

Bemutató a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságra (1027 Budapest, Ráday utca 1-3/2 pont)
elsőfokon eljáró bíróság útján

Alkotmánybíróság

Budapest

Donáti u. 35-45.

1015

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Ügyszám:	IV/718-0/2016
Érkezett:	2016 APR 07.
Példány:	1
Melléklet:	11 d. MH 17.10. k.

FŐVÁROSI KÖZIGAZGATÁSI ÉS MUNKAÜGYI BÍRÓSÁG
KÖZIGAZGATÁSI ÜGYSZÁK

FÓLAJSTROMSZÁM

KEZDŐIRATON:

Postán / Gyűjtőládába / Személyesen / E-mailen / Faxon

Érkezett: 2016 -01- 2 9

PÉLDÁNY:

MELLÉKLET: 11 d. MH 17.10. k. KÖZTÜK: magdolna

FÓLAJSTROMSZÁM:

UTÓIRATON: 32234/16 /F

Alulírott,

meghatalmazással igazolt jogi képviselőnk, a
útján az alábbi

alkotmányjogi panasz indítványt

terjesztjük elő Magyarország Alaptörvénye („Alaptörvény”) 24. cikk (2) bekezdés d) pontja és az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: „Abtv.”) 27. §-a alapján a Kúria Kfv.III.35.201/2015/6. számú, általunk 2015. december 1. napján kézhez vett ítélete ellen.

1. Alkotmányjogi panasz

- #1 Az Abtv. 43.§ (1) bekezdése alapján kérjük, hogy az Alkotmánybíróság állapítsa meg, hogy a Kúria ítélete alaptörvény-ellenes, és az ítéletet semmisítse meg. Az Abtv. 43.§ (4) bekezdése alapján kérjük továbbá a hivatkozott ítélettel felülvizsgált, a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.32.234/2014/6. számú ítéletének, a Kúria Kfv.VI.35.267/2013/5. számú végzésének, a Fővárosi Törvényszék 16.K.30.611/2012/8. számú ítéletének, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Elnöke 3707849165. számú határozatának, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Hivatala Felüellenőrzési Főosztálya 2128083127 iktatószámú határozatának, valamint a Vám- és Pénzügyőrség Regionális Ellenőrzési Központ Székesfehérvár 4821/2010. REK iktatószámú határozatának megsemmisítését is.
- #2 Kérjük továbbá, hogy az Abtv. 46.§ (3) bekezdése alapján az Alkotmánybíróság az ügy érdemére kiterjedően állapítsa meg azokat az alkotmányos követelményeket, amelyeknek a közigazgatási hatóság, illetve a bíróság eljárásában megfelelni köteles.
- #3 A panaszolt döntés az alábbi, Alaptörvényben biztosított jogainkat sérti:

Alaptörvény XXVIII. cikke (1) bekezdés: *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.*

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

Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdés: *Mindenkinek joga van a tulajdonhoz és az örökléshez. A tulajdon társadalmi felelősséggel jár.*

2. Rövid pertörténet

- #4 A Vám- és Pénzügyőrség Regionális Ellenőrzési Központ Székesfehérvár („REK”) társaságunk miskolci telephelyén ellenőrzést végzett energiaadó adónemben a 2009-es évre vonatkozóan. Az ellenőrzés megállapította, hogy az említett évben társaságunk fekete- és barnaszenet értékesített

[REDACTED]

az [REDACTED]
ala [REDACTED]
mely után az *energiaadóról szóló 2003. évi LXXXVIII. törvény* („Eatv.”) szerint megfizetendő energiaadót nem tüntettük fel bevallásunkban („**REK Határozat**”; 2. sz. melléklet).

- #5 Társaságunk a szén az Eatv. 2.§ 19. c) pont szerinti termelői minőségben értékesítette az [REDACTED] nek, így az energiaadó megfizetésére az akkor hatályos szabályok szerint nem társaságunknak, hanem az [REDACTED] nek keletkezett energiaadó fizetési kötelezettsége, amelynek az [REDACTED] eleget is tett.
- #6 A REK megállapítása szerint azonban mivel miskolci telephelyünkön a szén a [REDACTED] [REDACTED] dolgozta fel, így társaságunk nem termelőnek, hanem energiakereskedőnek minősült, ebből kifolyólag társaságunknak energiakereskedőként állt fenn adófizetési kötelezettsége. (Az Eatv. 3.§ (1) bekezdés b) pontja alapján adót kell fizetni, ha az energiakereskedő felhasználónak energiát értékesít.)
- #7 Társaságunk szerződéses viszonyban állt a [REDACTED] nely alapján a [REDACTED] vállalta, hogy a társaságunk által betárolásra került feketeszenet és barnaszenet a rendelkezésre álló gép berendezés alkalmazásával a társaságunk által meghatározott méretre törí, és osztályozza. A feldolgozott szén a munka egésze alatt társaságunk tulajdonában állt, a szén társaságunk szerezte be, valamint a munkavégzéshez szükséges eszközök jelentős részét is társaságunk biztosította. A feldolgozásra került alapanyagot mi mutattuk ki könyveinkben, azok a [REDACTED] könyveiben nem jelentek meg készletként, illetve a tevékenységhez kapcsolódó kockázatokat is társaságunk viselte. A [REDACTED] tehát társaságunk alvállalkozójaként tevékenykedett.
- #8 A REK 61.530.000 Ft energiaadó adókülönbözetet állapított meg társaságunknál, tekintettel azonban arra, hogy az állami költségvetést nem érte kár, hiszen az energiaadó az [REDACTED] által megfizetésre került, társaságunk hátrányára adóhiányt nem állapított meg.
- #9 A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Hivatala („**Elsőfokú Hatóság**”) társaságunk miskolci telephelyén felüellenőrzést végzett energiaadó adónemben a 2009-es évre, azaz a REK Határozatával érintett időszakra vonatkozóan („**Elsőfokú Hatóság Határozata**”; 3. sz. melléklet). Az Elsőfokú Hatóság társaságunkat 61.530.000 Ft energiaadó adókülönbözet, 30.565.000 Ft adóbírság, 18.506.943 Ft késedelmi pótlék és 50.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére kötelezte. Társaságunk fellebbezése folytán a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Elnöke („**NAV Elnök**”) az Elsőfokú Hatóság Határozatát helybenhagyta („**NAV Elnök Határozata**”; 4. sz. melléklet). Az Elsőfokú Hatóság és a NAV Elnök a teves Eatv. szerinti minősítéssel egyetértett, azonban a REK-kel ellentétben nem tulajdonított jelentőséget annak, hogy az energiaadó ténylegesen megfizetésre került és a költségvetést nem érte kár, így társaságunk terhére megállapította az adóhiányt, illetve azzal kapcsolatban késedelmi pótlékot és mulasztási bírságot szabott ki.
- #10 Társaságunk keresettel kérte a NAV Elnök Határozatának bírósági felülvizsgálatát. A per fő tárgya tehát az a kérdés volt, hogy társaságunk miskolci telephelyén végzett tevékenysége alapján energiaadó fizetési kötelezettség tekintetében energiakereskedőnek vagy termelőnek minősül-e, és így keletkezett-e energiaadó fizetési kötelezettsége. A Fővárosi Törvényszék 16.K.30.611/2012/8. számú ítéletében (a továbbiakban: „**Ítélet**”; 5. sz. melléklet) a támadott határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az adóhatóságot új eljárásra kötelezte arra tekintettel, hogy álláspontja szerint társaságunk termelőnek, és nem energiakereskedőnek minősült.
- #11 Az Ítélet ellen a NAV Elnöke felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Kúriához. A Kúria Kfv.VI.35.267/2013/5. számú végzésében („**Végzés**”; 6. sz. melléklet) az Ítélet felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályon kívül helyezte és a Fővárosi Törvényszéket új eljárásra és új határozat hozatalára utasította, tekintettel arra, hogy az ügy érdemében az adóhatóságok álláspontját osztotta.

- #12 A megismételt eljárásban a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság döntését a Kúria kötelezésének megfelelően a Végzéssel összhangban hozta meg („**Ítélet 2**”; 7. sz. melléklet).
- #13 Társaságunk az Ítélet 2 felülvizsgálatát kérte. A Kúria az ügyet végül ítélettel zárta le („**Kúria Ítélete**”; 8. sz. melléklet), melyben az ügy érdemében fenntartotta a Végzésben foglalt – az adóhatóság megközelítésével egyező – álláspontját.
- #14 Társaságunk ezzel jogorvoslati lehetőségeit a fentiek szerint kimerítette.

3. A tisztességes eljáráshoz való jog sérelme – az Alaptörvény XXVIII. cikke (1) bekezdése

- #15 Az eljárás központi kérdését képezte annak eldöntése, hogy társaságunk az Eatv. alapján termelőnek vagy energiakereskedőnek minősült-e a vizsgált tevékenység tekintetében. Az Eatv. vizsgált időállapota a termelő és az energiakereskedő – társaságunk szempontjából releváns – fogalmát a következőképp szabályozta:

Eatv. 2.§ 19. c): termelő az a személy, aki külön jogszabály szerinti engedély vagy koncessziós szerződés alapján szénbányászati tevékenységet végez, valamint aki a továbbfeldolgozásra vagy továbbfelhasználásra való alkalmassá tétel céljából a szén feldolgozását, így különösen felaprózását, osztályozását, brikettálását, kokszolását gazdasági tevékenység keretében végzi.

Eatv. 2. § 5. energiakereskedő az energia rendszeres és üzletszerű, nem saját felhasználási célra történő vásárlását és értékesítését végző jogi személy, jogi személyiség nélküli egyéb szervezet vagy gazdasági tevékenységet folytató természetes személy (a továbbiakban: személy), amely (aki) a földgáz esetében a külön jogszabály szerinti földgáz-kereskedelmi engedéllyel, illetve a villamos energia esetében a külön jogszabály szerinti villamosenergia-kereskedelmi engedéllyel rendelkezik.

- #16 Az eljárás során az egyes eljáró hatóságoknak, illetve bíróságoknak tehát arról kellett döntést hoznia, hogy a termelő és az energiakereskedő fogalmának a fentiek szerint kiemelt sorai hogyan értelmezhetőek társaságunk, illetve [REDACTED] tevékenységének fényében.
- #17 A REK álláspontja szerint társaságunk azért nem minősülhetett termelőnek, mert a [REDACTED] kötött megállapodásból egyértelmű, hogy a szenek kezelését nem a társaság, hanem [REDACTED] végezte.

„A felüellenőrzés – megvizsgálva az adóellenőrzés során keletkezett iratokat – megállapította, hogy az adózónak energiakereskedői minőségben értékesített összesen 30.161,28 tonna barna és feketeszen után energiaadó fizetési kötelezettsége keletkezik, mivel az adózó a szenet nem termelői minőségben értékesített a [REDACTED] részére.” (Elsőfokú Hatóság Határozata 4. oldal utolsó bekezdés)

„A [REDACTED] között 2006. március 31-én kelt Együttműködési megállapodás [...] IV.3. pontja szerint a [REDACTED] vállalta, hogy a [társaság] által betárolni [...] kívánt tüzelőanyagokat a közúti és a vasúti kocsikból kirakja, és azokat a [REDACTED] által meghatározott feltételek és egyedi rendelkezések szerint a [REDACTED] partnerei részére mérlegelve szállítóeszközre rakja.

A Megállapodás IV.5. pontja szerint a [REDACTED] által betárolásra kerülő feketeszenet és barnaszenet (aknaszenet) a rendelkezésre álló gép berendezés alkalmazásával a [REDACTED] által meghatározott méretre (szemcsenagyságra) töri és osztályozza.

A fentiekből megállapítható, hogy a [REDACTED] által a miskolci telephelyről a végfelhasználónak kitárolt szenek esetén hibásan alkalmazta a termelői adójogi kategóriát az energiaadó törvény tekintetében, ugyanis a [REDACTED] vel kötött Megállapodásból egyértelmű, hogy a szenek kezelését nem a [REDACTED] hanem a [REDACTED] végezte, a [REDACTED] tulajdonában, de nem birtokában álló szenek tekintetében és részben [REDACTED] tulajdonában álló eszközökkel.

Így megállapítható, hogy a [REDACTED] a miskolci telephelyről a végfelhasználónak értékesített szénnek esetén hibásan alkalmazta a termelői státuszt az energiaadó tekintetében.” (REK Határozat, 6. oldal 4. bekezdéstől)

- #18 Az Elsőfokú Hatóság a REK fenti álláspontját ismételte meg határozatában (Elsőfokú Hatóság Határozata 4. oldal 2. bekezdés). A felüellenőrzés során tett észrevételeink kapcsán, melyben a társaságunk és a [REDACTED] közötti jogviszonyra tekintettel vitattuk, hogy a tevékenység ne társaságunknak volna betudható, az Elsőfokú Hatóság a következő álláspontra helyezkedett:

„Az adózó és a [REDACTED] által kötött szerződés alapján megállapítható, hogy a [REDACTED] volt az a jogi személy, amely saját nevében és saját kockázatára végezte a szén Eatv. szerinti feldolgozását. A végzett tevékenységnek nem feltétele, hogy a szén a [REDACTED] tulajdonába kerüljön. A szerződés rögzíti a felek befektetéseinek értékét, a felek kötelezettségeit, a [REDACTED] díjazását. A konstrukció következtében az adózó feldolgozás céljából szénét vásárolt, majd később a más által feldolgozott, de még mindig tulajdonában levő szénét eladta. Ebből azonban nem következik, hogy az adózó megfelelt volna az Eatv. szerinti termelő fogalmának. [...]

A fentiek és az Art. 178.§ 34. pontja értelmében az adózó és a [REDACTED] adóügyi szempontból kereskedelmi kapcsolatban állnak, ugyanis az adózó igénybe veszi a [REDACTED] szolgáltatásait, illetve terméket értékesít részére. [...]

[...] az adózó és a [REDACTED] közötti üzleti kapcsolat az adójogviszony szempontjából úgy jelenik meg, hogy az adózó a [REDACTED] szolgáltatását veszi igénybe [...]. Ezt a tevékenységet a [REDACTED] saját nevében és saját kockázatára, az adózótól függetlenül, díjazás ellenében végzi.” (Elsőfokú Hatóság Határozata 7. oldal 4-6. bekezdések, 8. oldal 2. bekezdés)

- #19 A NAV Elnöke az Elsőfokú Hatósághoz hasonlóan arra helyezte a hangsúlyt, hogy a tényleges tevékenységet a [REDACTED] végezte, társaságunk termelő tevékenységet nem folytatott.

Az adózó és a [REDACTED] közötti együttműködési megállapodás IV/5. pontja szerint a [REDACTED] állapítja meg, hogy a [REDACTED] által betárolásra kerülő feketeszenet és barnaszenet (aknaszenet) a rendelkezésre álló gép berendezés alkalmazásával a [REDACTED] által meghatározott méretre (szemcsenagyságra) töri és osztályozza».

Megállapítható tehát ezen megállapodás, továbbá az ellenőrzés során feltárt adatok alapján, hogy az adózó maga a miskolci telephelyén termelői tevékenységet nem folytatott, azt a szerződés alapján a [REDACTED] végezte [...]. Mindezek alapján a [REDACTED] – az energiaadó törvény által meghatározottak szerint – mint termelő tevékenységet nem végzett, hanem értékesítést folytatott, azaz a feldolgozott szénét energiakereskedői minőségében értékesítette az [REDACTED] nek.” (A NAV Elnök Határozata 5. oldal 3. bekezdés)

- #20 A Fővárosi Törvényszék az alapján állapította meg társaságunk termelői minőségét, hogy a [REDACTED] nem vált a feldolgozott szén tulajdonosává, a munkavégzéshez szükséges eszközöket társaságunk biztosította számára, az alapanyagok kizárólag társaságunk könyveiben kerültek kimutatásra (a [REDACTED] könyveiben még készletként sem jelentek meg), illetve a tevékenységhez kapcsolódó kockázatokat is társaságunk viselte. Erre tekintettel a Törvényszék megállapította, hogy a [REDACTED] társaságunk alvállalkozójaként tevékenykedett, tehát tevékenysége társaságunk gazdasági tevékenysége körébe tartozott, így a termelő is társaságunk volt.

„Peres felek által nem vitatottan az együttműködési megállapodásban történő rendelkezésnek megfelelően a [REDACTED] a feldolgozott szén tulajdonosává nem vált, a feldolgozás során a munka egésze alatt felperes tulajdonában állt a szén és a munkavégzéshez szükséges eszközök egy részét is felperes biztosította. A felperes könyveiben kerültek kimutatásra az alapanyagok mindvégig és azok a [REDACTED] könyveiben készletként sem jelentek meg, így ebből következően felperes tulajdonában állt a szén a feldolgozás alatt és ez független volt attól, hogy a tevékenységet a feldolgozás

munkavégzését konkrétan alvállalkozó vagy felperes végzi-e. [...] A rendelkezésre álló szerződés a bíróság álláspontja szerint nem eredményezi annak a megállapítását, hogy a [redacted] tevékenysége minősülne termelői tevékenységnek, ugyanis a [redacted] felperes termelői tevékenységében való részvétele nem alapozza meg ezt a megállapítást. Az együttműködési megállapodásban szereplők szerint a [redacted] alvállalkozói minőségben felperes üzletszerű gazdasági tevékenységének alárendelve végezte a tevékenységét. Felperes a miskolci telephelyen saját gazdasági tevékenységének keretében végezte a feldolgozást és ezen feldolgozás során alvállalkozóként vette igénybe a [redacted]-t, azonban a [redacted] tevékenysége nem felel meg a termelői tevékenységnek, a felperesi termelői tevékenység megállapítását a [redacted] közreműködése nem érintette. Az Eatv. 2.§ 19. c) pontja nem tartalmaz olyan feltételt, hogy a gazdasági tevékenység végzéséhez szükséges erőforrások bevonását kizárólag saját erőből, saját munkavállaló útján valósíthatja meg a termelő. Ennek következtében a [redacted] alvállalkozóként való igénybevétele a [redacted] felperes termelői tevékenysége során történő munkavégzése még nem jelenti azt, hogy a felperes ne minősülne az Eatv. fogalomrendszerében termelőnek. A szén mindvégig a feldolgozás előtt, után és során felperes tulajdonában állt, a [redacted] a szolgáltatáshoz az eszközök egy részét biztosította, másik részét felperes bocsátotta a [redacted] rendelkezésére és az alapanyag feldolgozása a [redacted] a természetes személy munkavállalókat biztosította és néhány eszközt. Felperes tulajdonában állt a szén, amelynek raktározása, állagának megóvása, törése – függetlenül attól, hogy felperes végezte-e a tevékenységet vagy egyes vagy teljes folyamatokat alvállalkozók végeztek el a szolgáltatás keretében – felperes üzletszerű gazdasági tevékenységi körébe tartozott [...]. [Felperes] készletként könyveiben kimutatta a feldolgozásra került anyagot, ily módon az készletként saját könyveiben jelent meg. [...]

A [redacted] alvállalkozónak minősült a perbeli esetben a bíróság megállapítása szerint, felperes üzletszerű gazdasági tevékenységének alárendelve végezte a tevékenységét. [...] felperes nem egyszerűen megvette és eladta a szenet, hanem alvállalkozó közreműködésének bevonásával azt feldolgozta és feldolgozott terméket értékesített, ily módon az Eatv. 2.§ 5. pontjában írt energiakereskedői fogalomnak nem felelt meg, felperes tevékenysége az Eatv. szerinti termelői fogalomba tartozott. (Ítélet 8. oldal 4. bekezdés, 9. oldal 1. és 4. bekezdés)

- #21 Látható tehát, hogy a Fővárosi Törvényszék – az eljárási adóhatóságokkal ellenétben – a tényállás megfelelő feltárásával a társaságunk és a [redacted] közötti polgári jogi viszony tartalmát részletesen értékelve döntötte el, hogy a tevékenység kinek volt betudható. Nem csak azt vette figyelembe, hogy a felek közötti megállapodás alapján a tevékenységet fizikailag a [redacted] végezte el, hanem figyelembe vette a felek között fennálló utasítási viszonyt, a végzett tevékenységhez szükséges eszközök rendelkezésre bocsátását, azt, hogy a szén a felek melyikének könyveiben jelent meg, azt, hogy ki viselte a tevékenység kockázatát. A Törvényszék emellett nemcsak a termelő fogalmának értelmezését kísérelte meg („az Eatv. 2.§ 19. c) pontja nem tartalmaz olyan feltételt, hogy...”), hanem azt is vizsgálta, hogy a [redacted] egyáltalán minősülhetett-e termelőnek az Eatv. fogalomrendszerében. Ezeken túl a Törvényszék gondot fordított arra is, hogy az általa felülvizsgált döntés megalapozatlannak talált állításait megcáfolja („felperes nem egyszerűen megvette és eladta a szenet [mint ahogy azt az adóhatóságok állították], hanem alvállalkozó közreműködésének bevonásával azt feldolgozta és feldolgozott terméket értékesített”). Az Ítélet indokolása tehát figyelemmel volt a teljes tényállásra, kimerítő, alapos. Hangsúlyozzuk, mindezen megállapításaink függetlenek attól, hogy maga az indokolás érdemben helyes végkövetkeztetésre jutott-e vagy sem.

- #22 A Kúria Végzése a következő indokollással helyezi hatályon kívül az Ítéletet:

„A felperes a Bt.-vel kötött szerződés szerint a Bt. miskolci telephelyét bérelte. A szerződés IV./5. pontja értelmében a Bt. vállalja, hogy a felperes által betárolásra kerülő feketeszenet és barnaszenet a rendelkezésre álló gépi berendezés alkalmazásával a felperes által meghatározott méretre (szemcsenagyságra) töri és osztályozza.

Az Art. 1.§ (7) bekezdése alapján az adóhatóság jogosult a perbeli szerződést a valódi tartalma szerint minősíteni. Az Alkotmánybíróság 724/B/1994 AB. határozatára figyelemmel az adóügyi és a polgári jogi jogviszony egymástól elválnak és az adóhatóság megállapítása nem hat ki a felek polgári jogi jogviszonyára, a hatósági minősítés kizárólag adóügyi szempontból releváns. Az adóhatóság a felek szerződési autonómiájába nem avatkozhat be, azonban a szerződést adójogi szempontból minősítheti és értelmezheti.

A felperes a polgári jog szabályainak alapulvételével jogosult volt a szén tárolására és feldolgozására szerződést kötni a Bt.-vel, ugyanakkor az energiaadó fizetési kötelezettség körében nem a polgári jog, hanem az Eatv., mint adójogszabály rendelkezései az irányadók. A miskolci telephelyen a szén feldolgozását [...] nem a felperes, hanem a Bt. végezte saját gazdasági tevékenysége keretében. Ezért a felperes az Eatv. 2.§ 19. c) alpontja szerinti termelőnek akkor sem tekinthető, ha a Bt. a felperes megbízásából végezte a szén feldolgozását. A fenti jogszabályi rendelkezés kógens, azt nem lehet kiterjesztően értelmezni, így nem tartozhat ebbe a körbe az a személy, aki (amely) nem saját maga végzi a feldolgozást, hanem azt mással végezteti. Erre nincs befolyással az a tény, hogy a szén a feldolgozás előtt és során végig a felperes tulajdonában állt és azt a társaság saját nevében értékesítette a vevő felé, ugyanis az Eatv. 2.§ 19. c) alpontja a termelői minőséget a feldolgozás tényleges elvégzőjének személyéhez köti. (Végzés, 5. oldal 2-3. bekezdések)

„A felperes a perbeli szénmennyiség tekintetében nem termelőnek, hanem az Eatv. 2. § 5. pontja szerinti energiakereskedőnek minősül, így energiaadó fizetési kötelezettsége az Eatv. 3. § (1) bekezdés b) pontjára figyelemmel fennáll.” (Végzés, 6. oldal 1. bekezdés)

- #23 A Kúria tehát két dolgot állít: egyrészt azt, hogy jogosult a felek jogviszonyának polgári jogi tartalmától eltekinteni és a jogviszony tartalmát eltérően, adóügyi szempontból értékelni, másrészt azt, hogy aki a tényleges elvégzője a tevékenységnek, az minősül termelőnek.
- #24 A Kúria Végzése tulajdonképpen egyetlen bekezdésben kívánja érdemben rendezni a jogvitát, teljesen figyelmen kívül hagyva a határozatok indokolásával szemben támasztott jogszabályi és alkotmányos követelményeket. A Kúria bár deklarálja jogát arra, hogy jogosult a felek viszonyát eltérően értékelni, azt végül érdemben nem teszi meg. Annak pusztá deklarálása, hogy a szén feldolgozását a Bt. végezte (amely tény a perben nem volt vitás), nem mond ellen a Fővárosi Törvényszék Ítéletének, arra azonban nem ad választ, hogy miért nincs jelentősége annak, hogy a [REDACTED] Bt. társaságunk alvállalkozója volt, ami kifejezetten aggályos arra tekintettel, hogy az Ítéletnek e megállapítás képezte a gerincét. A Végzés egyáltalán nem ad magyarázatot arra, hogy a felülvizsgált Ítéletben levezetett jogviszony-elemzés miért nem állja meg a helyét vagy arra miért nincs szükség, illetve, hogy a termelő Eatv.-ben használt fogalma milyen értelmezési elv mentén elemzendő, és az alapján a felek viszonyának tartalma miért minősül adóügyi szempontból másképpen, mint polgári jogi szempontból.
- #25 A Kúria egyáltalán nem ad útmutatást a termelő fogalmának helyes értelmezésére. Az indokolás egyetlen olyan megállapítása, amely erre tesz kísérletet, csupán annyit állít, hogy termelőnek a tevékenység tényleges elvégzőjét kell tekintetni. Azt azonban egyáltalán nem fejti ki, hogy mit kell tényleges elvégző alatt érteni. A döntésből az világos, hogy a ténylegesség körébe a polgári jogi kapcsolatok nem vonhatóak be, hiszen a [REDACTED] alvállalkozói viszonyát a Kúria teljesen figyelmen kívül hagyta, azzal érdemben nem foglalkozott. Ez viszont akkor azt kell, hogy jelentse, hogy semmilyen polgári jogi, így a munkajogi viszonyok sem vehetőek figyelembe, tehát a munkát valójában nem [REDACTED] hanem a [REDACTED] munkavállalói, a magánszemélyek végezték el. Ez további olyan kérdéseket vet fel, hogy e személyek milyen minőségükben végezték ezt a tevékenységet, illetve ilyenkor pl. keletkezik-e az Eatv. szempontjából bármilyen adókötelezettség a [REDACTED] és munkavállalói között (a magánszemélyek lehettek akár a [REDACTED] alvállalkozói is). A Kúria indokolása már azon az alapon sem elfogadható, hogy az Alaptörvény 28. cikke kifejezetten a cél szerinti, illetve az Alaptörvénnyel összhangban való jogszabály értelmezést ír elő a bíróságok számára; ezzel szemben a Kúria az Eatv. nyelvtani (szó szerinti) értelmezését kísérte

csak meg – hiányosan. A Kúria a termelőhöz hasonlóan ugyanis az energiakereskedő fogalmát sem értelmezte, sőt, fenntartotta az adóhatóságok azon sommás álláspontját, hogy mivel társaságunk nem minősül termelőnek, akkor energiakereskedőnek minősül. Ilyen összefüggés azonban az Eatv.-ben nincsen, attól, hogy egy gazdasági szereplő nem minősül termelőnek, még nem lesz szükségszerűen energiakereskedő (és fordítva). Így a Kúriának össze kellett volna vetnie a tényállást az energiakereskedő fogalmával, és annak mentén megállapítania, hogy társaságunk valóban energiakereskedőnek minősült-e. A Kúria tehát a gazdasági szereplők számára bizonytalan helyzetet teremtett döntésével akkor, amikor nem azonosította be megfelelően a jogviszony szereplőit, illetve nem adta megfelelő indokát e minősítésnek. Mindez súlyosan sérti a tisztességes eljáráshoz való alapjogot, illetve nem felel meg a jogbiztonság és a bizalomvédelem alapelveinek. Nyomatékosítjuk, hogy a Kúria ítéletében nem mondta ki, hogy a termelő lenne, holott amikor kijelentette, hogy társaságunk minősült energiakereskedőnek, szükségszerűen azonosítania kellett volna a jogviszonyban egy termelőt is. Nem is tehetette, hiszen a társaságunknak alárendelve, tevékenységünket segítő alvállalkozóként működött közre.

- #26 A Végzés tehát egyáltalán nem ad világos útmutatást arra, hogy a jogvita alapját képező jogszabály-értelmezési kérdést hogyan kell feloldani. Hangsúlyozzuk, ezek a megállapítások szintén függetlenek attól, hogy abban állást foglaljunk, hogy mi a termelő fogalmának helyes értelmezése. Az azonban bizonyos, hogy a Végzés alapján a jövőben sem lesz eldönthető, hogy mi az adókezelés helyes módja pl. olyan esetben, ha egy eddig nem tárgyalt típusú polgári jogviszony alapján bevont közreműködő segítségével végzi majd tevékenységét társaságunk. A Végzés nemhogy csökkenti, hanem mélyíti a termelő fogalmához kapcsolódó jogbizonytalanságot.

- #27 Az Alkotmánybíróság a 7/2013. (III. 1.) AB. határozatában a következőket mondta ki:

„[...] az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rejlő indokolási kötelezettség alkotmányos követelménye a bírósági döntés szabadságának abszolút korlátját jelenti, nevezetesen azt, hogy döntésének indokairól az eljárási törvényeknek megfelelően szükséges számot adnia. Az indokolási kötelezettség alkotmányjogi értelemben vett sérelme az eljárási szabály alaptörvény-ellenes alkalmazását jelenti. [...] a tisztességes eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárás mindenképpen megfogalmazza, hogy a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényeges részeire vonatkozó észrevételeit kellő alaposítással megvizsgálja, és ennek értékeléséről számot adjon.” (34. pont)

„Az Alkotmánybíróság értelmezése szerint az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes 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.” (39. pont)

(A fentiekkel egyező megállapításokat tartalmaz a 3199/2014. AB. végzés 14. pontja, a 26/2015. AB határozat 58-59. pontjai, a 3195/2015. AB határozat 23-24. pontjai, illetve a 3032/2015 AB. végzés 11. pontja is)

- #28 Az indokolással szemben támasztott alkotmányos elvárás tehát az, hogy egyrészt a döntéséről a bíróság az eljárási törvényeknek megfelelően számot adjon, másrészt, hogy a felek előadását kellő alaposítással megvizsgálja, és ennek értékeléséről számot adjon, harmadrészt pedig, hogy a közigazgatási határozat törvényességét érintő lényeges kérdéseket kellően vizsgálja meg, és azt mutassa be.

- #29 Ami az eljárási törvények által támasztott elvárást illeti, a Pp. a következőket rendeli:

Pp. 221.§ (1) bekezdés: Az ítélet indokolásában röviden elő kell adni a bíróság által megállapított tényállást az arra vonatkozó bizonyítékok megjelölésével, hivatkozni kell azokra a jogszabályokra, amelyekre a bíróság ítélete alapszik. Meg kell röviden említeni azokat a körülményeket, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak

vett, végül utalni kell azokra az okokra, amelyek miatt a bíróság valamely tényt nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a feljánlott bizonyítást mellőzte.

- #30 A Végzés a fenti Pp. szakasz kiemelt részeinek nem felel meg. Az állandó bírósági gyakorlat alapján egy teljes körűen indokolt ítéletnek tényállás címen nem csak pertörténetet kell tartalmaznia, hanem magát a döntést hozó bíróság által megállapított tényállást is, az arra vonatkozó bizonyítékokra való utalással. Ezt a Kúria nem tette meg. Továbbá, a Végzés nem ad számot az eljárás során bemutatott – elsősorban társaságunk és a [REDACTED] közötti kapcsolat természetét ismertető – bizonyítékokról, nem mutatja be, hogy azok közül melyeket vett figyelembe, és melyeket mellőzött a Kúria. Ez azonban különösen fontos lett volna, hiszen a felülvizsgált Ítélet érdemi döntése pont e bizonyítékok alapján született. A Kúriának értékelnie kellett volna a társaságunk és a [REDACTED] közötti jogviszony tartalmát bemutató bizonyítékokat, így különösen a felek közötti kockázatmegosztással, a felek közötti utasítási viszonnal, a telephely bérletével, vagy akár felek könyvvitelével kapcsolatos okiratokat.
- #31 Az eljárás során előadott, az ügy érdemére vonatkozó érveinket a Kúria egyáltalán nem vizsgálta meg, és annak értékeléséről egyáltalán nem adott számot. A NAV Elnök felülvizsgálati kérelmével (9. sz. melléklet) szemben benyújtott felülvizsgálati ellenkérelmünkben (10. sz. melléklet) nemcsak az Ítélet megállapításainak helyességével kapcsolatos érveinket adtuk elő, hanem a NAV Elnök felülvizsgálati kérelmében foglalt érvekkel kapcsolatos ellenérveinket is kifejtettük. Ezeknek értékeléséről a Végzés egyáltalán nem ad számot, semmilyen formában nem tesz említést arról, hogy ezen érvek miért nem elfogadhatóak, miért nem állják meg a helyüket. Nem kapunk felvilágosítást arról, hogy azoknak a perdöntő körülményeknek, hogy társaságunk viselte a tevékenység kockázatát, hogy a [REDACTED] végig társaságunk utasítása alapján járt el, hogy a telephely bérletének teljes költségét társaságunk viselte, hogy a feldolgozott szén soha nem került ki a könyveinkből, miért nem volt jelentőségük, azokat, a Kúria hogyan értékelte, vagy azokat bizonyítékként miért mellőzte. Sőt, a Végzés valójában a NAV Elnök felülvizsgálati kérelmében foglaltakat sem értékeli. Ez abból is látszik, hogy a NAV Elnök felülvizsgálati kérelmében a Törvényszék Ítéletének jogviszony-elemzését támadja, és emellett érvel, hogy a [REDACTED] saját nevében és saját kockázatára járt el – ezen érvekkel azonban a Végzés nem foglalkozik. Ez elfogadhatatlan abban a helyzetben, amikor a Kúria semmilyen magyarázatot nem ad arra a kérdésre, hogy miért nem szükséges egyáltalán a felek közötti jogviszony elemzése, miért a tevékenység tényleges elvégzője az adófizetésre kötelezett, és ez alatt mit kell pontosan érteni.
- #32 A Kúria az Ítélet törvényességét érintő lényeges kérdéseket sem vizsgálta meg. A Pp. 270.§ (2) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálat során a felülvizsgált döntés felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabálysértését vizsgálja felül. A NAV Elnök felülvizsgálati kérelmében jogszabálysértésként az Eatv. (és azon belül is a termelő fogalma) jogszabályellenes alkalmazását jelölte meg jogszabálysértésként. Amennyiben a kérdést a Kúria megfelelően vizsgálta volna, úgy a Végzésnek tartalmaznia kellene a termelő fogalma helyes értelmezésének kifejtését, iránymutatást adva ezzel a további jogalkalmazásnak, illetve az eljáró elsőfokú bíróságnak a helyes döntés meghozatalához. A Kúria azonban – korábban kifejtettek szerint – nem értelmezi a termelő fogalmát, és nem ad egyértelmű, világos útmutatást arra, hogy a Fővárosi Törvényszék által így jogszerűtlenül alkalmazott jogszabály értelmezésének mi a jogszerű módja. Ezen felül bár a Kúria deklarálja, hogy társaságunk energiakereskedőnek minősül, nem cáfolja meg a Fővárosi Törvényszék azon érveit, mely e minőségünket vitatja, és nem ad megfelelő indokolást arra sem, hogy társaságunk minként illik bele az energiakereskedő fogalmába.
- #33 Végül hivatkozni kívánunk arra, hogy a Kúria teljesen félreértelmezi az általa idézett AB határozatot, és annak mentén teljességgel alaptörvény-ellenesen alkalmazza a jogot. A hivatkozott 724/B/1994 AB határozat csupán annyit mondott ki, hogy az Art. 1.§ (7) bekezdése a Ptk.-val egyezően deklarálja (valójában csak megismétli), hogy a hatóságok jogosultak a felek viszonyait tartalmuk (és nem azok elnevezése) alapján minősíteni. Így tehát egy palástolt ügylet esetében pl. az adóhatóság is jogosult lenne a szerződést a valódi tartalma alapján minősíteni (pl. lízingszerződést adásvételi szerződésnek). Arra azonban nem jogosítja fel az adóhatóságot, hogy a szerződést annak valós (gazdasági) tartalmától eltérően minősítse. A Kúria által idézett hivatkozási alap, miszerint az adóügyi és a polgári jogviszony egymástól elválik, nem azt jelenti,

hogy a szerződéseket önkényesen eltérő tartalommal lehet értelmezni adóügyi, illetve polgári jogi szempontból, hanem csak azt, hogy ha az adóhatóság a tartalma szerint eltérően értelmez egy szerződést, mint ami adott esetben a felek szándéka vagy a szerződés elnevezése volt, annak csak adóügyi szempontból lesznek következményei, és az adóhatóságnak a szerződés tartalmát értékelő megállapításai nem hatnak ki a felek polgári jogviszonyára (azaz pl. egy jogvitában az eltérő tartalmi minősítésre nem lehetne hivatkozni, azt bíróságnak kellene kimondania). Azzal azonban, hogy a Kúria a [REDACTED] társaságunk gazdasági tevékenységének körébe tartozó tevékenységét a [REDACTED] saját gazdasági tevékenységének tulajdonította, annak polgári jogi (és valós) tartalmától eltérően értékelte a szerződés tartalmát, ami jogellenes. Ha ugyanis a [REDACTED] tevékenységét önálló gazdasági tevékenységnek tekintette a Kúria az energiaadó szempontjából, akkor azt is ki kellett volna mondania, hogy a köztünk és az [REDACTED] közötti jogviszony ténylegesen a [REDACTED] között jött létre. A Kúria azonban ezt a lépést már nem tette meg, e nélkül azonban jogi minősítése a „levegőben lóg”: bár nem mondja ki, hogy a [REDACTED] sem a részünkre végzett vállalkozási tevékenységet (ellenkezőleg, ezt nem is vitatja!), tevékenységét jogi szempontból mégis önálló tevékenységnek minősíti. Továbbá ahhoz, hogy a Kúria a [REDACTED] tevékenységét ne társaságunk gazdasági tevékenysége körébe tudja be (ahogy azt a Fővárosi Törvényszék tette), hanem azt a [REDACTED] tevékenységének minősítse, a Végzés indokolásának ki kellett volna térnie arra, hogy az Ítéletben megállapított jogviszony tartalmát mely bizonyítékokra tekintettel, mely mérlegelési és értelmezési szempontok mentén értékelte eltérően. Tekintettel arra, hogy a Kúria ezt nem tette meg, a Végzés, illetve végső soron a Kúriai Ítélete megfelelő indokolás hiányában jogszabályellenes, illetve alaptörvény-ellenes, hiszen a gazdasági szereplők számára bizonytalan helyzetet eredményező, a jogviszonyok tartalmát részlegesen, illetve önkényesen értékelő döntés született.

- #34 Megjegyezzük, bár alkotmányjogi panaszunk a Kúria Ítélete ellen irányul, azért került sor tartalmában a Végzés elemzésére, mert – miután az Ítélet 2. szó szerint megismétli a Végzés indokolását – a Kúria Ítélete az energiakereskedő-termelő kérdésében csupán annyit jegyez meg, hogy a Végzésben már jogerősen elbírálta, azaz az abban foglaltakat továbbra is fenntartja, ezáltal a támadott indokolás valójában a Kúria Ítéletének is része – erre tekintettel mindhárom döntés megsemmisítése indokolt.
- #35 Összefoglalva, a Kúria Ítélete olyan hiányosságokban szenved, amely sérti társaságunk Alaptörvény XXVIII. cikkének (1) bekezdésében foglalt alapjogát. Az indokolás a Pp. rendelkezéseivel szemben nem tartalmazza az indokolás minimális tartalmi követelményeit, nem vizsgálja meg a felek előadásait, nem ad érdemben számot arról, hogy a felülvizsgált döntések törvényességét megvizsgálta volna. A döntés egy alkotmánybírói határozat teljes félreértelmezéséből kiindulva született meg, az érdemi döntés tartalma pedig elmélyíti az Eatv. szerinti termelő fogalma körüli jogalkalmazási bizonytalanságot. Ezáltal a Kúria Ítélete – valamint a Végzés és az Ítélet 2 – átlépi azt az alkotmányos korlátot, amelyet az Alaptörvény húz fel elé, mint a bírói döntések szabadságának abszolút korlátját.
- #36 Keresetünkben kifogásoltuk, hogy az Elsőfokú Hatóság, illetve a NAV Elnök határozata jogszabálysértő, mivel megsértették az Art. 116. § (4) bekezdésének a felüellenőrzés megengedhetőségére vonatkozó szabályokat. E szabály értelmében a felüellenőrző adóhatóság a korábbi ellenőrzés alapján hozott határozatot megváltoztathatja, ha a felüellenőrzés a korábbi ellenőrzés által feltárt tényekhez, adatokhoz, körülményekhez, minősítéshez képest eltérést állapít meg, és ez az adófizetési kötelezettséget érinti. Az Elsőfokú Hatóság határozatában kifejtette, hogy ellenőrzése során „a korábbi adóellenőrzés által feltárt tényálláshoz képest eltérést [állapított] meg”. A NAV Elnök Határozata szerint a REK eljárása hibás volt, amikor „a feltárt adókülönbséget téves jogszabályi következtetés miatt nem minősítette adóhiánnyá”. Az említett határozatokban ugyanakkor nem került sor új tény, vagy körülmény feltárására, vagy a jogviszony eltérő minősítésére, hiszen már a REK is kimondta, hogy társaságunk nem minősült termelőnek, és energiaadó fizetésére köteles. Különbőség csak annyiban mutatkozott a határozatok között, hogy míg a REK az adó [REDACTED] általi megfizetésére tekintettel adóhiányt nem, csak adókülönbséget állapított meg, addig a felüellenőrzés keretében hozott határozatok megállapították az adóhiányt, illetve az ehhez kapcsolódó pótlékot és bírságot is. Az Ítélet szerint

„ez olyan tény, körülmény, amely megfelel az Art. 116. § (4) bekezdésének [...]”. A Kúria e kérdéssel döntéseiben nem foglalkozott. Adókülönbözet lehet adóhiány és adótöbblet. Az energiaadó kötelezettjének, illetve az adókülönbözetnek a megállapítása maga a jogi minősítés, míg azon belül az adóhiány megállapítása csak egy olyan technikai kérdés, amely a szankciók esetleges alkalmazásához, illetve a bírságkiszabáshoz kötődik. A fentiek alapján az Elsőfokú Hatóság határozata nem felel meg az Art. 116. § (4) bekezdése által támasztott követelményeknek, így az Elsőfokú Hatóság nem volt jogosult a REK határozatának megváltoztatására, az ezzel ellentétes jogszabály-értelmezés kiüresítené az Art. felüellenőrzésre vonatkozó korlátozó rendelkezéseit és azt eredményezné, hogy a felettes szervek jogerősen lezárt ügyekben lényegében megszorítás nélkül változtathatják meg az adózót terhelő szankciót. A felüellenőrzés szabályainak a határozatokban, és az Ítéletben megnyilvánuló ilyen kiterjesztő alkalmazása súlyosan sérti a tisztességes eljáráshoz való alkotmányos jogot, illetve a jogbiztonságot: a felüellenőrzési eljárásban bár nem került sem új tény, sem új körülmény, sem új jogi minősítés feltárására, csak az alkalmazott szankció lett részben eltérő, azonban a hatóság azon döntése, hogy bár megállapít egy jogsértést, de eltekint bizonyos szankciók alkalmazásától, nem tekinthető a jogviszony minősítésének. Az eljáró hatóságok mégis e korlátok kiüresítésével „oldották fel” az alapügyben eljáró REK döntéséhez fűződő jogerőt.

4. A hátrányos megkülönböztetés tilalma – az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdése

#37 Álláspontunk szerint társaságunkat hátrányosan megkülönböztetés érte amiatt, hogy gazdasági tevékenységünk folytatásához miskolci telephelyünkön alvállalkozót vettünk igénybe. A REK Határozata egyértelművé teszi, hogy társaságunk különböző telephelyein végzett azonos tevékenysége pusztán annak alapján minősül az energiaadó-fizetési kötelezettség szempontjából eltérően, hogy társaságunk saját munkavállalói végezték-e a szén feldolgozását, vagy e tevékenység végzéséhez alvállalkozót vettünk-e igénybe.

#38 A REK Határozat több ponton utalt arra indoklásában, hogy a saját munkavállalóval történt munkavégzés, illetve az alvállalkozó igénybevétele volt az a megkülönböztető ismérv, amely a határvonalat jelentette egyes telephelyeinken folytatott tevékenység energiaadó szerinti minősülése között:

„A vizsgálat az A2-es végfelhasználónak történő termékértékesítések (melyek esetén termelői kategóriába sorolta magát a gazdálkodó) esetén annak vizsgálatára került kiterjesztésre, hogy a termelő tevékenységet az adózó saját maga [végezte], vagy pedig más személlyel végeztette.

A fentiek miatt az adózó telephelyein feldolgozott és az onnan értékesített szenek esetén az alábbiak szerint kerültek elkülönítésre azok a helyszínek ahol a [redacted] saját maga, illetve ahol más gazdálkodó végezte a termelést.

[redacted] a saját telephelyen saját eszközökkel, és alkalmazottakkal végezték a szén termelését (osztályozását), illetve a szén brikettálását, így ezen telephely tekintetében megállapítást nyert, hogy az adózó helyesen alkalmazta a «termelői» adójogi kategóriát.” (REK Határozat, 5. oldal 8-10. bekezdés)

„A [redacted] között létrejött Együttműködési] Megállapodás IV.5. pontja szerint a [redacted] vállalta, hogy a [redacted] által betárolásra kerülő feketeszenet és barnaszenet (aknaszenet) a rendelkezésre álló gépi berendezés alkalmazásával a [redacted] által meghatározott méretre (szemcsenagyságra) tört és osztályozza.

A fentiekből megállapítható, hogy a [redacted] által a miskolci telephelyről végfelhasználónak kitarolt szenek esetén nibasan alkalmazta a termelői adójogi kategóriát az energiaadó törvény tekintetében, ugyanis a [redacted]-vel kötött Megállapodásból egyértelmű, hogy a szenek kezelését nem a [redacted] hanem a [redacted] végezte, a [redacted] tulajdonában, de nem birtokában álló szenek tekintetében és részben [redacted] tulajdonában álló eszközökkel.

Így megállapítható, hogy a [REDACTED] a miskolci telephelyről a végfelhasználóknak értékesített szénnek esetén hibásan alkalmazta a termelői státuszt az energiaadó tekintetében.” (REK Határozata, 6. oldal 1., 5-7. bekezdés)

„A fentiekből megállapítást nyert, hogy a feldolgozott szénnek tekintetében az adózó – energiaadó szempontjából – [REDACTED] termelőnek, a másik két telephelyen energiakereskedőnek minősül.” (REK Határozata 7. oldal 2. bekezdés)

„Amennyiben [a] feldolgozási műveletet (vizsgálat szerint A2-es cikkszámúak esetén) saját maga végzi az adott szénnel akkor termelői adójogi kategóriát alkalmazva adókötelezettség keletkeztetése nélkül végezheti ezen szénnek értékesítését, tehát nem szükséges sem energiakereskedői, sem lakossági értékesítés esetén nyilatkozat bekérése, illetve egyéb értékesítés esetén energiaadó nélkül kell számlázni az értékesítéseket.

Miskolcon [...] a [REDACTED] a szerződés szerint nem minősülhet termelőnek, mivel nem ő végzi a termelési tevékenységet. A könyvelés hiába számol el feldolgozási költséget a továbbfeldolgozott szénre a [REDACTED]-vel [...] kötött megállapodás alapján, az energiaadó kötelezettség szempontjából az bír relevanciával, hogy ezen telephelyeken más személy végzi a szén feldolgozását. Ennél fogva ezen telephelyekről a szénnek energiakereskedőként értékesítheti, mely mennyiségre az energiaadót a [REDACTED] nek kell bevallani és megfizetni.” (8. oldal 4. és 7. bekezdés)

#39 A 3/2014. (I. 21.) AB határozat 47. pontja kimondta, hogy

„Az Alkotmánybíróság állandó gyakorlata szerint az azonos szabályozási körbe vont jogalanyok közötti olyan alkotmányos indok nélkül tett megkülönböztetés tilos, amelynek következtében egyes jogalanyok hátrányos helyzetbe kerülnek. Nem tekinthető viszont hátrányos megkülönböztetésnek, ha a jogi szabályozás különböző tulajdonságokkal bíró alanyi körre eltérő rendelkezéseket állapít meg, mert alkotmányellenes megkülönböztetés csak összehasonlítható – azonos csoportba tartozó – személyi körben lehetséges.”

(A fentiekkel egyező megállapításokat tartalmaz a 20/2014. (VII. 3.) AB határozat 262. pontja, 3009/2012. (VI. 21.) AB határozat 54. pontja, valamint a 14/2014. (V. 13.) AB határozat 32. pontja is.)

#40 Társaságunk mindkét (tokodi és miskolci) telephelyén hatósági engedély alapján végezte gazdasági tevékenységét, a feldolgozásra kerülő alapanyagokat társaságunk szerezte be és mutatta ki könyveiben, azok mindvégig társaságunk tulajdonában maradtak, továbbá a [REDACTED] iselte az összes termelési kockázatot. A szén mindkét esetben társaságunk telephelyén került feldolgozásra és onnan került értékesítésre is. Ennek alapján úgy véljük, hogy társaságunk két telephelye (az ott végzett gazdasági tevékenység) összehasonlítható helyzetben van és homogén csoportot alkot.

#41 Ennek ellenére a REK és a magasabb fokú hatóságok önkényesen különbséget tettek közöttük pusztán annak alapján, hogy mely gazdasági társaság alkalmazásában álló munkavállalók végezték el a szén feldolgozását, és ezt a téves megállapítást a Kúria Ítélete is hatályban tartotta. Tokodi telephelyünkön, ahol társaságunk munkavállalói végezték a szén feldolgozását, a REK és a magasabb fokú hatóságok álláspontja szerint társaságunk termelői tevékenységet végzett. Ezzel szemben miskolci telephelyünkön, ahol alvállalkozónk, a [REDACTED] munkavállalói végezték ugyanezt a tevékenységet, energiakereskedőnek minősülünk, és az energiaadó-fizetési kötelezettség minket terhel. Úgy véljük, hogy a REK és az egyéb hatóságok, és végül a Kúria az Eatv. ezen szakaszainak alkalmazása során önkényesen tettek különbséget társaságunk különböző telephelyein végzett gazdasági tevékenysége között, amely ésszerű alkotmányos indokkal sem igazolható, ezért határozataik sértik az általános egyenlőség elvét, és a diszkrimináció tilalmát, azaz az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdését. Ez az önkényes, és egyébként törvényellenes különbségtétel nyilvánvalóan súlyos következményekkel jár, egyrészt pénzügyi értelemben, hiszen a miskolci telephelyen végzett tevékenységünket súlyos adózási szankciókkal sújtotta az adóhatóság, másfelől tágabb gazdasági értelemben, hiszen a már említettek szerint az adóhatósági (végső soron a kúriai) álláspont teljes bizonytalanságot eredményezett a függő gazdasági szereplők (munkavállalók és alvállalkozók) közötti

különbségtétellel. Ezen okoknál fogva a diszkriminációval szemben indokolt az alkotmányos védelem.

- #42 A IV/01550/2012 AB. határozatban az Alkotmánybíróság az adott önkormányzat területén az építményadó alanyait homogén csoportnak tekintette, és erre tekintettel alkotmány-ellenesnek nyilvánította azt az önkormányzati rendeletet, amely e csoporton belül (állandó vagy nem állandó lakhelyre tekintettel) megkülönböztette a jogalanyokat adófizetési kötelezettségük tekintetében. A jelen ügyben tulajdonképpen ugyanezt tette a Kúria (és az adóhatóságok), hiszen egyedi döntése folytán a továbbfeldolgozásra vagy továbbfelhasználásra való alkalmassá tétel céljából a szén feldolgozására irányuló tevékenységet diszkriminálja a szerint, hogy az alvállalkozó bevonásával történik vagy sem. Ennek a különbségtételnek azonban nincs tárgyilagos megítélés szerint ésszerű indoka – amely az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint alkotmányos elvárás –, így a megkülönböztetés önkényes (Lásd 16/1991 AB határozat, 61/1992 AB határozat, illetve a fent hivatkozott határozat 37. pontja).

5. A tulajdonhoz való jog sérelme – Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdés

- #43 A REK Határozata a következőket rögzíti:

„Mivel az [REK] által bevallott és megfizetett energiaadó összege összhangban áll a vizsgálat során adókülönbsézként felmerült összeggel, összességében megállapítást nyert, hogy az állami költségvetést nem érte kár, hiszen a szén mennyisége után az energiaadó teljesítésre került.” (REK Határozat, 7. oldal 9. bekezdés)

- #44 A fentiekkel szemben a NAV Elnök Határozata a következő indokolást tartalmazza:

„[Az Elsőfokú Hatóság] helytállóan feltárta továbbá, hogy az elsőfokú vámhatóság megállapításának téves volta abból adódott, hogy nem vizsgálta alaposan az adózó [REK] energiaadó-fizetési kötelezettségének teljesítését meghatározó körülményeket és tényeket, valamint e tekintetben megállapítását tévesen kiterjesztette az értékesítési számlát befogadó partnerre [REK] is, és ez alapján vonta le azt a helytelen következtetést, hogy az állami költségvetést nem érte kár. Megállapítható ugyanakkor az is, hogy nem az értékesítési számlát befogadó partner cég képezte a vizsgálat tárgyát, így nem ezen társaság, hanem az adózó viszonylatában kellett volna vizsgálni az energiaadó bevallási- és fizetési kötelezettség teljesülését.” (NAV Elnök Határozata, 6. oldal 4. bekezdés)

- #45 Az Ítélet 2. az alábbi indokolás tartalmazza:

„Az energiaadó ténylegesen megfizetésre került az [REK]t megfizette és ez a cég jogutód nélkül megszűnt, így az alperes és a Kúria döntése értelmében az energiaadó a tárgyi határozathoz tartozóan kétszeresen került megfizetésre. [...]”

Korábban jogerős adóhatósági határozat mondta ki, hogy az adott adókülönbözlet nem tekintendő adóhiánynak és azután a felperes nem tartozik megfizetni szankciókat, ily módon a felüellenőrzési eljárásban felperes terhére tett megállapítások körében ezt a bírság kiszabásakor súlyozottan értékelni kell amellet, hogy a perbeli tényállás eredményeképpen az alperes és a Kúria döntése következtében a költségvetésbe a tárgyi adó kétszeres befizetése történt. Mindezek alapján a bíróság az alperes határozatát az adóbírság körében hatályon kívül helyezte, megállapította, hogy a fent kifejtettek alapján az adóbírság kiszabása az energiaadóhoz tartozóan nem jogszerű.” (Ítélet 2., 10. oldal 1. és 4. bekezdés)

- #46 A Kúria Ítélete végül az az alábbi indokolással hagyja helyben az adóbírság Ítélet 2. szerinti törlését:

„A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az Art. 171.§ (1) bekezdését és a Pp. 339/B.§-át nem megsértve döntött úgy, hogy az adóbírság mellőzésének feltételei fennállnak. A felperestől elvárható körülmétekintés hiányára releváns bizonyíték nem merült fel, az adóhiány keletkezésének konkrét ügyre vonatkoztatott körülményeinek

értékelése során pedig nem minősül iratellenesnek, sem kirívóan okszerűtlennek, hogy a felüellenőrzést megelőző ellenőrzés az ügylet adójogi értékelését már elvégezte, továbbá azt sem, hogy – az alperes által sem vitatottan – az ügyletre tekintettel megállapított adóhiánnyal azonos összegű adót a vevő megfizette.” (a Kúria Ítélete, 7. oldal 4. bekezdés)

- #47 Tehát mind a közigazgatási hatóságok, mind a bíróságok figyelembe vették azt a tény, hogy a vizsgált évben értékesített szén után az energiaadó már a központi költségvetésbe megfizetésre került. Erre tekintettel a REK az adóhiány megállapítását is mellőzte, a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az adóbírság és a késedelmi pótlék, míg a Kúria végül csak az adóbírság megállapítását mellőzte.
- #48 Álláspontunk szerint azonban az eljáró hatóságoknak és bíróságoknak az adó megfizetésének a tényét figyelembe kellett volna venniük az adóhiány megállapításakor is, ahogyan azt a REK tette. Ellenkező esetben a perben érintett adószabály alkotmányellenes alkalmazására kerül sor: az állami költségvetés kétszeresen gazdagodik a befizetett adó összegével. Természetesen a hatóságoknak, bíróságoknak elviekben lehetőségük van annak megállapítására, hogy egy adott adónem megfizetése adott jogviszonyban főszabály szerint kinek lett volna a kötelezettsége, azonban döntésük nem járhat olyan eredménnyel, amely végrehajtása esetén meghaladja a közteherviselés alkotmányos céljainak elérését. Ezért a jelen ügyben tulajdonképpen a REK hozott az alkotmányos követelményeknek megfelelő határozatot, amikor kimondta, hogy bár adott helyzetben társaságunk kötelezettsége lett volna az adófizetés, mégsem kötelezett minket az adó megfizetésére, illetve nem állapít meg azzal kapcsolatban szankciót, hiszen egy másik adózó (az alapjogviszony másik szereplője, az energiahordozó vevője) révén az adó megfizetésre került (és nem került visszaigénylésre), tehát a költségvetést nem érte hátrány.
- #49 Az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint az adóztatás, mint a tulajdonhoz való jog legitim korlátja kizárólag addig tekinthető alkotmányos eszköznek, amíg az alkotmányi rendeltetésének megfelelő célt, vagyis az arányos közteherviselést szolgálja (célhoz kötöttség), ezenfelül pedig a jövedelmi és vagyoni viszonyokhoz kötöttség keretei között marad (arányosság) (61/2006. (XI. 15.) AB határozat, ABH 2006, 674, 686.). A közteher nem működhet „kvázi szankcióként”, és nem ölthet konfiskáló jellegű (1531/B/1991. AB hat., ABH 1993, 707, 711.; 66/2006. (XI. 29.) AB hat., ABH 2006, 725, 738., IV/01550/2012.), ennek ellenére a jelen ügyben képviselt adóhatósági álláspont, illetve végső soron az ezt legitimáló kúriai határozat pontosan ilyen szankcionáló jellegű, konfiskáló tulajdon-elvonást eredményez: miközben a hatóság és a bíróság által sem vitatottan sor került az adó megfizetésére, a perben támadott határozat eredményeként azt társaságunknak is meg kell fizetnie, melynek eredményeként a költségvetés ugyanazon jogviszony kapcsán kétszeresen gazdagodik. Másfelől megközelítve a határozat eredményeként az állam az egyébként az adott tranzakció kapcsán általa törvényben megállapított adómértékhez képest kétszeres összeget hajt be az adózóktól, amely a már említett alapjog-sérelem túl súlyosan sérti a jogbiztonság követelményét is.
- #50 Az adóhatóság döntésében megnyilvánuló alkotmányellenességet tulajdonképpen (korlátozott mértékben) az eljáró bíróságok is észlelték, amikor a hatósági döntést részben megváltoztatva az adóbírság törléséről rendelkeztek, kimondva, hogy kétszeres megfizetés ténye nem teszi indokolttá a szankcionálást. A bíróságok azonban tévedtek akkor, amikor az adóhatósági határozat végrehajtásának tulajdonjoghoz való jogra, illetve a jogbiztonságra gyakorolt hatását csak az adóbírság körében értékelték. Itt jegyezzük meg, hogy az adójogszabályok ily módon történő értelmezése sérti az Alaptörvény 28. Cikkét is, hiszen az adó kétszeres megfizetése nem fér össze sem az adójogszabály céljával, sem az Alaptörvénnyel, illetve nem eredményez a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt.

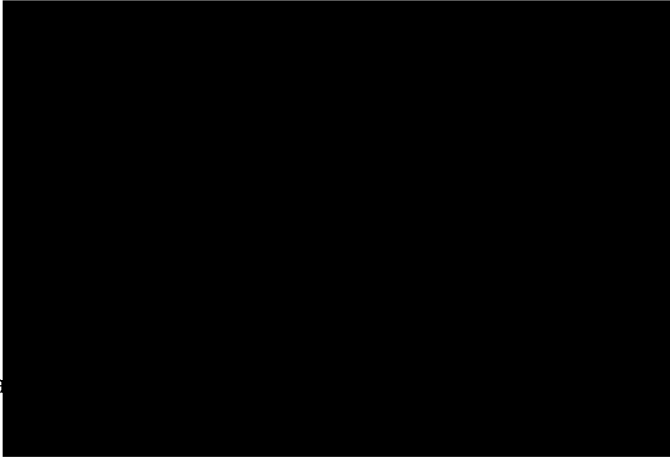


6. Egyebek

- #51 Nyilatkozunk, hogy a panasszal érintett ügyben felülvizsgálati eljárás nincs folyamatban (a Kúria Ítélete ellen jogorvoslatnak nincs helye), perújítást, illetve jogorvoslatot a törvényesség érdekében nem kezdeményeztünk, illetve annak kezdeményezéséről nincs tudomásunk.

Budapest, 2016. január 29.

Mellékletek:

- 
1. sz. melléklet: Ügyvédi meghatalmazás
 2. sz. melléklet: A REK Határozata
 3. sz. melléklet: Az Elsőfokú Hatóság Határozata
 4. sz. melléklet: A NAV Elnök Határozata
 5. sz. melléklet: Ítélet
 6. sz. melléklet: Végzés
 7. sz. melléklet: Ítélet 2.
 8. sz. melléklet: A Kúria Ítélete
 9. sz. melléklet: Az Ítélettel szemben benyújtott felülvizsgálati kérelem
 10. sz. melléklet: Felülvizsgálati ellenkérelem az Ítélet felülvizsgálati eljárásában
 11. sz. melléklet: Adatkezelési nyilatkozat