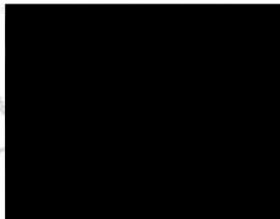


Az irat elektronikus útról
készített másolat

2022 JÚN 20.

Dr. Czine
Gáspár



36.

FŐVÁROSI TÖRVÉNYSZÉK KÖZIGAZGATÁSI KOLLÉGIUMA 12.	
FŐLAJSTROMSZÁM	
KEZDŐIRATON:	
Postán/Gyűjtőládába/Személyesen/E-mailon/Faxon/E-irat	
Érkezett:	2022 JÚN 20.
Címzett:	Alkotmánybíróság
(1015 Budapest, Donáti utca 35-43.)	
FŐLAJSTROMSZÁM	
KEZDŐIRATON:	
Benyújtva:	35K703703/21

Alkotmánybíróság
(1015 Budapest, Donáti utca 35-43.)

Fővárosi Törvényszék

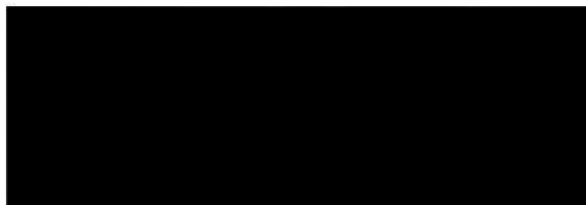
(1027 Budapest, Tölgyfa utca 1-3.)

a Kúria Kfv.I.35.192/2022/3. számú
felülvizsgálati kérelem befogadását

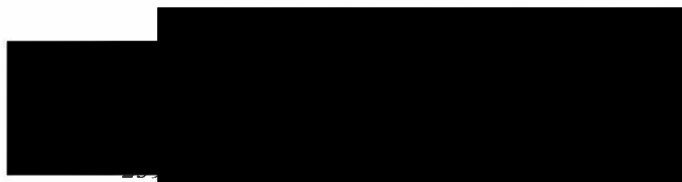
a Fővárosi Törvényszék
35.K.703.703/2021/28. számú ítélete
tekintetében
megtagadó végzése elleni

alkotmányjogi panasza

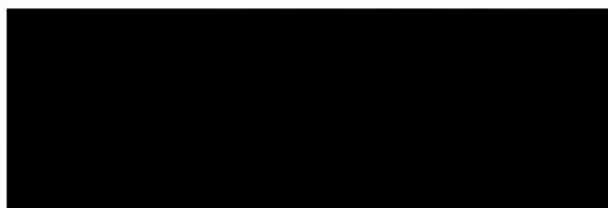
ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	N/ 01611 - 0 / 2022
Érkezett:	2022 JÚL 08.
Példány:	1
Melléklet:	9 db
Kezelőiroda:	



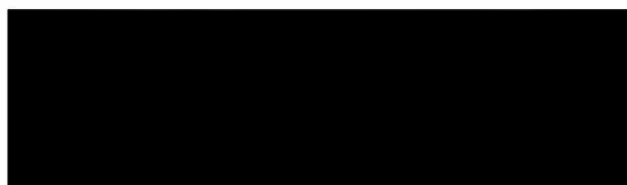
eljárásban I. r. felperes indítványozó



eljárásban II. r. felperes indítványozó



eljárásban III. r. felperes indítványozó



eljárásban IV. r. felperes indítványozó



[REDACTED]

[REDACTED] V. r. felperes indítványozó

– úgy is mint a [REDACTED] megszűnt
[REDACTED] (volt) csoportazonosító számú
csoportos adóalany volt tagjai –

Képviselőnkben eljár:
Dr. Czine Gáspár Ügyvédi Iroda

[REDACTED]

[REDACTED]

alperes

[REDACTED]

alperes

elleni
bíróági felülvizsgálata iránti perben
a Fővárosi Törvényszék
35.K.703.703/2021/28. számú ítélete
felülvizsgálatára irányuló felülvizsgálati
kérelem
befogadását megtagadó
Kfv.I.35.192/2022/3. számú kúriai végzés
tárgyában

Tisztelt Alkotmánybíróság!

A külzeten felsorolt I.-V. rendű mint az alapeljárási perekben felperesek az alapul fekvő ügyben, jelen alkotmányjogi panasz indítvány ügyében pedig indítványozók, együttesen indítványozók (a továbbiakban: **"Indítványozók"**) – jelen alkotmányjogi panaszunkhoz Ap.1 mellékleteként csatolt meghatalmazással igazolt jogi képviselőnk a Dr. Czine Gáspár Ügyvédi Iroda [REDACTED]

[REDACTED] útján a [REDACTED]

[REDACTED] alperes (a továbbiakban: **"Alperes"**)

elleni perben a Fővárosi Törvényszék 2021. november 30-án hozott 35.K.703.703/2021/28. számon számú jogerős ítéletének felülvizsgálatát kérő felülvizsgálati kérelmünk befogadását megtagadó Kfv.I. 35.192/2022/3. végzése ellen

a l k o t m á n y j o g i p a n a s z t

terjesztünk elő.

Az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: **"Abtv"**) 27. § alapján kérjük a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy állapítsa meg a felülvizsgálati kérelmünk befogadását megtagadó Kúria által hozott Kfv.I.35.192/2022/3. számú végzésének (a továbbiakban: **"Kúria Megtagadó Végzés"**) alaptörvény-ellenességét, és az Abtv. 43. §-ának megfelelően azt semmisítse meg, mivel sérti az Alaptörvénynek a jelen beadványunk B. pontjában felsorolt rendelkezései által biztosított alapvető jogokat és jogszabályi rendelkezéseket a jelen alkotmányjogi panaszunk C. és D. pontjában előadottak szerint.

Kérjük továbbá a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy a Kúria Megtagadó Végzéssel együtt – az Abtv. 43.§ (4) bekezdés alapján – állapítsa meg az alaptörvény-ellenességét és semmisítse meg a Fővárosi Törvényszéknek a Kúria Megtagadó Végzés következtében érdemi felülvizsgálatra nem kerülő 35.K.703.703/2021/28. számon számú jogerős – az Indítványozók mint perbeli felperesek keresetét elutasító – ítéletét (a továbbiakban: **"Jogerős Ítélet"**), valamint a perben az Indítványozók mint perbeli felperesek által megsemmisíteni kért Alperes 2234078508 iktatószámú és 2234404152 ügyszámú másodfokú jogerős közigazgatási határozatát (a továbbiakban: **"Jogerős NAV Határozat"**) az általa helybenhagyott elsőfokú adóhatósági határozatra (a továbbiakban: **"Elsőfokú NAV Határozat"**) is kiterjedő hatállyal.

A.

Az alkotmányjogi panasz benyújtása feltételeinek ismertetése

A.1. Közigazgatási eljárási előzmények és pertörténet

A.1.1. Közigazgatási eljárási előzmények

A [REDACTED] perbeli I. r. felperes indítványozót bevallások utólagos ellenőrzése keretében általános forgalmi adó adónemben elsőfokú adóhatóságként adóellenőrzés alá vonta a [REDACTED] [REDACTED] mint elsőfokú adóhatóság. A [REDACTED] perbeli I. r. felperes indítványozó a csoportos adóalanyiságot létrehozó adó- és vámhatósági engedély 2017.

április 1. napján jogerős visszavonásával megszűnt [REDACTED] (volt) csoportazonosító számú csoportos adóalany képviselőjeként volt az adóvizsgálat alanya, de a csoportos adóalanynak öt tagja volt, a perbeli öt felperes, tehát az Indítványozók valamennyien. Az adóvizsgálat a csoportos adóalany tevékenységét vizsgálta 2017. május 30-tól 2017. november 27-ig, vagyis olyan időszakban, amikor a csoportos adóalany már nem létezett. A csoportos adóalany 2014. január 1 – 2014. április 30., 2014. június 1 – 2014. július 31., 2014. szeptember 1 – 2015. március 31. és 2015. május 1 – 2015. július 31. közötti időszakokra vonatkozó általános forgalmi adó kötelezettsége tekintetében az elsőfokú adóhatóság 2018. július 23-án kelt 4311163318 iktatószámú, 7849326012 ügyszámú elsőfokú határozatot hozott (a fentiekben már hivatkozott Elsőfokú NAV Határozatot).

Az Elsőfokú NAV Határozat a [REDACTED] perbeli I. r. felperes indítványozó terhére általános forgalmi adó adónemben kettőmilliárd-hétszázharminchatmillió-kettőszázhuszonkettőezer forint adókülönbséget állapított meg, melyből kettőmilliárd-négyezerötvenmillió-hetvenötezer forint minősült adóhiánynak. Az Elsőfokú NAV Határozat az esedékességig meg nem fizetett, és ezért adóhiánynak minősülő 2.450.075.000 forint után 1.225.037.000 forint, azaz egymilliárd-kettőszázhuszonötmillió-harminchétezer forint adóbírságot szabott ki és kötelezte a [REDACTED] [REDACTED]-t annak megfizetésére. A késedelmi pótlékalapot képező 2.450.075.000 forint adóhiány után 130.451.000 forint, azaz egyszázharmincmillió-négyezerötvenegyezer forint késedelmi pótlék megállapítása és megfizetésre kötelezésre is sor került.

[REDACTED] t. perbeli I. r. felperes indítványozónak az Elsőfokú NAV Határozat elleni fellebbezése nyomán az ügy elbírálása az Alperes elé került (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbezési Igazgatósága). A 2018. december 20-án kelt 2234078508 iktatószámú 2234404152 ügyszámú másodfokú jogerős adóhatósági határozat – a fentiekben már hivatkozott Jogerős NAV Határozat – helybenhagyta az Elsőfokú NAV Határozatot.

Az adóhatóságok által megállapított tényállás és jogi megítélés lényege az volt, hogy a vizsgált másfél éves időszakban a csoportos adóalany két tagja (a [REDACTED] t. és az [REDACTED] t.) huszonhárom beszállítója által kiállított számlákban érvényesített általános forgalmi adó levonásához való jog nem illette meg a csoportos adóalanyt, mert az "tudta vagy tudhatta volna", hogy a velük való kapcsolatban adókijátszás részesévé válik.

A Jogerős NAV Határozat így foglalta össze az Elsőfokú NAV Határozat lényegét:

"Az adóhatóság határozatában azt is rögzítette, hogy a Kúria gyakorlata és az Európai Bíróság (továbbiakban: EUB) ítéleteinek értelmezése és alkalmazása tekintetében egyértelmű a gyakorlat a levonási jog megtagadása kapcsán. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv (továbbiakban: HÉA irányelv) és az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) rendelkezéseire figyelemmel kizárólag valós ügylethez, tényleges teljesítéshez kapcsolódhat adólevonási jog. Fő szabály szerint a levonási jog nem korlátozható, azonban az uniós jogra család módon, visszaélészerűen hivatkozni nem lehet. Mind az EUB ítéletei, mind az azokat szem előtt tartó Kúria döntések alapján egyértelmű, hogy szabályszerűen tagadja meg az adóhatóság a levonási jogot, ha a számlabefogadó, annak ellenére, hogy ügyletei tekintetében szabálytalanságra utaló körülmények merültek fel, nem teszi meg az észszerűen elvárható intézkedéseket annak érdekében, hogy ne váljon áfacsalás részesévé. Ezen intézkedéseket pedig mindig az adott ügy körülményei alapján kell megítélni. Összességében (az elsőfokú határozat 308-319. oldalán összegezettek szerint) az elsőfokú adóhatóság arra a megállapításra jutott, hogy a kereskedés mesterségesen létrehozott számlázási láncolatokkal, tudatosan megtervezett és következetesen alkalmazott konstrukcióban (belföldi beszerzés - közösségi értékesítés) zajlott. A láncolatok mindegyikében adókijátszás történt. Az áfa-csoport tagjai

az ügyletek időpontjában tudatában voltak az adókijátszás kockázatának, azonban az adókijátszásban való részvétel elkerülése érdekében elvárható észszerű intézkedéseket nem tették meg, így a [REDACTED]-t az adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni, melynek következtében a belföldi szállítók által az ügyletekről kibocsátott számlák alapján adólevonási joggal az áfa-csoport nem élhet. Fentiek alapján az elsőfokú adóhatóság az Áfa tv. 119. § (1) bekezdése, 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdés a) pontja, az Art. 2. § (1) bekezdése alapján el nem fogadott adólevonási jogra tekintettel a vizsgált időszak hónapjaira összességében 2.736.222.000,- Ft adókülönböt állapított meg az Art. 178. § 3. pontjának megfelelően, melyből az Art. 170. § (2) bekezdése alapján 2.450.075.000,- Ft adóhiánynak minősül. Az elsőfokú adóhatóság az adóhiány után a minősített, illetve kockázatos adózókra vonatkozó szabályok alkalmazhatóságának hiányában, az Art. 170. § (1) bekezdésében foglalt általános szabályok alapján, az Art. 171. § (1) bekezdésében foglalt körülmények mérlegelésével adóbírságot szabott ki, melyet az adóhiány 50%-ában, 1.225.037.000,- Ft-ban állapított meg. Az elsőfokú adóhatóság a megállapított adókülönböt után az Art. 165. §-ának alkalmazásával, az elsőfokú határozat mellékletét képező levezetésben foglaltak szerint késedelmi pótlékot számított fel 130.451.000,- Ft összegben." ¹

A.1.2. Pertörténet

Az Indítványozók felperesekként keresettel támadták a Jogerős NAV Határozatot részben eljárásjogi indokokból, alapvetően azonban anyagi jogi indokok alapján. A perben a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2020. március 6-án kelt 12.K.30.680/2019/27. számú ítéletével (a továbbiakban: **"FKMB Ítélete"**) a Jogerős NAV Határozatot eljárásjogi okból megsemmisítette az Elsőfokú NAV Határozatra is kiterjedő hatállyal. Az ítélet alapját képező eljárásjogi ok az volt, hogy az adóhatóság ügyféljogokat sértett azzal, hogy a csoportos adóalanyt érintő vizsgálat során csupán a csoportos adóalany volt képviselőjét – a [REDACTED]-t – tekintette ügyfélnek, holott a csoportos adóalany már akkor sem létezett, amikor az adóhatósági vizsgálat megkezdődött, tehát már képviselője sem volt.

Az Alperes a FKMB Ítéletével szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Kúriához. A Kúria a Kfv.I.35.284/2020/15. számú végzésével (a továbbiakban: **"Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés"**) hatályon kívül helyezte a FKMB Ítéletet, és a hatásköri változások miatt időközben a Fővárosi Törvényszék elé került perbeli ügy további tárgyalására és a még nem tárgyalat kereseti kérelmekről való döntésre utasította a bíróságot. A Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzése megállapította, hogy – szemben az adóhatósági állásponttal – a csoportos adóalany már nem lehetett az adóigazgatási eljárás alanya (hiszen az adóvizsgálat idején már nem létezett), az eljárás csak a [REDACTED]-t. vonatkozásában folyt, a csoportos adóalany volt további tagjai azonban félként „léptek fel” az eljárásban azzal, hogy az Elsőfokú NAV Határozat elleni fellebbezésben – közös jogi képviselő útján – részt vettek. A Kúria a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés elvi tartalmaként rögzítette: "[60] A csoportos áfa-alany adókötelezettségeiért annak megszűnése után a csoporttagok egyetemlegesen felelnek, a taggal szemben a felelősség érvényesítésének feltétele, hogy az adózói jogait az adóellenőrzés megindításától gyakorolhassa."

A Fővárosi Törvényszék az új eljárásban mindössze két tárgyalást tartva a második tárgyaláson 2021. november 30-án kelt 35.K.703.703/2021/28. számú, a korábbiakban már említett Jogerős Ítéletével az Indítványozók mint perbeli felperesek keresetét minden tekintetben elutasította.

¹ Jogerős NAV Határozat 46-47. oldalán.

A jogerős ítélettel szemben az Indítványozók mint perbeli felperesek felülvizsgálati kérelemmel fordultak a Kúriához. A Kúria 2022. április 14. napján kelt Kfv.I.35.192/2022/3. számú Kúria Megtagadó Végzésével a felülvizsgálati kérelem befogadását megtagadta.

Az indítványozók a Kúria Megtagadó Végzésével szemben 2022. május 21-én – az ezen, a per részét nem képező jogorvoslatra nyitva álló 30 napos határidőn belül – jogegységi panaszt terjesztettek elő a Kúriánál, mely tekintetében döntés még nem született.

A.2. Az alkotmányjogi panasz benyújtásának formai feltételei

A.2.1. A jogorvoslatok kimerítése, az alkotmányjogi panasz előterjeszthetőségének lehetősége

Az Indítványozók a jogorvoslati lehetőségeiket az I. pontban írtak szerint kimerítették. A perorvoslati jogosultságok közül a Jogerős Ítélettel szemben éltek a felülvizsgálati kérelem előterjesztésének lehetőségével – melynek befogadása a Kúria Megtagadó Végzésével megtagadásra került –, perújítást az ügyben nem kezdeményeztek; az elsőfokú bírósági eljárásban biztosított azonnali jogvédelem hatálya megszűnt, mert az a perorvoslati határidő benyújtására nyitva álló határidő utolsó napjáig tartott. Az Indítványozók a felülvizsgálati kérelmükben újra kezdeményeztek azonnali jogvédelmet, de erre a kérelem befogadásának megtagadása miatt nem került sor. Az Indítványozók teljesítették fizetési kötelezettségüket a Jogerős NAV Határozat alapján fennálló fizetési kötelezettségüket az adóhatóság felé.

Az Indítványozók alkotmányjogi panaszt az ügyben korábban nem terjesztettek elő, jogegységi panaszt azonban 2022. május 21-én – a rendelkezésre álló 30 napos határidőn belül – előterjesztettek a Kúriához, amely alapján döntés még nem született.

Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint a Kúria felülvizsgálta kérelem befogadását megtagadó végzése az Abtv. 27.§ (1) bekezdése szerinti a bírósági eljárást befejező egyéb döntésnek minősül, így alkotmányjogi panasszal támadható (3221/2020. (VI.19.) AB végzés indokolás [17], 3245/2019. (X.17.) AB végzés indokolás [14]).

A.2.2. Közvetlen érintettség kifejtése

A pertörténetben előadottak szerint az Indítványozók – az Abtv. 1. § a) pontja alapján – az egyedi ügyben érintett jogi személynek minősülnek, mivel az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló bírósági eljárásban mint felperesek vettek részt. Az Abtv. 27. § (2) bek. a) pontja alapján jogállásától függetlenül érintettnek minősül az a személy vagy szervezet, aki (amely) a bíróság eljárásban fél volt.

A jelen alkotmányjogi panasszal támadott Kúria Megtagadó Végzés alaptörvény-ellenesen utasította vissza az Indítványozók felülvizsgálati kérelmét, amit a Jogerős Ítélettel szemben terjesztettek elő, mely Jogerős Ítélet szintén alaptörvény-ellenesen utasította vissza a Jogerős NAV Határozat elleni keresetet, amely az ugyancsak alaptörvény-ellenes Jogerős NAV Határozat megsemmisítésére irányult. Ezzel az Indítványozókat közvetlen és súlyos jogsérelem érte, pénzben kifejezve több mint négymilliárd forint előírásával működési nehézségeket okozva alaptörvény-ellenes jogalkalmazás révén.

A.2.3. Az Alkotmánybíróság hatásköre és az Indítványozók jogosultsága

Az Alkotmánybíróság kizárólagos hatáskörét és illetékességét az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja az Indítványozók jogosultságát az Abtv. 27.§-a alapozza meg. Az Alaptörvény 24. cikk (3) bekezdés d) pontja alapján az Alkotmánybíróság a (2) bekezdés d) pontjában foglalt hatáskörében megsemmisíti az Alaptörvénnyel ellentétes bírói döntést.

A.2.4. Az alkotmányjogi panasz előterjesztésére nyitva álló határidő megtartottsága

A Kúria elektronikusan, az Indítványozók felülvizsgálati eljárásban is eljáró jogi képviselőjének a cégkapu tárhelyére helyezte ki a Kúria Megtagadó Végzést 2022. április 21-én, melyet jogi képviselő ugyanezen a napon átvett. Az Abtv. 30.§ (1) bekezdése alapján az alkotmányjogi panaszt a sérelmezett döntés kézbesítésétől számított hatvan napon belül lehet benyújtani. Az Abtv. 30.§ (1) bekezdésben szabályozott határidő vége 2022. június 20-a, így jelen beadvány az irányadó törvényes határidőn belül kerül benyújtásra.

A.2.5. Annak bemutatása, hogy az alapjogsérelem a bírói döntést érdemben befolyásolta vagy a felmerült kérdés alapvető alkotmányjogi kérdés

Az Abtv. 29. §-a a befogadhatóság feltételeként határozza meg, hogy az – egyéb törvényi feltételeknek megfelelő – alkotmányjogi panasz a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenességet tartalmazzon vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdést vessen fel. E két feltétel alternatív jellegű, így az egyik fennállása önmagában is megalapozza az Alkotmánybíróság érdemi eljárását (21/2016. (XI. 30.) AB határozat indokolásának [20] bekezdése; 34/2013. (XI. 22.) AB határozat indokolásának [18] bekezdése).

Jelen indítvány C.-D. részében részletesen kifejtettek szerint alkotmányjogi panaszunkat alapvetően bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenességre alapozzuk a tisztességes bírósági és hatósági eljáráshoz való jog sérelmére (Alaptörvény XXIV. cikk, XXVIII. cikk), illetve a törvény előtti egyenlőségre (Alaptörvény XV. cikk) hivatkozással, mert az eljárási törvények (Kp., Pp.) megszegésében is tetten érhető, a törvény előtti egyenlőséget is figyelmen kívül hagyó igazságtalan, méltánytalan eljárás alanyai voltak az Indítványozók, melynek során a törvény által biztosított jogvédelmet nem kapták meg, ennek következtében pedig súlyos jogsérelem érte őket; úgy hogy a perben jogszabálysértésre hivatkozással a megsemmisítés céljából támadott Jogerős NAV Határozatot hozó Alperes is tisztességtelen eljárás keretében tisztességtelen módszerekkel, az EUB határozatait és a Kúria EUB határozatok iránymutatásait követő határozatait negligálva minősítette adókijátszás résztvevőjének az Indítványozókat mint adózókat, akik adózói jogukkal élve visszaigényelték a beszállítóik által rájuk áthárított általános forgalmi adót.

Alapjogsérelemként hivatkoznak továbbá az Indítványozók – a fent írt alapjogsérelmeken túl – a perbeli felperesekként, illetve alapvetően adóhatósági eljárásban elszenvedett tulajdonjogukhoz való joguk sérelmére (Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdés); tekintve, hogy tulajdonukat – beszállítói számla alapján jogi előírás folytán kifizetett, majd szabályszerű számlába beállított áfa visszaigénylése révén megszerzett tulajdon – adóigazgatási eljárás keretében, jogosulatlan visszaigénylést állítva, adókijátszásban való részvételre hivatkozással oly módon vonták el, hogy annak (mármint a tulajdonjognak) a megvédésére biztosított jogi lehetőségek nem érvényesülhettek.

Amint azt jelen alkotmányjogi panasz indítványunk C.III.5. részében leírjuk:

„Továbbá felmerül az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tulajdonjog sérelme is. Indítványozói álláspontunk szerint a tulajdonjog alkotmányos fogalmához hozzátartozik azon közhatalmi lehetőség megvonása, hogy tulajdont vonjon el a jogosultjától olyan eljárás keretében született jogerős hatósági határozat – jelen esetben a Jogerős NAV Határozat – alapján, mely eljárás keretében a védelemhez való jog nem az eljárási szabályok szerinti teljes körűen biztosított. Itt nem csak arról a megítélésről van szó – mint az alapjogi problémáról –, hogy a tisztességes eljárás követelménye biztosítható-e egy elsőfokú közigazgatási határozat elleni fellebbezéssel vagy ahhoz hozzátartozik az ügyféli jogok biztosítása az eljárás kezdetétől, hanem arról, hanem arról a másik felmerülő alapjogi problémáról, hogy a tulajdonhoz való jog alkotmányos védelme lehetővé tesz-e választást a két lehetőség között. Indítványozó álláspontunk szerint nem.”

Az eljárás tisztességtelen módjából pedig kitűnt a bírósági eljárásban, hogy súlyosabban esnek latba az Alperes adóhatóság érvei, mint az Indítványozók mint perbeli felperesek érvei, ezért is történt hivatkozás jelen indítványban a törvény előtti egyenlőségre (Alaptörvény XV. cikk) nem szubjektív érzetként, hanem bizonyítható tényként (pl.: az Indítványozók mint perbeli felperesek a per érdemét érintő nyilatkozatai nem is kerültek tárgyalásra, viszont az Alperes „bizonyítása” átmásolásra került a bírósági határozatokba).

B.

Az alkotmányjogi panasszal érintett jogok, jogszabályok

B.1.

A Kúria ítéletével megsértett Alaptörvényben biztosított jogok megnevezése

B.1.1. Az Alaptörvénynek a jelen alkotmányjogi panasszal érintett normái

Nemzeti Hitvallás:

„Valljuk, hogy népuralom csak ott van, ahol az állam szolgálja polgárait, ügyeiket méltányosan, visszaélés és részrehajlás nélkül intézi.”

B) cikk:

„(1) Magyarország független, demokratikus jogállam.”

E) cikk:

„(2) Magyarország az Európai Unióban tagállamként való részvétele érdekében nemzetközi szerződés alapján - az alapító szerződésekből fakadó jogok gyakorlásához és kötelezettségek teljesítéséhez szükséges mértékig - az Alaptörvényből eredő egyes hatásköreit a többi tagállammal közösen, az Európai Unió intézményei útján gyakorolhatja. Az e bekezdés szerinti hatáskörgyakorlásnak összhangban kell állnia az Alaptörvényben foglalt alapvető jogokkal és szabadságokkal, továbbá nem korlátozhatja Magyarország területi egységére, népességére, államformájára és állami berendezkedésére vonatkozó elidegeníthetetlen rendelkezési jogát.”

XIII. cikk:

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

XV. cikk:

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

XXVIII. cikk:

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

XXIV. cikk:

„(1) 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.”

25. cikk:

„(1) A bíróságok igazságszolgáltatási tevékenységet látnak el. A legfőbb bírósági szerv a Kúria.”

26. cikk:

„(1) A bírák függetlenek, és csak a törvénynek vannak alárendelve, ítélezési tevékenységükben nem utasíthatók. A bírákat tisztségükből csak sarkalatos törvényben meghatározott okból és eljárás keretében lehet elmozdítani. A bírák nem lehetnek tagjai pártnak, és nem folytathatnak politikai tevékenységet.”

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 preambuluma, illetve a jogszabály megalkotására vagy módosítására irányuló javaslat indokolását kell figyelembe venni. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak.”

B.1.2. Egyéb az ügy érdekét érintő jogszabályok, jogi normák:

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény szerint:

„119. § (1) Az adólevonási jog akkor keletkezik - ha e törvény másként nem rendelkezik -, amikor az előzetesen felszámított adónak [120. §] megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani, ideértve azt az esetet is, amikor a fizetendő adó megállapítása a 196/B. § (2) bekezdés a) pontjában foglaltak szerint történik.”

„120. § Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet

a) termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított”

„127. § (1) Az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon

a) a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla”

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: „rég Art”) szerint:

„2. § (1) Az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.”

„97. §

(4) Az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.

(6) Az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.”

Kúria 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény:

„1.) Ha a számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg, akkor nem kell vizsgálni, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

2.) Ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor - a tényállás függvényében - vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

3.) Ha a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg, az adóigazgatási eljárásban vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.”

Az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (a továbbiakban: „EUMSZ”) 267. cikk:

„Az Európai Unió Bírósága hatáskörrel rendelkezik előzetes döntés meghozatalára a következő kérdésekben:

a) a Szerződések értelmezése;

b) az uniós intézmények, szervek vagy hivatalok jogi aktusainak érvényessége és értelmezése;

Ha egy tagállam bírósága előtt ilyen kérdés merül fel, és ez a bíróság úgy ítéli meg, hogy ítélete meghozatalához szükség van a kérdés eldöntésére, kérheti az Európai Unió Bíróságát, hogy hozzon ebben a kérdésben döntést.

Ha egy tagállam olyan bírósága előtt folyamatban lévő ügyben merül fel ilyen kérdés, amelynek határozatai ellen a nemzeti jog értelmében nincs jogorvoslati lehetőség, e bíróság köteles az Európai Unió Bíróságához fordulni.

Ha egy tagállami bíróság előtt folyamatban lévő ügyben olyan kérdés merül fel, amely valamely fogva tartott személyt érint, az Európai Unió Bírósága a lehető legrövidebb időn belül határoz.”

A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. tv. (a továbbiakban: „Kp.”), a polgári perrendtartásról szóló 2016. CXXX. tv. (a továbbiakban: „Pp.”), a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. tv. (a továbbiakban: „Ket.”) hivatkozott rendelkezéseit – azok nagy száma miatt itt most nem felsorolva – az alábbiakban írt szöveg tartalmazza.

C.

Az alkotmányjogi panasz benyújtásának érdemi indokolása

C.I.

Alapjogsértő eljárási körülmények és szabálytalanságok

C.I.1. A pártatlan elbírálás sérelme

A Kúria eljáró felülvizsgálati tanácsa tekintetében a Kp. 10. § (1) bek. c) pontja szerinti² kizárási (elfogultság) körülmény valószínűsíthető azon oknál fogva, hogy a Kúria Megtagadó Végzést hozó öt bíróból négy (köztük a tanács elnöke és az előadó bíró) éveken át munkatársa volt a Jogerős Ítéletet hozó, a Fővárosi Törvényszéken eljáró egyesbírónak, aki – akkor még nem bíróként, hanem az adóhatóság alkalmazottaként – tagja volt annak munkacsoportnak, amely „Az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata” tárgyában a Kúria által a 2015. január 16. napján kelt 2014.El.II.JGY.1/2. számú határozatával került felállításra, és amely munkacsoportnak a tárgyban született összefoglaló véleményét 2016. február 6-án fogadta el, és 2016. június 6-án hagyta jóvá a Kúria Közigazgatási-Munkaügyi Kollégiuma. Az elemző csoport vezetője [REDACTED] kúriai tanácselnök, míg a csoport tagjai [REDACTED] bíró volt. A joggyakorlat elemző csoport vezetőjének javaslatára a joggyakorlat elemző csoport tagjának kérték fel a Jogerős Ítéletet hozó [REDACTED] jelenlegi bírót is, aki a bírókkal való munkakapcsolatának idején a NAV főosztályvezető helyetteseként dolgozott. [REDACTED] a Kúria elnöke a joggyakorlat elemző csoportot vezető – és a Kúria Megtagadó Végzést hozó tanácsot vezető – [REDACTED] tanácsvezető bíró javaslatára kérte fel a munkacsoport munkájában való részvételre. Mindezen körülmények olvashatóak a Kúria honlapján is megtalálható összefoglaló véleményben⁴, illetve a Kúria kiadásában megjelent „Tanulmánykötet a Kúria Közigazgatási Szakágában 2019-ben ítélező bírák tollából” című kiadványában (szintén fellelhető az interneten).

A felsorolt bírókból négy – a felsorolt első négy – tagja volt annak a tanácsnak, amely a Kúria Megtagadó Végzést hozta, úgy, hogy [REDACTED] kúriai tanácselnök a tanács elnöke volt, [REDACTED] pedig az előadóbíró.

A fentiekén túlmenően abszolút kizárási ok állt fenn a Kp. 10.§ (2) bekezdése alapján⁵, a Kúria Megtagadó Végzést hozó tanács tanácselnöke ([REDACTED] tanácsvezető bíró) és előadó bírāja vonatkozásában [REDACTED]), mivel részt vettek a felülvizsgálattal támadott Jogerős Ítélet

² "10. § [Kizárás]

(1) A per elintézéséből ki van zárva, és abban mint bíró nem vehet részt

h) az, akitől az ügy tárgyilagosa megítélése egyéb okból nem várható."

³ [REDACTED] bírót 2015. január 21-én került kijelölésre a munkacsoport tagjaként.

⁴ https://kuria-birosag.hu>joggyak_csop>az-altalanos-forgalmi-ado-levonhatosagaval-osszefuggo-perek-gyakorlata

⁵ Kp. 10. § [Kizárás]

(2) A perorvoslat elintézéséből ki van zárva az a bíró is, aki a perorvoslattal támadott határozat meghozatalát megelőző bírósági eljárásban részt vett.

meghozatalát megelőző eljárásban, oly módon, hogy a Kúria 2021. március 18-án kelt Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzést hozó öttagú tanács tagjai voltak. Ezzel a végzésükkel hatályon kívül helyezték a korábban az Indítványozók mint perbeli felperesek keresetének helyt adó FKMB Ítéletet, és új eljárást rendeltek el olyan jogértelmezéssel, melynek összefüggésében az Indítványozók mint perbeli felperesek szerint a perrel támadott adóhatósági határozat egészen vagy részlegesen semmissé vált, és ezt az álláspontot a perben próbálták érvényre juttatni a per új eljárásban, illetve a Jogerős Ítélet meghozatala után a Fővárosi Törvényszék egyik jogsértéseként jelölték meg a semmisség megállapítására irányuló indítvány elutasítását a felülvizsgálati kérelemben.

A Kúria most eljáró felülvizsgálati tanácsa a korábbi említett Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzésben kifejtett álláspontot megismételte a Kúria Megtagadó Végzésben: „[36] A Kúria végzésének [52] pontjában egyértelműen rögzítette, hogy az adóhatóság eljárása során nem sértette meg a felperesek adózói jogait, ezért az elsőfokú bíróság téves jogértelmezéssel semmisítette meg az első-, és másodfokú határozatot. Végzésének [51] pontjában a II. - V. rendű felperesek kapcsán kimondta, hogy ők ügyfélként részt vehettek a nem velük szemben indított adóigazgatási eljárásban. Az új eljárásra meghatározta az elsőfokú bíróság eljárásának kereteit, melyben egyértelműen azt rögzítette, hogy az elsőfokú bíróság a Kúria jogértelmezését követve nem állapíthatja meg, hogy a felperesek ügyféli jogai azon tény folytán sérelmet szenvedtek, hogy az ellenőrzést az adóhatóság kizárólag az I. rendű felperessel szemben, mint csoporttaggal szemben indította meg és folytatta le, illetve a kereset teljes körű elbírálására utasította az elsőfokú bíróságot. Az elsőfokú bíróság követte azt a kialakult töretlen gyakorlatot, hogy új az eljárásra vonatkozó iránymutatást köteles végrehajtani, és a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletének jogszerűségét az iránymutatás tükrében vizsgálja és az iránymutatásnak megfelelő ítéletet jogszerűnek tekinti. (Kfv. III. 37.493/2015/6., Kfv. V. 35.599/2021/9., Kfv. I. 35.013/2022/10. Kfv. II. 37.031/2021/5. Kfv. III. 37.681/2017/4.)”

Vagyis a Kúria Megtagadó Végzése meghozatalakor eljáró bírók közül kettő (köztük a tanács elnöke és az előadó bíró) tulajdonképpen a saját korábbi döntése – a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzése – alapján értékelte helytállónak a Fővárosi Törvényszék felülvizsgálati kérelemmel támadott felülvizsgálandó döntését az érintett tekintetben. Ezzel a Kúria most eljáró felülvizsgálati tanácsa egy egyedi ügy nem minden részletében végig gondolt "megoldására" tekintettel használt fel a felülvizsgálati kérelem befogadása elutasításának indokaként egy a felperesi értékelés szerint jogellenes helyzetet, amelyet a korábban eljáró kúriai felülvizsgálati tanács állított elő a perben. Jelesül pedig korábban azzal, hogy megállapította, miszerint a II-V. rendű alperesek tekintetében vizsgálati szakban nem folyt adóhatósági eljárás – azonban ők később a már kész elsőfokú határozat elleni fellebbezéssel „beléptek” az eljárásba, tehát állítólag az ügyféli jogaik nem sérültek –, megállapítva továbbá azt is, hogy a Jogerős NAV Határozat csak azzal az adózóval (később felperessel) szemben lehet végleges és végrehajtható, aki kezdetektől az adóellenőrzés alanya volt; ugyanakkor semmilyen problémát nem látva abban, hogy a Jogerős NAV Határozat még az Alperes azon feltételezése mellett született, hogy csak az I. r. felperes (akkor még "adózók képviselője") ellen kellett folytatnia az eljárást minden adózó (később felperes) felperes tekintetében, mely eljárás nyomán keletkezett Jogerős NAV Határozat minden adózót (később felperest) jogerősen és végrehajthatóan kötelez. (Ezzel a kérdéssel jelen indítványunk C.II. részében részletesen foglalkozunk.)

A Kúria Megtagadó Végzése maga utal jelen döntés során a korábbi döntés jelentőségére: „[35] Jelentőséget tulajdonított a Kúria annak, hogy a Kúria korábbi eljárása során az elsőfokú bíróság döntését hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróság új eljárásra utasította. Ekként az új eljárásban az elsőfokú bíróságnak a Kúria által meghatározott keretek között kellett eljárnia.”

Egy másik konkrét példát említve a korábbi döntés jelentőségének kiemelésére: „[38] A felperesnek az előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményező érvelése kapcsán utal a Kúria arra, hogy arról már a korábbi eljárásban döntött, a Kúria az indítványt elutasította, mert álláspontja szerint az adóalanyokkal szemben az egyetemleges felelősségük érvényesítésének eljárásjogi feltételei, ezáltal a tisztességes eljáráshoz való alapjoguk biztosításának megítélése a közösségi jog értelmezését nem igényli.” Holott nem ugyanazon ténybeli és jogi helyzetben és nem azonos indokok alapján kértük az előzetes döntéshozatali kérelem kezdeményezését a per megismételt szakaszában, mint a megelőző eljárásban, de most nem tartalmi szempontból, hanem csak az összeférhetetlenség szempontjából hozzuk fel ezt a kúriai érvelést.

A fenti kizárási okok bejelentésére nem volt módunk a perben, mert a Jogerős Ítéletet hozó bíró és a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés, illetve a Kúria Megtagadó Végzését meghozó bírók közötti kapcsolatról csak most, illetve egyáltalán arról, hogy milyen összetételű tanács hozta meg a Kúria Megtagadó Végzését, csak magának a végzésnek az átvételével szereztünk tudomást. Ezért az eljárás korábbi szakaszában nem volt módunk a Kp. 10.§ (5) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 15. § (2) bekezdésében foglaltak felvetésére. (Megjegyezzük, hogy a Kp. előbb felhívott szabálya alapján a Pp. 15.§ (1) bekezdése szerint a kizárással érintett bíró a bíróság elnökének köteles haladéktalanul bejelenteni, ha vele szemben kizárási ok áll fenn.)

C.I.2. A független, pártatlan bíróhoz való jog sérelme

A bemutatottak szerint a jelen alkotmányjogi panasz előzményét képező perben a Fővárosi Törvényszék eljáró bírója [REDACTED] korábban az adóhatóság alkalmazottja volt, és csak 2018. június 15. napjával került kinevezésre a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságra, onnan került át a Fővárosi Törvényszékre.

Ez a körülmény felveti a független, pártatlan bírósághoz való jog sérelmét az Indítványozók mint felperesek tekintetében.

A Kp. szerint:

"10. § [Kizárás]

(1) A per elintézéséből ki van zárva, és abban mint bíró nem vehet részt

c) a fél vagy az érdekelt tisztségviselője, tagja, alapítója, nyilvánosan működő részvénytársaság esetében befolyással rendelkező tagja, illetve a féllel vagy az érdekelttel - a költségvetési szerv kivételével - foglalkoztatásra irányuló jogviszonyban álló személy, a jogviszonya megszűnését követő öt évig"

A Kp. eredeti szövege ezt a rendelkezést nem tartalmazta, hanem így szólt:

"10. § [Kizárás]

(1) A per elintézéséből ki van zárva, és abban mint bíró nem vehet részt

c) a fél vagy az érdekelt tisztségviselője, tagja, alapítója, nyilvánosan működő részvénytársaság esetében befolyással rendelkező tagja, illetve a féllel vagy az érdekelttel foglalkoztatásra irányuló jogviszonyban álló személy, a jogviszonya megszűnését követő öt évig"

A Kp. a közigazgatási szabályszegések szankcióinak átmeneti szabályairól, valamint a közigazgatási eljárásjog reformjával összefüggésben egyes törvények módosításáról és egyes jogszabályok hatályon kívül helyezéséről szóló 2017. évi CLXXIX. törvény 26. §-a szerinti módosítással lépett hatályba, amely

már tartalmazta az Indítványozók által kifogásolt, véleményünk szerint a tisztességtelen bírósági eljárást felvető szövegrészt.

A módosítás indokolása a következő volt.

"A 26. §-hoz

(...) A jogértelmezést segítő szövegpontosítás célja a Kp. 10. §-ában, hogy a közigazgatási bíráskodás eltérő jellege miatt szükséges kiemelkedő jelentőségű, magas szintű közigazgatási jogi szaktudással, a közigazgatás ismeretével és a közigazgatási jog terén szerzett szakmai tapasztalattal rendelkező bírák, a közigazgatási bíróságokon ne kerüljenek - általános jelleggel - kizárásra korábbi foglalkoztatási jogviszonyuk miatt. Különösen fontos rámutatni arra, hogy a területi szervezetrendszer átalakításával - a külső és belső integráció okán -, valamint a központi hivatalok felülvizsgálata következtében olyan komplex hatáskörű szervek jöttek létre, melyek a közigazgatási jog majd minden területén kifejtik tevékenységüket. Az ilyen szerveknél foglalkoztatott személyi kör tekintetében a hatályos szabály automatikusan kizárná azon tisztviselőket, akik szaktudásának becsatornázása kívánatos lenne. Ugyanakkor fontos hangsúlyozni azt, hogy az abszolút kizárási okok - így különösen a vitatott közigazgatási tevékenység megvalósításában való részvétel - e személyi kör tekintetében is alkalmazandó, ugyan úgy, mint ahogyan lehetőség van a relatív kizárási okra, az elfoglaltságra való hivatkozással kizárási indítvány előterjeszteni a konkrét ügy kapcsán. Továbbá a Kp. főszabálya teszi a tanácsban való eljárást a bíróság számára, ami további garanciális elem a bíróság pártatlanságának biztosítására és az esetleges elfoglaltság kiszűrésére."

Indítványozói értelmezésünk szerint azonban a kifogásolt szövegrész által teremtett kivételezés lehetősége a költségvetési szervek munkavállalói tekintetében – ami jellemzően volt NAV-os munkavállalók bíráskodását teszi lehetővé adóügyi perekben, mint ahogyan az jelen esetben is történt – , sokkal nagyobb alapjogi kockázatot hordoz a jogvédelmet kereső felperesekre nézve, mint amilyen praktikus előnnyel jár a közigazgatási bíráskodás személyi feltételeinek biztosítását illetően. A két szempont nem is mérhető össze, mert az előbbi alapjogi szempont, az utóbbi pedig technikai, melynek érvényesítése lehet a jogalkotó legitim célja, de nem lehet elfogadható a független, pártatlan bíróhoz való jog szempontjából.

Jelen ügyben – az ügy egyéb körülményeinek összefüggésében – kifejezetten az eljárás tisztességtelenségére utaló körülmény.

Nem csupán a személyes kapcsolatok, kötődések, preferenciák, előítéletek, stb. bíráskodásban való megjelenésében nyilvánulhat meg az összeférhetetlenség, hanem a döntéshozási folyamatban és magában a döntéshozásban megjelenő hatósági szemlélet „becsatornázása” jelenti a veszélyt – nem vitatva az érintettek esetleges szaktudását azon a közigazgatási területen, ahonnan jöttek –, melynek a tevékenység jellegéből adódó jogi hibáit, illetve jogi korlátoltságát éppen a közigazgatási bíróságoknak kellene kontrollálniuk.

Ezt az esetet példázza a jelen alkotmányjogi panasz alapját képező ügy is, melyben egyesbíróként egy bírónak 2018-ban kinevezett volt adóhatósági alkalmazott járt el. Nem feltételezzük, hogy a Jogerős Ítéletet hozó egyesbíró szubjektíve elfogult volt, „csupán” az eljárásjogi szabályok nem kerültek betartásra az ügy tárgyalásakor – mint alább bemutatjuk –, és megítélésünk szerint olyan önálló bírói szemlélet sincs jelen az ítéletben, amelyből kitűnne, hogy a bíróság a jogvédelmi funkciójának eleget tett (nem arra célunk, hogy akkor tett volna eleget, ha nekünk ad igazat).

Ennek a tartalmilag „harmadfokú” adóhatósági határozatnak tekinthető Jogerős Ítéletnek a felülvizsgálatát a Kúria felülvizsgálati tanácsa megtagadta, ezzel maga is megsértve az Indítványozók alaptörvényben biztosított alkotmányos jogait (amire később még részletesebben kitérünk). Az eljárás egészének és körülményeinek, valamint a bírósági határozatok ismeretében megállapítható, hogy nem csupán a hatékony jogvédelem nem érvényesült, de egyáltalán a jogvédelem sem.

Megjegyezzük – a fent idézett módosító törvényi indokolás szinte igényli is –, hogy nem utal a tisztességes bírósági eljárás követelményeinek betartására az sem, hogy az ötezer oldalnyi vizsgálati anyagot tartalmazó, huszonöt közvetlen és több száz közvetett beszállítói relációt másfél év távlatában magában foglaló ügyben, amely több mint négy milliárd forint elvonásával járt az Indítványozók mint perbeli felperesek terhére egyesbíró járt el. Nem vitatjuk, hogy a Kp. betűje szerint ez lehetséges volt (mivel a Kp. 8.§ (3) bek. a) pontja szerinti kétfokú közigazgatási eljárásban hozott közigazgatási cselekmény felülvizsgálatára indult a per), azonban a Kp. szelleme szerint nem, részint a hatékony jogvédelem kötelezettsége (Kp.2.§ (1) bek.) miatt, részint pedig, hogy a Kp.-nak a bíróság összetételére vonatkozó szabályai is tartalmazzák a tanács és az egyesbíró közötti eljárás különbözőségének ismérveit között az ügy ténybeli és jogi megítélésének egyszerű vagy bonyolult voltát (Kp. 8.§ (2) bek.) és van olyan szabály is – habár nem a kétfokú közigazgatási eljárásokra vonatkoztatva –, hogy tíz millió forint alapösszegű fizetés fölött már három tanú tanácsnak kell eljárnia (Kp.8.§ (3) bek. b) pont).

C.I.3. A per alapjogsértő fejleményei az új eljárásban

A korábban már ismertetett közigazgatási eljárási és perelözményekhez kapcsolódóan a perbeli események jelen alkotmányjogi panasz szempontjából releváns körülménye, hogy a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés tartalmazta a következő utasítást: „[59] Az elsőfokú bíróság az új eljárásban köteles a határozat semmisségére vonatkozó rész kivételével a teljes kereset elbírálására, amely során a Kúria jogértelmezését követve nem állapíthatja meg, hogy a felperesek ügyféli jogai azon tény folytán sérelmet szenvedtek, hogy az ellenőrzést az adóhatóság kizárólag az I. rendű felperessel szemben mint csoporttaggal szemben indította meg és folytatta le, és valamennyi csoporttagot az eljárásba nem vonta be.”

A Fővárosi Törvényszék új tanácsa (a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság korábbi megelőző eljárásában ítélező bírótól eltérő egyesbíró) 2021. szeptember 24-ére tűzte ki az új eljárás első tárgyalását. Ez a tárgyalás lényegében a korábbi iratok ismertetésében merült ki, felperesi részről azonban észrevételeztük, hogy a Felperesek 2021. szeptember 20-án benyújtott „kérelem és a per érdemi előkészítő irata” kétszáz oldalas beadványára nem tért ki az iratismertetés, ezt a tárgyalási jegyzőkönyv rögzítette is.⁶ (A beadvány bírósághoz való beérkezéséről és lajstromozásáról szóló iratok rendelkezésre állnak. A lajstromozásról szóló értesítést 2021.09.20. 07:56:14. A lajstromozásról szóló értesítés szerint a beadvány 11. sorszámú utóiratként került lajstromozásra.) A tárgyaláson a továbbiakban arról volt szó, hogy a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés [49] bekezdésében foglaltak hogyan értelmezhetőek az új eljárásban, majd azzal zárult, hogy az Alperes nyilatkozzon az értelmezés felől.⁷

⁶ A 2021. szeptember 24-i tárgyalás jegyzőkönyvének 2. oldalán a 6. bekezdés.

⁷ A Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzésének [49] bekezdése így szól: „A jelen esetben azonban az adóhatóság kizárólag az I. rendű felperessel szemben indítottameg az eljárást, és az általa meghozott határozatban is kizárólag az I. rendű felperest kötelezte az adókülönbözet, az adóbírság és a késedelmi pótlék megfizetésére. Ennek megfelelően eljárása az egyetemleges felelősség érvényesítésére vonatkozó szabályokkal összhangban állt, így nem jogszabálysértő. Ezen nem változtat, hogy a meghozott határozat rendelkező részébe

Ebben a kérdéskörben az Alperes a 2021. október 13-án kelt nyilatkozatában kifejtette álláspontját – visszautalva egy 2021. szeptember 13-án tett nyilatkozatára is –, akként, hogy tiltott keresetváltoztatás arra hivatkozni a perben, miszerint a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzése nyomán a Jogerős NAV Határozat nem lehet érvényes a korábbi tartalommal és megszűnt az összhang a rendelkező rész az indokolás között is. Ezt követően felperesi részcsoport szintén ebben a tárgykörben 2021. november 10-én még egy nyilatkozatot nyújtottunk be, melynek központi része egy semmisség vagy részleges semmisség megállapítása iránti indítvány volt.

A felek közötti jogvita tehát a pernek ezen szakaszában arra korlátozódott, hogy felperesi álláspont szerint a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés [49] bekezdésének következménye az új eljárásban egyrészt a Jogerős NAV Határozat teljes vagy részleges semmissége – hiszen olyan végrehajtható kötelezést tartalmaz, amely a vizsgálatban részt nem vett adócsoport tag vizsgálatának eredménye [REDACTED] [REDACTED] –, illetve a felperesek perbeli helyzete is vizsgálható; az Alperes pedig tiltott keresetváltoztatásra hivatkozással tagadta ezeket a felvetéseket.

A következő tárgyalás 2021. november 30-ára került kitűzésre. Ezen a tárgyaláson is kizárólag a fent vázolt jogi álláspontok kifejtéséről volt szó a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzése [49] bekezdésének értelmezése körül – semmi másról! –, azzal a hangsúlyeltolódással, hogy Felperesek részéről az Alperesi Határozat semmisségének megállapítása iránti kérelem került előtérbe.

Ilyen előzmények után a Fővárosi Törvényszék 2021. november 30-án váratlanul berekesztette a tárgyalást. Ennek a váratlanságnak a felek által feltételezhető, illetve várt egyetlen oka az lehetett, hogy a perben addig egyáltalán tárgyalta egyetlen kérdésben, a Jogerős NAV Határozat semmisségének kérdésében születik ítélet. Megjegyezzük, hogy a Jogerős NAV Határozat ezen semmisségének kérdése nem is szerepelt a kereseti kérelmek között, hiszen ezt a jogkérdést a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzése vetette fel, a kereseti kérelmek pedig – melyek tárgyalására a Kúria utasította a Fővárosi Törvényszéket (az ügyféljogok sérelmére alapított semmisség tárgyalásának kivételével) – még szóba sem kerültek a tárgyaláson.

Ehhez képest a keresetet teljes egészében, minden kereseti kérelem tekintetében elutasította a Fővárosi Törvényszék a 2021. november 30-i tárgyaláson. A rövid szóbeli indokolásban annyi hangzott el, hogy az eljárási szabálysértések nem voltak az ügy érdemére kihatóak, az anyagi jogi szabálysértések körében pedig annyi, hogy „*túl sok volt az ügyben a standardizált elem*”.

A Jogerős Ítéletet 2022. február 7-én vették át az Indítványozók mint perbeli felperesek. Az ítéletben nincs nyoma annak, hogy a felperesek említett 2021. szeptember 20-án benyújtott

foglalta az Áfa tv. 8. § (6) bekezdés b) pontjának szövegét, mely szerint a csoportos adóalanyiságban részt vevő bármely tag - mind a csoportos adóalanyiság időszakában, mind azt követően - egyetemlegesen felelős a csoportos adóalanyiságban részt vevő valamennyi többi taggal együtt a csoportos adóalanyiságban részt vevő tagnak a csoportos adóalanyiság időszakában, az Áfa tv. alapján keletkező kötelezettsége teljesítéséért. Az adóhatósági határozat rendelkező része kizárólag az I. rendű felperesre tartalmaz kötelezést, a többi felperes egyetemleges felelősségét csupán a törvényszöveg átvételével rögzíti. Ez nem jelent önmagában kötelezést, ezért az adóhatóság a határozat alapján a II-V. rendű felperesekkel szemben a határozati megállapítások végrehajtása érdekében nem léphet fel, a határozat nem minősül az adóhatóság által fogyanatosítandó végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény (a továbbiakban: Avt.) 29. § (1) bekezdés 1. pontja szerinti fizetési kötelezettséget megállapító, véglegessé vált hatósági döntésnek, azaz végrehajtható okiratnak.”

„kérelem és a per érdemi részére vonatkozó előkészítő irat” 200 (kettőszáz) oldalas beadvánnyal foglalkozott volna a Fővárosi Törvényszék vagy akár csak elolvasta volna azt. Hasonló a helyzet az Indítványozók mint felperesek egy másik, a per érdemi kérdéseit érintő 43 (negyvenhárom) oldalas beadványával és annak 9 (kilenc) bizonyítéki mellékletével (például márkaforgalmazók nyilatkozatai az árákról) is, a 2019. augusztus 22-én benyújtott „észrevételek védíratra” elnevezésű beadvánnyal, vagyis ez sem került szóba sem a tárgyaláson, és nem nyert említést sem a Jogerős Ítéletben.

A 2021. szeptember 20-án benyújtott beadvány első részében egy kifejezett kérelem szerepelt, amelyet nem, hogy nem teljesített a Fővárosi Törvényszék, de egyáltalán meg sem említette, sem a tárgyaláson, sem a Jogerős Ítéletben. A kérelem ez volt: „Kérjük a T. Fővárosi Törvényszéket, hogy – arra az esetre, ha a jogvita érdemi tárgyalására kerülne sor¹ (eddig csak eljárási kérdéseket tárgyalt a bíróság, ilyen körben született ítélet, majd annak a Kúria által történő hatályon kívül helyezése folytán került sor jelen új eljárásra) – vegye figyelembe eljárása során a perben támadott jogerős adóhatósági határozatnak azt a tartalmát és szerkezetét, amely révén az Alperes a Felperes egyes beszállítóit külön-külön tárgyalva állítja bizonyítottnak a Felperes adólevonási joga megtagadásának jogszerűségét valamennyi beszállító esetében; kérjük a T. Bíróságot, hogy az egyes beszállítók körülményeit és a Felperes tagjaihoz () való viszonyát a perben külön-külön és egyedileg vizsgálja, és a tárgyalások során vegye figyelembe az alábbi a per érdemére vonatkozó előkészítő iratunkban foglaltakat.”⁸

Ebben a 2021. szeptember 20-i beadványban szerepel az a 11 (tizenegy) közzétett kúriai határozat, melyeknek a figyelembevételét kértük a Fővárosi Törvényszéktől, és amelyekre a Kúriához benyújtott felülvizsgálati kérelmünkben is hivatkoztunk. Nem, hogy figyelembevételre nem kerültek ezek a közzétett kúriai határozatok a Fővárosi Törvényszék által, de meg sem kerültek említésre a Jogerős Ítéletben. Különös jelentőséget ad ennek az, hogy a közzétett kúriai határozatok olyan az Európai Unió Bírósága által hozott határozatokra hivatkoztak, melyek figyelembevétele mellett nem lett volna elutasítható a perbeli kereset.

C.1.4. Alapjogsértő konkrét eljárási jogsértések

A fent körvonalazott pervezetéssel a Fővárosi Törvényszék megsértette a Kp. 84.§ (2) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 237.§ (3)-(4) bekezdésében foglalt anyagi pervezetés szabályait, miszerint:

„237. § [Anyagi pervezetés]

(3) A bíróság hozzájárul a jogvita kereteinek tisztázásához azzal, hogy a felek tudomására hozza, ha a) az általuk hivatkozott jogszabályi rendelkezést eltérően értelmezi,

b) a rendelkezésre álló adatok alapján olyan tényt észlel, amelyet hivatalból kell figyelembe venni, vagy

c) jogszabály szerint a kérelemhez nincs kötve, és lehetőséget biztosít a feleknek nyilatkozataik megtételére.

(4) A bíróság az (1)-(3) bekezdésben meghatározott esetekben az ügy körülményeitől függően a félhez intézett kérdéssel, nyilatkozattételre felhívással, illetve tájékoztatással járul hozzá ahhoz, hogy a felek eljárási kötelezettségeiket teljesíthessék.”

⁸ Felperesek 2021. szeptember 20-i beadványának 4. oldalán.

Az anyagi pervezetés az ügy kimerítő tárgyalásnak és szakszerű eldöntésének során tanúsított bírói tevékenységet jelenti. Alapja a perkoncentrációból eredő közrehatási kötelezettség, ami egyben a célját is meghatározza: az ügy mielőbbi szakszerű és lehetőség szerint végleges eldöntése. „Ennek körében lehetőséget kell adni arra, hogy azokat a tényeket és körülményeket, amelyekre hivatkozni kívánnak, helyes tartalommal és teljes körűen előadhassák, adott esetben alkalmat kell adni azok kiegészítésére, tisztázni és konkretizálni kell a felek nyilatkozatait, a jogvita kereteit.”⁹

A Fővárosi Törvényszék ezen kötelezettségének nem tett eleget, ezzel az Indítványozók mint perbeli felperesek eljárási jogait az ügy érdemére kihatóan megsértette. A bonyolult, több mint félezer számlát a Felperesek felé kibocsátó¹⁰ eredetileg huszonhárom majd a Jogerős Ítélet alapján huszonkettőre „fogyott” közvetlen beszállító (mert egyetlen beszállítóról elismerte a bíróság, hogy alaptalanul szerepel a Jogerős NAV Határozatban) és a mögöttük álló több száz egyéb közvetett beszállító másfél éves tevékenységének megítéléséről szóló ügyben – melynek iratanyaga meghaladja az ötezer oldalt és négy és fél milliárd forint megfizetésének kötelezettségével jár – mindössze két tárgyalás megtartásával úgy zárt le az új eljárásban, hogy a Jogerős NAV Határozat érdemi megállapításait egyáltalán nem tárgyalta, ezekkel összefüggésben közvetlen tárgyalási nyilatkozási lehetőséget nem biztosított a feleknek, az írásbeli álláspontok tartalmát nem ismerte meg, azokat nem ütköztette. Nem tárgyalta a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által a megsemmisítő ítélet miatt nem tárgyalta további eljárásjogi jogsértés állításokat sem.

Ezen keresztül – de ettől függetlenül is – az Indítványozók mint perbeli felperesek keresetének elbírálása során a Fővárosi Törvényszék megsértette a Kp. 2. § (1)-(3) bekezdésében foglalt rendelkezéseket is:

„2. § [A bíróság feladata]

(1) A bíróság feladata, hogy eljárásával a közigazgatási tevékenységgel megvalósított jogsértéssel szemben - erre irányuló megalapozott kérelem esetén - hatékony jogvédelmet biztosítson.

(2) A bíróság a közigazgatási jogvitát tisztességes, koncentrált és költségtakarékos eljárásban bírálja el.

(3) A bíróság a perkoncentráció és az eljárási igazságosság érvényesülése érdekében az e törvényben meghatározott módon és eszközökkel hozzájárul ahhoz, hogy a felek és más perbeli személyek eljárási jogait gyakorolhassák és kötelezettségeiket teljesíthessék.”

A Fővárosi Törvényszék által nem is tárgyalta perkérdéseket eldöntő Jogerős Ítélet sérti továbbá a Pp. 346. §-ának (4)-(5) bekezdését is:

„346. § [Az ítélet tartalma]

(4) Az indokolás a bíróság által megállapított tényeket, a feleknek a per tárgyára vonatkozó kérelmét, illetve nyilatkozatát és azok alapjának rövid ismertetését, az érdemi rendelkezés tartalmára történő utalást, továbbá a jogi indokolást tartalmazza.

(5) A jogi indokolás tartalmazza az ítélet alapjául szolgáló jogszabályokat és szükség esetén azok értelmezését, a megállapított tényekre vonatkozó bizonyítékokat azokkal a körülményekkel együtt, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett, a tények megállapításának egyéb körülményeit, továbbá azokat az okokat, amelyek miatt a bíróság valamely tényállítást nem talált

⁹ A Kúria Pfv.21.034/2020/12. sz. precedensképes határozata a BDR 2020.4148. és PJD 2019. 32. számra is hivatkozással.

¹⁰ Az I. rendű felperes által befogadott 425 db, a II. rendű felperes által befogadott 123 db számláról volt szó (Jogerős Ítélet [22] bekezdés a 7. oldalon).

bizonyítottak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte. A jogi indokolás tartalmazza azokat az okokat is, amelyek miatt a bíróság jogkérdésben eltért a Kúriának a Bírósági Határozatok Gyűjteményében közzétett határozatától (a továbbiakban: a Kúria közzétett határozata), vagy az arra irányuló indítványt elutasította.”

Továbbá sérelmet szenvedett a Kp. 78. § (2) bekezdése (78. § [A bizonyítás eljárási szabályai] (2) *A bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli.*) **és a Kp. 86. § (1) bekezdése is** (86. § [Ítélet] (1) *Az ítéletben a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemről döntést kell hozni.*)

Emlékeztetnénk, hogy több alternatív kereseti kérelmet terjesztettünk elő. A Fővárosi Törvényszék a Kúria közvetlen utasítását nem tartotta be az új eljárás lefolytatására nézve – melynek tartalmát a Kúria végzés [59] bekezdése alapján fentebb idéztük, miszerint a bíróság *„az új eljárásban köteles a határozat semmisségére vonatkozó rész kivételével a teljes kereset elbírálására”*. –, ezzel megsértette a Kp. 110. § (3) bekezdését:

„110. § [Hatályon kívül helyezés]

(2) A másodfokú bíróság az elsőfokú ítéletet végzéssel hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja, ha az elsőfokú eljárás lényeges szabályainak megszegése a per érdemi eldöntésére a másodfokú eljárásban nem orvosolható módon kihatással volt.

(3) Ha a másodfokú bíróság az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja, a hatályon kívül helyező végzésben az új eljárás lefolytatására vonatkozóan iránymutatást ad, amely az elsőfokú bíróságot köti. Ebben az esetben csak a másodfokú eljárásban felmerült költség összegét állapítja meg, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt.”

A bírósági eljárásban való „elbírálás” a fent hivatkozott eljárásjogi szabályok összefüggésében nyilvánvalóan nem jelenti azt, hogy az eljáró bíró a kereseti kérelmeket szóba sem hozza a tárgyaláson, a felek által a perben benyújtott több száz oldalas írásbeli nyilatkozatok kapcsán egyetlen kérdése nincs, perbeli nyilatkozatokat ezekre nézve nem kér, az álláspontokat nem ütközteti, a perkérdésekre és perbeli állításokra a feleknek nem ad vitatási lehetőséget, ezeket az ítéletében meg sem említi, hanem – két tárgyalás megtartásával – ténylegesen tárgyaláson kívül bírálja el a per tárgyát képező összetett tény- és bonyolult jogkérdéseket, egyoldalúan azonosulva az alperesi állásponttal.

Ellenben azt jelenti, hogy a Fővárosi Törvényszék nem biztosította tisztességes eljárással a Jogerős NAV Határozat bírósági kontrollját, az elfogulatlan és indokolt megítélést, mely jogellenes eljárás ezért megalapozatlanul vezetett a Jogerős Ítélethez, ráadásul azzal a tartalommal, hogy mindenben jogszerűnek találta az Alperes eljárását, kizárólag az Alperes szempontjait véve figyelembe.

Tehát a Fővárosi Törvényszék fentiekben leírt eljárása a bírói eljárás alapvető szabályainak teljes negligálását jelentette – ahogy már utaltunk rá: tulajdonképpen harmadfokú adóhatósági fórumként járt el, az adóhatósági eljárások szellemében –, így maga is kirívó jogsértést követett el. Olyan alapvető jogi értékek semmibe vétele történt, mint a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog, részleteiben a kontradiktórius és közvetlen eljáráshoz, a védelemhez és hatékony jogvédelemhez való jog, a pártatlan bíróhoz és a ténylegesen indokolt ítélethez való jog.

C.I.5. Az eljárási határidők alapjogsértő megsértése

Annak feltételezése mellett, hogy a már megszűnt csoportos adóalannal szembeni vizsgálatot a volt csoportképviselőnél kell lefolytatni – mely feltételezéssel az elsőfokú adóhatóság és az Alperes is élt végig az eljárás során, de amely feltételezést a Kúria Hatályon Kívül Helyező végzése megdöntötte, amikor megállapította, hogy az adóvizsgálat alanya csak a [REDACTED] volt, a többi adócsoport tagok pedig csak már az elkészült elsőfokú határozat elleni fellebbezéssel „léptek fel” ügyfélként – a jogvita alapját képező adóhatósági ellenőrzés objektív 180 napos határideje 2017. november 27-én járt le. Ezt az ellenőrzési jegyzőkönyv maga is megállapította – miután a kapcsolódó vizsgálatok, illetve a kapcsolódó vizsgálatokkal egy tekintet alá eső vizsgálatok (külföldi megkeresések) idejét összeszámolta – , amikor rögzíti: „Az ellenőrzés határideje mindezek figyelembevételével 2017. november 27-én lejárt.”¹¹

Az alkalmazandó „rég” Art. 92. § (2b) bekezdése értelmében ugyanis a bevallás utólagos ellenőrzésének időtartama cégbejegyzésre nem kötelezett adózó esetén (ez volt a már az adóvizsgálat megkezdésekor sem létező csoportos adóalany) ugyanis az ellenőrzés határidejébe be nem számító időszakok figyelembe vételével sem haladhatja meg a 180 napot.¹² Azonban a vizsgálati jegyzőkönyv csak 2018. április 21-én készült el¹³, és 2018. április 25-én került átadásra a [REDACTED] képviselőjének, amit az Elsőfokú NAV Határozat rögzít: „A régi Art. 128. § (1) bekezdése szerint az adóhatóság utólag állapítja meg az ellenőrzés során feltárt adókülönbözetet. A határozat meghozatalára nyitva álló határidő 60 nap. A hatósági eljárás kezdő időpontjának a jegyzőkönyv, kiegészítő jegyzőkönyv átadásának, kézbesítésének napját kell tekinteni. A hivatkozott jogszabályhely értelmében a hatósági eljárás jelen adóügyben 2018. április 25. napján indult meg.”¹⁴

A két határidő között összesen 149 nap telt el, tehát az adóhatóság majdnem megduplázta az ellenőrzési határidőt, így az a megengedett 180 nap helyett 339 napig tartott a vizsgálat, hiszen az alkalmazandó régi Art. szerint: „104. § (1) Az adóhatóság a megállapításait jegyzőkönyvbe foglalja. Ha az ellenőrzés a vállalkozási tevékenységben résztvevők alkalmazásával összefüggésben tartalmaz megállapítást, a jegyzőkönyv tartalmazza a magánszemélyek azonosításához szükséges adatokat is. Az ellenőrzés a jegyzőkönyv átadásával fejeződik be. Amennyiben a jegyzőkönyvet kézbesíteni kell, az ellenőrzés a postára adás napjával zárul.”

A Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzésének értelmezésében sem került betartásra a vizsgálati határidő, ugyanis ha a vizsgálat előtti megszűnése esetén nem lehetett a vizsgálat alanyának – vagyis az ellenőrzés során ügyfélnek – tekinteni a csoportos adóalanyt, akkor a határidők tekintetében azt kellett volna figyelembe venni, amit a vizsgálati jegyzőkönyv első megközelítésben le is ír: „A [REDACTED] Adózó) a kiemelt adózók kijelöléséről, valamint a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók körének megállapításáról szóló 4/2012. (II. 14.) NGM rendelet 2. § a) pontja figyelembevételével számított adóteljesítménye alapján az adóhatósági nyilvántartás szerint a legnagyobb adóteljesítménnyel rendelkező adózók közé tartozik. Mindezek alapján az Adózónál elrendelt ellenőrzés lefolytatásának határideje az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 92. § (2) bekezdés a) pontjának második fordulója értelmében **120 nap.**”¹⁵ A Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzésének a tárgyalta

¹¹ Vizsgálati jegyzőkönyv 5. oldal 3. bekezdésében.

¹² Ezt maga a vizsgálati jegyzőkönyv is tartalmazza az 5. oldalán.

¹³ A vizsgálati jegyzőkönyv elkészültének idejét a vizsgálati jegyzőkönyv 2. oldalának 1. bekezdése rögzíti.

¹⁴ Elsőfokú adóhatósági határozat 6. oldal 1. bekezdés.

¹⁵ Olvasható a vizsgálati jegyzőkönyv 2. oldalán.

tekintetben adekvátnak tekinthető értelmezésének fényében **tehát a vizsgálati határidő csupán 120 nap volt, így nem 149 nappal lépte túl az adóhatóság a vizsgálati határidőt, hanem 209 nappal, így a vizsgálati határidő a megengedett 120 nap helyett 329 nap lett.** A 120 napos vizsgálati határidő még azzal együtt sem került betartásra, ha hozzáadjuk azt a 150 napot, amit az elsőfokú adóhatóság a kapcsolódó vizsgálatokra és az azokkal egy tekintet alá eső egyéb vizsgálatok okán a 2017. július 01 - 2017. november 27. közötti időszakra kiszámolt,¹⁶ mely időszak alatt egyébként a régi Art. 92.§ (11) és (12) bekezdése szerint az alapvizsgálatot folytathatta.

A Fővárosi Törvényszék a vizsgálati jegyzőkönyv elkészültének késedelmes voltát elismerte a Jogerős Ítéletben, de pusztán azt a következtetést vonta le, hogy **„az elsőfokú hatóság a jegyzőkönyvi megállapítások írásba foglalásával késedelembe esett, azonban ez az ügy érdemére kiható jogszabálysértést nem eredményezett.”**¹⁷ Ez a következtetés nem veszi figyelembe az ellenőrzés valódi körülményeit, és nem veszi figyelembe, hogy a két időpont között történtek az ügy érdemére kihatnak. Felmerül a kérdés, hogy ha az adóhatóság bármikor írásba foglalhatja a határozatot, mert maga az írásba foglalás nem képezi az ellenőrzés részét, akkor mi értelme van az ellenőrzési határidőknek. **A kérdésre az Indítványozók által helyesnek vélt válasz az, hogy a tisztességes eljárás mellett ilyen nem fordulhat elő, mert sérti a „fegyverek egyenlőségének elvét”, ami immanens része a tisztességes eljárás követelményrendszerének.**

Ezt az értékelést támasztja alá, hogy nem csupán ennek a határidőnek a megszegése történt. Az Elsőfokú NAV Határozattal szembeni fellebbezés 2018. szeptember 5. napján került benyújtásra az elsőfokú adóhatóság részére, amely aznap – elektronikus kézbesítés útján – be is érkezett. A vonatkozó szabályok szerint az elsőfokú adóhatóság köteles a fellebbezést az ügy összes iratával 15 napon belül felterjeszteni (rég. Art. 137.§ (2) bek.). Ennek megfelelően az elsőfokú adóhatóságnak a fellebbezést legkésőbb **2018. szeptember 20-án** kellett volna felterjesztenie. Az utólagos adómegállapítás során hozott határozat meghozatalára nyitva álló határidő pedig 60 nap (rég. Art. 138.§ (1) bek.). Ezzel szemben már az Alperes az ügyintézési határidő meghosszabbításával kapcsolatos, 2234190796 iktatószámú és 2234404152 ügyszámú végzésében a határozat meghozatalára nyitva álló határidőt 2018. szeptember 27. napjától kezdve számította. A perbeli Alperes tehát a határidőn túl (2018. november 26. napján) hozta meg a határidő meghosszabbításáról szóló végzését. A Jogerős NAV Határozat végül 2018. december 20-án született meg.

A Jogerős Ítéletben megjelenik az adóhatóság határidőmulasztásainak elismerése, de a tisztességes eljárás követelményeivel szemben szerepel benne, hogy: **„Mindezek alapján a bíróság megállapította, hogy bár az elsőfokú hatóság az ellenőrzésjegyzőkönyvet határidőn túl készítette el, és az iratokat a fellebbezés beérkezését követően határidőn túl terjesztette fel, az ügy érdemére kiható eljárási jogszabálysértés mindezek következtében nem tárható fel. Az adóbírság kiszabására a határidőben kiadmányozott elsőfokú határozatban jogszerűen került sor, és az alperes a rá irányadó eljárási határidőket megtartotta.”**¹⁸

¹⁶ Vizsgálati jegyzőkönyv 4. oldalának 1. bekezdése.

¹⁷ Jogerős Ítélet [9] pontjában a 22. oldal utolsó előtti bekezdésében.

¹⁸ Jogerős Ítélet [17] pontja a 25. oldal első bekezdésében.

Állításunk alátámasztására utalunk arra, hogy az EJEB¹⁹, valamint az EUB joggyakorlata²⁰ értelmében az eljárási határidők megsértése, valamint az ésszerű időn belüli határozathozatal értékelése során a közigazgatási és a bírósági eljárás valamennyi szakaszának időtartamát (együttesen) összességében szükséges vizsgálni. Tehát a fent említett késelemeket a teljes eljárás, illetve az adóhatósági ellenőrzési cselekmények szempontjából összességében szükséges értékelni. Ez a logika megjelenik az Alkotmánybíróság gyakorlatában is, és okszerűtlen is lenne az ügyfél szempontjából egységesként érzékelt eljárást szétdarabolni olyan határidőkre, amelyek egyébként teljes mértékben egymásra épülnek és egymásra hatnak.

Összességében tehát az eljárás egyik szakaszában okozott késedelem szükségszerűen kihat a teljes eljárásra és annak várható időtartamára és lezárására. Az adóhatósági eljárás, illetve az adóhatóság működése pedig akkor kiszámítható az adózók számára, különösen egy adott eljáráson belül, amennyiben a hatóságok nem csak bizonyos határidőket tartanak be, hanem az összeset.

Világosan mutatja az ellenőrzés, valamint az arra épülő hatósági eljárás összetartozását, hogy az elsőfokú határozat a vizsgálati jegyzőkönyv – legtöbbször szó szerinti – átvételén alapul.

Látható tehát, hogy mivel az ellenőrzési eljárás során zajlik az adóhatósági határozat meghozatalának megalapozása, az egyik eljárási szakaszban fennálló késedelem kihat az eljárás további lefolyására.

A régi Art. 97. § (4) bekezdése értelmében az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani. A régi Art. háttérszabályaként alkalmazandó Ket. 2. § (3) bekezdése értelmében pedig a hatóság minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékel.

Az adóhatóság tehát az ellenőrzés során köteles a tényállást bizonyítani, a bizonyítás azonban nem kizárólag a bizonyítékok felkutatásából és beszerzéséből áll, hanem immanens részét képezi a beszerzett bizonyítékok értékelése is. A vizsgálati jegyzőkönyv állítása szerint: „Az ellenőrzés határideje mindezek figyelembevételével 2017. november 27-én lejárt. Ezt követően eljárási cselekményekre nem került sor, az ellenőrzés során tett megállapítások alapjaként kizárólag az ellenőrzési határidőn belül keletkezett bizonyítékok kerültek figyelembe vételre.”²¹

Arra azonban maga a vizsgálati jegyzőkönyv szolgáltat bizonyítékot, hogy a bizonyítékok beszerzése a vizsgálati határidő utolsó napjaiig tartott, hiszen a jegyzőkönyv 2. és 3. sz. táblázatában²² felsorolt összes kapcsolódó vizsgálat időtartamának vége 2017. november 20-a és 27-e közé esik, **hét** kapcsolódó ellenőrzés vége pedig a vizsgálati határidő utolsó napjára, 2017. november 27-ére. A vizsgálati jegyzőkönyv 4. sz. táblázata alapján pedig az állapítható meg,²³ hogy **tizenkettő** nemzetközi megkeresésre érkezett válasz pedig a vizsgálati határidő letelte után 2017. decembere és 2018. márciusa között – tehát a vizsgálati határidő után –érkezett, míg a beérkezett nyolcból hét 2017. októberében és novemberében.

¹⁹ Az EJEB 1978. június 28-i König kontra Németország ítéletének (A. sorozat, 27. szám, 6232/73. sz. kereset) 98. §-a és az 1982. július 15-i Eckle kontra Németország ítélet (A. sorozat, 51. szám, 8130/78. sz. kereset) 76. §-a.

²⁰ Az Európai Unió Bíróság T-58/01. számú Solvay kontra Bizottság ügyben 2009. december 17-én hozott ítéletének 111. pontja.

²¹ Vizsgálati jegyzőkönyv 5. oldal 4. bekezdése.

²² Látható a vizsgálati jegyzőkönyv 3. oldalán.

²³ Látható a vizsgálati jegyzőkönyv 4. oldalán.

Felmerül a kérdés, hogy a törvény által biztosított határidőben beszerzett említett, és egyáltalán az ötezer oldalnyi bizonyítékot és azok értékelését hogyan állt módjában az adóhatóságnak a törvényes határidőben feldolgozni? Nyilvánvalóan sehog. Arra kellett még plusz 149 nap. Az azonban a „fegyverek egyenlősége” jegyében egyértelműen jogszabálysértő, hogy miközben az adóhatóság az általa nem teljesített ellenőrzéseket kérte számon az Indítványozótól mint adózóktól – és mint egyszerű kereskedelmi ügyletekben számlabefogadóktól – ő maga lényegesen több időt vegyen igénybe marasztaló határozat kigondolásához, mint amennyit azt neki a törvény ellenőrzési időként megenged. Mivel a késedelem százalékos megközelítése szerepel az Alkotmánybíróság hasonló határozatában – a később még szóba kerülő 25/2020. (XII.2.) AB határozat [78] bekezdésében – rámutatunk, hogy a 149 napos késedelem a 180 napos törvényi határidőnek a 83%-a, más metszetben a közelítőleg hat hónapos törvényi határidő tizenegy hónapra való önkényes „kitolását” jelentette – majdnem a határidő megduplázását –, amely már semmiképpen nem tekinthető olyan mértékű késedelemnek, amely „belefér” a jogbiztonság szempontjait is figyelembe vevő „ésszerű” határidőbe egy négymilliárd forintot meghaladó fizetési kötelezettség előírása esetén, melynek a harmadát éppen bírság és késedelmi pótlék teszi ki.

A bizonyítási eljárására vonatkozó szabályok a régi Art. „Ellenőrzés” című fejezetében helyezkedtek el. Tehát rendszertani értelmezés alapján is, a bizonyítási és tényállásfeltárási munka az ellenőrzés során valósul meg. A késedelem nélkül nem tudott volna az Indítványozók mint az eljárásbeli adózók beszállítóira megállapítást tenni az adóhatóság. Ennek különös jelentősége van, ugyanis éppen a beszállítóknál feltárt körülményekre alapította az adóhatóság a vizsgálati jegyzőkönyvben rögzített adózói felelősséget, amit az Elsőfokú NAV Határozat szövegszerűen átvett – csak néhol leegyszerűsítette és a jogkövetkezményekkel egészítette ki –, később pedig a Jogerős NAV Határozat vette át az Elsőfokú NAV Határozat szövegét rövidített formában, és majd ez került át egy még rövidítettebb formában a Jogerős Ítéletbe.

Ez egyben azt is jelenti, hogy nem csak az egyes kapcsolódó vizsgálati megállapítások értékelése zajlott határidőn túl, hiszen ezeket nem lehetséges önmagukban és önállóan értékelni, hanem szükségszerűen a teljes ügy kontextusában – tehát valamennyi bizonyítékkal összefüggésben – kellett értékelni a kapcsolódó vizsgálati anyagokat. Az eljárás ezen kiszámíthatatlansága egyidejűleg hosszú ideig bizonytalan helyzetet eredményezett az Indítványozóknál mint az eljárásbeli adózóknál.

Az Alkotmánybíróság egy korábbi döntésében (a 31/2012. (VI.29.) AB határozatban) az indokolási részben (2.1. pontban) leszögezte: *„Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése alapján Magyarország független, demokratikus jogállam. Az Alkotmánybíróság gyakorlata alapján ennek a jogállami minőségnek nélkülözhetetlen eleme a jogbiztonság. A jogbiztonság az állam - s elsősorban a jogalkotó - kötelességévé teszi annak biztosítását, hogy a jog egésze, egyes részterületei és az egyes jogszabályok is világosak, egyértelműek, működésüket tekintve kiszámíthatóak és előreláthatóak legyenek a norma címzettjei számára. A jogbiztonság nem csupán az egyes normák egyértelműségét követeli meg, de az egyes jogintézmények működésének kiszámíthatóságát [9/1992. (I. 30.) AB határozat, ABH 1992, 59, 65-66.]. (...)”*

A korábban már említett hasonló kérdéssel foglalkozó 25/2020. (XII.2.) AB határozat indokolásában olvashatók szerint maga az adóhatóság is elismeri ezt: *”[43] Az utólagos adómegállapítást tartalmazó határozat meghozatalának időtartamát behatárolják az adóeljárásjogi törvények. Ahogyan a NAV állásfoglalása összefoglalja: az ügyintézési határidő az az időintervallum, amelyen belül az ügyet el kell intézni, azaz a hatóságnak az eljárást lezáró döntését meg kell hoznia. Az eljárás megindításától annak*

befejezéséig tart. „Az ügyintézési határidő fontossága a jogbiztonság szempontjából is kiemelkedő jelentőséggel bír, hiszen az teszi lehetővé a hatóságok vagy jogintézmények működésének kiszámíthatóságát.” (NAV állásfoglalása 3-4. oldal) ””

Ennek a 25/2020 (XII.2.) AB határozatnak a határozati része rögzíti: „1. Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 219. §-ának alkalmazása esetén az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből és XXIV. cikk (1) bekezdéséből fakadó alkotmányos követelmény, hogy az adóhatóság az adóbírság kiszabásakor hivatalból mérlegelje a határozathozatal időtartamát. Ha azt állapítja meg, hogy elsőfokú határozatát a törvényi határidőt túllépve, észszerűtlenül hosszú időt követően hozta meg, az adózónak okozott sérelemmel arányos mértékben mérsékelni köteles az adóbírság mértékét, vagy különösen indokolt esetben mellőzheti annak kiszabását, és e mérlegelésről számot kell adnia döntése indokolásában.”

Tehát már önmagában az 50%-os adóbírság kiszabása miatt is méltánytalan, így alapjogsértő a Jogerős NAV Határozat, és azt helybenhagyó bírósági határozatok.

A NAV által az Alkotmánybíróságnak adott tájékoztatóból az derült ki, hogy az adóhatóság akkor is kiszabja az adóbírságot, ha az elsőfokú határozatot az ügyintézési határidőn túl hozza meg. Azt sem veszi figyelembe, hogy az alaphatáridőt vagy a meghosszabbított határidőt lépi-e át, és azt sem, hogy mennyivel. A határidő megsértése nem befolyásolja az adóbírság kiszabásának jogalapját (lásd: régi Art. 170. §, Art. 215. §) és mértékét a hatósági gyakorlatban. (25/2020 (XII.2.) AB határozat indokolásnak [49] bekezdésében). **Az Alkotmánybíróság állásfoglalása ezen adóhatósági gyakorlattal szemben egyértelmű volt:** „[50] Ehhez képest az Alkotmánybíróság hangsúlyozza, hogy az adóhatóságnak a régi Art. és az Art. értelmében az adóbírság mértékét az egyedi ügy jellemzőihez kell igazítani mérlegelés útján (vesd össze: régi Art. 171. §, Art. 219. §). Az adóbírság mértéke ugyanis nincs rögzítve egy konkrét százalékban. Épp ellenkezőleg: széles skálán mozoghat (0-200%). A szabályozás nem határozza meg zártkörű felsorolásban a mérséklés, mellőzés figyelembe veendő szempontjait. Csupán jellemző példákat sorol fel. A fő szabály azonban az, hogy az adóbírság mérséklésénél vagy a kiszabás mellőzésénél az ügy összes körülményét gondosan mérlegelni köteles az adóhatóság.”

Az Alkotmánybíróság emlékeztetett arra is, hogy „[64] a régi Art. 171. § (1) bekezdése, illetve az Art. 219. § (1)-(2) bekezdése hivatalból is lehetővé teszi az adóbírság mellőzését, amelyhez az ügy összes körülményét mérlegelni kell. Ellentétben tehát azzal az adóhatósági állásponttal, amely szerint a hatóság a jelenleg hatályos szabályozás szerint nem tudja figyelembe venni a határozathozatalra előírt határidő elteltét a mérlegelési szempontok között, az Alkotmánybíróság hangsúlyozza, hogy erre nem csak lehetősége van, hanem egyenesen köteles lefolytatni az alapjogi tartalomnak megfelelő mérlegelést. Ez egyszerre feladata (kötelezettsége) és joga is az adóhatóságnak, ami a független és pártatlan közigazgatási bíróság törvényességi kontrollja alatt áll és ennek a keretében maga a bíróság is fokozott felelősséget visel azért, hogy a törvényesség mellett a jogállamiság követelményei és az alapjogi elvárások is érvényre jussanak.” Mindennek azért van jelentősége jelen ügyben, mert az adóhatóság még a régi Art. szerint járt el, a régi Art. alapján azonban ugyanúgy kötelessége lett volna elvégezni a határidő elmulasztásából fakadó mérlegelést, mint ahogyan az új Art. szerint is köteles elvégezni azt.

A tisztességes hatósági eljárást és a jogbiztonságot „intézményesen” veszélyeztető probléma a fentiekben előadottakkal kapcsolatosan még az is, hogy nem különül el az adóhatósági eljárás vizsgálati szakasza és hatósági szakasza.

C.I.6. Az Indítványozók alapjogséremlme a felülvizsgálati kérelem befogadásának megtagadása révén

A Kúria Megtagadó Végzésének jogi indokolása szerint:

„[30] A felülvizsgálati kérelem befogadásának feltételei a felperesek részéről nem teljesítettek.

[31] A Kúria a Kp. 118. § (1) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be, ha

- a) az ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata,
- aa) a joggyakorlat egységének vagy továbbfejlesztésének biztosítása,
- ab) a felvetett jogkérdés különleges súlya, illetve társadalmi jelentősége,
- ac) az Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárás szükségessége
- ad) a kérelmező alapvető eljárási jogának valószínűsíthető sérelme, vagy az ügy érdemére kiható egyéb eljárási szabályszegés

b) a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérés miatt indokolt.

A Kp. 117. § (4) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni a kérelem befogadhatóságának okát, azonban annak fennállását bizonyítani és azt a 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontja szerinti ok kivételével indokolni nem kell.

[32] A Kúria előtti felülvizsgálati eljárás érdemi lefolytatására a Kp. hatálya alatt nem kerülhet automatikusan sor, annak nem elégséges feltétele a felülvizsgálati kérelem benyújtásának ténye. A felülvizsgálati eljárás érdemi lefolytatását meg kell előznie a kérelem befogadhatóságáról való döntésnek. Az, hogy ennek során a Kúria milyen körben vizsgálódhat, a Kp. 117. § (4), és 118. § (1) bekezdése határozza meg. A befogadásra irányuló kérelem el kell, hogy különüljön a jogerős ítélet elleni felülvizsgálati kérelem jogi indokaitól. A Kúriának a befogadás vizsgálata körében kizárólag az ott megjelöltek alapján kell döntenie a befogási kérelem alaposságáról.”

A Kp.-nak a Kúria Megtagadó Végzés felhívott törvényhelyei voltak:

„117. § [Felülvizsgálati kérelem]

(4) A felülvizsgálati kérelemben meg kell jelölni a kérelem befogadhatóságának okát, azonban annak fennállását bizonyítani és azt - a 118. § (1) bekezdés a) pont ad) alpontja szerinti ok kivételével - indokolni nem kell. A 118. § (1) bekezdés b) pontja szerinti ok esetében meg kell jelölni azt a közzétett kúriai határozatot és annak azt a részét, amelytől a felülvizsgálni kért határozat jogkérdésben eltér. A fél által megjelölt befogadhatósági okhoz a bíróság nincs kötve.

118. § [Döntés a felülvizsgálati kérelem befogadhatóságáról]

(1) A Kúria a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be, ha

- a) az ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata
- aa) a joggyakorlat egységének vagy továbbfejlesztésének biztosítása,
- ab) a felvetett jogkérdés különleges súlya, illetve társadalmi jelentősége,
- ac) az Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárásának szükségessége,
- ad) a kérelmező alapvető eljárási jogának valószínűsíthető sérelme, vagy az ügy érdemére kiható egyéb eljárási szabályszegés, illetve
- b) a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérés miatt indokolt.”

Azonban az Alaptörvény 25. cikkének értelmében „bíróság dönt a közigazgatási határozatok törvényességéről” a Kúria pedig a „bíróság” része, a legfőbb bírósági szerv. Ilyenként nem

viselkedhet „előkelő idegenként” a bírósági szervezet jogsértését látva. Már csak azért, sem mert legfőbb bírói szervként az igazságszolgáltatás őre, a jogegység biztosításának letéteményese.²⁴

A Kúria a Kúria Megtagadó Végzésben alapjog sértő módon tagadta meg a felülvizsgálati kérelem befogadását, amit bizonyít, hogy nem tett eleget a határozata tekintetében fennálló indokolási kötelezettségének, és ezzel megfosztotta az Indítványozókat mint perbeli felpereseket a jogorvoslati joguktól, még ha rendkívüli jogorvoslat igénybevételéről volt is szó.

Alapvető alkotmányos összefüggés, miszerint az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt eljáráshoz fűződő jog azt a minimális tartalmi követelményt állítja az adóigazgatási eljárásban hozott határozatot felülvizsgáló bírói döntés indokolásával szemben, hogy az eljárási törvény rendelkezéseinek megfelelően a határozat törvényességét érintő lényeges kérdéseit kellő mélységben vizsgálja meg, és ennek indokait döntésében részletesen mutassa be (7/2013. (III.1.) AB határozat indokolás [38] bekezdés).

Az Indítványozók meglátása szerint nem tekinthető ilyen indokolásnak az az érvelés, amit a Kúria Megtagadó Végzésben olvashatunk, amikor is a Fővárosi Törvényszék Jogerős Ítéletének tartalmi helyesléséből kerül levezetésre a befogadás megtagadása, vagyis olyan szempontok szerint, mely szempontok kialakítására csak a felülvizsgálati kérelem befogadása és annak érdemi elbírálása alapján kerülhetett volna jogszerűen sor. A bíróságok ugyanis – a Kúria is, hiszen szintén „bíróság” az Alaptörvény és a törvények szerint – csak a törvényeknek van alárendelve, és a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban kötelesek értelmezni (Alaptörvény 28. cikk), mert népuralom csak ott van, ahol az állam szolgálja a polgárait, ügyeiket méltányosan, visszaélés és részlelhajlás nélkül intézi (Magyarország Alaptörvénye, Nemzeti Hitvallás), ami Magyarország független demokratikus jogállam jellegéből következik (Alaptörvény B) cikk (1) bekezdés), amint a jogbiztonság elvárása is, valamint abból, hogy a törvény előtt mindenki egyenlő (Magyarország Alaptörvénye XV. cikk), mind ebből pedig az következik, hogy a felülvizsgálati kérelem befogadásáról való döntés nem vezethet a tisztességes hatósági és bírósági eljáráshoz, a jogorvoslathoz való jog (Alaptörvény XXIV. cikk (1) bek., XXVIII. cikk (1) és (7) bek.), illetve a tulajdonjog (Alaptörvény XV. cikk) sérelméhez, mely jogséremlmeket jelen beadványunkban körülírnk.

C.II.

A Jogerős NAV Határozat semmissége a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés következtében

C.II.1. A semmisség kifejtése

A tisztességes eljárás az Alaptörvényben rögzített követelményének (XXVIII. cikk (1) bekezdés) különös aspektusban megjelenő sérelmét jelenti jelen ügyben az a körülmény, hogy a Jogerős NAV Határozat egészben vagy részben semmisnek tekintendő, amire mind a Fővárosi

²⁴ Alaptörvény 25. cikk:

„(1) A bíróságok igazságszolgáltatási tevékenységet látnak el. A legfőbb bírósági szerv a Kúria.

(2) A bíróság dönt büntetőügyben, magánjogi jogvitában, a közigazgatási határozatok törvényességéről, az önkormányzati rendelet más jogszabályba ütközéséről és megsemmisítéséről, a helyi önkormányzat törvényen alapuló jogalkotási kötelezettsége elmulasztásának megállapításáról és törvényben meghatározott egyéb ügyben.

(3) A Kúria a (2) bekezdésben meghatározottak mellett biztosítja a bíróságok jogalkalmazásának egységét, a bíróságokra kötelező jogegységi határozatot hoz.”

Törvényszék előtti perben, mind pedig a Kúriához benyújtott felülvizsgálati kérelmükben hivatkoztak az Indítványozók mint perbeli felperesek.

E kérdés felvetésekor előre kell bocsátani, hogy a közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálata alatt a Kúria felülvizsgálati eljárását is érteni kell. Rámutatott erre az 1/2019. Közigazgatási-munkaügyi-polgári jogegységi határozat (a továbbiakban: „KMPJE”) III.6. pontja a Ket. 97.§ (2) bek. b) pontja alapján, illetve ezzel azonos szabályozás található az Ákr. 143.§ (3) bek. c) pontjában.

A per új eljárásában a Fővárosi Törvényszék előtt is állították az Indítványozók mint perbeli felperesek, miszerint a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzésnek következtében a Jogerős NAV Határozat egészen, de legalábbis részlegesen semmissé vált. Ennek a felvetésnek a Fővárosi Törvényszék nem adott helyt, éppen a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzésre hivatkozással (ezt korábban vázoltuk).

A felvetés a felülvizsgálati kérelemben is előadásra került (annak II.4. pontjában) a Kúria számára lényegét tekintve az alábbiak szerint: Ténykérdés, hogy a per csupán annak az előkérdésnek a tárgyalásáig jutott, hogy a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzésnek milyen következményei lehetnek az elrendelt új eljárásban. A perben kifejtett felperesi álláspont szerint a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzése nyomán a Jogerős NAV Határozat részlegesen vagy teljes egészében semmissé vált. Ezzel kapcsolatban a Jogerős Ítélet kifejtette: „(...) A Kúria végzése alapján a bíróság a határozat kapcsán semmisségi okokat nem állapított, nem is állapíthatott meg, figyelemmel arra, hogy a kúriai végzés [59] pontjában foglaltak szerint a felperesek ügyféljogai nem sérültek, az I. rendű felperesnél az adóhatóság jogszerűen folytatta le az eljárást, az elsőfokú bíróság a határozat semmisségére vonatkozó rész kivételével a teljes kereset elbírálására volt köteles.”²⁵

Itt azonban a Fővárosi Bíróság félreértésérnek lehetünk tanúi, nem pedig adekvát jogi értékelésnek, mert a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzése a perben eredetileg az ügyféljogok sérelmére hivatkozással való újbóli megállapítást zárta ki, nem pedig azt, hogy egyáltalán nem érzékelhet semmisségi okot a Fővárosi Törvényszék. A Fővárosi Törvényszék álláspontja önmagában is értelmezhetetlen és magában foglalja az Indítványozók mint perbeli felperesek jogsérelmét, hiszen arra a következményre vezet, hogy az Alperes azon határozata – a Jogerős NAV Határozat – maradt végleges, jogerős és végrehajtható, amelyről a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés megállapította, hogy az adott formájában és tartalmában nem lehet az, hiszen csak az I. rendű felperes volt az eljárásnak mindvégig alanya (volt adózó és ügyfél), nem pedig valamennyi felperes, mint ahogyan azt az adóhatóság mindvégig hitte. Az Alperes a FKMB Ítélet ellen is azért fordult a Kúriához, hogy állapítsa meg eljárásának helyességét, ami nem történt meg – hanem a felperesi álláspont igazolódott abban a tekintetben, hogy II-V. r. felperesek nem voltak ügyfelek az adóvizsgálatban – a Kúria sajátos jogértelmezésével a FKMB Ítélet mégis hatályon kívül helyezésre került.

A Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzése nyomán felvetődő alapvető kérdés az, hogy a Jogerős NAV Határozat által tartalmazott megállapítások és előírt jogkövetkezmények jogszerűek-e, és maradhatnak-e érvényesen a Jogerős NAV Határozat – mint végleges, jogerős és végrehajtható közigazgatási határozat – részei.

²⁵ A Jogerős Ítélet [7] bekezdésében a 22. oldal első bekezdésében olvashatóan. (Jelezzük, hogy a Jogerős Ítéletből való idézés csak úgy lehetséges, hogy megjelölésre került a bekezdés szám mellett az is, hogy hányadik oldalon található az idézett szöveg, mert a bekezdések számozása többször minden ok nélkül és követhetetlenül újra kezdődnek az ítéletben, így a szöveg beazonosítása csak a bekezdés szám és az oldalszám együttesével lehetséges.)

A Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés megállapítása nyomán a perbeli I. r. felperes () jogilag védendő érdeke egyértelmű lett volna abban a tekintetben, hogy ne lehessen rajta számon kérni a megszűnt adócsoporthoz olyan volt más tagjainak tevékenységével összefüggésben megállapított felelősséget, kikényszeríteni tőle olyan fizetési kötelezettséget, amely az eljárásba kezdetektől be nem volt, ügyféli jogokkal nem rendelkező adózó vizsgálatának eredménye (praktikusan ez az). II. r. felperessel kapcsolatos megállapításokat jelenti, melynek pénzben kifejezett jogkövetkezménye számottevő: mintegy 1,3 milliárd forint, ami a Jogerős NAV Végzés által tartalmazott egész kötelezés közel 30 % százaléka).

Az II. r. felperes számára önállóan is jogilag méltányolhatóan sérelmes, hogy tevékenységével kapcsolatosan olyan adóellenőrzés keretében születtek megállapítások és kerültek előírásra jogkövetkezmények a Jogerős NAV Határozatban, amely eljárásnak nem volt alanya adózóként/ügyfélként az adóvizsgálatban.

Az összes többi felperesnek pedig jogilag védendő érdeke volt továbbá – az ellenkezője pedig értelemszerűen jogsérelmet jelent, mely ellen a bíróságoknak jogvédelmet kell biztosítaniuk –, hogy a megszűnt csoportos adóalany tevékenységével összefüggésben a jogerős, véglegessé vált és végrehajtható Jogerős NAV Határozatban csak olyan megállapításokat, illetve azok alapján csak olyan marasztalásokat tartalmazzon (jelen esetben fizetési kötelezéseket adókülönbözet, adóbírság és késedelemi pótlék jogcímén), amely az adóeljárás kezdetétől adózó és ügyfél minőséggel rendelkezett, hiszen az egymás közötti, az egyetemleges felelősségből adódó elszámolásnak is csak ilyen kötelezettség lehet az alapja.²⁶

A Jogerős NAV Határozat azonban az I. és II. r. felperesek és tevékenységével összefüggésben tartalmaz megállapításokat és fizetési előírásokat, mely körülmény ellentétben van azzal a Kúriai Hatályon Kívül Helyező Végzésben rögzített jogértelmezéssel, miszerint csak a megszűnt csoportos áfa-alany volt tagjával szemben lehet fizetési kötelezettséget megállapító, véglegessé vált végrehajtható okiratnak tekinteni a Jogerős NAV Határozatot, amely adózó az adóellenőrzés megindulásától az eljárás alanya volt, így adózói jogait gyakorolhatta. Mindezt elvi tartalommal is megállapította a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés [60] bekezdése: „A csoportos áfa-alany adókötelezettségeiért annak megszűnése után a csoporttagok egyetemlegesen felelnek, a taggal szemben a felelősség érvényesítésének feltétele, hogy adózói jogait az adóellenőrzés megindításától gyakorolhassa.”

II-V. r. felperesekkel szemben nem indult el az adóellenőrzési eljárás – így a II. r. felperes -vel szemben sem –, ők az ügyféli jogukat a kezdetektől nem gyakorolhatták, tehát nem voltak az Art. szerinti „adózók” sem.²⁷ Az ő tevékenységükkel összefüggésben tett megállapítások

²⁶ A Polgári Törvénykönyv szerint: „6:30. § [Az egyetemleges kötelezettek egymás közti viszonya] (1) Az egyetemleges kötelezetteket - ha jogviszonyukból más nem következik - a kötelezettség egymás között egyenlő arányban terheli. Ha a kötelezett kötelezettségét meghaladó szolgáltatást teljesített a jogosultnak, a többi kötelezettől a követelésnek őket terhelő része erejéig az általa nyújtott többlétszolgáltatás megtérítését kérheti.”

²⁷ A régi Art. 6. § (1) bekezdése szerint: „Adózó az a személy, akinek adókötelezettségét, adófizetési kötelezettségét, adót, költségvetési támogatást megállapító törvény vagy e törvény írja elő.” A régi Art. 97-98. §-ai – melyek az adóhatóság jogait és kötelezettségeit tartalmazza az ellenőrzési eljárásban – kizárólag az adózóval szembeni eljárás lehetőségét rögzíti.

és fizetési előírásokat tehát jogi alap nélkül, sőt a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzésben foglaltakkal kifejezetten ellentétesen tartalmazza a Jogerős NAV Határozat. Ez azt jelenti, hogy ezen részeiben tartalmilag a Jogerős NAV Határozat semmis, formailag pedig maga az egész Jogerős NAV Határozat az, hiszen tartalmilag jogellenes része van.

A Kúria más ügyben született elvi tartalmú határozata szerint „A jogerős határozat az eldöntött kérdés személyi és tárgyi keretei között irányadó az eljárásban résztvevőkre és a később eljáró bíróságokra egyaránt.”²⁸ Ezen határozat tartalma szerint is a jogerős végrehajtható határozat csupán az I. r. felperes relációjában tekinthető jogi értelemben érvényesnek – mind alanyiságában (hiszen joghatásában csak az I. r. felperest érinti), mind pedig megállapításaiban és előírt jogkövetkezményeiben (hiszen csak olyan megállapításokról és jogkövetkezményekről bírhat jogi kötőerővel, amelyek a jogi vizsgálat és joghatás alanyának, vagyis az I. r. felperes tevékenységével függ össze, illetve ezzel összefüggésben tartalmaz jogkövetkezményeket) - , mert minden egyéb tekintetben kívül esik azon a jogi érvényességi körön, amelyet a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzése maga is körül határolt.

Ettől teljesen eltérő jogkérdés az, amiben a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés állást foglalt a perben, miszerint a II-V. r. felperesek az ellenőrzésnek nem voltak alanyai, így velük szemben a határozat nem is végrehajtható, illetve a II-V. r. felperesek fellépése a már lefolytatott adóellenőrzés után az eljárás hatósági szakaszában – az elsőfokú határozat elleni fellebbezés előterjesztésével és annak az Alperes általi elbírálásával – olyan helyzetet teremtett, amelyre tekintettel nem lehet az ügyféljogaik sérelmére hivatkozni azzal a jogkövetkezménnyel, hogy a Jogerős NAV Határozat emiatt semmis, és nem lehet a Jogerős NAV Határozat semmisségét megállapítani, amint azt megtette a Kúria által hatályon kívül helyezett FKMB Ítélet.

A Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés fent idézett elvi lényege ugyanis egyet jelent – a Kúria Határozat [49] bekezdésének összefüggésében olvasva az elvi tartalmat²⁹ – az adóhatóság által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény (Avt.) 29. § (1) bekezdés 1. pontja szerinti fizetési kötelezettséget megállapító, véglegessé vált hatósági döntésnek, azaz végrehajtható okirat meghozatalának lehetőségével.

²⁸ BH 2021.3.89. számú határozatként megjelent Kfv.IV.37.288/2020. számú ítélet.

²⁹ „[49] A jelen esetben azonban az adóhatóság kizárólag az I. rendű felperessel szemben indította meg az eljárást, és az általa meghozott határozatban is kizárólag az I. rendű felperest kötelezte az adókülönbözet, az adóbírság és a késedelmi pótlék megfizetésére. Ennek megfelelően eljárása az egyetemleges felelősség érvényesítésére vonatkozó szabályokkal összhangban állt, így nem jogszabálysértő. Ezen nem változtat, hogy a meghozott határozat rendelkező részébe foglalta az Áfa. tv. 8. § (6) bekezdés b) pontjának szövegét, mely szerint a csoportos adóalanyiságban részt vevő bármely tag - mind a csoportos adóalanyiság időszakában, mind azt követően - egyetemlegesen felelős a csoportos adóalanyiságban részt vevő valamennyi többi taggal együtt a csoportos adóalanyiságban részt vevő tagnak a csoportos adóalanyiság időszakában, az Áfa. tv. alapján keletkező kötelezettsége teljesítéséért. Az adóhatósági határozat rendelkező része kizárólag az I. rendű felperesre tartalmaz kötelezést, a többi felperes egyetemleges felelősségét csupán a törvényszöveg átvételével rögzíti. Ez nem jelent önmagában kötelezést, ezért az adóhatóság a határozat alapján a II-V. rendű felperesekkel szemben a határozati megállapítások végrehajtása érdekében nem léphet fel, a határozat nem minősül az adóhatóság által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény (a továbbiakban: Avt.) 29. § (1) bekezdés 1. pontja szerinti fizetési kötelezettséget megállapító, véglegessé vált hatósági döntésnek, azaz végrehajtható okiratnak.”

A felülvizsgálati kérelmünkben hangsúlyoztuk, hogy figyelmen kívül hagyhatatlan és a törvény erejénél fogva rendezendő az a jogi helyzet, **melyben a Jogerős NAV Határozat tartalmi korrekciója szükséges, a benne foglalt, a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzéssel ellentétes megállapítási és jogkövetkezményi tartalom kizárása érdekében. Ebben a körben elsődlegesen a semmisségre hivatkoztunk, melyet hivatalból kellett volna figyelembe vennie az Alperesnek, a Fővárosi Bíróságnak és a Kúriának is – hiszen ez az eljárás minden szakaszában hivatalból figyelembe veendő körülmény** –, annak előadása mellett, hogy a speciális helyzet miatt keresetünk új tartalmaként is felfogható lett volna az igényünk anélkül, hogy tiltott keresetváltoztatásnak minősülne (ennek indokait a felülvizsgálati kérelmünkben részletesen kifejtettük).

Felülvizsgálati kérelmünkben a Jogerős Ítélet törvénysértő voltának igazolásául felhozott egyéb Kp-beli törvényi hivatkozásokon túl³⁰ nyomatékka utaltunk – miképpen jelen alkotmányjogi panaszunk keretében is utalunk – a Kp. 85.§-ára és 92. §-ára:

„85. § [A bíróság döntési jogkörének korlátai]

(3) *A bíróság hivatalból veszi figyelembe*

a) a vitatott közigazgatási cselekmény semmisségi vagy törvényben meghatározott más érvénytelenségi okát, illetve az olyan lényeges alaki hiányosságot, amely miatt a közigazgatási cselekményt nem létezőnek kell tekinteni”

„92. § [Megsemmisítés vagy hatályon kívül helyezés]

(1) *A bíróság a közigazgatási cselekményt - a közlésére visszamenőleges hatállyal - megsemmisíti, ha*

a) a közigazgatási cselekmény semmis vagy jogszabályban meghatározott okból érvénytelen, vagy olyan lényeges alaki hiányosságban szenved, amely miatt nem létezőnek kell tekinteni”

A kereseti kérelemhez kötöttséget és keresetváltoztatás tilalmának közigazgatási perbeli szabályát áttöri a hivatalból észlelendő jogszabálysértések elve a Kp. szabályozásától függetlenül is. A jelen ügyre vonatkozóan alkalmazandó régi Art. alapján alkalmazandó Ket. – melyre a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés is hivatkozott az [50]-[51] bekezdésében, ebből vezette le a II-V. r. felperesek ügyfélként való fellépését és ügyfélle válását már az Elsőfokú NAV Határozat megszületése után – 121. §-a is a Ket. VII. fejezetében, a bírósági felülvizsgálatot is tartalmazó jogorvoslatok és döntés-felülvizsgálati eljárások között tárgyalta az (1) bekezdése szerint rendelkezéseit, azzal, hogy azokat „a fejezetben szabályozott eljárások során kell alkalmazni”.

Ez megállapításra került a 2/2011. (V.9.) KK véleményben, melynek a joggyakorlat számára ma is irányadó voltát a KMPJE – a közigazgatási határozatok semmisségének megítéléséről – is rögzíti, annak kiemelése mellett, hogy a kereseti kérelemhez kötöttség elvét áttöri a Ket. 121. § rendelkezése, amely alapján az (1) bekezdés a)-f) pontjában felsorolt semmisségi okok felmerülése esetén a bíróságnak hivatalból kell a jogkövetkezményekről dönteni (a KMPJE III.6. pontja). **A hivatkozott semmisség a**

³⁰ A Kp. 43. §-a [Keresetváltoztatás] szerint: „(1) A felperes a keresetét legkésőbb az első tárgyaláson változtathatja meg. A keresetet a közigazgatási cselekmény keresettel nem támadott, a cselekmény egyéb rendelkezéseitől egyértelműen elkülöníthető rendelkezésére csak a keresetindításra nyitva álló határidőn belül lehet kiterjeszteni.”; a Kp. 85. § [A bíróság döntési jogkörének korlátai] szerint: „(1) A bíróság a közigazgatási tevékenység jogszerűségét a kereseti kérelem korlátai között vizsgálja.”; a Kp.78. §-a [A bizonyítás eljárási szabályai] szerint: „(4) A megelőző eljárás idején fennálló, de a megelőző eljárásban nem értékelt tényre, körülményre a felperes vagy az érdekelt akkor hivatkozhat, ha azt a megelőző eljárásban a közigazgatási szerv arra való hivatkozása ellenére nem vette figyelembe, azt önhibáján kívül nem ismerte, illetve arra önhibáján kívül nem hivatkozott.”

nyilvánvaló semmisség esete, amely külön bizonyítást nem igényel, így bizonyítás felvétele nélkül is meg kell állapítani az eljárás bármely szakaszában.

A Ket. 121. § (1) bekezdése a jelen ügy szempontjából releváns része így szólt:

„Az e fejezetben szabályozott eljárások során a döntést meg kell semmisíteni, ha

f) a döntés tartalma a 109. § (3) és (4) bekezdésében foglalt rendelkezésekkel ellentétes.”

A Ket 109.§-ának utalt és jelen ügyben releváns rendelkezése így szólt:

„(4) A hatóságot a közigazgatási ügyekben eljáró bíróság határozatának rendelkező része és indokolása köti, a megismételt eljárás és a döntéshozatal során annak megfelelően jár el.”

Továbbá: a Ket. 72. § (1) bekezdése szerint:

„A határozatnak - ha jogszabály további követelményt nem állapít meg - tartalmaznia kell

d) a rendelkező részben

da) a hatóság döntését, továbbá a jogorvoslat lehetőségéről, benyújtásának helyéről és határidejéről, valamint a jogorvoslati eljárásról, bírósági felülvizsgálat esetén a tárgyalás tartása iránti kérelem lehetőségéről való tájékoztatást,

dg) a határozatban megállapított fizetési kötelezettség és a fellebbezési illeték vagy díj mértékéről és megfizetésének, lerovásának módjairól szóló tájékoztatást,

e) az indokolásban

ea) a megállapított tényállást és az annak alapjául elfogadott bizonyítékokat”

Az állandó bírói gyakorlat szerint a közigazgatási határozatok rendelkező részének és indokolásának okszerű és logikus kapcsolatban kell állniuk. A Kúria egyik konkrét ítélete szerint (BH 2016.12.350., Pfv.III.37.825/2015.): ***„A Ket. 72. § (1) bekezdésének csak olyan döntés felel meg, amelynek rendelkező része és indokolása összhangban van és minden eldöntendő kérdésre kiterjed. A hatóság rendelkezésének egyértelműnek, követhetőnek és végrehajthatónak kell lennie a határozat rendelkező részét úgy kell megszövegezni, hogy abból a kötelezett címzettje mind szövegszerűen, mind a döntés egésze alapján kiolvasható legyen. (...)”***

A Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés nyilvánvalóan és külön bizonyítást nem igénylő felismerhető módon megváltoztatta az Elsőfokú NAV Határozatnak és a Jogerős NAV Határozatnak nem csak a lehetséges jogkövetkezményét – amennyiben ahhoz az Atv. 29.§ (1) bek. a) pontja szerinti fizetési kötelezettséget megállapító, véglegessé vált, azaz végrehajtható joghatást csak az I. r. felperes vonatkozásában fűzött a hozzá kapcsolódóan jogi relevanciával bíró tények alapján –, hanem az egész szerkezetét, érvelési menetét is; hiszen az jelen formájában és tartalmában arra a logikára van felépítve, hogy a vizsgálat tárgya a megszűnt csoportos adóalany volt, a vizsgálatba pedig csak az I. r felperest mint volt csoportképviselőt kellett bevonni. A Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés megbontotta a Jogerős NAV Határozat rendelkező részének és indokolásának egységét – mely egység az adóhatóságnak a Kúria szerinti téves jogértelmezésének következtében állt fenn –, mind formai, mind pedig tartalmi értelemben, tehát jogi szempontból értelmezhetetlenné vált.

Felperesek közös jogi képviselője – aki az Elsőfokú NAV Határozat elleni fellebbezést előterjesztette, amivel a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzése szerint II-V. r. felperesek ügyélként „léptek fel” az eljárásban – 2019. január 9-én vette át a Jogerős NAV Határozat, a kézbesítéssel pedig a Jogerős NAV Határozat jogerőssé vált. Amennyiben a jogerő beálltához előírt formai feltételek teljesülnek, annak hatálya a határozat tartalmi helyességétől függetlenül beáll [30/2014. (IX.30.) AB határozat]. A jogerős határozat az eldöntött kérdés személyi és tárgyi keretei között irányadó az eljárásban résztvevőkre és a

később eljáró bíróságra egyaránt. [BH 2021.3.89. (Kúria Kfv.IV.37.288/2020.)) Alapvető jogdogmatikai összefüggés, hogy a jogerő azzal a jogkövetkezménnyel jár, miszerint egyrészt a szóban forgó döntés rendes jogorvoslattal nem támadható (alaki jogerő), másrészt a döntés nem változtatható meg (anyagi jogerő), harmadrészt a döntés végrehajtható.

Az így keletkezett jogi helyzet megismételt eljárás hiányában is megegyezik azzal a helyzettel, mintha az adóhatóság megismételt eljárásban hozott volna jogerős bírósági döntéssel ellentétes jogerős határozatot. A Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés jogereje ugyanis kizárja, hogy a Kúria által elbírált kérdést ismételten vitássá lehessen tenni.

Kifejtésre került mind a perben a Fővárosi Törvényszék előtt, mind pedig a felülvizsgálati kérelemben az Indítványozók azon álláspontja, miszerint a semmisség a konkrét esetben részleges, a részleges semmisség megállapításának jogszabályi akadálya nincs. A Kúria bizonyos ítéleteiben (például a Kfv.37.418/2020/6. számú precedensképes határozatában) foglalkozik a részleges semmisség kérdésével, és azt lehetségesnek tartja, ha jól elkülöníthető a döntés tartalma.³¹ Felperesi megítélés szerint az elkülöníthetőség fennállt, de ennek vizsgálatára lett volna szükség (ha bármelyik bíróság foglalkozik ezzel a kérdéssel).

A közigazgatási eljárási jogban a semmisség eljárási jogfogalom, amely a hatósági eljáráshoz kapcsolódik (KMPJE III.3. pont). **A közigazgatási döntés tartalma nem lehet ellentétes jogerős bírósági határozattal.**

A Ket.-et felváltó hatályos 2016. évi CL. törvény az általános közigazgatási rendtartásról (Ákr.) teljesen egyértelműen megfogalmazza meg ezt, amikor így rendelkezik:

„123. § [A semmisség általános szabályai]

(1) Az e fejezetben szabályozott eljárások során a döntést meg kell semmisíteni, illetve vissza kell vonni, és szükség esetén új eljárást kell lefolytatni, ha

f) a tartalma a közigazgatási bíróság adott ügyben hozott határozatával ellentétes”

További probléma, hogy a Jogerős NAV Határozat jelen formájában és tartalmában való elfogadása maga után vonná az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Air) következő rendelkezésének alkalmazását: „100. § [A jogviszony eltérő minősítésének tilalma] Az adókötelezettséget érintő jogviszony alanyainak ellenőrzése során ugyanazt a vizsgálattal érintett és már minősített jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során.” Tehát az adóhatóságnak a jogerős határozatban rögzített megállapításokat jogi tényként kellene kezelnie egy olyan új vizsgálatban, amelyet már a II-V. r. felperesekkel szemben folytat le, vagyis eleve eldöntött – prejudikált – lenne egy ilyen vizsgálat eredménye. (Megjegyezzük, hogy ezt a szabályt a régi Art. 1.§ (3a) bekezdése is tartalmazta.)

C.II.2. A Kúria álláspontja a semmisségről

A fenti érveléssel szemben a Kúria sem tartotta alaposnak az Indítványozók mint perbeli felperesek álláspontját. A Kúria Megtagadó Végzése még befogadási okként sem fogadta el a felvetett jogkérdést, hanem a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzésre hivatkozással nem látott

³¹ A Kúria említett precedensképes határozatának [27] bekezdése és a döntés elvi tartalmaként megfogalmazott [38] bekezdése.

semmiféle problémát azzal, hogy a Jogerős NAV Határozat olyan megállapításokat és összegű kötelezéseket tartalmaz olyan kötelezett körre nézve, amelyekről maga is megállapította, hogy nem lehetnének részei egy jogerős és végrehajtható határozatnak azzal a vizsgálati előzménnyel, hogy az öt felperes közül négyen csak a már kész Elsőfokú NAV Határozat megszületése után „léptek fel” ügyfélként:

„[36] A Kúria végzésének [52] pontjában egyértelműen rögzítette, hogy az adóhatóság eljárása során nem sértette meg a felperesek adózói jogait, ezért az elsőfokú bíróság téves jogértelmezéssel semmisítette meg az első-, és másodfokú határozatot. Végzésének [51] pontjában a II. - V. rendű felperesek kapcsán kimondta, hogy ők ügyfélként részt vehettek a nem velük szemben indított adóigazgatási eljárásban. Az új eljárásra meghatározta az elsőfokú bíróság eljárásának kereteit, melyben egyértelműen azt rögzítette, hogy az elsőfokú bíróság a Kúria jogértelmezését követve nem állapíthatja meg, hogy a felperesek ügyféli jogai azon tény folytán sérelmet szenvedtek, hogy az ellenőrzést az adóhatóság kizárólag az I. rendű felperessel szemben, mint csoporttaggal szemben indította meg és folytatta le, illetve a kereset teljes körű elbírálására utasította az elsőfokú bíróságot. Az elsőfokú bíróság követte azt a kialakult töretlen gyakorlatot, hogy új az eljárásra vonatkozó iránymutatást köteles végrehajtani, és a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletének jogszerűségét az iránymutatás tükrében vizsgálja és az iránymutatásnak megfelelő ítéletet jogszerűnek tekinti. (Kfv. III. 37.493/2015/6., Kfv. V. 35.599/2021/9., Kfv. I. 35.013/2022/10. Kfv. II. 37.031/2021/5. Kfv. III. 37.681/2017/4.)

[37] Mindezek folytán a felpereseknek a kúriai végzés értelmezésére és ezzel összefüggésben a határozat részleges semmisségére hivatkozó kifogásai nem alapozták meg a felülvizsgálati kérelem befogadását.”

Túl azon, hogy ez egy nyilvánvalóan formális indokolás – arról szól, hogy az elsőfokú bíróság nem tehetett mást az új eljárásban, mint amit tett, mert kötve volt a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzés által – ugyanazzal a problémával állunk szemben, mint a Fővárosi Törvényszék esetén: **a Kúria sem érzékelte annak lehetetlenségét, hogy nem maradhat egy jogerős és végrehajtható közigazgatási határozat része olyan tartalom és abból levezetett jogkövetkezmény, amely az ezen határozat létrejöttéhez vezető vizsgálati eljárásban ügyfélként részt nem vevő személyek (itt most jogi személy) körülményeiből következik; még olyan jogi álláspont mellett sem, hogy ha ezen személyek a már kész határozat ellen a fellebbezésükkel ügyfélként „léptek fel”; és kiváltképpen nem lehetnek kötelezettjei jogerős és végrehajtható közigazgatási határozatnak olyan személyek, akik nem csak ügyfelek nem voltak a vizsgálati eljárásban, de nem is végezték az adóhatósági vizsgálattal érintett tevékenységet** (jelen ügyben III-V. rendű felperesek).

Hivatkozunk e körben a 3311/2018. (X.16.) AB határozatban foglalt szempontokra. A konkrét ügyben – melynek során a Kúria támadott ítélete alaptörvény-ellenessége került megállapításra és megsemmisítésre az Alkotmánybíróság által – **a Kúria a fent leírtakhoz hasonló álláspontot fejtett ki:** „A Kúria arra hivatkozott döntésében, hogy az elsőfokú eljárásban elkövetett szabálytalanságok nem hatottak ki az ügy érdemére, mert azok a másodfokú eljárásban orvosolhatóak voltak. Ennek alapja a Ket. 104. § (3) bekezdése, amelynek értelmében a másodfokú felülbírálat teljes, azaz a másodfokú döntést hozó hatóság a sérelmezett döntést, valamint az azt megelőző eljárást a fellebbezésben foglaltakhoz való kötöttség nélkül vizsgálja meg. Ez egyben azt is jelenti, hogy a közigazgatási perben az erre irányuló kereseti kérelem esetén nemcsak a másodfokú eljárás során megvalósuló eljárási szabálysértések vizsgálhatók.” (3311/2018. (X.16.) AB határozat indokolás [35] bekezdés)

Az Alkotmánybíróság azonban a Kúria álláspontjával nem értett egyet: „Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint a Kúria ezen értelmezése nem áll összhangban a tisztességes eljáráshoz való jog követelményeivel. Az elsőfokú eljárásban az ügyfelet megillető jogok és az ezek megsértése miatt igénybe

vehető jogorvoslati jog nem azonos jogosultságok. Az ügyfelek bevonása nélkül lefolytatott elsőfokú eljárást ugyanis önmagában nem az teszi jogszerűvé és tisztességesé, hogy az ügyfél előterjesztett fellebbezést és annak alapján sor került a másodfokú eljárás lefolytatására. A másodfokú eljárás adott esetben - a teljes felülbírálati jogkörből adódóan is - korrigálhatja az elsőfokú eljárás hibáit, tévedéseit, azonban ez nem minden hiba esetén tehető meg. (...)". (3311/2018. (X.16.) AB határozat indokolás [36] bekezdés)

Tehát már a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzése is alaptörvény-ellenes volt, ami alapján a per új eljárásban folytatódott. Hangsúlyozzuk, hogy az adóhatóság nem mulasztásból vagy véletlenül nem tekintette ügyfeleknek a vizsgálat során a II-V. r. felpereseket, hanem azon szakmai meggyőződéséből kifolyóan, hogy nem is kell őket ügyfeleknek tekintenie, mert a vizsgálatot csak a megszűnt csoportos adóalany volt képviselőjével szemben kell lefolytatnia (miközben az adócsoport már akkor sem létezett, amikor az adóvizsgálat megkezdődött).

Az a körülmény, hogy az Alperes, a Fővárosi Bíróság az új eljárásban, illetve a Kúria a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzéshez majd a Kúria Megtagadó Végzéshez vezető eljárásban nem vették figyelembe az Indítványozók mint perbeli felperesek által hivatkozott Jogerős NAV Határozat teljes vagy részleges semmisségét, az Indítványozók megítélése szerint kimeríti az Alaptörvény tisztességes hatóság eljáráshoz való jogának (XXIV. cikk (1) bekezdés) valamint tisztességes bírósági eljáráshoz való jogának (XXVIII. cikk (1) bekezdés) sérelmét.

Továbbá felmerül az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tulajdonjog sérelme is. Indítványozói álláspontunk szerint a tulajdonjog alkotmányos fogalmához hozzátartozik azon közhatalmi lehetőség megvonása, hogy tulajdont vonjon el a jogosultjától olyan eljárás keretében született jogerős hatósági határozat – jelen esetben a Jogerős NAV Határozat – alapján, mely eljárás keretében a védelemhez való jog nem az eljárási szabályok szerinti teljes körűen biztosított. Itt nem csak arról a megítélésről van szó – mint az alapjogi problémáról –, hogy a tisztességes eljárás követelménye biztosítható-e egy elsőfokú közigazgatási határozat elleni fellebbezéssel vagy ahhoz hozzátartozik az ügyféli jogok biztosítása az eljárás kezdetétől, hanem arról a másik felmerülő alapjogi problémáról, hogy a tulajdonhoz való jog alkotmányos védelme lehetővé tesz-e választást a két lehetőség között. Indítványozó álláspontunk szerint nem!

Továbbá nem lehet eltekinteni attól, hogy a jelen indítvány alapját képező konkrét ügyben a Jogerős NAV Határozat csoportos adóalanyként bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés megállapításai alapján kötelezte az Indítványozókat mint a régi Art. szerinti „adózókat” egy olyan helyzetben, amikor már a csoportos adóalany nem létezett. A vizsgálat alá vont 2014-15-ös ügyletek idején még létező csoportos adóalany egy adóalanyként megfizette beszállítóinak a rá áthárított áfa-t, és annak törvényben biztosított elszámolási szabályai szerint járt el. A csoportos adózói minőség megszűnése utáni helyzetre nézve az jogértelmezés útján elméletileg levezethető, hogy az egyetemleges felelősség alapján a megszűnt csoportos adóalany egy volt tagja ellen is a határozat semmisségét nem eredményező módon lefolytatható az adóellenőrzési eljárás, illetve hogy a megszűnt csoportos adóalany vizsgálatba be nem vont tagjai ügyfélként „léptek fel” a már kész határozat elleni fellebbezéssel, így az ügyféljogok nem sérültek a határozat semmisségét eredményező módon – amint ezt a Kúria megtette a Kúria Hatályon Kívül Helyező Végzésben. (Ennek elismerése nem jelenti a levezetés helyességének elfogadását is, mert az ellenőrzés maga a csoportos adóalany tevékenységének vizsgálatára irányult, tehát alapvető módszertani ellentmondás áll fenn.) Az azonban már nem fogadható el alapjogi megközelítésben, hogy az így született adóhatósági határozat a megszűnt csoportos adóalany újra önálló adóalannyá vált volt tagjainak tulajdoni viszonyait azon túlmenően befolyásolja ez a határozat, ami az

eljárásban ügyfélnek tekintett adózó körülményeivel összefüggő megállapítás és/vagy jogkövetkezmény.

C.III.

„Standardizált elemekre” alapított hatósági és bírósági döntések alapjogsértő volta

C.III.1. Bevezető

Az Indítványozók mint perbeli felperesek a felülvizsgálati kérelmükben megjelölték az ügy érdemére kiható jogszabálysértéseket, és indokolták is valamennyit a befogadási ok szempontjából (a Kp. 118.§ (1) bek. a) aa)-ad) szerinti szempontok szerint), és azokat a Kúria közzétett határozatokat is megjelölték – szám szerint tizenegyet –, amelyektől megítélésük szerint a Jogerős Ítélet eltért, idézve és értelmezési szempontok szerint kiemelve azon határozati szövegrészeket, amelyek megalapozzák a Kúria közzétett határozatától való jogkérdésben való eltérés miatti vizsgálatot (Kp. 118.§ (1) bek. b) pontja szerinti szempont).

A Kp. által megjelölt befogadási okokhoz és az Indítványozók mint felperesek által előadottakhoz képest olyan indokok alapján tagadta meg a Kúria a felülvizsgálati kérelem befogadását, amelyek az Indítványozók tisztességes eljáráshoz fűződő alapjogait sérti még a Jogerős NAV Határozat semmisségén túlmenően is. Ezeket alább bemutatjuk.

Mindenekelőtt hangsúlyozni szükséges, hogy a Jogerős NAV Határozat a Kúria két a „standardizált elemekre” épített egyedi határozatán alapszik, melyeknek lényege – amint ezt a felülvizsgálati kérelmünkben is előadtuk – így kerül előadásra a Jogerős NAV Határozatban:

„Az EUB ítéleteiben és az azon alapuló kúriai gyakorlatban (például a Kúria Kfv.135.132/2017/6. szamu és Kfv. 135.318/2017/11. számú ítélete) kialakultak olyan standardizált elemek, amelyek az adólevonási jog megtagadását vonják maguk után. A felülvizsgálati bíróság jellemzően e körbe tartozónak tekinti az alábbi elemeket:

- az ügyletek gazdasági racionalitásának és a tényleges gazdasági kockázatnak a hiánya,
- kismértékű haszonkulcs alkalmazása, az adóminimalizálásra való törekvés,
- beszerzésekért történő fizetés „fordított útja”,
- személyi összefonódások,
- gazdasági esemény nem független felek közötti jellemzőkkel bír,
- személyi, tárgyi feltételek és a beszállító társaságok dokumentációjának hiánya,
- eltűnő, utóbb a dokumentációk hiánya miatt levizsgálhatatlan vállalkozások,
- társaságok képviselőinek elérhetetlensége,
- ha az ügyletben "résztvevők" a gazdasági eseményről nyilatkozni nem tudnak,
- egyetlen kereskedői kapcsolat jelenléte.

Adózó okszerűtlenül vitatja ezen okok mentén a levonási jog megtagadhatóságát. A Kúria gyakorlata szerint ugyanis ezen körülmények számossága már a levonási jog megtagadását vonja maga után.

Adózó szerint a gazdasági racionalitás vizsgálatának elmaradása további hiányossága az eljárásnak. Ezzel szemben a Kúria gyakorlatát követve az adóhatóság is hangsúlyozta, hogy a számlázási láncolatok gazdasági racionalitásának hiánya leginkább abban áll, hogy minél több szereplő alkot egy-egy láncolatot - nyereségérdekelt gazdálkodókat feltételezve - annál inkább

megdrágul a kereskedés tárgyát képező áru, hiszen minden egyes kereskedőnél további árrés és esetlegesen raktározási, fuvarozási, egyéb logisztikai költségek rakódnak a termékre."³²

A Jogerős Ítélet nem is hoz fel konkrét kúriai határozatot a saját döntésének alapjaként, csupán egyetlen egyet, melyben azonban szintén a „standardizált elemekre” hivatkozik. A KGD2019.35. számú jogesetre hivatkozik a Jogerős Ítélet, amikor azt állítja, hogy *„kialakultak olyan standardizált elemek amelyek gátját képezik a levonási jog gyakorlásának (KGD2019.35.)”*³³ – azonban ez az ügy teljesen más tényállási alapokon nyugszik, mint amin a jelen perbeli ügy alapszik, mert abban egy speciális vagyonőri tevékenységről van szó, a perbeli ügyben pedig egyszerű kereskedelmi ügyletekről volt szó.³⁴

Mindennek a most fejtegetett alapjogi problémák szempontjából azért van jelentősége, mert az Indítványozók mint perbeli felperesek a „standardizált elemek”-et meghaladó – és az EUB joggyakorlatára épülő – közzétett határozatokra hivatkoztak már a Fővárosi Törvényszék előtti perben is, a 2020. szeptember 20-i kétszáz oldalas beadványában előadva őket, melyeket azonban nem hogy nem tárgyalta a Fővárosi Törvényszék, de még csak meg sem említi a Jogerős Ítéletben ezeket a közzétett határozatokat, ami a Pp. 346.§ (5) bekezdésének fentebb idézett rendelkezésének tételes megszegését is jelenti: „[Az ítélet tartalma] (...) A jogi indokolás tartalmazza azokat az okokat is, amelyek miatt a bíróság jogkérdésben eltért a Kúriának a Bírósági Határozatok Gyűjteményében közzétett határozatától (a továbbiakban: a Kúria közzétett határozata), vagy az arra irányuló indítványt elutasította.”

Az indokolási kötelezettség nem teljesítése kiáltó bizonyítéka az Indítványozói jogsérelemnek, hiszen annak teljesítése alapvető összetevője a tisztességes eljárásnak. Ennek tartalmát az Alkotmánybíróság több határozatában meghatározta, kifejtve, hogy a bíróságnak a feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal meg kell vizsgálnia, és ennek értékeléséről a határozatában számot kell adnia [pl.: 7/2013. (III.1.) AB határozat indokolásának [34] bekezdése].

A Kúria Megtagadó Végzésben megemlítsre kerülnek az Indítványozók által felhívott közzétett kúriai határozatok (nem teljes körűen a Kúria Megtagadó Végzés [29] bekezdésében), de se sem önmagukban, sem abban az összefüggésben nem kerülnek értékelésre, hogy a Fővárosi Törvényszék miért nem vett tudomást rólunk, és miért nem adott számot arról, hogy miért nem vette figyelembe őket. Ez azt jelenti, hogy az indokolási kötelezettségnek a Kúria sem tett eleget.

C.III.2. Az Indítványozók mint perbeli felperesek által hivatkozott Kúria közzétett határozatok

C.III.2.1

Tehát az eljáró bíróságok és a perbeli Alperes is figyelmen kívül hagyta a **Kúria Kfv. V. 35.197/2021/7. számú precedensképes határozatát** (egyedi azonosító: K-KJ-2021-808) abban a tekintetben, hogy az áfa levonási jog gyakorolhatósága kapcsán az adózói tudattartalmat önállóan a bizonyítékok komplex értékelésével kell vizsgálni, a gazdasági esemény megvalósulásának, a számlák hiteltelenségnek körülményeitől elkülönült módon (a döntés elvi tartalmát rögzítő [32] bekezdés). **A Jogerős Ítélet**

³² Jogerős NAV Határozat 104. oldal.

³³ A Jogerős Ítélet [8] bekezdése a 29. oldalának utolsó bekezdésében.

³⁴ A Kúria szóban forgó Kfv.35.700/2017/4. számú ítéletének elvi tartalma a következő: „[23] Vagyonőri tevékenység végzése esetén a jogszabályi előírások folytán a számlabefogadó részéről egy szigorúbb ellenőrzési kötelezettség áll fenn, ezek elmulasztása esetén az ésszerűen elvárható intézkedések elmulasztása jogszerűen kerül a felperes terhére megállapításra.”

teljesen ellentétes ezen határozatában írt állásponttal, miszerint: „...az adózói tudatállapot tekintetében nem elegendő csupán a gazdasági esemény megvalósulásának körülményeivel, a tárgyi, személyi feltételek hiányával, adókijátszást igazoló anomália észlelésével, standardizált szempontokkal alátámasztani az adózói felelősséget, az adóhatóságnak ugyanis mindezekről függetlenül, saját bizonyítékokkal, saját értékelési szempontokkal kell bizonyítani, hogy adózó eleve részese volt az adókijátszásnak vagy eltúrta (tudott), illetve hanyag módon nem vett róla tudomást(tudhatott volna). A felperes a kúriai joggyakorlattal összhangban álló EUB. esetjogra (C-610/19., C-611/19.) is helyesen utalt. Mindezek alapján a levonási jog gyakorolhatósága kapcsán az elsőfokú bíróságnak (és az alperesnek is) el kellett különíteni - önálló bizonyítékértékeléssel - a gazdasági esemény számlák szerinti hitelességét megdöntő bizonyítékoktól az adózói tudatállapot bizonyítására szolgáló bizonyítékokat, és önállóan kellett bizonyítani, hogy a felperes tudott vagy tudhatott az adókijátszásról.” ([23] bekezdés)

A Kúria kifejtette:” [25] A felperesi tudatállapot kapcsán a felülvizsgálati kérelemben foglaltak alapján a Kúriának azt kellett megvizsgálnia, hogy egyrészt a tudattartalom vizsgálata önálló bizonyítékértékeléssel történt-e, másrészt mely körülményekre, többletbizonyítékokra alapította az adóhatóság e körben tett megállapításait.” A döntés elvi tartalmaként került rögzítésre: „[32] Az áfa levonási jog gyakorolhatósága kapcsán az adózói tudattartalmat önállóan a bizonyítékok komplex értékelésével kell vizsgálni A gazdasági esemény megvalósulásának, a számlák hiteltelenségének körülményeitől el nem különülő egyetlen körülmény az adókijátszásban való passzív részvételt önmagában nem igazolja.”

Az Európai Unió Bíróságának C-611/19. számú ítélete a Crewprint Kft. ügyében (Kelt:2020. szeptember 3.) így rendelkezett:

„A közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet az adósemlenség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amellyel az adóhatóság arra alapítva tagadja meg az adóalanytól az előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó levonásához való jogot, hogy ezen adóalany és a számlakibocsátó magatartása csalásnak minősül, mivel először is a szerződéseik nem voltak szükségesek az érintett gazdasági ügyletek teljesítéséhez, és az általuk adott jogi minősítéstől eltérő minősítést kaphatnak, másodszor, e számlakibocsátó gazdasági szükségesség és észszerűség nélkül vett igénybe alvállalkozói láncot, akik közül egyes alvállalkozók nem rendelkeztek a szükséges személyi és tárgyi eszközökkel, harmadszor pedig az említett adóalany és a számlakibocsátó, valamint annak egyik alvállalkozója között személyi vagy szervezeti összefonódások álltak fenn. E megtagadás megalapozásához – az előzetesen megállapított kritériumokon alapuló feltételezésekre történő alapítástól eltérően – bizonyítani kell, hogy ugyanezen adóalany aktívan részt vett adócsalásban, vagy azt, hogy ezen adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy ezen ügyletekkel a számlakibocsátó által elkövetett adócsalásban vesz részt, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.”

Az Európai Unió Bíróságának C-610/19. számú ítélete a Vikingo Fővállalkozó Kft. ügyében (Kelt: 2020. szeptember 3.) így rendelkezett:

„A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet az adósemlenség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amellyel az adóhatóság azzal az indokkal tagadja meg az adóalanytól a számára értékesített termékek beszerzése után megfizetett hozzáadottérték-adó levonásának jogát, hogy nem tekinthetők hitelesnek az e beszerzésekre vonatkozó számlák, mivel először is, e termékek előállítása és értékesítése a szükséges tárgyi és személyi feltételek hiánya okán nem történhetett e számlák kibocsátója által, és az említett termékeket valójában egy

ismeretlen személytől szerezték be, másodszor, nem tartották tiszteletben a nemzeti számviteli szabályokat, harmadszor, az említett beszerzéseket eredményező értékesítési lánc gazdaságilag nem volt indokolt, negyedszer pedig, az ezen értékesítési lánc részét képező egyes korábbi ügyletek szabálytalanok voltak. E megtagadás megalapozásához a jog által megkövetelt módon bizonyítani kell, hogy az adóalany aktívan részt vett adócsalásban, vagy azt, hogy ezen adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az említett ügyletekkel a számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban egy korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.”

Mivel az Alperes az Alperesi Határozatban akkor is kimutatja az összes láncolati szereplőről az adókijátszó magatartást, ha csupán a láncolat egy olyan pontján tár fel adókijátszást, amelyet egy vagy több közbenső beszállító választ el a [REDACTED]-től és/vagy a közvetlen beszállítójától, idézni kell a Vikingo-ügyben hozott ítélet 64. pontját:

„(64) Másodszor, a jelen végzés 61. pontjában leírt, hogy ahhoz vezet, hogy megtagadja az adóalanytól a levonási jog gyakorlását, különösen akkor, ha az nem szolgáltat olyan bizonyítékot, amely igazolta volna az e láncolatban részt vevő valamennyi fél által teljesített összes ügyletet, valamint e résztvevők gazdasági tevékenységét, azáltal, hogy adott esetben azt rója fel a terhére, hogy e tényezők nem ellenőrizhetők, ellentétben a jelen végzés 50–58. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlattal, amelyből az következik, hogy az adóhatóság köteles a jogilag megkövetelt módon, az objektív tényezőkre figyelemmel bizonyítani minden egyes esetben, hogy az adóalany csalást követett el, illetve azt bizonyítani, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az érintett ügylettel a számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.”

C.III.2.2.

Tehát az eljáró bíróságok és a perbeli Alperes is figyelmen kívül hagyta a **Kúria Kfv. I. 35.244/2020/7. számú precedensképes határozatának elvi tartalmát** (egyedi azonosító: K-KJ-2020-446), **mely szerint:** „Az áfa levonási jog gyakorolhatósága kapcsán az adóhatóságnak először a gazdasági esemény megvalósulásának körülményeit kell vizsgálni, majd a teljesítés anomáliái esetén önálló tényállás keretei között, önállóan kell bizonyítani, hogy a felperes tudott, vagy tudhatott az adókijátszásról” ([24] bekezdés) Megjegyezzük, hogy a Kúria ez esetben is maradéktalanul osztotta az EUB C-611/19. számú végzésében foglaltakat ([18] bekezdés). Ezen elvi tartalom teljesebb körű megértésére ad lehetőséget a Kúria ezen ítéletének [20] bekezdése: „A levonási jog gyakorlása azonban csak abban az esetben tagadható meg, ha az adózó feltárt ismeretei alapján bizonyítható, hogy vagy eleve részese volt az adókijátszásnak, vagy eltúrte (tudott), illetve hanyag módon nem vett róla tudomást (tudhatott volna). Ez azonban az adólevonási jog gyakorlásának megtagadásához szükséges komplex adójogi tényállásnak önálló eleme, saját bizonyítékokkal, saját értékelési szempontokkal. A számla szerinti gazdasági esemény hitelességét megdöntő bizonyítékokból - kivéve, ha az adózó bizonyított módon maga is tevékeny részese az adókijátszásnak - nem következik okszerűen a levonási jog megtagadása, bár a bizonyítékok tartalmuk függvényében mindkét tényállás kapcsán felhasználhatók.”

C.III.2.3.

Tehát az eljáró bíróságok és a perbeli Alperes is figyelmen kívül hagyta a **Kúria Kfv.I.35.362/2020/10. számú precedensképes határozatának elvi tartalmát** (egyedi azonosító: K-KJ-2021-58), **miszerint** az áfa levonási jog gyakorolhatósága kapcsán az adóhatóságnak először a gazdasági esemény megvalósulásának körülményeit kell vizsgálni, majd azt kell bizonyítani objektív körülmények alapján, hogy az adózó tudott vagy tudhatott-e a számlakibocsátó által elkövetett adócsalásról. ([55] bekezdés)

Figyelman kívül maradt a Kúria következő álláspontja: „[51] A Kúria osztotta azt a felperesi álláspontot, hogy az alperes által feltárt ily módon összegzett körülmények nem alkalmasak a "tudta vagy tudhatta" tényállásának igazolására, mert **mindaz amit az alperes döntésében felsorakoztatott, az a beszállítói társaságok oldaláról felmerülő hiányosságok, amelyek az EUB. döntései értelmében nem tekinthetők olyan objektív körülménynek melyek az adócsalásban való részvételt megalapozzák. (pl.: a termékek előállítása és értékesítése a szükséges tárgyi és személyi feltételek hiánya, az említett termékeket valójában egy nem azonosított személytől szereztek be, nem tartották tiszteletben a nemzeti számviteli szabályokat, az említett beszerzéseket eredményező értékesítési lánc gazdaságilag nem volt indokolt, az ezen értékesítési lánc részét képező egyes korábbi ügyletek szabálytalanok voltak, adóalany és a számlakibocsátó, valamint annak egyik alvállalkozója között személyi vagy szervezeti összefonódások, az élelmiszerek nyomon követhetősége érdekében a beszállítói azonosítására vonatkozó kötelezettség elmulasztása sem olyan súlyú mulasztás, mely megalapozhatja az adólevonási jog megtagadását)** **Helytállóan érvelt a felperes azzal is, hogy az alperesnek számlakibocsátókra vonatkoztatva, egyenként kell ezt az elemzést elvégeznie,** és bemutatnia, hogy az adott számlakibocsátóval való gazdasági kapcsolatban milyen objektív körülmények merültek fel, amelyek megalapozzák a tudta vagy tudhatta kritériumok teljesülését. Ilyen irányú elemzést az alperesi határozat nem tartalmaz, amit határozatának 18- 19. oldalán sorra vesz nem más mint a számlakibocsátói oldalon fennálló hiányosságok felsorolása, azonban ebből a felperesi tudatállapotról még következtetni sem lehet, ezek nem alapozzák meg a felperesi tudatállapotról vonatkozó következtetést.”

A Kúria azon álláspontjának, hogy „**egyenként kell ezt az elemzést elvégeznie**” (értsd: ezt kellett volna tenni az Alperesnek, és ezt a szempontot kellett volna érvényesítenie a Fővárosi Törvényszéknek is, ha tisztességes eljárásban jár el) **az az alapvető jelentősége jelen ügyben, hogy az Alperes másfél év távlatában huszonhárom beszállítót vizsgált huszonöt relációban (két beszállító különböző időszakokban a ████████-nek és az ████████-nek is beszállított) és bármelyik beszállítónál bármely időszakban, illetve azok beszállítóinál és azok beszállítóinál (és így tovább) fellelt vagy csak vélelmezett adóügyi szabálytalanságot aggregáltan annak „bizonyítékaul” használta fel az Alperes sajátos argumentációs rendszerében, hogy a csoportos adóalany – amely már nem is létezett a vizsgálat idején és a Kúria Végzésből tudjuk, hogy csak a ████████ volt a vizsgálat alanya, az eljárásbeli adózó – adókiírástól láncolat részesévé vált.** Később be fogjuk mutatni, hogy a „standardizált elemek” csak bizonyos beszállító cégeknél volt kimutatható.

Az Alperes arra hivatkozott – már fellebbezési kifogásunkra is -, hogy egyenként végezte el a beszállítók vizsgálatát, hiszen számba vette azok körülményeit, de ez csak a látszat. Valójában mindent mindennel összemósott, a különböző jogalanyok különböző jogviszonyait és eltérő idejű teljesítéseit „egységként” kezelte önkényesen megválasztott időtávlatban, abban a téves feltevésben – melyet a Kúria is megdöntött -, hogy a már megszűnt csoportos adózó viszonyait vizsgálja a volt képviselőjénél.

C.III.2.4.

Tehát az eljáró bíróságok és a perbeli Alperes is figyelmen kívül hagyta a Kúria Kfv. 35.358/2018/5. számú precedensképes határozatát (egyedi azonosító: K-KJ-2019-339), amely elvi tartalommal szögezte le: „[31] **Nem lehet az adólevonási jog megtagadását olyan körülményekre alapítani, melyről az Európai Unió Bírósága már kimondta, hogy önmagukban nem képezhetik annak akadályát.**” A Kúria ezen ítéletének az elvi tartalom kívüli lényeges, figyelembe veendő pontjának kellett volna lennie a következőnek: „[27] A Kúria hangsúlyozza, hogy az Európai Unió Bíróságának irányadó döntései kiemelik az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettséget, amelynek során objektív tényekkel kell

bizonyítania, hogy a számla befogadója tudott, vagy kellő körültekintés mellett tudhatott arról, hogy adókijátszás valósul meg, illetve ebben maga is közreműködött. A perbeli esetben ennek bizonyítása az alperes részéről elmaradt, határozatában nem tér ki azoknak az objektív körülményeknek az elemzésére, amely alapján a felperes tudta vagy tudhatta, hogy adókijátszásban vesz részt, csupán a felperestől ésszerűen elvárható intézkedések körét tételezte. Minden más körülmény, melyet az alperes felsorol olyanok, melyekről a felperes még az ésszerűen elvárható körültekintés tanúsítása mellett sem deríthette fel, illetve ilyen mélységű elemzésre az Európai Bíróság döntései szerint nem is lenne köteles.”

C.III.2.5.

Tehát az eljáró bíróságok és a perbeli Alperes is figyelmen kívül hagyta a **Kúria Kfv. 35.540/2017/4. számú precedensképes határozatát** (K-KJ-2018-138), **amely rögzítette:** „[30] Az előterjesztett magyar ügyek kapcsán fogalmazta meg a Bíróság a nemzeti bíróságok által értékelhető szempontokat. Számos, a perbeli ügyben is megállapítható hiányosság számlabefogadó terhére történő értékelését tilalmazta. Így kimondta, hogy az adóhatóság nem tagadhatja meg a számlabefogadó adólevonási jogának gyakorlását arra az indokra hivatkozva, ha nem állapítható meg, hogy a számlakibocsátó rendelkezett-e a szóban forgó termékekkel, és képes volt-e azok szállítására, valamint adóbevallási és -befizetési kötelezettségének eleget tett-e. Azon indok alapján sem vitatható el az adólevonási jog, hogy az adózó az egyébként jogszabályi tartalmi és formai követelményeknek megfelelő számlán kívül nem rendelkezik a körülmények fennállását igazoló más okirattal. Más ügyben kifejezetten azt mondta ki, ahhoz, hogy az adóalany gyakorolhassa adólevonási jogát, azt kell megvizsgálni, hogy a termékértékesítést ténylegesen teljesítették-e, és az adóalany e termékeket utóbb adóköteles ügyleteihez használta-e fel (Bonik-ügy). A Maks Pen-ügyben még tovább ment és rögzítette, hogy azon pusztán körülmény, hogy az alapügyben a Maks Pennek nyújtott szolgáltatást ténylegesen nem a számlákon szereplő szolgáltató vagy alvállalkozója teljesítette, nem elegendő önmagában a Maks Pen által hivatkozott levonási jog kizárásához.” Kifejtette továbbá a szóban forgó ítélet: A Kúria nyomatékositja, hogy az Európai Unió Bíróságának irányadó döntései nagy hangsúlyt fektetnek az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettségre, amelynek során objektív tényekkel kell bizonyítania, hogy a számla befogadója tudott, vagy kellő körültekintés mellett tudhatott arról, hogy adókijátszás valósul meg, illetve ebben maga is közreműködött. Ez a perbeli esetben nem vezetett eredményre, mert az alperes által felsorakoztatott körülmények többsége (személyi, tárgyi feltételek, felvásárlási jegyek hiánya) a felperes terhére nem vehetők figyelembe, a többi körülmény pedig nem olyan objektív körülmény, mely az adókijátszásban való részvételét igazolná, vagy arról való tudomását bizonyítaná. ([32] bekezdés)

C.III.2.6.

Tehát az eljáró bíróságok és a perbeli Alperes is figyelmen kívül hagyta a **Kúria Kfv.I.35.028/2018/7. számú precedensképes határozatát** (egyedi azonosító: K-KJ-2018-611; BH 2019.5.147.), amelynek elvi tartalma „(57) A visszaélészerű magatartás meghatározása során az Unió Bíróságának Halifax ügyben kimunkált tesztjét figyelembe kell venni, bármelyik feltétel hiánya kizárja annak megállapíthatóságát.” A perbeli ügy elbírása során – mivel az Alperesi Határozat megkérdőjelezte az ügyletek racionalitását is, amit a Jogerős Ítélet helyesnek ítélt – egy az egyben alkalmazandóak lettek volna a Kúria következő megállapításai:

„[42] Az Art. 2. § (1) bekezdése általánosságban határozza meg a rendeltetésellenes joggyakorlást, pontos elhatárolást, hogy az milyen magatartással valósul meg és mely körülmények fennállása esetén állapítható meg nem ad, a jogalkalmazóra bízva a konkrét eset releváns tényállási elemeinek értékelése alapján annak meghatározását. E törvényi rendelkezés értelmezése során azonban figyelemmel kell lenni az Európai Unió Bíróságának a Halifax (C-255/02), és Part-Service (C-425/06) ügyekben a visszaélészerű magatartás és az adókikerülés kapcsán kifejtett tételeire is. Az Európai Unió Bírósága

a Halifax ügyben állította fel először azt a három lépcsős tesztet amit a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapításakor vizsgálni kell. Bármelyik feltétel hiánya kizárja a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapítását.

[43] Eszerint:

- a Héta irányelvben, illetve a nemzeti adótörvényben foglalt feltételeknek formálisan megfelel a gazdasági esemény, de valós gazdasági tartalma nincsen,
- az ügyletek elsődleges célja az adóelőny megszerzése,
- az adóelőnynek ellentétesnek kell lennie a hozzáadott értékadó szabályozás céljával, rendelkezéseivel.

[44] Az Art. 2. § (1) bekezdése értelmében akkor állapítható meg rendeltetésellenes joggyakorlás, amikor a szerződés vagy más jogügylet célja kizárólag vagy döntően a kölcsönös, vagy egyoldalú adómegettartás, közvetve az államháztartás valamely alrendszerének okozott kár (Kfv.I.35.529/2006/9., Kfv.VI.35.575/2012/8.).

[45] A Kúria elsődlegesen azt állapította meg, hogy a konstrukció, mely a számlakibocsátás alapjául szolgált, nem mesterséges, hanem valós gazdasági helyzetre adott reakció, az új szabályozási környezethez való alkalmazkodás eredménye. A korábbi dohánykiskereskedelmi tevékenységet a törvényhozás új keretek közé helyezte és az új keretek között a korábban felhalmozott üzleti tapasztalatok, megoldások, kapcsolatok hasznosítására megváltozott piaci viszonyok között kellett, hogy sor kerüljön. A kialakított szerződéses kapcsolat ennek a változásnak a gazdasági következményeit kísérte meg kezelni, tehát nem azt a célt szolgált, hogy a felperesek adóelőny megszerzése érdekében hozzanak létre mesterséges konstrukciót.

Megjegyezzük, hogy itt a tényállás azonossága még a dohánytermékek szabályozásának megváltozása tekintetében is fennáll jelen perbeli ügy tényállásával: a Felperesek pontosan azért bővítették tevékenységüket a vizsgált nagykereskedelmi tevékenységgel, mert a „Trafiktörvény” ellehetlenítette az egyik fontos addigi tevékenységüket, a dohányárak kereskedelmét. Megjegyezzük továbbá, hogy a Kúria ezen precedensképes határozatára is hivatkoztunk már a per elején is, legutóbb pedig a Fővárosi Törvényszékhez 2021. szeptember 20-án benyújtott kétszáz oldalas felperesi beadványunkban.

C. III.2.7.

Tehát az eljáró bíróságok és a perbeli Alperes is figyelmen kívül hagyta a **Kúria Kfv. 35.025/2016/6. számú precedensképes határozatát** (egyedi azonosító: K-KJ-2016-1016; (AVI 2018.8.54.), amely az EUB C-384/04 számú ítéletére (Federation of Technological Industries és társai) utalással rögzítette a joggyakorlat számára, hogy az adóhatóságnak bizonyítani kell, miszerint az adózó vételi ára alacsonyabb volt, mint a piacon fizetendő, észszerűen elvárható legalacsonyabb ár, amelyből az adózó tudhatta, hogy adókiírátszásban vesz részt ([30] bekezdés). **Jelen ügyben ilyesmit nem bizonyított az Alperes és a Fővárosi Törvényszék sem foglalkozott ezzel.**

A Jogerős Ítélet kontextusában elhelyezve megemlítendő, hogy a piaci áraknál állítólagos alacsonyabb árak alkalmazása vizsgált nagykereskedelmi tevékenység során az "észszerűtlenség" fő bizonyítékaként került kezelésre az ügyben. Ennek "bizonyítékait" a perben cáfoltuk és a perben a magyarországi hivatalos gyártók, márkaforgalmazók nyilatkozatai alapján bizonyítottuk – volna, ha ez a 2019. augusztus 22-i nyilatkozatunk értékelésre került volna a Fővárosi Törvényszék által, de még csak említésre sem került –, hogy az árak piacszerűek voltak, sőt esetenként a hivatalos magyar árak fölött történt a kereskedés. Ennek ellenére –mintha mindez meg sem történt volna – ami bizonyos tekintetben valóban így volt, mert a Fővárosi Törvényszék a Felperesek beadványaival minden jel szerint "nem találkozott" – a Jogerős Ítélet ezt rögzítette: "A hivatalos gyártók árainál alacsonyabb beszerzési árak indokát a felperes nem adta, így ez a kereseti kérelem megalapozatlan. Mindezek alapján az alperes helytállóan azt állapította meg, hogy a felperesben fel kellett volna merülnie annak, hogy egyrészt az

újonnan, másrészt a régebb óta, de ilyen volumenű termékértékesítéssel nem foglalkozó, piaci ismeretséggel nem rendelkező vállalkozások a hivatalos forgalmazóknál alacsonyabb áron milyen forrásból származó árukat forgalmazznak.”³⁵

C.III.2.8.

Tehát az eljáró bíróságok és a perbeli Alperes is figyelmen kívül hagyta a **Kúria Kfv. 35.631/2011/7. számú precedensképes határozatát** (egyedi azonosító: K-KJ-212-728), amely kifejtette, hogy „a bíróság álláspontja szerint a kellő körülmekintést megállapítani már akkor sem lehetett volna, amikor a régi Áfa tv. 44. § /5/ bekezdése alapján az még vizsgálható volt, utóbb pedig még inkább nem.” A Kúria ezen határozatából nagyon komoly jogbiztonsági követelmény vezethető le: ugyanis azt a jogi megítélési tartalmat implikálja, hogy a régi Áfa tv. Áfa tv. 44. § /5/ bekezdésének hatályon kívül helyezése óta nem jogi kötelem, hogy az adózóknak valamiféle „gondosság” szerint kellene eljárnia. A Kúria ebben az ügyben is hangsúlyozta, hogy az a körülmény, hogy a számla befogadója nem ellenőrizte a számlakibocsátó tevékenységének szabályszerűségét, a személyi tárgyi feltételek meglétét, önmagában nem értékelhető úgy, hogy az előbbi tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adócsalásban vesz részt. Ezen ellenőrzés elvégzése ugyanis nem a számla befogadójának, hanem az adóhatóságnak a feladata. Mivel jelen ügyben a Jogerős Ítélet a „kellő körülmekintés” Felperesek általi elmulasztására épül, és közelebbről meg nem határozott „észszerű” „további ellenőrzés” végzésének elvárására a Felperesektől, a Kúria ezen határozatának különös jelentősége van.

C.III.2.9.

Tehát az eljáró bíróságok és a perbeli Alperes is figyelmen kívül hagyta a **Kúria Kfv. 35.356/2015/4. számú precedensképes határozatát** (egyedi azonosító: K-KJ-2015-677), amely tartalmazza:

„Kiemeli a Kúria, hogy bizonytalan történeti tényállásra adójogi jogkövetkezmény nem alapítható. Bizonytalanaként kell e körben azt is értékelni, ha a közigazgatási adójogi eljárásban nincs határozottan megállapítva a gazdasági esemény megtörténte, illetőleg az, hogy az a számlákon szereplő felek között, avagy mások között jött létre. Ezért a közigazgatási eljárásban elengedhetetlen mindezek tisztázása, és az ehhez szükséges bizonyítás lefolytatása.

Mind a történeti tényállás megállapítása, mind az adólevonás jogszerűségének megtagadása az adóhatóság érdekkörébe esik, melyből következően az e körben releváns tényeket neki kell bizonyítani. A Kúria Kfv.I.35.631/2011/7. számú végzésében már rámutatott, hogy a számlabefogadó levonási jogát csak akkor veszítheti el, ha tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adócsalásban vesz részt. Azt pedig, hogy lényeges körülmény fennáll-e, az adóhivatalnak kell objektív bizonyítékokkal alátámasztani. A Kfv.I.35.611/2012/4. szám alatti végzésében úgyszintén rámutatott, hogy a levonási jog gyakorlásának szigorúbb követelménye megköveteli, hogy az adóhatóság bizonyítási kötelezettsége körébe essen a számlabefogadó adócsalásban való részvételének bizonyítása. Ez a számlabefogadó részéről pozitív tudattartalmat feltételez. Nem elegendő a számlakiállító oldalán felmerülő szabálytalanság fennállásnak bizonyítása, ehhez kapcsolódnia kell a számlabefogadó részéről felmerült tudatos, az áfa kijátszására irányuló magatartásnak is.”

„Ha a számlák tartalmi hiteltelensége nem nyer bizonyítást, vizsgálendő, hogy a felperes tudott-e vagy körülmekintés tanúsítása mellett tudnia kellett a számlakibocsátók érdekkörében felmerült szabálytalanságokról. Itt is az objektív körülmények fennállása alapozza meg a levonást megtagadó határozatok jogszerűségét, különösen, ha nem egyetlen, hanem több, egymásra épülő együttes objektív tényre és körülményre alapítható a határozat.”

³⁵ Jogerős Ítélet [77] bekezdésében a 47. oldalon.

C.III.2.10.

Tehát az eljáró bíróságok és a perbeli Alperes is figyelmen kívül hagyta a **Kúria Kfv.I.35.706/2019/9. számú precedensképes határozatát** (BH 2020.8.250), amely elvi tartalmában rögzítette, miszerint:

„Nem elegendő az értékesítési láncban távolabb álló adózók magatartásából következtetni a felperes aktív magatartására, ahhoz legalább az elősegítés vagy a támogatás formáját öltő saját közreműködésnek kell fennállnia. Ennek bizonyítása hiányában az adólevonási jog megtagadásához elengedhetetlen a "tudta vagy tudhatta volna" feltételek fennállásának igazolása.” ([49] bekezdés).

Különös súllyal veendő továbbá tekintetbe a felhívott kúriai határozat következő bekezdése:

„[32] A Kúria korábbi ítéletében már kimondta, hogy bizonytalan történeti tényállásra adójogi jogkövetkezményt nem lehet alapítani. Márpedig a perbeli esetben a vizsgált tényállással összefüggésben ez a bizonytalanság megállapítható, hiszen a bíróság is egyszerre utal a felperes aktív, láncot létrehozó szerepére, máskor a tudattartalom és kellő körültekintés elemzése alapján kívánja igazolni az alperesi határozat jogszerűségét. A kettő azonban kizárja egymást. Helytálló e tekintetben az a felperesi felülvizsgálati érvelés, hogy a felperes értelemszerűen nem járhatott el aktívan és passzívan is, mivel ha az állapítható meg, hogy a felperes tudatosan hozta létre az adókijátszó láncolatot, akkor nem értelmezhető, vizsgálható, hogy a felperesnek kellő körültekintés mellett tudnia kellett, hogy adókijátszásban vesz részt. Egyetért a Kúria azzal a felperesi állásponttal is, ha az alperes azt állítja, hogy a felperes aktív résztvevője, sőt alakítója volt a láncnak, úgy az alperesnek a felperes azon cselekedeteit kell feltárnia, amelyek bizonyítják ezt a megállapításait. Ennek igazolásához nem elegendő a láncban résztvevő felek adózási magatartásának (iratanyag hiány, bevallás- befizetési kötelezettség elmulasztása, személyi, tárgyi feltételek hiánya) vizsgálata, hanem azt kell igazolni, hogy a felperes milyen magatartásával szervezte a láncolatot, vett abban részt. Erre alkalmas lehet olyan nyilatkozat, vallomás, okirat (email, levél) mely egyértelműen a felperest nevezi meg a láncolat létrehozójaként.”

Jelen ügyben egyértelműen nem igazolható (bizonyítható) semmilyen olyan magatartás, ami akár csak utalna is arra, hogy a Felperesek szervezték a láncolatot vagy abban részt vettek. Az Alperesi Határozat által állított Ormai-Matus „szervezte” adókijátszásra létrehozott láncolat nyilvánvalóan bizonyítatlan adóhatósági vélelmezés, önkényes jogalkalmazói megállapítás (amint azt jelen beadványunk más részeiben bemutattuk), amit a bírósági felülvizsgálatnak azonnal érzékelnie kellett volna, ha egyáltalán eljutott volna odáig, hogy érdemben vizsgálja a perkérdéseket (de, mint láttuk, nem jutott el, mert csak a per mielőbbi lezárása volt az „igazságossági cél”).

C.III.2.11.

Tehát az eljáró bíróságok és a perbeli Alperes is figyelmen kívül hagyta a **Kúria Kfv.I.35.098/2020/4. számú precedensképes határozatát** (egyedi azonosító: LB-KJ-2009-220), amely elvi tartalmában rögzítette, miszerint:

„[26] Az Art. 2. § (1) bekezdésébe ütköző rendeltetésellenes joggyakorlás akkor állapítható meg, amikor a szerződés vagy más jogügylet célja kizárólag, vagy döntően a kölcsönös vagy egyedüli adómegettarítás, közvetve az államháztartás alrendszerének okozott kár (Kúria Kfv.I.35.529/2006/9., Kfv.VI.35.575/2012/8.). Az ügyletek ennek kapcsán történő vizsgálata módszereire mind az Európai Unió Bírósága (EUB), mind - ahhoz igazodóan - a magyar bírói gyakorlat kimunkálta azokat a szempontokat, amelyek alapján az ügyletek minősítését el kell végezni. Ennek lényege, hogy a nem rendeltetésszerű joggyakorlás adólevonási jogot nem alapoz meg, a visszaélészerű magatartást az EUB Halifax (C-255/02) és a Part-Service (C-425/06) ügyekben hozott döntések szerinti teszt alapján kell elvégezni (Kúria Kfv.I.35.520/2016/7., KGD 2019.96., KGD 2019.82.).

[27] A teszt alapján a nem rendeltetésszerű áfalevonási jog gyakorlásának ismérve, hogy

- a gazdasági esemény formálisan megfelel a HÉa. irányelvben, illetve a nemzeti adótörvényben foglalt feltételeknek, de valós gazdasági tartalma nincsen,

- az ügyletek elsődleges célja az adóelőny megszerzése,

- az adóelőny ugyanakkor ellentétes a hozzáadott-értéktadó szabályozásának céljával, rendelkezésével.

[28] A gazdasági események vizsgálatát az első fokú bíróság nem a teszt szempontjai szerint végezte el, tévedett akkor, amikor az alperesi határozat jogszerűségét a KMK véleményben foglaltak alapján ítélte meg, túlzott jelentőséget tulajdonítva annak is, hogy az adóhatóság a számlákban foglalt gazdasági események ellenértékének felperes általi teljesítését nem vitatta.

A döntés elvi tartalma

[36] A rendeltetésellenes joggyakorlás vizsgálata során az Európai Unió Bírósága által kimunkált, a magyar nemzeti bíróságok gyakorlatában is alkalmazott háromlépcsős teszt alkalmazásával kell vizsgálni a jogügyleteket.

C.III.3.

Az Indítványozók mint perbeli felperesek által a perben hivatkozott Kúria közzétett határozatainak, illetve a benne foglalt EUB döntések negligálása a Fővárosi Bíróság által és a Kúria „értékelése” erről

Amint szó volt róla, a Fővárosi Törvényszék nem értékelte a perben, és meg sem említette a Jogerős Ítéletben az Indítványozók mint perbeli felperesek által a perben hivatkozott Kúria közzétett határozatait, illetve a benne foglalt EUB döntéseket. **Ez – a már kifejtettek szerint – alapjogsértő, ami megragadható tételes eljárási szabálysértésben is.**

Ugyanakkor a Kúria a Kúria Megtagadó Végzésben foglalkozott azokkal a perbeli felperesi felvetésekkel a Kúria közzétett határozatait illetően, amelyekkel a Fővárosi Törvényszék egyáltalán nem foglalkozott. Nem veszi ugyan számba a lényegüket (csak egyből idéz sajátos olvasatban, erről később lesz szó), de legalább részlegesen felsorolja őket (a felhívott 11 közül 9-et a Kúria Megtagadó Végzésének [29] bekezdésében). **A Kúria Megtagadó Végzés a felülvizsgálati kérelem felvetéseit a következőkkel intézi el:**

„[45] A Kp. 118.§ (1) bekezdés b) pontja szerinti esetben a Kúria akkor fogadja be a felülvizsgálati kérelmet, ha a kérelmező által megjelölt döntés megfelel a „közzétett határozat” fogalmának, azaz a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény 32. § (1) bekezdés b) pontjának. Ez esetben is követelmény azonban az, hogy a felülvizsgálati kérelemmel támadott jogerős ítélet eltérjen ezen hivatkozott-, a Kúria által meghozott, a BHGY-ben 2012. január 1-je után közzétett eseti határozatban kifejtettektől.

[46] Az elsőfokú bíróság ítéletében azonban nem tapasztalható ilyen eltérés, a bizonyítás kérdése, az adózóktól, azaz felperesektől észszerűen elvárható intézkedések köre megfelel a közzétett eseti határozatokban foglaltaknak. Az elsőfokú bíróságnak az áfalevonási jog jogszerűsége kapcsán az alperes által feltárt tényállásból és azt alátámasztó bizonyítékokból kellett kiindulnia, azokat értékelnie és a következmények levonása kapcsán tekintettel lennie a Kúriának a levonási jog gyakorlására irányadó gyakorlatára és az EUB döntéseiben kidolgozott elvekre. Szabályszerűen tagadja meg az adóhatóság az adólevonási jog gyakorlását attól a számlabefogadótól, amely – annak ellenére, hogy az ügylet tekintetében szabálytalanságra utaló körülmények merültek fel – nem teszi meg az észszerűen elvárható intézkedéseket annak érdekében, hogy áfacsalás részesévé ne váljon. (...)”

A Kúria ezen megállapításának azonban semmilyen levezetése vagy érdemi indokolása nincs a Kúria Megtagadó Végzésben, az sem a formális racionalitás, sem pedig a jogi érvelés mentén nem

követhető, mivel a Kúria hivatkozott közzétett határozatai és az általuk hangsúlyozott EUB döntések nyilvánvalóan nem esnek egybe azokkal a „standardizált szempontokkal”, amelyek alapján a perbeli jogvita érdemben eldőlt. Mivel jelen ügyben a Fővárosi Törvényszék nem is adott elő érvelést a hivatkozott Kúria közzétett határozatával összefüggésben, nincs is jogi alapja annak, hogy a Kúria a nem létező megelőző bírói érvelést alátámassza annak „helyességével”.

Ellenben nagyon sok olyan „eltérést” tartalmaznak, amelyek nyilvánvalóan nem kerültek értékelésre, sőt megemlítésre sem a perben, sem a Jogerős Ítéletben, olyanokat amelyeket a Kúria ugyan „nem tapasztalt”, de tényszerűen benne vannak a hivatkozott döntvényekben. Így a jogilag megfelelő bizonyítás és egyedi értékelés követelménye mellett számos olyan körülmény felsorolását, amelyekre nem lehet alapozni az adólevonási jog megvonását, habár „standardizált elemeknek” minősülnek. E körülményeket a Kúria Megtagadó Végzésben kivételképpen (a [48] bekezdésében) részletesebben is hivatkozott Kfv.I.35.362/2020/10. számú kúriai döntés is ír, mely szöveget alább a C.III.5. pontban idézni fogjuk.

A Kúria Megtagadó Végzés fent elkezdett [46] bekezdésének folytatása a következő: „[46] (...) Jogszerűen hivatkozott a visszaélésszerű magatartás kapcsán a Halifax ügyben az EUB által kidolgozott teszt alkalmazásának szükségességére és e körben helyesen alkalmazta a Kúria által is követett és használt tesztet. A Kúria a Kfv.I.35.544/2016/5. számú ítéletében mutatta be azon teszt ismérveit, amelyet annak vizsgálatához kell elvégezni, hogy meg lehessen állapítani, bekövetkezett-e azon feltétel, miszerint az áfalevonási jog gyakorlója tudta, vagy észszerűen elvárható intézkedések megtétele esetén tudnia kellett volna, hogy adóelkerülésre irányuló ügylet részese. Teszt alkalmazásának szükségességét a Kúria Kfv.I.35.631/2021/5. számú ítéletében megerősítette, ezen vizsgálati követelményeknek az elsőfokú bíróság ítélete megfelel, nem áll ellentétben a felülvizsgálati kérelemben felhívott kúriai döntésekkel sem.”

Ez tételesen valótlan állítása a Kúria Megtagadó Végzésnek, mert a „Halifax-tesztet” egyáltalán nem alkalmazta a Fővárosi Törvényszék, és nincs is ilyesminek nyoma a Jogerős Ítéletben.

A Jogerős Ítélet csupán megemlíti a Halifax ügyben hozott ítéletet, mint irányadónak tekintendő ítéletet: „Kiemeli a bíróság, hogy a régi Art. törvényi rendelkezésének értelmezése során figyelemmel kell lenni az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) több iránymutató döntésében: a C-255/02. Halifax ügyben, a C-223/03. University of Huddersfield ügyben, a C-419/02. BUPA ügyben, a C-425/06. Part-Service ügyben a visszaélésszerű magatartás és az adókerülés kapcsán kifejtett érvelésére is. Eszerint a visszaélésszerű magatartás megállapításához az ügylet elemzését két szempontból kell elvégezni: egyrészt az érintett ügyletek eredményét kell vizsgálni, másrészt az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamilyen jogosulatlan adóelőny megszerzése volt. Az ügyletek valós tartalmának és jelentésének megállapítása során az ügyletek tisztán mesterséges jellege, valamint az adóteher-csökkentési cézzal érintett gazdasági szereplők közötti jogi, gazdasági vagy személyes kapcsolatok utalhatnak. Az Európai Unió Bírósága a Halifax ügyben állította fel először azt a három lépcsős tesztet, amit a rendeltetésellenes joggyakorlás megállapításakor vizsgálni kell.”³⁶

Ennek ellenére ezeket a szempontokat nem vizsgálta a Fővárosi Törvényszék, annak ellenére, hogy a Halifax ügyben megfogalmazott teszt alkalmazásának szükségességére a perben több ízben hivatkoztunk: a 2019. január 23-án benyújtott keresetlevelünk IV.2.1. pontjában, a 2019. augusztus 22-

³⁶ Jogerős Ítélet [4] bekezdése a 28. oldal utolsó és 29. oldal első bekezdésében.

én benyújtott „észrevételek védiratra” elnevezésű beadványunk II.6. pontjában, a „kérelem és a per érdemi részére vonatkozó előkészítő irat” 2020. szeptember 20-án benyújtott előkészítő iratunk IX. pontjában is.

Az EUB Halifax ügyben hozott ítéletére és a Kúria az abban foglalt szempontokat irányadóvá tévő BH 2019.5.147. számú döntésére (Kúria, Kfv. I.35.028/2018.) a 2019. augusztus 22-én kelt „észrevételek védiratra” elnevezésű beadványunkban a jogszerűségi szempontokat elemeztük.³⁷ Kiemeltük a következőket: „E körben kívánunk hivatkozni továbbá a Kúria közelmúltban meghozott, BH 2019.5.147. számú döntésére is, melyben a már idézett Halifax ügyben előadottak vizsgálatára került sor. A döntésben a Kúria elvi jelleggel mondja ki, hogy „a visszaélésszerű magatartásmeghatározása során az Unió Bíróságának Halifax ügyben kimunkált tesztjét figyelembe kell venni, bármelyik feltétel hiánya kizárja annak megállapíthatóságát.” Kapcsolódó értelmezési körülményként utalunk arra is, hogy a hivatkozott BH 2019.5.147. számú döntés (Kúria, Kfv. I.35.028/2018.) alaptényállása pontosan a dohánykiskereskedelmi tevékenységet a törvényhozás általi új keretek közé helyezéséből indul ki (40. pont). A Kúria határozata rögzítette, hogy az új keretek között kellett hasznosítani az üzleti tapasztalatokat, üzleti megoldások alkalmazására és kapcsolatok hasznosítására „a megváltozott piaci viszonyok között kellett, hogy sor kerüljön”. „A kialakított szerződéses kapcsolat ennek a változásnak a gazdasági következményeit próbálta kezelni, tehát nem azt a cél szolgálta, hogy a felperesek adóelőny megszerzése érdekében hozzanak létre mesterséges konstrukciót” (ugyanott). Jelen ügyben pedig a Felperes számára az jelentette a megváltozott piaci viszonyokat, hogy a dohánykiskereskedelmi tevékenység folytatásának jogszabályi lehetőségei megváltoztak oly módon, hogy a Felperes számára annak végzése ellehetetlenült.”³⁸

Érvelésünket pedig ezzel zártuk le: „Következésképpen, a felek közötti gazdasági esemény valós tartalommal megvalósult, adóelőny pedig nem volt kimutatható, emiatt pedig – összhangban az EUB Halifax ügyben hozott ítéletével, illetve a Kúria BH 2019.5.147 számú döntésével – jogsértően került sor az Art. 2.§ (1) bekezdésének alkalmazására.”³⁹

Megmagyarázatlan (és megmagyarázhatatlan is) a Kúria Megtagadó Végzésnek azon tartalma, mely szerint a Fővárosi Törvényszék eleget tett az ügybeli jogszerű elbírálási kötelezettségének a felperesek által hivatkozott Kúria közzétett határozatok tekintetében, illetve a Halifax-teszt tekintetében is, miközben tény – amint ennek kifejtése a felülvizsgálati kérelemben is kifejtésre került⁴⁰ –, hogy egyáltalán nem is foglalkozott velük sem a perben (a megtartott mindössze két tárgyaláson szóba sem kerültek az alapvető perkérdések), sem pedig a Jogerős Ítéletben. A fent említett "formai" jogszerűtlenségen túl tartalmi értelemben sincs nyoma annak a Jogerős Ítéletben, hogy a Kúria közzétett határozatok értékelésre kerültek volna vagy a Halifax-teszt elvégzésre került volna.

Megjegyezzük, hogy indítványozói álláspontunk szerint a Kúria Megtagadó Végzés idevágó érvelése is alapjogséértően torzító és valótlan a Fővárosi Törvényszék lefolytatott eljárásának ismeretében:

„[41] A felpereseknek a bizonyítási eljárással, anyagi pervezetéssel, és a bíróság tájékoztatási kötelezettségével összefüggő előadásával összefüggésben a Kúria utal arra, hogy a Kfv.I.35.258/2019/6. számú ítéletében már vizsgálta az elsőfokú bíróság tájékoztatási kötelezettségét a

³⁷ A 2019. augusztus 22-én kelt „észrevételek védiratra” beadvány 30-34. oldalai között.

³⁸ A 2019. augusztus 22-én kelt „észrevételek védiratra” beadvány 31. oldal 2-3. bekezdés.

³⁹ A 2019. augusztus 22-én kelt „észrevételek védiratra” beadvány 34. oldal első bekezdés.

⁴⁰ A felülvizsgálati kérelemben például külön pontot szenteltünk a „Halifax ügynek” az V.6. pontban.

bizonyítás körében és a döntés [34] pontjában rögzítette, hogy: „A közigazgatási perekben a bizonyítási érdek viselése, a bizonyítási teher kiosztása és a bizonyítási eljárás lefolytatása a Kp. 71. § (2) és 78. § (1) bekezdései szerint a Pp. szabályainak megfelelően történik. A Kp. és a Pp. hatálya alatt a bizonyítás kapcsán a közigazgatási bíróságnak már nem feladata mindenre kiterjedő, részletes tájékoztatást adni a felperes számára.”

[42] A Kúria a rendelkezésre álló iratok alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az eljárása során eleget tájékoztatási kötelezettségének, az ítéletében megvizsgálta a felperesek által – az ügy érdemére kihatóként – hivatkozott valamennyi jogszabálysértést, a bizonyítékokat értékelte, mely során kialakított álláspontja és az abból levont következtetések is kiderülnek a határozata indokolásából. Ezt meghaladóan a Kúria nem tárt fel olyan garanciális jogsérelmet, illetve olyan eldöntendő elvi tartalmú jogkérdést, mely az állásfoglalását tenné szükségessé.”

Az Indítványozók nem a Fővárosi Törvényszék és a Kúria felülvizsgálati tanácsának döntésének felülvizsgálását kérik a fentiek alapján, hanem alapjogi sérelmük megállapítását.

C.III.4.

Az „elvi jelentőségű jogkérdés” hiánya „a Kúria töretlen gyakorlata szerint”

A Kúria Megtagadó Végzés szerint: „[33] A Kúria töretlen gyakorlata szerint a joggyakorlat egységének biztosítása érdekében a közigazgatási perben a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be, ha jogerős ítélet olyan elvi jelentőségű jogkérdést vet fel, amellyel kapcsolatban a Kúria jogegységi határozatában kollégiumi véleményében, az elvi irányítás még hatályos korábbi eszközeiben, illetve az általa közzétett eseti határozatban még nem foglalt állást, feltéve, hogy a jogértelmezést igénylő elvi jelentőségű jogkérdés vonatkozásában a bírói gyakorlat nem egységes, vagy a joggyakorlattól eltérő bírói döntés megismétlődésének, ezáltal a jogegység megbomlásának a veszélye áll fenn. A Kúria a joggyakorlat továbbfejlesztésének szükségességére figyelemmel a felülvizsgálatot akkor tekinti indokoltnak, ha a jogerős ítélet által felvetett elvi jelentőségű jogkérdésben a bírói gyakorlat már kialakult és egységes, annak követése azonban a körülmények változására tekintettel nem támogatható.”

Azonban a Kp. szerint a felülvizsgálati kérelem befogadhatóságának nem törvényes feltételei a fentebb felsorolt feltételek. A Kp. 118.§-a úgy fogalmaz, hogy „A Kúria a felülvizsgálati kérelmet akkor fogadja be”, ha a törvényben írt feltételeknek megfelel. A Kp. által meghatározott befogadási feltételek hiánya nem állt fenn az előterjesztett felülvizsgálati kérelem tekintetében, és a Kúria Megtagadó Végzésben megfogalmazott feltételek hiányában a felülvizsgálati kérelem nem lett volna visszautasítható az érdemi vizsgálat megtagadásával.

A Kúria Megtagadó Végzés „a Kúria töretlen gyakorlatának” alapját nem jelölte meg, de szövegszerűen be lehet azonosítani forrásként a „1/2021. (VII.12.) PK vélemény a felülvizsgálat engedélyezésével kapcsolatos egyes kérdésekről” szülő kúriai véleményt. **Indítványozói álláspontunk szerint azonban a Pp. értelmezésével összefüggő ezen a Kúria Polgári Kollégiuma által alkotott véleményre nem lehetett volna hivatkozni az alapul fekvő közigazgatási ügyben született Jogerős Ítélet felülvizsgálata megtagadásának indokaként.**

A jogági és szabályozási alap (Pp. és Kp. eltérő jellege) különbözőségeen túl azért sem, jelen ügyben olyan közigazgatási perről volt szó, amelyben a jogerős ítéletet eredményező bírósági eljárás elsőfokú volt, és a meghozott jogerős ítélet rendes jogorvoslattal már nem volt támadható.

A Kp. nem is szabályoz felülvizsgálat engedélyezési eljárást, mint a Pp. (410-411.§), aminek szempontjai a 1/2021. (VII.12.) PK véleményben kimunkálásra kerültek.

A többletfeltételek beiktatása az olyan közigazgatási perben, amely a jelen per is volt – amikor is a jogerős bírói ítéletnek nem volt bírósági előzménye – a felülvizsgálat perorvoslati lehetőségét csak olyan feltételek teljesítése esetén lehet igénybe venni, amely feltételek tartalma nincs meghatározva a Kp.-ben, ezért ilyen feltételek támasztása túlterjeszkedhet a Kp. által felsorolt befogadási feltételeken, és olyan mérlegelési lehetőséget biztosít a Kúria felülvizsgálat befogadásáról döntő tanácsának, amely a felet (vagy egyéb érdekeltet vagy valamely rendelkezéssel érintettet) a jogorvoslat lehetőségétől alapjogellenesen fosztja meg (Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése).

Tudjuk, hogy az Alkotmánybíróság a jogorvoslati joghoz való alapvető jog tartalmát elemezve a korábbi határozatiban megállapította, miszerint a jogorvoslati jog követelményét az egyfokú fellebbezési rendszer is kielégíti – habár a törvényhozó ezen túlmenő lehetőséget is adhat –, hiszen az Alaptörvény nem tartalmaz előírást arra nézve, hogy hány fokú jogorvoslati fórumrendszernek kellene biztosítania a jogorvoslati alapjog gyakorlását (3161/2022. (IV.12.) AB végzés indokolás [15] bekezdés). Az is rögzítésre került az Alkotmánybíróság által több határozatban, hogy a felülvizsgálat – mint rendkívüli jogorvoslat – az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében foglalt, a jogorvoslati joghoz való jogról szóló rendelkezéssel nem hozható összefüggésbe (például 3395/2021. (X.1.) AB végzés indokolás [12] bekezdés).

Azzal is tisztában vagyunk, hogy annak megítélése, miszerint a felülvizsgálati kérelem befogadásának feltételei fennállnak-e vagy sem, nem alkotmányossági, hanem szakjogi-törvényértelmezési kérdés, melyben az Alkotmánybíróság – következetes gyakorlatának megfelelően – a Kúria döntését nem bírálhatja felül (3376/2020. (X.22.) AB végzés indokolás [15] bekezdés).

Azonban Indítványozói álláspontunk szerint jelen ügyben az alaptörvény-ellenesség abban jelentkezett, hogy a Kúria olyan előzetes megítélésből levezetett szempontrendszer alapján ítélte meg a felülvizsgálati kérelem befogadhatóságát (azzal az eredménnyel, hogy a befogadást megtagadta), amely a felülvizsgálati kérelemben felvetett szempontok, illetve az általa támadott Jogerős Ítéletben foglalt bírói érvelés összevetésén keresztül az ügy érdemi vizsgálatát igényelte; ez a vizsgálat azonban jogilag elvárható módon tisztességes eljárásban nem történt meg – éppen a felülvizsgálati kérelem befogadásának megtagadása miatt –, hanem csak olyan, a Kp. 118. §-a által nem tartalmazott szempontok szerint, amelyek a befogadás megtagadásának megindokolása érdekében voltak felhasználhatóak (ezért is lehetett a 178 oldalas felülvizsgálati kérelem befogadását 6 oldalnyi „érdemi” indokolással megtagadni).

Ez a tisztességes eljárás (Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés) sérelmét jelentette, és azon keresztül a jogorvoslati jog sérelmét (Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés) is jelen ügyben, hiszen a felülvizsgálati lehetősége – bár kétségtelenül rendkívüli jogorvoslatként – az ügyben első és azonnal jogerős bírói döntés elleni jogorvoslat lehetőségét jelentette volna. A felülvizsgálati kérelem befogadása pedig nem azért került megtagadásra, mert nem felelt meg a Kp. 118. §-ában foglalt feltételeknek, hanem azért, mert a Kúria eljáró felülvizsgálati tanácsa azonosult a Jogerős Ítélet tartalmával, holott a befogadásról való döntés meghozatalakor tisztességes eljárás mellett a jogvita érdemét neki nem lett volna szabad vizsgálnia. Ilyen helyzetben a vázolt bírói eljárás mellett nem lehet elválasztani a tisztességtelen eljárást és a jogorvoslati jogot, hiszen a

Kúria tisztességtelen eljárása – mint alapjogsérelmi ok – elválaszthatatlanul összekapcsolódik azzal a jogsérellemmel, hogy a tisztességes eljáráshoz való jogában sértett nem jut jogorvoslathoz.

Ráadásul még a Kúria által nem talált „elvi jelentőségű jogkérdés” is fennállt! Állításunkat bizonyítja, hogy Jogerős NAV Határozat – melynek alapja 2017. május 30-tól november 27-ig tartó (tehát immár öt éves!) vizsgálat jegyzőkönyve – olyan joggyakorlatra épült a „standardizált elemek” kimutatásával, és az azokra épülő marasztalásokkal, amelyeket az Indítványozók mint perbeli felperesek által hivatkozott EUB döntések, és azokat figyelembe vevő Kúria közzétett határozatok már a jogászai szakma szakmai szabályai szerint nyilvánvalóan felismerhető módon meghaladtak.

A Kúria Megtagadó Végzés korábban idézett [33] bekezdése tehát alapjogsértően alaptalan. Mert még ha a Kúria felülvizsgálati kérelem befogadásáról való döntésének megalapozottsága nem is alapjogi kérdés, a tisztességtelen bírói eljárás az.

Vannak a Kúria Megtagadó Végzésnek olyan részei, amelyek maguk mutatnak rá, hogy nagyon is szükség lenne a joggyakorlat változására: "[50] (...) Abban a kérdésben, hogy a számlakibocsátó működésének jogszerűsége - annak bármely aspektusa is érintett – alapvetően meghatározza a számla befogadójának jogosultságát, a joggyakorlat egységes, és továbbfejlesztése sem szükséges. (...)” Pontosan ez az a kérdés ugyanis, amely tekintetében a jogegység biztosítása és a joggyakorlat továbbfejlesztése leginkább szükséges, mégpedig azért, mert ebben a kérdésben a magyar joggyakorlat nem konzekvensen követi sem az Európai Unió Bírósága esetjogát, sem a Kúria ennek megfelelő joggyakorlatát, sem pedig a társadalmi elvárásokat az adóhatóság tevékenységének átlátható keretek közé szorítása érdekében.

Ezt példázza a Fővárosi Törvényszék és a Kúria felülvizsgálati tanácsának eljárása, és bizonyítéka a Jogerős Ítélet, illetve a Kúria Megtagadó Végzés. Indítványozói megítélésünk szerint téves szemléletet tükröz a Kúria Megtagadó Végzés elégedettséget sugárzó megállapítása, miszerint "[50] (...) ...a joggyakorlat kiforrott, a felperesek által hivatkozott körülmények nem keletkeztetnek új típusú, más megítélés alá eső ügyet. A befogadás megengedésére ezen okból sem kerülhet sor." A perbeli ügy körülményei valóban nem keletkeztetnek "új típusú, más megítélés alá eső ügyet" abban az értelemben, hogy azokat a "klasszikus" jelenségeket produkálja, amelyeket listázva az adóhatóság "standardizált elemek" fellelését állítva adókijátszást szokott megállapítani; azonban éppen az ügy egyedi sajátosságai – a huszonhárom beszállító huszonöt relációban másfél év különböző időszakaiban való számlakibocsátása – kiemelik a "standardizált elemekkel" való bizonyítás jogszerűtlenségét és abszurditását nem csupán az EUB és a Kúria uniós jognak megfelelő határozatainak fényében, hanem abban az összefüggésben is, hogy ezt a bizonyítási módszert elfogadva gyakorlatilag megszűnik a bírósági kontroll az adóhatósági határozatok fölött.

Iratellenes és önellentmondó – ezt az állított alapjogsértés további adalékaként adjuk elő – a Kúria Megtagadó Végzés azon állítása is, miszerint az Indítványozók mint perbeli felperesek által felvetett kérdés nem érintette a társadalom széles körét, és nem volt a felvetett jogkérdésnek olyan különleges súlya, amely a vizsgálandó jogkérdés tekintetében az egyedi ügyön túlmutatott ([51] bekezdés), illetve, hogy a perbeli felperesek nem igazolták az felvetett problémának a társadalom széles körét érintő voltát, nem támasztották alá a jogkérdés egyedi ügyön való túlmutató jellegét, nem hivatkoztak arra, hogy nagy számban lennének folyamatban ügyek ugyanezen jogkérdésben ([52] bekezdés). A felülvizsgálati kérelem ezen kívánalmaknak eleget tett.⁴¹ A Kúria Megtagadó Végzés szerint nem is hivatkozott nagy

⁴¹ A felülvizsgálati kérelem 4. oldalán olvasható:

számú hasonló eset előfordulásáról például ez áll a felülvizsgálati kérelemben: "Már csak a Kúria hasonló ügyekben – „adóügyben” – hozott határozatainak számosságából is levezethetően nyilvánvalóan különleges súlya és társadalmi jelentősége van az adólevonási jog adóhatósági megtagadhatósága jogi kereteinek, különös tekintettel arra, hogy az adólevonási jog megtagadása egyes esetekben (mint jelen esetben is) a vállalkozás folytatását ellehetetlenítheti, munkavállalók, családok életlehetőségeit közvetlenül befolyásolja." ⁴² Önellentmondó módon a Kúria Megtagadó Végzése is tartalmazza: "[50] (...) Nem vitatható, hogy az áfa adónemet érintő kérdések a bíróságok előtt nagy számban merülnek fel..."

C.III.5.

A jogbiztonság és a tulajdonjog sérelme a „standardizált elemek” alapján való döntéshozatal által

Ahogy korábban bemutatásra került, a Jogerős NAV Határozat két kúriai ítéletre hivatkozott a perbeli ügynek a "standardizált elemek" alapján való megítélhetőségét alátámasztandó: a Kúria Kfv.I.35.132/2017/6. számú és Kfv.I.35.318/2017/11. számú ítéletére.⁴³ Ez a két ítélet valóban kinyilvánítja, hogy a "standardizált elemek" gátját képezik a levonási jog gyakorlásának, és az alapjukat képező ügyekben meg is állapítják, hogy ezek az elemek nagy számban vannak jelen a tényállásban.

A Jogerős NAV Határozat – mint láttuk – ezeket listázza a "tudta vagy tudhatta" megállapításának alapjaként. Ezzel pedig olyan előzetes feltétel-katalógus állított fel, amely alapján prejudikálta az adózók megítélését, anélkül, hogy azok ténylegesen tudattartalma megállapításra került volna (az egyes beszállítói kapcsolatokban szándékosság vagy

"Mindezen szabályok szerint a felülvizsgálati kérelem előterjesztésének indokait és befogadhatóságának okait az alábbiak szerint jelöljük meg:

1. a Kp. 118.§ (1) bekezdés a) pont ad) alpontja szerinti az ügy érdemére kiható jogszabálysértés, mert az ügy érdemére kiható súlyos eljárási szabályszegés történt;
2. a Kp. 118.§ (1) bekezdés b) pontjában írt eset megvalósulása, tekintettel arra, hogy a Jogerős Ítélet a Kúria számos közzétett határozatától jogkérdésben eltér;
3. a Kp. 118.§ (1) bekezdés a) pont aa) alpontjában és ab) pontjában írt körülmények fennállta, vagyis az ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata a joggyakorlat egységének és továbbfejlesztésének érdekében, és azért is indokolt, mert a felvetett jogkérdésnek különös súlya, illetve társadalmi jelentősége van;
4. kérjük továbbá a felülvizsgálatot azért is, mert a Jogerős Határozat alapjául szolgáló bizonyítékok felülvizsgálata szükséges a Fővárosi Törvényszék bizonyíték értékelésének kirívóan ok- és észszerűtlensége, a bizonyítékoknak a logika szabályaival ellentétes mérlegelése miatt, mely jogsértés tartalmában az 1. pontban írt, az ügy érdemére kiható súlyos eljárási szabályszegés, de külön tárgyalást igényel;
5. A Kp. 118.§ (1) bekezdés a) pont ac) alpontjában írt körülmények fennállta, vagyis az Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárásnak szükségessége.

Az 1. pontban írt felülvizsgálati indokot és befogadási okot felülvizsgálati kérelmünk A. fejezet II. részében ismertetjük, 2. pontban írt felülvizsgálati indokot és befogadási okot az A. fejezet III. részében, a 3. pontban említett egymással összefüggő felülvizsgálati indokokat és befogadási okokat az A. fejezet IV. részében, a 4. pontban írt felülvizsgálati indokot és befogadási okot az A. fejezet V. és VI. részében tárgyaljuk. Az 5. pontban írt felülvizsgálati indokot és befogadási okot a III. 4.3. pontban tárgyaljuk."

A jelölt helyeken pedig megtalálható a megfelelő érvelés.

⁴² Felülvizsgálati kérelem 46. oldal.

⁴³ Alperes jogerős határozatában a 104. oldal első bekezdésben, a már korábban idézett módon.

gondatlanság állt-e fenn, aktív vagy passzív részvételről kell-e beszélni, a „tudta” vagy a „tudhatta” fordulat-e a releváns, stb.)

Alapjogsértő ellentmondása ennek a bizonyítási logikának, hogy a Jogerős NAV Határozatot jogszerűnek minősítő bíróságok – akár közvetlen, mint a Fővárosi Törvényszék, akár indirekten, mint a Kúria felülvizsgálati tanácsa – a *"standardizált elemeket"* tartalmilag a perbeli felperesek által felhívott EUB és azokkal összhangban álló Kúria határozatok értelmében a számlabefogadók által egyáltalán nem vagy elvárhatóan nem tudható, nem ellenőrizendő, illetőleg csak az adóhatóság által tudható vagy kötelessége körébe esően ellenőrizendő és általa feltárandó körülményekkel egybeesően értelmezi.

Hozzáteesszük: a "standardizált elemek" a számlakibocsátók állítólagos adókijátszására utaló körülményei – pl. adózási fegyelem (pl. időszaki bevallások megtétele, beszállítók lejelentése "M"-as lapon); adófizetés (pl. nem fizetés vagy *"adóminimalizálás"*); üzleti-számviteli szabályosság, ezen nyilvántartások, dokumentumok létezése, megléte; *"személyi összefonódásra"* utaló személyes kapcsolatok; törvényes képviselők fellehetősége, együttműködési készsége; pénzügyi forgalmi adatok (pl. utalások, készpénzfelvételek); a társaság üzletek utáni további sorsa; vezető, tagok utóélete; és más ilyenek – vagy eleve csak a vizsgált üzletek utáni fejlemények, vagy az adóhatóság utólagos, döntően csak különleges adóhatósági jogosultsággal elvégezhető vizsgálatok megállapításainak eredményei. Ez nyilvánvalóan és a Kúria valamint az EUB Indítványozók mint perbeli felperesek által hivatkozott határozatai szerint sem felel meg az objektív tények alapján való tudattartalom jogilag megkövetelt bizonyításának a tekintetben, hogy a "tudta vagy tudhatta" megállapítható legyen az adólevonási jog elvonásának jogkövetkezményével.

Ezért – a tisztességes hatósági és bírósági joghoz való sérelmen túl – a jogbiztonság és a tulajdonjog alapjogi sérelmét is jelenti a Kúria Megtagadó Végzésnek alapvető megállapítása, mely szerint: "[50] (...) Abban a kérdésben, hogy a számlakibocsátó működésének jogszerűsége - annak bármely aspektusa is érintett – alapvetően meghatározza a számla befogadójának jogosultságát, a joggyakorlat egységes, és továbbfejlesztése sem szükséges. (...)"

Felperesi részről úgy véljük, hogy ez a "tétel" meghaladottá vált az Indítványozók mint perbeli felperesek által hivatkozott Kúria közzétett határozatok révén – melyek az EUB jogértelmezését adekvátnan interpretálták –, alkalmazása tehát a tisztességes eljárás követelményeivel is ellentétes.

A számlakibocsátó működésének azon jogszerűtlenségei ugyanis, amelyek objektív bizonyítékok alapján és jogilag megkövetelt bizonyítással, egyedi értékelés szerint nem hozhatóak összefüggésbe a számlabefogadó "tudta vagy tudhatta" tudattartalmával – az EUB és a Kúria azzal összhangban lévő határozataiban foglaltaknak megfelelően –, nem korlátozhatják a számlabefogadó azon törvényben (Áfa tv.) biztosított jogát, hogy az általa megfizetett adót visszaigényelje, sem "alapvetően", sem pedig "bármelyik aspektusban".

Az olyan, a tudattartalom igazolhatósága szempontjából az Indítványozók mint perbeli felperesek által hivatkozott Kúria közzétett határozatok szerint ok- és észszerűtlen "bizonyítékok" – amelyek így jogilag megkövetelt bizonyítékoknak sem tekinthetők – mint (i) a számlabefogadó által nem tudott körülmények, amelyek ellenőrzésére a számlabefogadó nem köteles vagy az tőle el nem várható (pl. a teljesítés személyi-tárgyi feltételei) (ii) a számlabefogadó által még ellenőrzéssel sem

megállapítható körülmények (pl. adminisztratív szabályosság, pénzfogalom, beszállítói kapcsolatok, belső viszonyok), (iii) adóhatósági vizsgálatok által feltárt és/vagy utólagos tények (melyekről az előzőekben már adtunk példálózó felsorolást) tehát kirekesztendő a "tudta vagy tudhatta volna" adólevonási jog megtagadása megalapozása köréből, és nem használhatók fel „standardizált elemekként” sem bizonyítékként az említett alapjogok sérelme nélkül.

Amint azt a Kúria Megtagadó Végzése is kifejti – megint csak önellentmondásosan érvelve – a számlabefogadó pozitív tudattartalmának igazolása szükséges az adókijátszásban való részvétel megállapításához (a korábbi már idézett módon indokolása [47] bekezdésében előadva), ami az adózó feltárt ismeretei alapján annak bizonyítását jelenti, hogy vagy eleve részese volt az adókijátszásnak vagy eltűrte azt, vagyis "tudott" róla ([48] bekezdésben). A második esetet az adókijátszásról való hanyag tudomást nem vételt jelenti, vagyis a "tudhatott volna" esetét. Utóbbi "elkövetési magatartás" jogilag megalapozott felmutatásának feltétele a komplex adójogi tényállás önálló elemeként saját bizonyítékokkal, saját értékelési szempontokkal elemzett hanyag magatartás kimutatása. Ezt a Kúria Megtagadó Végzése tartalmazza, azzal a végső következtetéssel – a Kúria Kfv.I.35.362/2020/10. számú döntését idézve –: "[48] (...) Az alperesi határozat csak akkor alkalmas a bíróság általi érdemi értékelésre, ha ezeket a fenti szempontokat koherens módon tartalmazza."

A Kúria Megtagadó Végzésben tetten érhető tisztességtelen bírói eljárás újabb bizonyítékként tárható fel, hogy a rögzített felételek fennálltát a Kúria eljáró felülvizsgálati tanácsa nem követelte meg.

Annak ellenére nem követelte meg, hogy magából a Kúria Megtagadó Végzésből levezethető, miszerint mindkét esetben a számlabefogadó (jelen esetben az Indítványozók) egyfajta tudattartalmának jogilag megkövetelt bizonyítása szükséges, és nem elégséges bizonyos körülmények „standardizált elemekként” való felmutatása azzal a feltételezéssel, hogy ezek ismeretében a számlabefogadó „tudhatta volna”, hogy adókijátszásban vesz részt. A különbséget az teszi, hogy a „standardizált elemek” között olyan tényezők szerepelnek, amelyek nem hozhatóak kapcsolatba a számlabefogadó ügyletek idején fennálló tudattartalmával.

Ebből – illetve a már korábban hivatkozott egyéb szempontokból – a "standardizált elemek" alkalmazása alaptörvény-ellenessége megállapításának szükségessége következik most tárgyalt konkrét ügyben, de általánosságban is felvetődik alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésként (Abtv. 29. § második fordulat).

A fentiekhez fűzhetően idézhető a Kúria Megtagadó Végzés következő megállapítása: "[47] (...) Márpedig az elsőfokú bíróság ezen döntés figyelembevételével eljárva értékelte az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplők magatartását, a felperesek észszerűen elvárható magatartását és vizsgálta a tudattartalmat. Kifejezetten értékelte az egyes beszállítók vonatkozásában a felperesek részéről végzett ellenőrzési cselekményeket (elsőfokú ítélet 45-49. oldala). Nem állapítható meg az elsőfokú bíróság ítéletéből annak hiánya, hogy a tudatállapot és tudattartalom tekintetében nem önálló bizonyíték értékelése történt. (...)"

Az "ezen döntés" a Kúria Megtagadó Végzés szövegösszefüggésében az EUB C-611/19. (Crewprint Kft.) ügyben hozott döntéstét jelenti, melynek valóban van egy gondolata az indokolásában (nem az 54., hanem a 34. pontjában) adókijátszásban való részvétel elkerülésének

tagállami megkövetelhetőségéről bizonyos gondosság elvárásával – mert az „nem ellentétes az uniós joggal” –, **de ez nem jelenti a gondosság megkövetelhetőségnek abszolútizálását a „standardizált elemek” révén, mert az EUB ezen érdemi határozata éppen ezt zárja ki, miként a C-610/19. számú Vikingo Kft. ügyében hozott döntés is.**

Az EUB ezen döntései korábbi EUB döntésekre utalnak (a 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 54. és 59. pont; 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 52. pont), majd határozati részükben újabb iránymutatásokat fogalmaznak meg arra nézve, hogy milyen körülményekre alapozva nem lehet megtagadni az adólevonási jogot, **mert az ilyen nemzeti gyakorlat ellentétes az uniós joggal; kiemelve, hogy „az előzetesen megállapított kritériumokon alapuló feltételezésekre történő alapítástól eltérően”** kell bizonyítani az adócsalásban való aktív részvételt vagy az adócsalásról való tudhatóságot.

Szemben a Kúria Megtagadó Határozata állításával ténylegesen önálló bizonyítékértékelés nem történt a Fővárosi Törvényszék eljárásban (és az Alperes eljárásban sem), hanem csak „standardizált elemekként” az előzetesen megállapított kritériumokon alapuló feltételezések előadásának lehettünk tanúi a történeti tényállással ok- és észszerűtlen kapcsolatteremtési kísérletek mentén. A felülvizsgálati kérelemben ezt így került megfogalmazásra: „Az Alperes arra hivatkozott – már fellebbezési kifogásunkra is –, hogy egyenként végezte el a beszállítók vizsgálatát, hiszen számba vette azok körülményeit, de ez csak a látszat. Valójában mindent mindennel összemosott, a különböző jogalanyok különböző jogviszonyait és eltérő idejű teljesítéseit „egységként” kezelte önkényesen megválasztott időtávlatban, abban a téves feltevésben – melyet a Kúria is megdöntött –, hogy a már megszűnt csoportos adózó viszonyait vizsgálja a volt képviselőjénél.”⁴⁴

Ironikus módon a Kúria Megtagadó Végzésben hosszasan idézett (a [48] bekezdésben) Kfv.I.35.362/2020/10. számú kúriai ítéletének egy a végzésben nem idézett része mutatja be, hogy miért nem lehetett volna megállapítani az Indítványozók adókiájtásában való részvételét: „[51] A Kúria osztotta azt a felperesi álláspontot, hogy az alperes által feltárt ily módon összegzett körülmények nem alkalmasak a „tudta vagy tudhatta” tényállásának igazolására, mert mindaz amit az alperes döntésében felsorakoztatott, az a beszállítói társaságok oldaláról felmerülő hiányosságok, amelyek az EUB döntései értelmében nem tekinthetők olyan objektív körülménynek melyek az adócsalásban való részvételt megalapozzák. (pl.: a termékek előállítás és értékesítése a szükséges tárgyi és személyi feltételek hiánya, az említett termékeket valójában egy nem azonosított személytől szerezték be, nem tartották tiszteletben a nemzeti számviteli szabályokat, az említett beszerzéseket eredményező értékesítési lánc gazdaságilag nem volt indokolt, az ezen értékesítési lánc részét képező egyes korábbi ügyletek szabálytalanok voltak, adóalany és a számlakibocsátó, valamint annak egyik alvállalkozója között személyi vagy szervezeti összefonódások, az élelmiszerek nyomon követhetősége érdekében a beszállítói azonosítására vonatkozó kötelezettség elmulasztása sem olyan súlyú mulasztás, mely megalapozhatja az adólevonási jog megtagadását) Helytállóan érvelt a felperes azzal is, hogy az alperesnek számlakibocsátókra vonatkoztatva, egyenként kell ezt az elemzést elvégeznie, és bemutatnia, hogy az adott számlakibocsátóval való gazdasági kapcsolatban milyen objektív körülmények merültek fel, amelyek megalapozzák a tudta vagy tudhatta kritériumok teljesülését. Ilyen irányú elemzést az alperesi határozat nem tartalmaz, amit határozatának 18- 19. oldalán sorra vesz nem más mint a számlakibocsátói oldalon fennálló hiányosságok felsorolása, azonban ebből a felperesi

⁴⁴ Felülvizsgálati kérelem 39. oldalán.

tudatállapotra még következtetni sem lehet, ezek nem alapozzák meg a felperesi tudatállapotra vonatkozó következtetést."

Erre azonban az Indítványozók mint perbeli felperesek is hivatkoztak a Fővárosi Törvényszék előtt és Kúria előtt is, szó van róla jelen indítványunk C.III.2.3. pontjában!

Ezzel összefüggésben meg kell jegyezni – mert a „*standardizált elemek*” használatának szemlélettörzítítő hatására mutat rá –, hogy tarthatatlan a Kúria Megtagadó Végzés következő megállapítása is: „[47] (...) Hangsúlyozza a Kúria, hogy a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott kúriai döntések minden esetben egyedi tényálláson alapulnak és azokkal összefüggésben mond ki a Kúria csak az adott ügyre vonatkozó elvi tételeket, amik azonban nem forgathatók át egy- az egyben minden ügyre, mert az adott ügy tényállásától, az abban feltárt egyedi bizonyítékoktól függ, hogy megállapítható-e a számlabefogadónak az adókijátszásra vonatkozó pozitív tudattartalma.” Ez a nézet a tisztességes eljárás, a jogbiztonság és a tulajdonjog sérelmének lehetőségét jelenti a bírósági eljárásban, és onnan „lecsorogva” az adóhatósági eljárásban (bemutattuk ügyünkben, hogy hogyan jelenik meg és él tovább a Kúria joggyakorlata az adóhivatalnál). Annak a lehetőségnek tárja ugyanis szélesre a kapuját, hogy a „*standardizált elemek*” örök bizonyítási eszközök lehessenek, és el lehessen kerülni a jogilag megkövetelt és egyedi bizonyítást.

Továbbá: túl azon, hogy a Kúria fent idézett állítása fogalmi ellentmondás, mert egyedi tényállásokra nézve nem lehet „*csak az adott ügyre vonatkozó elvi tételeket*” kimondani, nyilvánvaló, hogy semmi értelme nem lenne a felsőbb bíróságok jogértelmezésének, ha azokból nem lehetne más tényállású ügy jogi megoldására nézve következtetéseket levonni, amennyiben a tényállási jogi relevancia kritériumok alapján az ügyek azonosan ítéltetők meg jogi lényegük szerint, vagyis jogilag összevethetők, annak nyilvánvalósága mellett is, hogy soha nincs két egyforma tényállás.

Természetesen az Indítványozók mint perbeli felperesek sem gondolták azt soha, hogy „*egy- az egyben*” kell a precedens igényű határozatok megállapításait „*átfordítani*” egy másik ügyre, így jelen perbeli ügyre. De azt sem gondoljuk, hogy mert a történeti tényállások nyilvánvalóan minden ügyben különböznek az egyes egyedi ügyekben, az EUB vagy Kúria közzétett határozatainak iránymutató jellege feláldozható lenne a „*standardizált elemek*” oltárán. A perben hivatkozott határozatok alapját képező tényállások ügyazonosságot mutatnak jelen perbeli üggyel a perben tárgyalt adójogilag releváns elemeikben való egybeesésük miatt. A jelen konkrét perbeli üggyel együtt egyformán azon jogi megítélés alá vonhatóak, amely alapján az adólevonási jog jogszerű gyakorlásáról vagy az adólevonási jog jogszerű megtagadhatóságáról – ami egyet jelent az adólevonási jog visszaélésszerű gyakorlásával – dönteni lehet és/vagy kell.

Hozzáteesszük: a „*standardizált elemek*”-el való bizonyítás tilalma és az egyedi értékelés kötelezettsége a régi Art. 97.§ (4) bekezdéséből és (6) bekezdéséből is levezethető, hiszen ezen törvényhely szerint „*Az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.*”, illetve „*Az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.*” (Ugyanezek a normák a jelenleg hatályos adóigazgatási eljárásról szóló 2017. évi CLI. törvény 98.§ (3) bekezdése és 99.§-a szerint is fennállnak). Ehhez jön még a perben a felperesek által nyomatékosan

hivatkozott kúriai Kfv.I.35.356/2015/4. határozat – ez még a sokat idézet KMK vélemény előtt keletkezett –, amely szerint bizonytalan történeti tényállásra adójogi következmény nem alapítható.

C.III.6.

Alapjogsértés a nemzetközi jog sérelmén keresztül

Minthogy a hivatkozott közzétett határozatok többször és több vonatkozásban hivatkoznak az Európai Unió Bíróságnak joggyakorlatára, az Indítványozók mint perbeli felperesek alapjog sérelmének alapjaként vetődik fel a panaszlott bírósági eljárásokkal kapcsolatosan, hogy azok eredményeképpen elzárták a perbeli felperes Indítványozókat az Európai Unió jogának érvényesülésétől. Az Európai Unió Működéséről Szóló Szerződés (a továbbiakban. „EUMSZ”) 267. cikke alapján az Európai Unió Bíróság hatásköre kiterjed arra, hogy valamely uniós norma értelmezését megadja. Az EUMSZ 267. cikke alapján az előzetes döntéshozatali eljárás jogintézménye révén megakadályozza, hogy a tagállami bíróságok a közösségi jogot eltérően értelmezzék, még ha nem is teremt alá-fölé rendeltségi viszonyt az EUB és a tagállami bíróságok között [26/2015. (VII.21.) AB határozat].

A HÉA/áfa levonási jog megtagadásának feltételeivel – mint az a fentiekben látható volt – több alkalommal foglalkozott az Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárás keretében, szigorú feltételeket megfogalmazva és erőteljesen hangsúlyozva az adóhatóság bizonyítási kötelezettségét. A szóban forgó bírósági eljárások azonban ezeket figyelmen kívül hagyták, ezzel a perbeli felpereseknek azt a jogát, hogy a jogegyenlőség és a tisztességes eljárás jegyében mindenki mást megillető és ügyük érdekét befolyásoló módon hivatkozzanak az Európai Unió Bíróságának értelmezésére, megvonták.

A tisztességes, jogállami és alaptörvény-szerű bírósági működés sérelmét – az Indítványozók oldaláról pedig alapjogaik sérelmét – jelenti tehát a Kúria közzétett határozatainak és az EUB előzetes döntéshozatali eljárásokban hozott döntéseinek negligálása.

Ezért hivatkoztunk jelen indítványunk B. részében – ahol az érintett jogokat és jogi rendelkezéseket tárgyaltuk – az Alaptörvény E) cikke (2) bekezdésére, mely szerint:

„E) cikk:

(2) Magyarország az Európai Unióban tagállamként való részvétele érdekében nemzetközi szerződés alapján - az alapító szerződésekből fakadó jogok gyakorlásához és kötelezettségek teljesítéséhez szükséges mértékig - az Alaptörvényből eredő egyes hatásköreit a többi tagállammal közösen, az Európai Unió intézményei útján gyakorolhatja. Az e bekezdés szerinti hatáskörgyakorlásnak összhangban kell állnia az Alaptörvényben foglalt alapvető jogokkal és szabadságokkal, továbbá nem korlátozhatja Magyarország területi egységére, népességére, államformájára és állami berendezkedésére vonatkozó elidegeníthetetlen rendelkezési jogát.”

Amint arra az Alkotmánybíróság is rámutatott egyik határozatában Magyarország 2004. május 1-je óta tagja az Európai Uniónak, és ezzel együtt részese az Unió alapját képező szerződéseknek (beleértve azok módosításait és kiegészítéseit). A csatlakozás időpontjától tehát a fenti szerződések közvetlenül alkalmazandóak Magyarországon, így az EUMSZ-nek az előzetes döntéshozatalra vonatkozó rendelkezései is. A közvetlen hatály elvéből fakadóan a szerződéseket nem kell átültetni (implementálni) a hazai jogba, így a magyar bíróságok közvetlenül az EUMSZ alapján, abból fakadóan kezdeményezhetnek előzetes döntéshozatali eljárást. Más oldalról megközelítve ez Magyarország, és végső soron a magyar bíróság kötelezettsége is, amely egyrészt az Európai Unióról szóló Szerződés 5.

cikkből, másrészt az Alaptörvény E) cikk (2) bekezdéséből fakad. Az uniós szerződés 5. cikke rendelkezik az Unión belüli hatáskör-átruházásról, illetve a hatáskörök közös gyakorlásáról, amelyek az arányosság és szubszidiaritás talaján állnak. Az Alaptörvény E) cikke pedig kimondja, hogy Magyarország az Európai Unióban tagállamként való részvétele érdekében nemzetközi szerződés alapján - az alapító szerződésekből fakadó jogok gyakorlásához és kötelezettségek teljesítéséhez szükséges mértékig - az Alaptörvényből eredő egyes hatásköreit a többi tagállammal közösen, az Európai Unió intézményei útján gyakorolhatja. Mindezek alapján az előzetes döntéshozatali eljárás során a magyar bíróság köteles ellátni az EUMSZ 267. cikke által ráruházott feladatokat. (26/2015. (VII.21.) AB határozat indokolás [14]-[15] bekezdés).

C.III.7.

Néhány kiáltó példa még

A fentiek összefüggésében már csak kiáltó példaként hivatkozunk arra, hogy a Jogerős NAV Határozat bizonyos „*standardizált elemei*” egyáltalán nem lelhetőek fel a tányállásban (pl. *beszerzésekért történő fizetés „fordított útja”*), a Jogerős Ítélet pedig – amely a Kúrai felülvizsgálati tanácsa szerint tökéletesen értékelte a helyzetet – bizonyos beszállítókat egyáltalán meg sem említi a Jogerős Ítéletben elemzett beszállítók között (a Fővárosi Törvényszék a [REDACTED] tárgyalását egyszerűen kihagyta a Jogerős Ítéletből, ezen társaság esetében nem adott indokolást; Jogerős Ítélet 32. oldal [22] bekezdésétől a 45. oldal [71] bekezdéséig terjedően foglalkozik az egyes beszállítókkal, de a [REDACTED] nincs köztük; holott közel háromszázmillió forint megállapítás jut erre a társaságra).

D.

A jogegyenlőség általános sérelme

Az eljárás tisztességtelen módjából kitűnt a bírósági eljárásban, hogy súlyosabban esnek latba az Alperes adóhatóság érvei, mint az Indítványozók mint perbeli felperesek érvei, ezért is történt hivatkozás jelen indítványban a törvény előtti egyenlőségre (Alaptörvény XV. cikk) nem szubjektív érzéként, hanem bizonyítható tényként (pl.: az Indítványozók mint perbeli felperesek a per érdemét érintő nyilatkozatai nem is kerültek tárgyalásra, viszont az Alperes „bizonyítása” átmásolásra került a bírósági határozatokba).

E.

Záró rész

E.1. Az indítvány nyilvánosságra hozásával kapcsolatos nyilatkozat

Az Indítványozók az Abtv. 52.§ (5) bekezdésében foglaltak alapján az adataik nyilvános kezeléséhez és az indítvány nyilvánosságra hozatalához nem járulnak hozzá. Az AP2. szám alatti mellékletben erről külön nyilatkozatot is csatolunk. Nyilatkozatunk szerint kérjük a T. Alkotmánybíróságot, hogy mind az Indítványozók, mind pedig a jogi képviselőjük adatait szíveskedjen zártan kezelni.

E.2. Ügyvédi meghatalmazás

Az Indítványozók az ügyvédi meghatalmazást az elektronikus benyújtásra tekintettel szkennelt formában AP1. szám alatti nyomtatványként benyújtják, és nyilatkoznak arról, hogy mindenben megegyezik az eredeti példánnyal.

E.3. Illeték és költségek

Az Alkotmánybíróság eljárása az Abtv. 54. § (1) bekezdése szerint az Alkotmánybíróság előtti eljárás illetékmentes, az indítványozó az alkotmánybírósági eljárás során felmerült költségeit maga viseli.

B u d a p e s t , 2 0 2 2 . j ú n i u s 1 9 .

T i s z t e l e t t e l :

[Redacted signature block]

– mindannyian [Redacted] csoportos Áfa adóalany volt
tagjai -
képviselésében mint jogi képviselő
Dr. Czine Gáspár Ügyvédi Iroda
dr. Czine Gáspár ügyvéd

[Redacted signature block]