a Felülvizsgálati Kérelmében jelentős figyelmet szentelt az általa a közigazgatási perben előterjesztett, igazságügyi informatikus szakértő és igazságügyi könyvszakértő kirendelésére irányuló bizonyítási indítványok Bíróság általi mellőzésének. Panaszos a bizonyítási indítványok mellőzésére és az így meghozott Ítéletre vonatkozó kifogásait a Felülvizsgálati Kérelem 5. pontjában (49-55. oldalak) fejtette ki. Kéri az Indítványozó, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróság szíveskedjen megismerni a Panaszos álláspontját közvetlenül a Felülvizsgálati Kérelem vonatkozó fejezetéből, így annak teljeskörű megisméltése nem válik szükségessé. Csatolja az Indítványozó a Tisztelt Alkotmánybíróság részére F/11. sz. mellékként a közigazgatási perben előterjesztett, 2019.01.10-én kelt bizonyítási indítvány pontosítása nevű beadványát, melyet a bíróság vonatkozó felhívására nyújtott be és amely indítványának lényegét tartalmazza.

Indítványozó e pont kapcsán, kifogása részletes indokolását megelőzően annyit kíván előrebocsátani, hogy álláspontja szerint a bizonyítási indítványok mellőzése tekintetében egyértelműen a teljes eljárás során (mind az adóigazgatási, mind pedig a bírósági szakaszt tekintve) elkövetett legsúlyosabb jogszabálysértésről van szó, amely nem csupán érdemi kihatással bírt az ügy Bíróság előtti kimenetelére, de gyakorlatilag teljes egészében meg is

határozta azt. **Indítványozót ezzel a lépéssel fosztotta meg a Bíróság a bizonyítás lehetőségétől**, más lehetősége pedig nem volt arra, hogy az eljárás során igazolja, hogy az adóhatóság az eljárás legelejétől egy téves, hibás prekonceptió mentén végezte az ellenőrzést, melynek közvetlen eredménye volt az adózói társaság, tehát az Indítványozó terhére megállapított súlyos fizetési kötelezettség.

Az adóhatóság – amely nyilvánvalóan érdekelt volt a becslés feltételeinek megteremtésében és fenntartásában – az ellenőrzés kezdetétől fogva, a prekonceptiója mentén haladva, módszeresen teremtette meg annak a lehetőségét, hogy az adóellenőrzés során tényleges ellenőrzést (azaz a könyvelési bizonylatok ellenőrzését) ne is kelljen végeznie. A jelen pont azért sokkal jelentősebb, mint bármely más kifogás a jelen alkotmányjogi panaszban, mert **a szakértői vizsgálatok eszközével tudott volna rámutatni a perben Indítványozó arra, hogy az adóhatóság nem tehette volna az általa alkalmazott becslés jogalapjává a Frézer program letöltött és kiértékelte adatbázisát**, hiszen nem az képezte az adózói társaság tényleges könyvelését. Látható tehát, hogy Indítványozó jelen hivatkozása igencsak egyszerű (mely szerint nem a Frézer program adatait kellett volna vizsgálnia az adóhatóságnak), azonban annak igazolásához és igazolhatóságához nagyon is összetett, bonyolult szakkérdések vezetnek. Ezeket azonban az indítványozó fel sem tehette.

Ugyancsak rögzíteni kívánja előjáróban az Indítványozó, hogy az alig 10 hónapja folyó közigazgatási perben **nem volt olyan tényező vagy szempont, amely ténylegesen a szakértők kirendelése ellen szólt volna**. A szakértők előlegezendő költsége az adóhatósági megállapítás nagyságrendjéhez képest csupán egy elhanyagolható kerekítési hiba lett volna, az időráfordítás pedig még az esetlegesen javasolt alperesi kérdésekkel, sőt a szakértői vélemények kiegészítésével és a szakértők tárgyaláson való meghallgatásával sem haladta volna meg a 3 hónapot.

2. Annak érdekében, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróság reálisan fel tudja mérni az indítványozott szakértői bizonyításnak a felperesi pervitelben betöltött helyét és jelentőségét, Indítványozó röviden fel kívánja vázolni azt a **tárgyi kontextust**, amelyben indítványozta a szakértők kirendelését és megfogalmazta a részükre feltenni indítványozott kérdéseket.

A szakértők kirendelésének szükségességét tehát Indítványozó szerint az alábbi tények és körülmények alapozták meg.

Ahogy ezt a jelen beadvány kifejezetten erről szóló pontjában részletesen ismertette Indítványozó, az adóhatóság munkatársai az Indítványozónál 2016.10.20-án lefolytatott helyszíni ellenőrzés során találtak két számítógépes programot (a régebbi Hessyn programot és az újabb Frézer vagy Frézer Kópé programot), melynek adatait a NAV le is töltötte Indítványozó számítógépeiről. Azért jelenthető ki mindkét program létezése, mert e tény a helyszíni ellenőrzésről készült jegyzőkönyv (benne az Indítványozó könyvelőjének nyilatkozatával) is kétséget kizáróan rögzíti.

Nagy mértékben leegyszerűsítve a kérdést, megállapítható, hogy az adóhatóság kiemelkedően magas összegű megállapítása azon alapszik, hogy az adóhatósági megállapítás szerint a Frézer program raktárkészlet nyilvántartó modulja szerinti készletérték nem egyezik a társaság közzétett beszámolójában feltüntetett készletértékkel.

Mindemellett fontos megjegyezni, hogy az indítványozói társaságnak nem is lett volna kötelessége semmilyen raktárkészlet nyilvántartó modult üzemeltetni, hiszen ilyen törvényi kötelezettség őt nem terhelte. Indítványozó a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény vonatkozó 46. § (3) bek. alapján **megtehetette tehát, hogy az egyes termékeket a beszerzés időpontjában**

beszerzési áron nyilvántartásba veszi (lekönyveli), majd évvégén mennyiségi felvétellel leltárt készít és így állapítja meg, hogy a beszámoló mérlegében is kimutatandó készletérték pontosan milyen értékű.

Indítványozó tehát a NAV által is ismert és elfogadott módon, **évközben, tehát folyamatos mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartást nem vezetett és ilyen nyilvántartást nem is kellett vezetnie.** Az erről való döntés az adózó joga volt, ezt az adóhatóság is elfogadta.

Fontos tehát látni, hogy a készletek könyvelése a beszerzési bizonylatok alapján történt, de nem a Frézer program készlet nyilvántartó moduljában, hanem a korábbi Hessyn program főkönyvi könyvelésében. Erre a körülményre az adóhatóság figyelmét az Indítványozó nyomban a helyszíni ellenőrzés során felhívta, tehát az adóhatóság tudott erről és ennek nyomán arról is, hogy a Hessyn program – a NAV által ugyancsak letöltött, de soha nem vizsgált – adataival a hiánytalan könyvelés a rendelkezésükre áll.

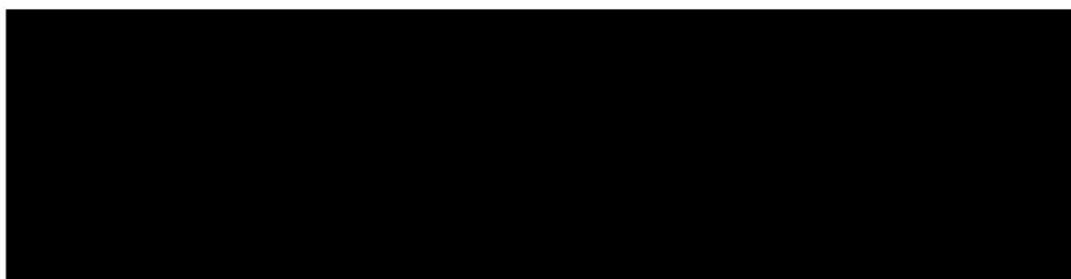
Ekkor döntött az adóhatóság úgy, hogy ő az Indítványozó félszáz erre vonatkozó hivatkozása ellenére ahhoz kíván ragaszkodni, hogy a készletnyilvántartási adatok forrása az adózó esetében az újabb Frézer program, illetve annak készletnyilvántartó modulja, nem pedig a Hessyn program főkönyvi könyvelése. Fontos látni, hogy az újabb Frézer programot Indítványozó úgymond önszorgalomból vásárolta korábban, annak beállítása éppen folyamatban volt, mivel arra szánta, hogy később nyilvántartási rendszerét átállítsa az évközben is folyamatos készletnyilvántartási modellre, mivel ez kiváltotta volna az évvégi leltározás fáradságos folyamatát. A Frézer készlet nyilvántartó modul a vizsgált időszakban nem volt több egy félkész adatbázisnál, mely messze nem működött még tökéletesen (azonban erre törvényi kötelezettség nem is volt, hiszen párhuzamosan a Hessyn program főkönyvi könyvelése mindenben megfelelt a törvényi kötelezettségeknek).

Az adóhatóság tapasztalt ellenőrei – legkésőbb a helyszínen letöltött két adatbázis kiolvasása és elemzése után – tehát vélhetően gyorsan átlátták, hogy mit is találtak az adózónál, így nyilvánvalóvá válhatott, hogy a régi Hessyn program főkönyvi könyvelése alapján becslésre nem lesz lehetőségük (mivel a bizonylatok alapján vezetett könyvelés hibátlan volt, a mennyiségi egyezést a per során maga a NAV képviselője is megerősítette), ezért volt szükséges arra az álláspontra helyezkedni, mely szerint az Indítványozó „éles” könyvelését (a NAV szerint) a Frézer program tartalmazta, hiszen a hibás készletnyilvántartás jelentős értékbeli eltérést mutatott a közzétett beszámolóban szerepeltetett készletértéktől (ami érthető, hiszen a beszámolót nem a Frézer program adatai, hanem a Hessyn program főkönyvi adatai alapján állították össze).

Mihelyt a NAV fényt derített ilyen módon a vélt eltérésre, az adóhatóság számára elő is állt a becslés alkalmazásának jogalapja, mivel az Art. 108. § (3) bek. c) pontja alapján annak valószínűsítésére volt szükség, hogy az adózó, tehát az Indítványozó iratai hiteltelenek, tehát nem alkalmasak a valós adóalap megállapítására.

Ezt követően, tehát miután az adóhatóság a becslés jogalapjának fennálltát egyszer megállapította, Indítványozó hiába hivatkozott bármely fórum előtt, bármikor és bármilyen formában vagy eszközökkel a fenti egyszerű összefüggésre, érvelésével sem a hatóság, sem pedig a bíróságok nem foglalkoztak, egészen a Kúriáig bezárólag.

Megdöbrentő módon a rendkívüli perorvoslati eljárás legvégéig sem zavarta egyik fellebbviteli fórumot sem az, hogy a NAV a beszámoló adatait egy olyan készletnyilvántartó program adataihoz hasonlóan állapított meg eltérést (amely alapján becslést alkalmazott), melynek léteznie sem kellett volna, hiszen az adóhatóság is tudta és elfogadta, hogy Indítványozó abban az időben nem is vezetett év közben, tehát folyamatos mennyiségi és értékbeni készletnyilvántartást.



A NAV természetesen nem volt vevő arra, hogy Indítványozó hivatkozása nyomán a beszámolót a régi Hessyn program főkönyvi nyilvántartási adataihoz hasonlítsa, hiszen így nem lett volna eltérés, az adózái iratok nem minősültek volna hiteltelennek és becslésre sem kerülhetett volna sor. A Másodfokú Adóhatóság, majd a Bíróság és a Kúria eljárása során fel sem merült az a jogos kérdés vagy esetleg kétely, hogy vajon miért rendelkezne egy olyan cég, amely nem vezet folyamatos mennyiségi és értékbeni nyilvántartást a készleteiről egy készletnyilvántartási modullal és – ebből kifolyólag - vajon miért is kellene annak naprakésznek és így, hitelesnek lennie?

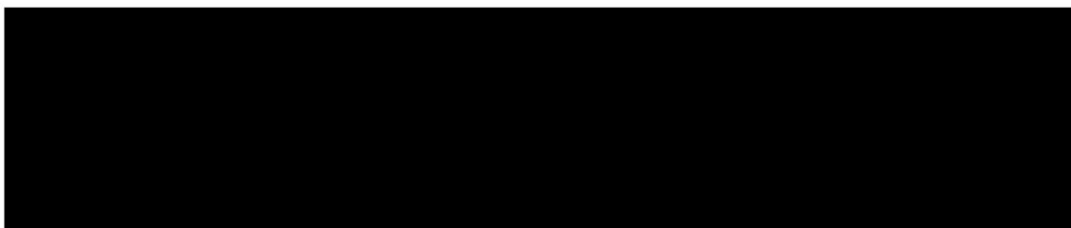
Becslés hiányában tehát maradt volna az adóhatóság számára az ún. dokumentális ellenőrzés, tehát a releváns könyvelési bizonylatok egyesével (vagy azok nagy számára figyelemmel, egy bizonyos matematikai modell szerint szűrőpróbaszerűen) való ellenőrzése. Érthetően tett meg mindent az adóhatóság a dokumentális ellenőrzés elkerülése érdekében, hiszen az Indítványozó által bonyolított jelentős fogalom mellett önmagában a készlet ellenőrzése több tízezer számla, nyugta és bizonylat ellenőrzését jelentette volna, ami jelentős munkaterhet eredményezett volna a sokkal egyszerűbb becsléssel szemben. Látni kell azonban, hogy önmagában ez a körülmény nem igazolhatja a becslés alkalmazását, hiszen annak szigorú feltételeit törvény írja elő.

Ami pedig a **bizonylatok tényleges fizikai ellenőrzését** illeti, Indítványozó már a keresetében (10. oldal utolsó bekezdése) és a per során, a 2019.01.10-én kelt, bizonyítási indítvány pontosításában (2.4.1 pont, 8. oldal) kifogásolta, hogy az alapellenőrzés anyaga tartalmazza azt az adatot, hogy az ellenőrzés időráfordítása alapján **1 db könyvelt tétel (szerződés, szállítólevél, számla, banki adat vizsgálatára) vizsgálatára optimális esetben 0,1188 perc (!) jutott**. Könnyen belátható tehát, hogy az adóhatóság alig több, mint **7 másodperc** alatt nem ellenőrizhetett egy-egy bizonylatot vagy tételt, így hiába került rögzítésre, hogy a helyszínen jelentős számban kerültek megtekintésre a bizonylatok, ez nyilvánvalóan nem valósult meg.

3. Az alábbiakban Indítványozó idézi a **Kúria Ítélete indokolásának** a jelen kifogásra vonatkozó részét ([53] pont), mellyel a Bíróság Ítéletét aggálytalanul jóváhagyja.

„[53] A Kp. 78. § (1) bekezdése értelmében a bizonyításra a polgári perrendtartás szabályait az e fejezetben foglalt eltérésekkel kell alkalmazni. A Pp. 300. § (1) bekezdése szerint szakértőt akkor kell alkalmazni, ha a jogvita kereteinek a meghatározásához vagy a perben jelentős tény megállapításához, megítéléséhez különleges szakértelem szükséges. Annak megítélése, hogy az adott kérdés eldöntéséhez szükséges-e különleges szakértelem, a bíró feladata. A jogerős döntésben a bíró számot adott arról, hogy miért nem tartotta a kérdéseket szakkérdésnek, a felperes bizonyítási indítványa ellenére a szakértők kirendelését miért mellőzte. Ezekkel a Kúria is egyetért. Miután bizonyítást nyert a Frézer program aktív üzemelése, az ezekben tárolt adatok felhasználásával laikus számára is követhető módon, részletesen levezetett számítás alapján került sor a becslési eljárás lefolytatására. A bíróságnak és a Kúriának is az alperesi határozatban foglalt módszer szerinti becslés jogszerűségének megítélését kellett elvégezni, az pedig szakértő bevonása nélkül is megnyugtatóan tisztázható volt. Helytálló az informatikai szakértő kirendelését elutasító bírói indokolás is, a program esetleges hibája nem vezethetne a felperes javára szolgáló megállapításokra. A felperes nem tárt a bíróság elé olyan más, nem a Frézer programmal vezetett nyilvántartást melyek összevetése alapján a program hibás működése bármilyen módon igazolható lett volna.”

Látható, hogy maga a Kúria is elsiklott az egyetlen lényeges kérdés felett, hiszen azt rögzítette, hogy „bizonyítást nyert a Frézer program aktív üzemelése”. A Kúria indokolásának egyéb pontjai alapján látható, hogy a program aktív üzemelését azáltal látta igazoltnak, hogy 2006-ban történt a program beszerzése és hivatalos bejelentése, továbbá, hogy az Indítványozó nem igazolta ennek ellenkezőjét.



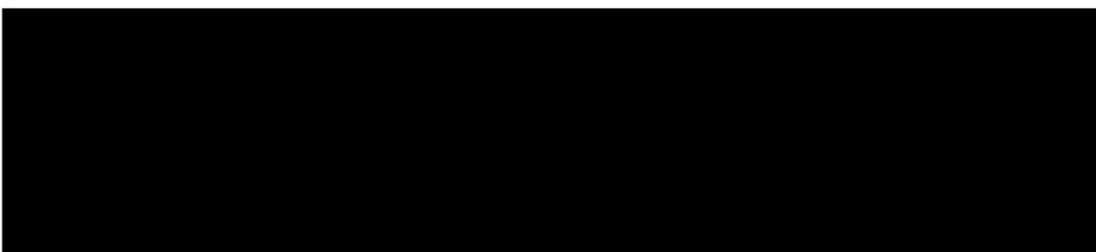
Panaszos álláspontja szerint a **2006-os beszerzés és bejelentés legfeljebb csak közvetett bizonyítékként értékelhető**, illetve ebben a kategóriában is rendkívül gyengének minősül, hiszen ezek az események ténylegesen nem igazolják az éles használatot, de nem is cáfolják, mivel a Frézer program éles használata ezekről teljes mértékben független. Kérdés ehhez képest, hogy hogyan kell értékelni az eljárás során, ha az Indítványozó számtalanszor hivatkozik egy másik program meglétére és éles könyvelési használatára, melynek adattartalma véletlenül éppen egyezik a közzétett beszámolóval, amelyhez képest az adóhatóság a becslés jogalapját jelentő eltérést kimutatja. A Kúriának észlelnie kellett volna, hogy a tényfeltárás és a vizsgálat nem lehet(ett) teljeskörű az Indítványozó által kért összehasonlítás (tehát a Hessyn program és a beszámoló, illetve a leltár) nélkül, továbbá azt is, milyen mértékű logikai hiba egyszerűen hinni az adóhatóságnak, amikor azt állította, hogy az Indítványozó élesben használt könyvelő programja a Frézer volt. A Kúria azonban mindennemű vizsgálat nélkül magáévá tette a Bíróság álláspontját és ugyanazon semmitmondó és legfeljebb közvetett bizonyítékok alapján jóváhagyta a Frézer program éles használatára vonatkozó bírósági álláspontot.

4. A Kúria indokolásának megdöbbenő mértékű hibája ott érhető tetten, hogy maga az indokolás rögzíti, hogy *„Miután bizonyítást nyert a Frézer program aktív üzemelése”*, már nem maradt különleges szakértelmet igénylő kérdés, ezért szakérő kirendelésére nem volt szükség. A valós helyzet ehhez képest az, hogy számos szakkérdést, tehát különleges szakértelmet igénylő kérdést lett volna szükséges megválaszolni, ahhoz, hogy el lehessen dönteni, hogy a *„a Frézer program aktív üzemelése”* fennáll-e vagy sem. Ehhez képest a Kúria, mint ahogyan a Bíróság is, jelentéktelen, közvetett bizonyítékok alapján megállapította az aktív használatot, majd kijelentette, hogy ezen felül nem is maradt olyan kérdés, amelyhez szakértőt kellene igénybe venni.

Indítványozó álláspontja ezzel szemben az, hogy **a bizonyítási indítvány pontosításban felsorolt, a szakértőknek feltenni indítványozott kérdések célja pont a Frézer program tesztüzemének, tehát az éles könyvelési használat hiányának igazolása lett volna**, mivel e körülmény nem fogadható el az alapján, hogy a NAV ezt csupán mindvégig állította, de nem bizonyította. Éppen ezért súlyosan sérelmes és valótlan a Kúria fent idézett indokolásának utolsó mondata is, mely szerint *„A felperes nem tárt a bíróság elé olyan más, nem a Frézer programmal vezetett nyilvántartást melyek összevetése alapján a program hibás működése bármilyen módon igazolható lett volna.”*

Indítványozó mindvégig hivatkozott a **Hessy programra, annak adattartalma helyességére és a beszámolóval való egyezőségére**, továbbá természetesen arra is, hogy az adatállomány az adóhatóság birtokában van, mivel azt a helyszíni ellenőrzés során letöltötte, csak egyszerűen nem hajlandó azt megvizsgálni, illetve a közigazgatási per tárgyává tenni.

5. A Bíróság az Ítéletében (14. oldal utolsó és 15. oldal első két bekezdésében) az informatikus szakértőnek feltenni indítványozott kérdéseket azért találta alaptalannak, mert az indítványozói társaság által bizonyítottan egyedül használt szoftver hibái mind-mind annak terhére esnének, tehát amennyiben a szakértői vélemény az álláspontját alá is támasztaná, az adatvesztések, adatmódosítások az Indítványozó felelősségi körébe tartoznának. Az igazságügyi könyvszakértő mellőzésének indokolásaként a Bíróság kifejtette (az Ítélet 15. oldalának 2. bekezdésében), hogy az Indítványozó a keresete 10-15. oldalain vitatta a becslés módszerét, viszont a becslés módszerére vonatkozó kifogások különleges szakértelmet nem igénylő ténykérdéseknek minősülnek. A Bíróság szerint a Frézer programmal kapcsolatos indítványozói állítás (tesztüzem vagy sem), illetve a bizonyítékok hitelességével összefüggő kérdések elbírálása nem igényel különleges szakértelmet.



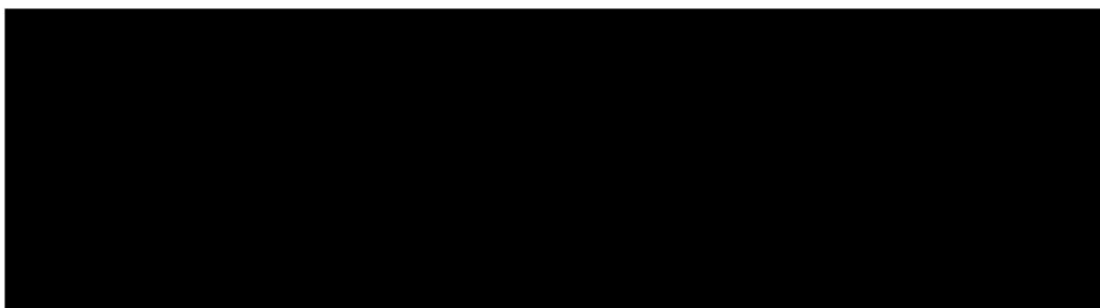
6. Rögzíteni kívánja Indítványozó, hogy álláspontja szerint **a feltenni indítványozott kérdések igenis különleges szakértelmet igénylő kérdések voltak, így azok megválaszolása mindenképpen szakértőt követelt volna meg.** Sajnálatos módon igaz azonban a Kúria által indokolásában rögzített mondat, mely szerint „*Annak megítélése, hogy az adott kérdés eldöntéséhez szükséges-e különleges szakértelem, a bíró feladata.*” Sajnálatos ugyanakkor, hogy – az esetleges jogorvoslatokon kívül – nem áll rendelkezésre olyan perjogi intézmény mely hatékony segítséget jelentene abban az esetben, ha **maga az eljáró bíró nem tudja kellően megítélni, hogy szakkérdéssel áll-e szemben vagy sem.** Indítványozó álláspontja szerint a jelen ügyben pont ez történt ugyanis.

Kéri az Indítványozó a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy szíveskedjen a mellékletként csatolt bizonyítási indítvány pontosítás alapján tanulmányozni a feltenni indítványozott kérdéseket és állást foglalni abban a kérdésben, hogy **a kérdések laikus szemmel megítélhetők-e.** Indítványozónak és jogi képviselőjének szikla szilárd meggyőződése, hogy valamennyi kérdés tekintetében olyan szakértelem szükségeltetik, amellyel a Bíróság, illetve a Kúria eljáró bírái kétségtelenül nem rendelkeztek. Indítványozó ismételten hangsúlyozza, hogy ez önmagában a kérdések tartalmából megítélhető és első olvasásra egyértelmű, akkor is, ha teljes mértékben eltekintünk a Frézer program tesztüzemben való működésének kérdésétől, illetve attól, hogy az már tisztázott volt-e a szakértő bevonása nélkül is.

A kérdésekkel tehát az lett volna megnyugtatóan eldönthető, hogy az indítványozó társaság a Frézer programot éles üzemben használta-e vagy sem, a Bíróság és a Kúria álláspontja ehhez képest az, hogy a Frézer-tesztüzem kérdése nélkül is eldönthető volt már, további szakkérdés pedig nem volt.

Fontosnak tartja Indítványozó ehelyütt is rögzíteni, hogy a Frézer-tesztüzem kérdés csak azt volt hivatott megválaszolni, illetve megerősíteni, hogy nem a Frézer program volt az élesben használt szoftver (ezért irreleváns az olyan indokolás, amely a programhibákat az Indítványozó felelősségi körébe utalva tagadja meg a szakértő kirendelését), ezt követően egy további, a szakértőknek feltenni indítványozott kérdésben tudta volna bizonyítani az Indítványozó, **hogy a megvizsgálandó Hessyn adatbázis éles használatban volt-e.** Az adóhatóság a Hessyn adatbázist a helyszíni cselekmény során töltötte le, a birtokában lévő bizonyíték rendelkezésre bocsátását Indítványozó állítási-, illetve bizonyítási szükséghelyzetre (Kp. 78. § (1) bek. nyomán alkalmazandó Pp. 184. § (1) bek. és 265. § (2) bek.) hivatkozással kérhette volna. Ezt követően az informatikus és a könyvszakértő megerősíthették volna, hogy (i) **a Hessyn program volt éles használatban, nem pedig a Frézer,** (ii) **hogy a Hessyn programban vezetett főkönyvi könyvelés a közzétett beszámolóval és a leltár eredményével egyezést mutat,** illetve (iii) **hogy a becslés jogalapja így nem állhatott fenn,** hiszen az adóhatóság a rossz programra alapította becslését, mivel az nem több, mint egy önszorgalomból működtetett, vezetői számviteli célokat támogató, félkész adatbázis. Ezekről a lehetőségektől Indítványozó mind elesett, ami ellehetetlenítette bizonyítását és közvetlenül pervesztességéhez vezetett.

7. Indítványozót a Bíróság hívta fel bizonyítási indítványának pontosítására, mely felhívásnak Indítványozó (a mellékletként csatolt pontosítással) eleget is tett. Miután a pontosítás megtörtént a Bíróság a tárgyalást berekesztette és ítéletet hozott. Indítványozó álláspontja szerint a Bíróságnak az ún. **anyagi pervezetés** (Kp. 71. § (3) bek. szerint alkalmazandó Pp. 237. §) **szabályai alapján fel kellett volna hívnia Indítványozó figyelmét** arra, hogy – saját meggyőződése alapján – bármely szakértői kérdés nélkül is elbírálhatónak tartja a Frézer-tesztüzem kérdést, továbbá a pontosítást követően arra is, hogy a feltenni indítványozott kérdéseket nem tekinti szakkérdésnek, azok megítéléséhez különös szakértelem nem szükséges.



Ilyen tájékoztatásra vagy figyelem felhívásra azonban soha nem került sor, így a Bíróság az ilyen kötelezettségét egyértelműen megsértette, amely eljárást a Kúria is jóváhagyott.

8. Az alábbiakban Indítványozó a szakértői bizonyítás kapcsán a Kúria honlapján (<https://kuria-birosag.hu/hu>) elérhető, Összefoglaló vélemény - Az ítéleti bizonyosság elméleti és gyakorlati kérdései (2018. január 29.) c. kiadvány mellékletéből idéz (204-205. oldal):

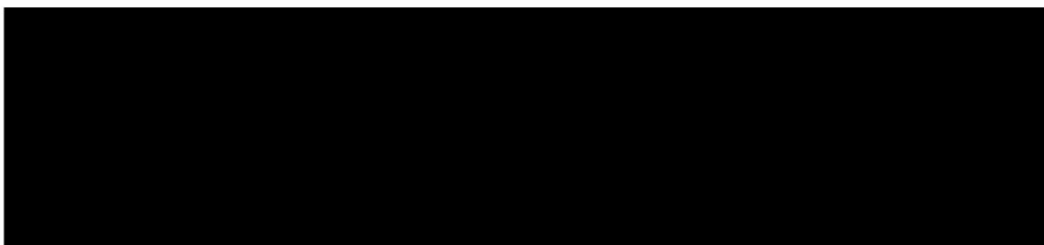
A szakértői bizonyítás rendeltetése a Pp. 177. § (1) bekezdése értelmében az, hogy abban az esetben, ha a perben jelentős tény vagy egyéb körülmény megállapításához vagy megítéléséhez olyan különleges szakértelem szükséges, amellyel a bíróság nem rendelkezik, segítséget nyújtson a bíróság számára. Az igazságügyi szakértőkről szóló 2016. évi XXIX. törvény 3. § (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az igazságügyi szakértő feladata, hogy a hatóság kirendelése vagy megbízás alapján, a tudomány és a műszaki fejlődés eredményeinek felhasználásával készített szakvéleménnyel, a függetlenség és pártatlanság követelményének megtartásával döntse el a szakkérdést, és segítse a tényállás megállapítását. A szakértői tevékenység lényege tehát a bíróság hiányzó szakismeretének pótlása, kiegészítése, a releváns tények megismerése, illetőleg megfelelő értékelése, megítélése érdekében.

*A jogvita eldöntése szempontjából releváns bizonyításra szoruló tények körét, vagyis a jogvita kereteit a kereseti kérelem és az érdemi ellenkérelem tartalmának tisztázásával a bíróságnak kell meghatároznia. Ugyancsak a bíróságnak kell eldöntenie azt is, hogy e tények közül melyek azok, amelyek valóságának megállapítása vagy megítélése különleges szakértelmet igényel. A bírói gyakorlatban általánosnak tekinthető felfogás szerint különleges szakértelmet igénylő kérdésről akkor van szó, szakértő kirendelése tehát akkor indokolt, ha a per eldöntése során olyan lényeges kérdés merül fel, amelynek a megítéléséhez nem csupán jogi, hanem egyéb speciális szakmai ismeretekre van szükség. Az említett joggyakorlat-elemző csoport vezetője, dr. Molnár Ambrus megfogalmazása szerint „[a] bírósági eljárásban szakkérdésnek minősül minden olyan kérdés, amely a per eldöntése szempontjából releváns, de nem jogkérdés, és észlelése, vagy megítélése speciális szaktudást igényel. [...] A gyakorlatban általában szakkérdésnek kell tekinteni, ha valamely tény felismerése, vagy megítélése csak valamely szakma vagy tudományág ismeretanyaga és tudományos tételei alapján válaszolható meg. A perben a bírónak kell megválaszolnia azonban minden olyan kérdést, amelynek mérlegeléséhez vagy megítéléséhez az általános műveltség, általános élettapasztalat és általános ismeretanyag elegendő.” **

A bíróságok tapasztalataink szerint a bírói és a szakértői kompetencia elhatárolása során általában óvatosak, önkorlátozóak. Kifejezetten ritkán fordul elő az, hogy szakkérdésekben is maguk foglalnak állást, gyakoribb, hogy még a feleslegesnek mutakozó szakértői bizonyítást is lefolytatják. A kompetenciák elhatárolásának problémája általában olyankor merül fel a bírói gyakorlat számára, ha a marasztalási összeg meghatározásában a mérlegelés, a becslés eszköze is megjelenik.

Sajnálatos módon a fent írt óvatosság és önkorlátozás Indítványozó álláspontja szerint az alapul fekvő ügyben nem jellemezte sem a Bíróságot, sem pedig a Kúriát, ítéleteik meghozatala során.

Nagyon fontos szem előtt tartani a jelen esetben, hogy az, hogy az eljárás során a bíró határoz arról, hogy mi szakkérdés és mi nem, azt feltételezi, hogy **a bíró a feltenni indítványozott kérdést pontosan megértette, ez ugyanis előfeltétele annak, hogy dönthessen a kérdés szakkérdési jellegéről, tehát arról, hogy annak megválaszolásához – a fentiek szerint - valamely szakma vagy tudományág ismeretanyaga és tudományos tételei szükségesek-e vagy sem.** A perben a bírónak kell megválaszolnia minden olyan kérdést, amelynek mérlegeléséhez vagy megítéléséhez az általános műveltség, általános élettapasztalat és általános ismeretanyag elegendő. Indítványozó álláspontja szerint viszont az, hogy a feltenni indítványozott kérdések szakkérdésnek minősülnek-e, ez alapján nem dönthető el.



9. A fegyverek egyenlőségének elve az Alkotmánybíróság gyakorlatában c. cikkében (Acta Universitatis Szegediensis : acta juridica et politica c. kiadvány; 2012/74. kötet; 391-397 old.) Paczolaty Péter ezt írja: **A fegyverek egyenlősége a tisztességes eljárás egyik eleme, megvalósulása és kifejeződése. Lényege, hogy a perbeli felek lehetőségei és esélyei között egyensúly álljon fenn, a perben a felek azonos lehetőségekkel vegyenek részt, s mint ilyen a bíróság előtti egyenlőség elvéhez is kapcsolódik.**

Indítványozó már az adóigazgatási eljárás során is indítványozta a két fenti szakterület szakértőinek az eljárásba való bevonását, azonban az adóhatóság ezt mindvégig nem tartotta indokoltnak. Ezt követően a keresetében (Záró rész, 27. oldal) a bizonyítási indítványai között is kérte a szakértők kirendelését, a közigazgatási perben azonban a fenitek szerint csak bizonyítási indítványa pontosításáig juthatott el. A szakértők kirendelésére nem került sor.

10. Az 1/2011. (V.9.) KK Vélemény 2. pontjában rögzítésre került, hogy „*a közigazgatási ügy tárgyával közvetlen összefüggésben nem lévő eljárási szabálysértés is kihathat az ügy érdemére*”.

Jelen esetben Indítványozó álláspontja szerint pont egy ilyen, mellékesnek tűnő eljárási szabálysértés volt az, amely **teljes mértékben ellehetetlenítette Panaszos számára a perben a bizonyítás lehetőségét**, elősegítve ezzel pervesztességét. Mind az adóigazgatási eljárásban, mind pedig a közigazgatási perben a Panaszost a hatóság és a Bíróság módszeresen elzárta a szakértők igénybevitelének lehetőségétől.

11. A Kúria egy irányadó döntésében (Kúria Kfv. V. 35.216/2014) foglaltak szerint **a tisztességes eljárás elemét képező fegyveregyenlőség elve a bizonyítékok beszerzése körében a közigazgatási eljárásban a hatóságra és az ügyfélre is vonatkozik.** Az ítélet tartalmazza, hogy a hatóság döntését bizonyítékokra alapíthatja, amelyeknek kétséget kizáróan felismerhetőnek, beazonosíthatóknak kell lenniük, nemcsak arra vonatkozóan, hogy milyen fajtájúak, tárgyúak és tulajdonságúak a bizonyítékok, hanem abban a körben is, hogy milyen eljárás alapján kerültek a hatósághoz, azokat ki, mikor, hol és hogyan szerezte be. Csak és kizárólag a bizonyítási eljárásra vonatkozó szabályok megtartásával, jogszerűen beszerzett bizonyítékokra alapítható tényállás.

A Hessyn program letöltött adattartalma a 2016.10.20-i helyszíni ellenőrzéstől fogva az adóhatóság birtokában volt, ennek vizsgálata azonban elmaradt. Indítványozó által kért szakértők bevonásával ezt az adatállományt is vizsgálva megnyugtató válasz születhetett volna a Frézer program tesztüzemének kérdésére és ezzel az adózói Panaszos könyvelésének helyességére, ami az adóhatósági becslés lehetőségét megszüntette volna.

A Kúria a Kfv.I.35.762/2014. sz. ügyben hozott ítéletében (BH 2015.9.263) rögzítette, hogy **amennyiben a hatósági döntés alapját valamely speciális szakértelmet igénylő kérdés megítélése képezi (...), a szakértő bevonása nem mellőzhető.**

Felperes álláspontja szerint ugyanez vonatkozik a bírósági eljárásra is.

Az AEÉ 2010/14. sz. döntésben (Kfv.I.35.193/2010/3.) kifejtettek szerint: A közigazgatási perben a közigazgatási bíróság nem veheti át az adóhatóság hatáskörét. **Nem a közigazgatási perben kell vizsgálni azokat a kérdéseket, amelyek az alperesi határozat meghozatalának ténybeli előfeltételei.**

Ennyiben, amennyiben a Frézer vagy Hessyn program éles használatára vonatkozó kérdést közigazgatási szakban nem sikerült megnyugtatóan tisztázni, a Bíróság akár hatályon kívül is helyezhette volna az érintett adóhatározatokat, a megismételt eljárásban a tényállás teljeskörű feltárása és tisztázása érdekében. Jelen esetben azonban nem ez történt. Semelyik bíróság nem

érezte szükségesnek az ügy legfontosabb kérdése tisztázását, amely választ adott volna egyben a becsléssel kapcsolatos valamennyi kérdésre is.

12. Tisztelt Alkotmánybíróság a 3104/2014. (IV. 11.) AB végzés [19] pontjában kimondta:
Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint a bizonyítási rendszer, a konkrét bizonyítási szabályok kialakítása a jogalkotó feladata, melyet a jogalkalmazó bíróságok értelmeznek. **A bizonyításra vonatkozó rendelkezések szoros összefüggést mutatnak a tisztességes eljáráshoz való joggal.**
13. **Indítványozó álláspontja szerint a fentiekkel megsértett, illetve érintett alaptörvényi és egyéb jogszabályhelyek az alábbiak:**

Alaptörvény:

B) cikk (1) bek.: Magyarország független, demokratikus jogállam.

R) Cikk (2) bek.: Az Alaptörvény és a jogszabályok mindenkire kötelezőek.

I. cikk (4) bek.: A törvény alapján létrehozott jogalanyok számára is biztosítottak azok az alapvető jogok, valamint őket is terhelik azok a kötelezettségek, amelyek természetüknél fogva nem csak az emberre vonatkoznak.

XXIV. cikk (1) bek.: Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.

XXVIII. cikk (1) bek.: Mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.

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

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

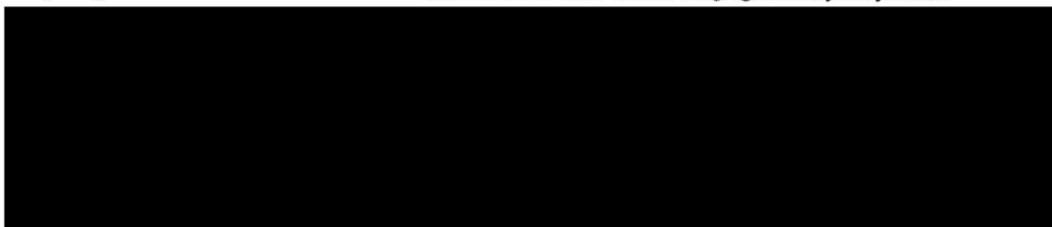
Megsértett egyéb jogszabályhelyek:

Indítványozó álláspontja szerint a Bíróság megsértette a perben a bizonyítás tárgykörében a Kp. 78. § (1) bek. nyomán alkalmazandó Pp. 276. § (5) bekezdését, mivel a bizonyítás elrendelését jogsértően mellőzte, továbbá ugyancsak a bizonyítással összefüggésben a Kp. 78. § (2) bekezdését, továbbá a Kp. 78. § (1) bek. nyomán alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdését.

Az Ítélet teljes körű indokolása és a jogi indokolás körében a Bíróság megsértette a Kp. 84. § (2) bek. alapján alkalmazandó Pp. 346. § (4) és (5) bekezdéseit.

A Bíróság ugyancsak megsértette a szakkérdési minősítés és a szakértő kirendelhetősége kérdéskörében a Pp. 300. § (1) bekezdését, amely ugyancsak a Kp. 78. § (1) bek. alapján alkalmazandó. Megsértette a Bíróság ugyancsak az általános bizonyítási teherre vonatkozó Pp. 265. § (1) bekezdését, mivel Indítványozót a bizonyítás lehetőségétől elzárta.

Fentiek alapján a Kúria a saját eljárása és Ítélete tekintetében, azáltal, hogy a Bíróság jogszabálysértő eljárását és Ítéletét jóváhagyta, nem tett eleget a Kp. 121. § (1) bek. szerinti kötelezettségének. Ezen felül nem bírálta el a Felülvizsgálati Kérelem valamennyi pontját, bizonyítékokat hagyott figyelmen kívül, illetve azokat iratellenesen és okszerűtlenül mérlegelte, továbbá az Ítéletének indokolása nem felel meg a Pp. fent idézett rendelkezéseinek. Indítványozó álláspontja szerint ezzel a Kúria is megsértette a fent felhívott jogszabályhelyeket.



14. Az alapjogsérelem indokolása:

Indítványozó korlátolt felelősségű társaságként folyamodik a Tisztelt Alkotmánybírósághoz alapjogvédelemért, figyelemmel arra, hogy az Alaptörvény I. cikk (4) bek. ezt számára lehetővé teszi.

Látható a fent írtak alapján, hogy a bírósági eljárásban a jogvita kereteinek meghatározása, tehát a tényállás releváns elemeinek kiválasztása és megítélése szempontjából egy kritikus mozzanat, amikor arról kell döntenie a bírónak, hogy egy meghatározott kérdés szakkérdésnek tekintendő-e vagy sem.

A fent olvasható összefoglaló vélemény alapján is látható, hogy ilyen helyzetben **indokolt szakértő kirendelése, amennyiben nem teljesen nyilvánvaló, hogy a kérdés megítéléshez jogi tudáson kívül másfajta szakmai jártasság nem szükséges.**

Indítványozó álláspontja szerint helyes ez az álláspont, amely a bírókat a saját, jogi ismereteiken kívüli jártasságuk megítélése tekintetében inkább szerénységre inti. Ismételten kéri az Indítványozó, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróság **szíveskedjen átfutni a mellékleten csatolt, a szakértőknek első körben feltenni indítványozott kérdéseket.** Megdöbbentő a Bíróság olyan, a Kúria által is jóváhagyott véleménye, mely szerint nem szakkérdésekről van szó. Elképzelhetetlennek tartja Indítványozó, hogy a kérdések megválaszolására szakértőn kívül bárki is képes lehet.

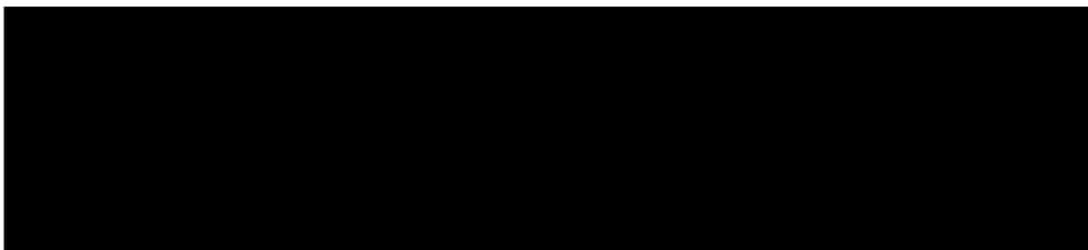
Ismételten hangsúlyozni szükséges, hogy a **kérdések megértése egy dolog, míg az azokra adandó, a tudomány állásának megfelelő válaszok kidolgozása egy teljesen másik.** Azzal, ha egy bíró egy felmerült és megválaszolandó kérdést nem minősít szakkérdésnek, nem kevesebbet állít, mint hogy annak megválaszolására a peranyag alapján maga is képes lenne. Jelen esetben Indítványozó ennek lehetőségét nem látja fennállónak.

A fentiek alapján Indítványozó úgy ítéli meg, hogy a Bíróság megsértette az eljárására egyébként irányadó jogszabályokat, amikor mellőzte az indítványozott szakértői bizonyítást. Ahogyan ezt Indítványozó mind a jelen beadványában, mind pedig Felülvizsgálati Kérelmében kifejtette, a Bíróság azzal is jogszabályt sértett, hogy **nem indokolta meg szabályszerűen mellőzésre vonatkozó döntését, illetve az adott indokolás iratellenes és tárgyilag téves.** A Kúria semmilyen kivetnivalót nem talált a kérdés kapcsán, aggálytalanul jóváhagyta a Bíróság eljárását, ezzel Panaszos álláspontja szerint a Kúria is megsértette ugyanezen jogszabályi rendelkezéseket.

Indítványozó szerint mindkét bíróság megsértette az Alaptörvény 28. cikkében rögzített, a bíróságok jogalkalmazási jogszabályértelmezésére vonatkozó előírást. A szakértői bizonyításra vonatkozó Pp-beli, fent felhívott rendelkezéseket nem lehet – az Alaptörvénnyel összhangban – úgy értelmezni, ahogyan azt a Bíróság tette (és a Kúria jóváhagyta), ez ugyanis a szakértői bizonyítás, mint eljárásjogi intézmény létjogosultságát kérdőjelezné meg, hiszen egy bíró bármiről állíthatja, hogy nem szakkérdés. Indítványozó álláspontja szerint szükségszerűen sérülhetett a 28. cikk szerinti értelmezési előírás.

E körben, tehát ami a törvényi rendelkezések értelmezését illeti, Indítványozó e helyen is hivatkozni kíván az Alkotmánybíróság 3024/2019. (II. 4.) AB határozata indokolásának [70] pontjára, mely szerint:

A 3179/2018. (VI. 8.) AB határozatban hangsúlyozta az Alkotmánybíróság, hogy „az adott ügyben alkalmazandó jogszabályoknak pusztán a nyelvtani értelmezése nem felel meg az indokolt bírói döntéssel szemben támasztott alkotmányos követelményeknek. Ennek oka, hogy az



Alaptörvény 28. cikke azt a kötelezettséget rója a bíróságokra, hogy a jogszabályokat azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban kell értelmezniük. **A bírói jogalkalmazás folyamatában a jogszabályok értelmezése egy olyan komplex indokolást igényel, amely a szintaktikai mellett a teleologikus és a rendszertani értelmezés szempontjait is felismeri, értékeli és egymásra tekintettel ütközteti. A jogértelmezés ezen bíró által érvényesített, komplex folyamatában az irányadó jogi normákat a rendszertani értelmezés keretében nemcsak egymásra tekintettel, hanem a jogalkotó céljára és az Alaptörvényre figyelemmel is értékelni kell a konkrét ügyben**” (Indokolás [81]). Ennek hiányában viszont a közigazgatási döntések bírósági felülvizsgálata csak a formális jogszerűség ellenőrzésére szorítkozna, a tartalmi szempontok mellőzésével {3100/2015. (V. 26.) AB határozat, Indokolás [55]; megerősítve: 3179/2018. (VI. 8.) AB határozat, Indokolás [81]}.

Érthetetlen Indítványozó számára, hogy az indítványozott szakértői bizonyítás mellözése kapcsán hogyan jutathatót a Bíróság a közigazgatási perben arra az álláspontra, hogy – a fentiek szerinti észrevételek figyelembevételével – a mellőzés mellett való döntés helytálló és elfogadható.

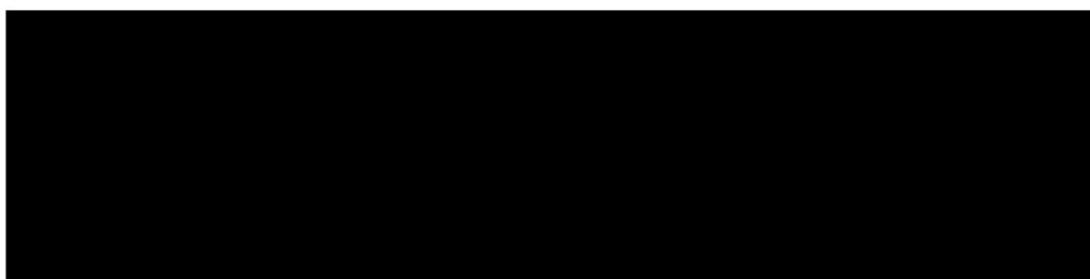
Indítványozó álláspontja szerint nyilvánvaló, hogy a fentiek alapján sérelmet szenvedett az Alaptörvény szerinti tisztességes hatósági eljáráshoz való alapjoga (XXIV. cikk (1) bek.) és a tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjoga (XXVIII. cikk (1) bek.) is, hiszen az eljáró hatóság és a bíróság nem tartották be a rájuk vonatkozó eljárásjogi előírásokat, azokat kifejezetten megszegték a szakértők indítványozott bevonásának mellőzésével.

Mivel Indítványozó álláspontja szerint a mellőzésére irányuló bírósági döntés indokolása, továbbá a Kúria ezt jóváhagyó ítéletének indokolása is – a fenti részletes indokolás és okfejtés nyomán – Alaptörvénybe ütköző, illetve jogsértő, nem megfelelő, Indítványozó e helyen is az Alkotmánybíróság alábbi határozatainak rendelkezéseire kíván hivatkozni.

Az Alkotmánybíróság a 20/2017. (VII. 18.) AB határozat indokolása [26-27] pontjaiban kifejtette: [26] Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rejlő indokolási kötelezettség alkotmányos követelménye a bíróság döntési szabadságának abszolút korlátját jelenti, nevezetesen azt, hogy **döntésének indokairól az eljárási törvényeknek megfelelően szükséges számot adnia. Az indokolási kötelezettség alkotmányjogi értelemben vett sérelme az eljárási szabály alaptörvény-ellenes alkalmazását jelenti. A tisztességes bírósági eljárásból fakadó elvárás tehát az eljárási szabályok Alaptörvénynek megfelelő alkalmazása, ami a jogállami keretek között működő bíróságok feladata.** Az eljárási törvény rendelkezéseire is figyelemmel, a tisztességes bírósági eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást mindenképpen megfogalmazza, hogy **a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon** {lásd 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [34]}.

[27] Az Alkotmánybíróság a fentiekre tekintettel a jelen ügy vonatkozásában megállapította, hogy nem teljesítette a törvényszék indokolási kötelezettségét akkor, amikor az ügy egyik leglényegesebb részéről, az adott tényállásra nyilvánvalóan vonatkozó jogszabályi rendelkezések nem alkalmazása okairól nem adott számot határozatában.

Az Alkotmánybíróság a 3024/2019. (II. 4.) AB határozat indokolása [71] pontjai szerint: Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint azonban „az Alaptörvény 28. cikke a formális jogszerűségeen túlmutató, olyan alkotmányjogi szempontból értékelhető tartalmi követelményeket támaszt a bírói döntések indokolásával szemben, amelyek értelmében **a bíróságnak a döntése szempontjait, indokait kellő részletességgel kell bemutatnia** {3305/2017. (XI. 24.) AB határozat, indokolás [41]; megerősítve 3179/2018. (VI. 8.) AB határozat [82]}.



Indítványozó fent kifejtette, hogy álláspontja szerint mi az indoka annak, hogy mégis szakkérdésekről lett volna szó. Ennyiben a Bíróság és a Kúria indokolásai tárgyilag kifejezetten tévesek. Ténylegesen az indokolások alapján nem állapítható meg a mellőzésről hozott döntés valódi indoka.

Ugyan a büntetőjog területét érintően, azonban az Alkotmánybíróság egy korábbi, 6/1998. (III. 11.) AB határozata indokolása II/5. pontja is rendelkezik a tisztességes eljáráshoz való jog és a fegyverek egyenlőségének elvéről, illetve ezek összefüggéséről, az alábbiak szerint:

Az Alkotmánybíróság azt a határozatát, hogy a védekezéshez szükséges adatok „birtoklása” a másolatok készítésére, s azok elvitelére, vagyis a bíróságon kívüli használatára is kiterjed, a védelemhez való jog [Alkotmány 57. § (3) bekezdés] ismertetett értelmezésén kívül a tisztességes eljáráshoz való jogra [Alkotmány 57. § (1) bekezdés] is alapozza. Az Alkotmány 57. § (1) bekezdése szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt vádat, vagy valamely perben jogait és kötelességeit a törvény által felállított független és pártatlan bíróság igazságos és nyilvános tárgyaláson bírálja el. A „tisztességes eljárás” (fair trial) követelménye nem egyszerűen egy a bíróságnak és az eljárásnak itt megkövetelt tulajdonságai közül (ti. mint „igazságos tárgyalás”), hanem az idézett alkotmányi rendelkezésben foglalt követelményeken túl - különösen a büntetőjogra és -eljárásra vonatkozóan - az 57. § többi garanciájának teljesedését is átfogja. Sőt, az Egyezségokmányban és az Emberi Jogok Európai Egyezményének - az Alkotmány 57. §-a tartalmához és szerkezetéhez mintát adó - eljárási garanciákat tartalmazó cikkei általában elfogadott értelmezése szerint a fair trial olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni. Ezért egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás „méltánytalan” vagy „igazságtalan”, avagy „nem tisztességes”. Természetesen különbözik egy adott eljárás fair voltának megítélése az abban az ügyben döntő nemzetközi bizottságok vagy bíróság eljárásában a magyar Alkotmánybíróság lehetőségeitől, amely elvont normakontrollt végez. Ez utóbbiban csupán a tisztességes eljárás megkövetelte általános ismérvek megállapítására van lehetőség. A tisztességes eljárásnak az egyezmény- és alkotmányszövegekben nem nevesített, de általánosan és nem vitatottan elismert eleme a **„fegyverek egyenlősége”**, amely a büntetőeljárásban azt biztosítja, hogy a vádnak és a védelemnek **egyenlő esélye és alkalma legyen arra, hogy a tény- és jogkérdésekben véleményt formálhasson és állást foglalhasson**. A fegyverek egyenlősége nem minden esetben jelenti a vád és a védelem jogosítványainak teljes azonosságát, **de mindenképpen megköveteli, hogy a védelem a váddal összevethető súlyú jogosítványokkal rendelkezzen**. A fegyverek egyenlőségének egyik feltétele (és a nemzetközi szervek esetjogaiban is leginkább kimunkált területe) a felek mindegyikének személyes jelenléte az eljárási cselekmények során, illetve egyes eljárási szereplők (például szakértők) **megtartása semleges pozícióban**.

A be nem tartott eljárásjogi előírások révén sérült az Alaptörvény vonatkozó R) Cikk (2) bekezdése (mely szerint: Az Alaptörvény és a jogszabályok mindenkire kötelezőek.). Mindez közvetetten pedig az Alaptörvény B) cikk (1) bek. rendelkezésének sérelmét is jelentette, hiszen egy demokratikus jogállamban alapvető elvárás lenne, hogy a bíróság előtt a fél kibontakoztathassa bizonyítását az bizonyítási tehernek megfelelően. Természetesen viselnie kell a félnek a bizonyítása sikertelenségének veszélyét és következményeit, amennyiben azonban – mint a jelen perben – ilyen kategorikusan megfosztják a bizonyítás pusztá lehetőségétől is a bizonyításra köteles felet, akkor az az eljárás (legyen az adóigazgatási vagy bírósági) mindennek nevezhető, csak tisztességesnek nem. Indítványozó álláspontja szerint a fentiek alapján egyértelműen sérült mind a hatósági szakban, mint pedig a Bíróság és a Kúria előtti eljárásokban a tisztességes hatósági és bírósági eljáráshoz való Alaptörvényben biztosított alapjoga. Indítványozó az Alaptörvény B) cikk (1) bek. közvetett sérelmére a beadványa egyéb pontjai hivatkozásaival egyezően csupán kiegészítő jelleggel kíván hivatkozni.

A fent is hivatkozott eseti döntések alapján a fegyveregyenlőség elve a tisztességes eljáráshoz (legyen az hatósági vagy bírósági) való alaptörvényi alapjog egyik, vetülete, fontos megnyilvánulása. Vajon miként bizonyította volna az adóhatóság a becslés jogalapját Indítványozóval szemben, ha egy harmadik fél a 2016.10.20-i helyszíni ellenőrzést követően felkeresi és elveszi tőle a lementett adatállományt vagy annak az eljárásban való további felhasználás egyszerűen megtiltja, majd e döntés az adóhatóság tucatnyi hivatkozása és kifogása ellenére egészen a Kúriáig fennmarad, amely annak helyességét még jóvá is hagyja? Vélhetően sehogyan, mivel így az adóhatóság vált volna fegyvertelenné az eljárásban. Ugyanez történt az Indítványozóval. A fegyveregyenlőség elvének sérülése mellett az ügyben hatósági és bírósági szakban tisztességes eljárásra nem kerülhetett sor.

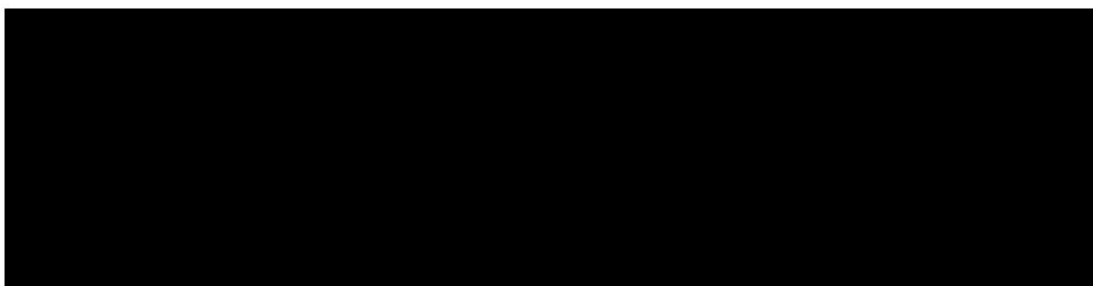
Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében rögzített, jogorvoslathoz való alapjog Indítványozó álláspontja szerint valódi, hatékony jogorvoslati eszköz igénybevételének lehetőségére utal. Indítványozó először a Másodfokú Adóhatósághoz fellebbezett, majd ezt követően keresetet indított a Bíróság előtt, végül jogorvoslati kérelemmel fordult a Kúriához Felülvizsgálati Kérélmé formájában. Jelen pont tekintetében is Indítványozó a Tisztelt Alkotmánybíróság gyakorlata alapján a Kúria eljárását a tisztességes bírósági eljáráshoz való alaptörvényi alapjog megsértése keretében kéri megítélni. Panaszos álláspontja szerint sem fellebbezése következtében a Másodfokú Adóhatóság előtt, sem pedig a közigazgatási perben nem volt része hatékony jogorvoslati eljárásban, hiszen a Bíróság csak azt tartotta szem előtt, hogy a felperesi társaságnak mit kell vagy kellett volna bizonyítania, azonban erre nem adott lehetőséget. Ilyen, törvény adta lehetőségétől, Indítványozók kifejezetten megfosztották.

Indítványozó e helyen is hivatkozni kíván a Tisztelt Alkotmánybíróságnak a jogorvoslat nyújtása tekintetében megfogalmazott követelményeket rögzítő alábbi határozataira:

A 22/2013. (VII. 19.) AB határozat indokolásában [26. pont] a T. Alkotmánybíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében biztosított, jogorvoslathoz való jog hatékony érvényesülése kapcsán kifejtette, hogy: Az Alaptörvény felhívott szabálya mindenkinek jogot biztosít ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatásidöntés ellen, amely jogát vagy jogos érdekét sérti. Az Alkotmánybíróság állandósult gyakorlata értelmében a jogorvoslathoz fűződő jog azt kívánja meg, hogy valamennyi, az érintett jogát vagy jogos érdekét (helyzetét) érdemben befolyásoló határozat felülvizsgálata érdekében legyen lehetőség más szervhez, vagy azonos szerv magasabb fórumához fordulni. Az Alaptörvény megköveteli, hogy a **jogorvoslati jog nyújtotta jogvédelem hatékony legyen, vagyis ténylegesen érvényesüljön és képes legyen a döntés által okozott sérelem orvoslására.**

A 9/2017. (IV. 18.) AB határozat indokolásában [21 pont] a Tisztelt Alkotmánybíróság kimondta, hogy: Nem következik mind ebből, hogy a jogorvoslatot elbíráló szervnek a kérelemnek minden körülmények között helyt kell adnia, az azonban feltétlenül, hogy az eljárási szabályok által meghatározott keretek között a jogorvoslati eljárást lefolytassák és **a jogorvoslati kérelemben írtakat a jogszabályban foglaltak szerint érdemben megvizsgálják.** A jogorvoslati út igénybevételének nem előfeltétele továbbá valamely jog – esetleg alapjog – tényleges sérelmének a bekövetkezése, elegendő, ha az érintett megítélése szerint jogát (jogos érdekét) sérti a támadott döntés. A jogorvoslathoz való jog, mint alapjog sérelme tehát akként is megvalósulhat, hogy más (alap)jogi sérelem esetleg nem állapítható meg az ügyben. E körben hangsúlyozottan jelen vannak az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott tisztességes bírósági eljárás követelményei.

A 25/2018. (XII. 28.) AB határozat indokolása [17] pontja szerint: Minden jogorvoslat lényegi, immanens eleme a jogorvoslás lehetősége, vagyis **a jogorvoslat fogalmilag és szubsztanciálisan**



tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát (3020/2018. (I. 26.) AB határozat, Indokolás [37], 35/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [16]).

Indítványozó álláspontja szerint mind a Másodfokú Adóhatóság, mint pedig a Bíróság tárgyilag hibásan, helytelenül ítélték meg az érintett kérdések szakkérdési jellegét, így szakértők kirendelésére nem került sor, amivel újra és újra megfosztották a jogorvoslat lehetőségétől. A kérdés Indítványozó álláspontja szerint ugyan elsősorban (mind hatósági, mind pedig bírósági szakban) a fegyveregyenlőség elve alapján, a tisztességes eljáráshoz való alapjog megsértése felől közelítendő meg elsődlegesen, azonban emellett kétségtelen, hogy a megjelölt fórumok jogorvoslati eljárásokban is eljárak, így ezen alapjog sérelmét szem szabad figyelmen kívül hagyni. Ugyanazon hibák sorozatos elkövetése nem tekinthető hatékony jogorvoslatnak, mivel ténylegesen nem áll fenn, illetve nem is valósul meg a revízió lehetősége.

Indítványozó által elszenvedett alapjogsérelem álláspontja szerint az alábbiakban nyilvánult meg:

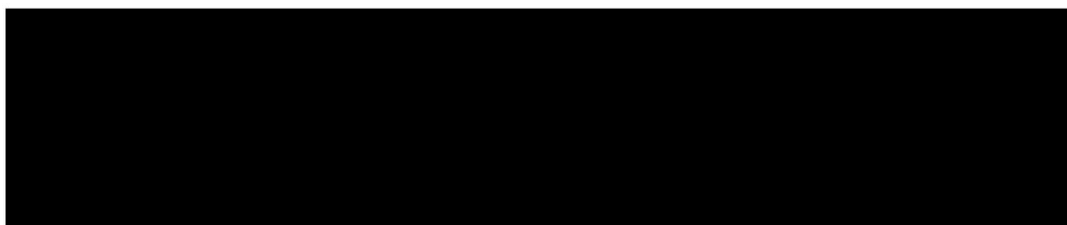
Indítványozónak bizonyítania kellett volna, ezt meg is kísérelte, azonban a Bíróság az ilyen törekvését csírájában, mindennemű érthető, következetes vagy jogszerű indokolás nélkül elfojtotta. A fellebbezés és a közigazgatási per is (illetve a felülvizsgálati kérelem is) vitathatatlanul jogorvoslatként funkcionált az alapul fekvő ügyben, azáltal azonban, hogy a Bíróság megtagadta a szakértői bizonyítás lehetőségét, a fegyvertelenné vált Indítványozó szükségszerűen vált pervesztessé. A Kúria a maga eljárásában Indítványozó meglátása szerint egyáltalán nem törődött a problémával és aggálytalanul jóváhagyta, sőt egyetértett a Bíróság eljárásával. Ezzel kapcsolatos észrevételeit Indítványozó fent fejtette ki részletesen. Panaszos álláspontja szerint az ilyen fórumok eljárása nem minősülhet valódi jogorvoslatnak, hiszen csak elméletileg áll fenn a számára sérelmes hatósági döntés megváltoztatásának vagy hatályon kívül helyezésének lehetősége, a gyakorlatban azonban nem. Ha a meghatározott bizonyítási teher mellett az egyik fél nem bizonyíthatja tényállításait, az nem tekinthető sem jogorvoslatnak, sem pedig tisztességes eljárásnak.

Ahogy azt Indítványozó fent, a jelen pontban, illetve Felülvizsgálati Kérelmének vonatkozó részében is kifejtette, az elszenvedett jogsérelemben abban áll, hogy megfosztották a bizonyítás lehetőségétől, ami szükségszerűen vezetett pervesztességéhez. A Frézer és Hessyn programok használatának kérdésköre az alapul fekvő ügy legfontosabb, eldöntendő kérdései, hiszen ezek határozzák meg a becsléshez való jog fennállását. Ahogy azt fent is hangsúlyozta Indítványozó, a szakértők bevonása nem járt volna az eljárás elhúzódásával, fel sem merült ilyen fajsúlyú kérdés mellett, hogy a felperesi társaságot esetlegesen ez a szándék vezérelné.

A kirendelt informatikus és a könyvszakértő probléma nélkül meg tudta volna világítani a Frézer rendszer tesztüzemének kérdését. Miután tisztázást nyert volna a tesztüzem, a könyvszakértő minimális ráfordítással megállapíthatta volna, hogy a Hessyn program főkönyvi kimutatásai – Indítványozó hivatkozásival összhangban – tekinthetők a tényleges könyvelésnek, így az adóhatóság a rossz programot vizsgálta és a rossz adatokhoz hasonlította a beszámoló mérlegét. Ezzel végképp kiesett volna a becslés jogalapja.

Fontos e tekintetben szem előtt tartani, hogy amennyiben egy bíróság az indítványozott szakértői bizonyítást mellőzi, nem csupán az első szakvéleménytől fosztja meg a bizonyításra kötelezett felet, de a szakértői vélemény kiegészítése, a szakértő személyes meghallgatása, felvilágosítás adása, és minden egyéb olyan lehetőségtől is, amelyet a releváns eljárási törvény erre az esetre szabályoz.

A szakértői bizonyítás mellőzése azért is érthetetlen, mivel a szakvélemény – elméletileg – az adóhatóság álláspontját is alátámaszthatta volna, így Indítványozó Felülvizsgálati Kérelmét be



sem nyújtotta volna, hanem kénytelen lett volna elfogadni az így valóban alátámasztott ítéletet. Ehelyett a Bíróság a szakmai szokásokkal és gyakorlattal szemben, érdemi indokolással alá nem támasztott, tárgyilag hibás, helytelen és így jogszabálysértő döntést hozott, amelynek következtében Indítványozó pervesztes lett. Indítványozó ilyen módon a reá kirótt igen jelentős összegű fizetési kötelezettséggel szemben érdemben védekezni nem tudott.

A jelen alkotmányjogi panaszra irányadó, az Abtv. 29. § szerinti **két vagylagos befogadási feltétel közül a fent kifejtettek alapján a Panaszos mindkét feltétel alapján kéri a jelen panasz befogadását és érdemi elbírálását.**

Indítványozó álláspontja szerint a szakértői bizonyítással kapcsolatban fent részletesen felvázolt kérdések megnyugtató tisztázása a jogbiztonság szolgálatában, **alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésnek** minősül. Emellett a konkrét ügyben ugyancsak a fenti részletes indokolás nyomán, a jelen ügyben **a bírói döntést alapjaiban és alapvetően befolyásoló alaptörvény-ellenesség** is igazolt.

Kapcsolódó melléletek:

Panaszos a jelen beadványához csatolt melléleteket a beadványa legvégén sorolta fel.

VII. Egyéb nyilatkozatok és melléletek

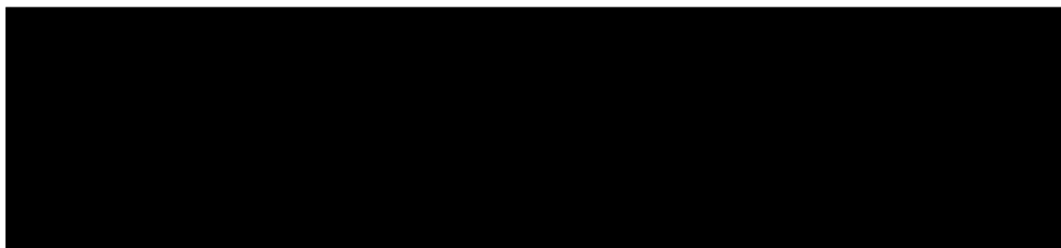
- a) Nyilatkozat arról, hogy az Indítványozó kezdeményezte-e a bíróságon az alkotmányjogi panasszal támadott bírósági ítélet végrehajtásának felfüggesztését.

Indítványozó nyilatkozik, hogy (a mellékleten csatolt) Keresete VII. pontjában (26. oldal) azonnali jogvédelem/halasztó hatály elrendelése iránti kérelmet terjesztett elő a Bírósághoz, mely kérelmét a Bíróság elutasította. A Bíróság ilyen elutasító végzésével szemben Indítványozó fellebbezést terjesztett elő a másodfokú elbírálásra illetékes Fővárosi Törvényszékhez, mely a Bíróság elutasító végzését hatályában fenntartotta.

Mivel a több mint 600 millió Ft összegű fizetési kötelezettségének az indítványozói társaság egyösszegben eleget tenni semmiképpen sem tudott, a Fővárosi Törvényszék helybenhagyó határozatának kézhez vételét követően fizetési könnyítés iránti kérelmet terjesztett elő a NAV Baranya Megyei Adó- és Vámigazgatóságához 2019.02.07. napján. Az Adóhatóság az Indítványozó kérelmét a 2019.02.25-én kelt, 5245308576 iktatószámú, 5012898486 ügyszámú határozatával bírálta el és részben helyt adott Indítványozó kérelmének. Indítványozó azóta a határozatban meghatározott fizetési ütemezés szerint teljesíti a részére engedélyezett részletfizetést, illetve fizetési kötelezettségének egy nagyobb összegű kölcsön igénybevételével tudott eleget tenni.

Ehelyütt kívánja megjegyezni Indítványozó, hogy a Kp. vonatkozó 51. § (5) bek. az azonnali jogvédelem tárgyában hozott végzés ellen 8 napos fellebbezési határidőt és ugyancsak 8 napos másodfokú elbírálást ír elő. Míg azonban Indítványozó a 8 napos fellebbezési határidőt betartotta, a Fővárosi Törvényszék a számára törvényben előírt határidőt több, mint fél évvel túllépte, helybenhagyó végzése meghozatalakor.

Ennek megfelelően a jelen beadványában Indítványozó nem terjeszt elő az Abtv. 53. § (4) bek. szerint végrehajtás felfüggesztése iránti kérelmet az elsőfokon eljáró bírósághoz. Amennyiben azonban a jelen alkotmányjogi panasz Tisztelt Alkotmánybíróság általi elbírálását megelőzően Indítványozó olyan helyzetbe kerülne, hogy a fenti részletfizetési megállapodás szerinti mindenkori fizetési kötelezettségének eleget tenni nem tudna, vagy arról értesülne, hogy ez az



alkotmánybírósági eljárás várható tartamára vagy a várható döntésre tekintettel indokolt, akkor maga is kérelmezni fogja az Abtv. vonatkozó 61. § (1) bek. alapján a végrehajtás felfüggesztését.

- b) Ügyvédi meghatalmazás eredeti példánya, ha az Indítványozó jogi képviselővel jár el.

Indítványozó a jogi képviselője részére adott meghatalmazást csatolta (F/1. sz. mellékletként) a jelen beadványához, mely ügyvédi meghatalmazás az ügyvédi tevékenységről szóló 2017. évi LXXVIII. törvény vonatkozó 34. § (2) bek. alapján teljes bizonyító erejű magánokiratnak minősül. Indítványozó és jogi képviselője az ügyvédi meghatalmazás eredeti példányával rendelkeznek.

- c) Nyilatkozat az Indítványozó személyes adatainak nyilvánosságra hozhatóságáról

Nyilatkozik az Indítványozó, hogy személyes adatainak nyilvánosságra hozatalához nem kíván hozzájárulni és csatolja az ilyen tartalommal kitöltött, nevében eljáró jogi képviselője által aláírt forma nyilatkozatot F/12. sz. mellékletként.

- d) Az érintettséget alátámasztó dokumentumok egyszerű másolata

A fenti 1/d) pontban foglaltakkal egyezően nyilatkozik az Indítványozó, hogy az érintett eljárásokban a pertörténetnél rögzítettek szerint adózóként, illetve felperesként vett részt, így érintettsége a Tisztelt Alkotmánybíróság gyakorlata szerint további igazolást nem kíván.

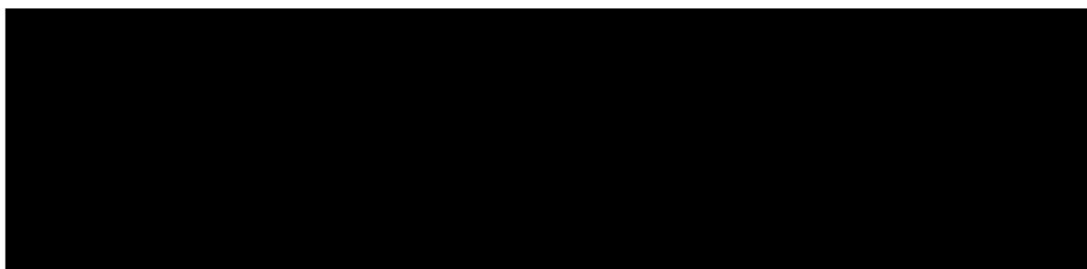
Mellékletek:

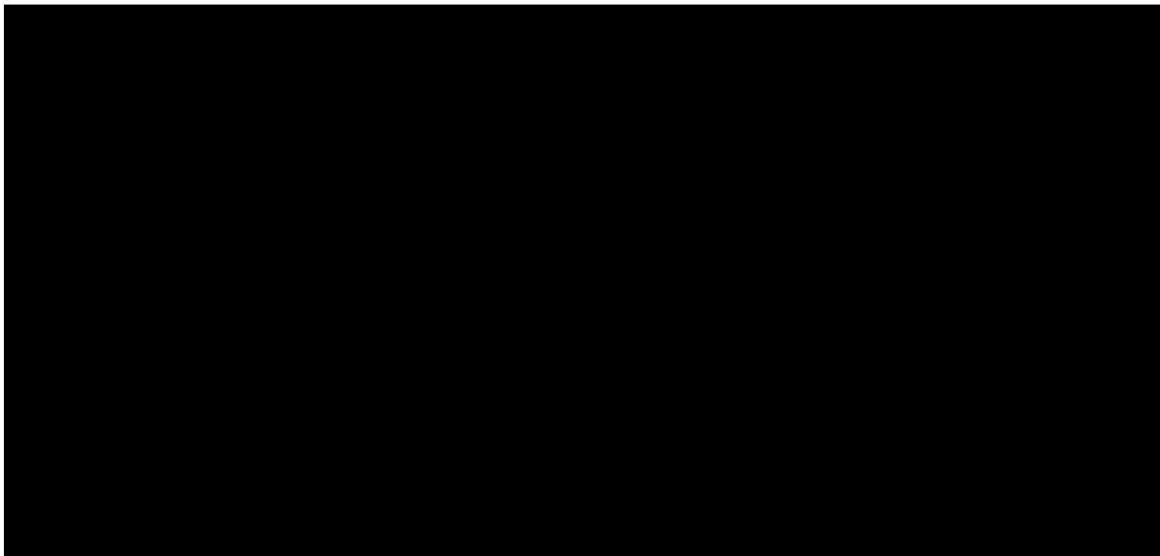
- F/1. - Ügyvédi meghatalmazás
- F/2. - Elsőfokú Határozat
- F/3. - Indítványozó Fellebbezése
- F/4. - Másodfokú Határozat
- F/5. - Indítványozó Keresete
- F/6. - Bíróság Ítélete
- F/7. - Indítványozó Felülvizsgálati Kérése
- F/8. - Kúria Ítélete
- F/9. - Tárgyalási jegyzőkönyv (2018.10.18.)
- F/10. - Kúria Korábbi Ítélete
- F/11. - Bizonyítási indítvány pontosítása nevű beadvány
- F/12. - Nyilatkozat adatkezelésről

Kéri az Indítványozó, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróság, amennyiben úgy ítéli meg, hogy a döntése meghozatalához (a csatoltakon felül) további információra és iratanyagokra van szüksége, az Abtv. vonatkozó 57. § (3) bek. alapján az ügyben eljáró bíróságot vagy bíróságokat a jelen egyedi ügygel összefüggésben további iratanyag megküldése céljából megkeresni szíveskedjen.

Nyilatkozik Indítványozó, hogy a jelen kiegészítéssel egységes szerkezetbe foglalt alkotmányjogi panasz indítványhoz csatolt 12 melléklet vonatkozásában az eredeti indítványhoz képest módosításra nem került sor. Kéri ezért Indítványozó, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróság az ismételten és változatlanul csatolt mellékleteket elfogadni szíveskedjen, azzal, hogy a teljes terjedelmű anyagnak az Elsőfokú Bírósághoz elektronikus úton való benyújtása mellett Indítványozó közvetlenül postai úton is megküldi magát a beadványt, annak mellékletei nélkül a Tisztelt Alkotmánybíróságnak, mivel azok már rendelkezésére állnak.

Kelt: Budapest, 2020.03.02.





(Indítványozó adatai és elérhetőségei az 1. oldalon kerültek feltüntetésre.)

