

**Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság útján**  
9021 Győr, Árpád út 2.  
9002 Győr, Pf. 21.

Érkezett: 2013. 11. 17.  
Az ügyirat száma: **15.K. 27.177/2013**

**Alkotmánybíróság részére**  
1015 Budapest  
Donáti u. 35-45.

Tisztelt Alkotmánybíróság! Mell.: db

Alulírott P... i...  
...  
... útján – az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI.  
törvény 27. §-a alapján az alábbi

**alkotmányjogi panasz indítványt**

terjesztem elő a Tisztelt Alkotmánybírósághoz a NAV Győr-Moson-Sopron Megyei Adóigazgatóság által 12/64/350013/60. megbízólevélszámon elrendelt, 2009. adóévre vonatkozó, általános forgalmi adó adónemre kiterjedő, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés alapján készült 1906201199/2013 iktatószámú I. fokú határozatot helybenhagyó, 2013. június 6. napján postai úton kézbesített 3758866054 iktatószámú II. fokú határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a **Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság** 2014. október 13. napján meghozott és 2014. december 04. napján postai úton kézbesített, **K.27.177/2013/18. számú ítélete, valamint a fenti ítélettel szemben benyújtott felülvizsgálati kérelem alapján indult felülvizsgálati eljárásban a Kúria Kfv.III.35.145/2015/12. számú, 2015. október 14. napján meghozott és **2016. január 12. napján kézbesített ítélete ellen:****

Kérem a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy állapítsa meg a megsemmisíteni kért fenti bírói döntések alaptörvény-ellenességét, és semmisítse meg azokat, mivel sértik az Alaptörvény XXIV. cikkét, XXVIII. cikkét és XXX. cikkét.

Kérem a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény 28. § (1) bekezdése szerint szíveskedjen a jelen eljárással érintett bírói döntések felülvizsgálatára irányuló eljárásban az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény 26. § szerinti, jogszabály Alaptörvénnyel való összhangját illető vizsgálatot is lefolytatni.

**Kérelmem indokolásaként az alábbiakat adom elő:**

**Indokolás tartalomjegyzéke:**

- I. A megsemmisíteni kért bírói döntések megnevezése, a határidő számításához szükséges adatok közlése
- II. Az Alaptörvényben biztosított jog megnevezése:
- III. A közvetlen érintettség kifejtése
  - A) Pertörténet röviden
- IV. Indokolás arra nézve, hogy a sérelmezett bírói döntés miért ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezésével

Elő: ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügy.szám.	10/817-0/2016
Bevezetés	2016. ÁPR. 26.
Feladvány:	1
Melléklet:	4+8

A) Tisztességes eljáráshoz való jog sérelme:

1. Az új eljárás nem felelt meg a felettes szerv utasításának
2. Más személy(ek) által elkövetett jogszabálysértések az indítványozó terhére nem értékelhetőek
3. Az indítványozó – mint felperes – javára szolgáló tények értékelésének hiánya
4. Jogszabályi kötelezettség nélkül (önkéntesen) az indítványozóval szemben támasztott többletfeltétel
5. Iratbetekintési jog korlátozása
6. Bizonyítékok figyelmen kívül hagyása
7. A bíróság nem bírálta el az indítványozó – mint felperes – kérelmeit
8. A döntés büntetőeljárás kezdeti szakaszában kelt iratokon alapult, de annak későbbi fejleményeit nem vette figyelembe
9. Az ítéletből nem derül ki az indítványozó adófizetési kötelezettségének összege

B) Részrehajlás nélküli, pártatlan eljáráshoz való jog sérelme és a gazdaságban való részvételnek megfelelő közteherviselés kötelezettsége:

1. Az adót valójában megfizetni köteles személyek adóamnesztiát kaptak, terheiket az indítványozónak kell viselnie
2. Az indítványozó által felajánlott bizonyítási eszközök mellőzése az eljárások során

C) Jogorvoslathoz való jog sérelme

1. Az iratbetekintési jog korlátozása eredményeként az indítványozó jogorvoslati joga sérült
2. Az indítványozó kérelmeinek elbírálatlansága miatt a kérelmező jogorvoslati joga sérült

D) Az Európai Unió joga által megállapított általánosan kötelező magatartási szabály megszegése

1. Az eljárás során nem alkalmazták a 904/2010 EU tanácsi rendeletben foglalt szabályokat

E) Jogbizonytalanság a magyar jogalkotó mulasztása okán

1. Az Art. 99. § (2) bekezdése nem alkalmazható áfa ügyekben
2. A HÉA-Irányelv 131. cikke alapján a jogalkotó kötelezettsége az adómentesség feltételeinek meghatározása – ezen kötelezettség megszegése nem értékelhető az indítványozó terhére

**I. A megsemmisíteni kért bírói döntések megnevezése, a határidő-számításhoz szükséges adatok közlése:**

Álláspontom szerint a **Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság** 2014. október 13. napján meghozott és 2014. december 04. napján postai úton kézbesített, **K.27.177/2013/18. számú ítélete**, valamint a fenti ítélettel szemben benyújtott felülvizsgálati kérelem alapján indult felülvizsgálati eljárásban a **Kúria Kfv.III.35.145/2015/12. számú**, 2015. október 14. napján meghozott ítélete **2016. január 12. napján kézbesített ítélete** alaptörvény-ellenes.

Kérem, hogy az Alkotmánybíróság ügyrendjéről szóló 101/2013. (II.27.) AB Tü. határozat 32. § (2) bekezdése szerint az alkotmányjogi panasz benyújtására nyitva álló határidő tekintetében a Kúria ítélete kézbesítésének időpontját – 2016. január 12. napját - szíveskedjenek figyelembe venni.

Az indítványozó teljes körűen kimerítette a jogorvoslati lehetőségeit, a közigazgatási hatósági eljárásban született I. fokú határozattal szemben fellebbezéssel élt, az ennek nyomán született II. fokú határozattal szemben kereseti kérelmet nyújtott be, az egyfokú bírósági eljárásban született jogerős ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be. További jogorvoslati lehetőség nem áll az indítványozó rendelkezésére.

Nyilatkozom, hogy az indítványozó nem kezdeményezett perújítást, és felülvizsgálati eljárás sincs folyamatban a fenti ügyben.

Jelen panasz – annak ellenére, hogy alapját adóügyekben született bírói döntések jelentik – nem ellentétes az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdésében foglalt tilalommal, tekintettel arra, hogy nem a „központi költségvetésről, a központi költségvetés végrehajtásáról, a központi adónemekről, az illetékekről és járulékokról, a vámokról, valamint a helyi adók központi feltételeiről szóló törvények” alaptörvény-ellenességének megállapítására irányul. Jelen panasz eljárási szabályok, valamint a bíróságok eljárásának alaptörvény-ellenessége megállapítására irányul.

## **II. Az Alaptörvényben biztosított jog megnevezése:**

- Tisztességes eljáráshoz való jog (Alaptörvény XXIV. cikk),
- Részrehajlás nélküli, pártatlan eljáráshoz való jog (Alaptörvény XXIV. cikk, Alaptörvény XXVIII. cikk),
- Jogorvoslathoz való jog sérelme (XXVIII. cikk),
- Gazdaságban való részvételnek megfelelő köztelherviselés kötelezettsége (Alaptörvény XXX. cikk)

A fentiek mellett a fenti eljárások során az eljáró hatóságok és bíróságok megsértették a 904/2010 EU tanácsi rendeletből eredő kötelezettségüket, ezzel az Alaptörvény E) cikk (3) bekezdésében foglalt, az Európai Unió joga által megállapított, általánosan kötelező magatartási szabályt szegtek meg.

A közös hozzáadottadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv (továbbiakban: Héa-Irányelv) 131. cikkében hivatkozott adómentességi feltételeket a hazai jogalkotó nem rögzítette semmilyen jogszabályban, ennek megfelelően nem ismerhetők meg a vállalkozások számára a közösségen belüli adómentes termékértékesítés feltételei.

## **III. A közvetlen érintettség kifejtése**

A közigazgatási határozat felülvizsgálatára irányuló eljárásban során az indítványozó peres fél volt, felperesként vett részt az eljárásban.

### **A) Pertörténet röviden:**

A [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] vizsgált időszakban kereskedelmi tevékenységet végzett, melynek keretében különböző magyar társaságoktól szerzett be termékeket, melyeket külföldi társaságok részére értékesített, közösségen belüli termékértékesítés keretében.

A [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] el szemben áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálata iránti lejárás indított az adóhatóság (megbízólevél szám: 10/44/944/446), mely eljárásban a 2467423615

iktatószámú, 2011. november 28. napján kelt I. fokú határozattal 472.253.000,- Ft adókülönbözetet állapított meg az adózó terhére.

Az adóhatóság vitatta a [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] beszerzéseinek hitelességét a [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] Egyéni Cégtől beszerzett termékek vonatkozásában, valamint vitatta, hogy a [REDACTED] [REDACTED] által a szlovák vevők részére értékesített termékek elhagyták Magyarország területét.

A fenti eljárásban az indítványozó fellebbezésének következtében az adóhatóság a 2468381727 iktatószámú II. fokú határozattal megsemmisítette a jogszabálysértő I. fokú határozatot, és új eljárás lefolytatására utasította, melynek vonatkozásában konkrét utasításokat fogalmazott meg az első fokon eljáró hatóság részére. A II. fokon eljáró adóhatóság megállapította, hogy az adóhatóság nem tett eleget tényállás tisztázási kötelezettségének,<sup>1</sup> és rögzítette, hogy mind a beszerzések, mind az értékesítések vonatkozásában szükséges a tényállás további feltárása.<sup>2</sup>

Az új eljárás (megbízólevél szám: 12/64/350013/60) során az adóhatóság nem vette figyelembe a fenti II. fokú határozatban rögzített utasításokat. Az új eljárás során született I. fokú határozatban az adóhatóság –a korábbi 472.253.000,- Ft helyett – 604.424.000,- Ft adókülönbözetet állapított meg az indítványozó terhére.

A II. fokon eljáró adóhatóság a 3758866054 számú II. fokú határozattal helybenhagyta az I. fokú határozatot.

A [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] – jogorvoslathoz való jogával élve – keresetet nyújtott be a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz a fenti határozatok bírósági felülvizsgálata iránt.

A bírósági eljárás során a bíróság az indítványozó, mint felperes javára szolgáló bizonyítékokat nem vette figyelembe, bizonyítási indítványait elutasította – elzárva a felperest a bizonyítás lehetősége elől, annak ellenére, hogy a bizonyítási teher őt terhelte –, és egyes kérelmeit egyáltalán nem bírálta el. A Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a K.27.177/2013/18. számú ítélettel elutasította a felperes keresetének részben helyt adott, részben azonban elutasította a felperes keresetét.

A fenti ítélettel szemben az indítványozó, mint felperes felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Kúriához, melyben részletesen előadta a bírósági eljárás során történt jogsértéseket, azonban érveit a Kúria figyelmen kívül hagyta, annak ellenére, hogy az eljárásban az indítványozó alaptörvényben rögzített jogai is súlyosan sérültek.

A Kúria Kfv.III.35.145/2015/12. számú ítéletével a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletét hatályában fenntartotta.

#### **IV. Indokolás arra nézve, hogy a sérelmezett bírói döntés miért ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezésével:**

<sup>1</sup> 2468381727 iktatószámú II. fokú határozat 13. oldal 7. bekezdése

<sup>2</sup> 2468381727 iktatószámú II. fokú határozat 14. oldal 6. bekezdése

## **A) Tisztességes eljáráshoz való jog sérelme:**

### **1. Az új eljárás nem felelt meg a felettes szerv utasításának**

Az indítványozó keresetének 1.) pontjában hivatkozott az alapeljárásban hozott új eljárást elrendelő határozatának<sup>3</sup> 13. oldalán olvasható jogértelmezésre, amely szerint:

*„Az Áfa törvény nem tartalmaz olyan rendelkezéseket, amelyek alapján a termékexportról kiállított nem hiteles számlán megjelenített „gazdasági esemény” eo ipso belföldi termékértékesítésnek minősül. A termékexport a belföldi termékértékesítéshez képest nem egy kivétel és nem is olyan adókedvezmény, amelynek bizonyítása az adózót terheli, a belföldi értékest bizonyító tények feltárása az Art. 97.§ (4) bekezdése alapján az elsőfokú adóhatóság feladata.”*

A felettes szerv a határozat 14. oldalán egyértelmű utasítást adott:

*„Az új eljárás során a tényállást abban a körben kell feltárni, amely alapján megállapítható az, hogy az adózó értékesítései az áfa törvény alapján belföldi termékértékesítések voltak és termékek ténylegesen belföldön maradtak. Amennyiben e körben a bizonyítás eredményre nem vezet, úgy az adózó terhére automatikusan a belföldi termékértékesítés ténye nem állapítható meg a belföldi termékértékesítés után fizetendő adó megállapításának nincs hely és emiatt a belföldi termékértékesítéshez kapcsolódó jogkövetkezmények sem alkalmazhatók.”*

A fentieknek elsősorban a szlovák ██████████ c ██████████ esetében van jelentősége, tekintettel arra, hogy az adóhatósági határozat a ██████████ c ██████████ ██████████ n ██████████ t mindössze arra alapozta, hogy a szlovák társaság a nemzetközi megkeresés idejében már nem volt elérhető, illetve saját kötelezettségeit nem teljesítette (amire a felperesnek nyilvánvalóan nem lehetett rálátása).

Az indítványozó, mint felperes a tárgyaláson is egyértelműen előadta, hogy a felettes szerv megsemmisítő határozatában előírta annak bizonyítását, hogy valójában belföldi ügylet történt, vagy annak igazolását, hogy a felperes összejátszott a szlovák vevők magyar partereivel.<sup>4</sup>

Az új eljárás lefolytatására utasító II. fokú határozat tehát konkrét bizonyítási cselekmények lefolytatását írta elő az adóhatóság számára, nem pedig azt, hogy az eddig is rendelkezésre álló iratokból ugyanazt a következtetést vonja le.

Az adóhatóság a megismételt eljárás során nem tett eleget fenti bizonyítási kötelezettségének, ezért az alperes eljárása ellentétes az Art. 140. § (2) bek. rendelkezésével.

Erre a tényre az indítványozó, mint felperes keresetében hivatkozott, azonban a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítélete nem tartalmaz utalást arra, hogy az eljáró bíróság álláspontja szerint az adóhatóság a felettes szerv utasításának eleget tett-e vagy sem. Elegendő

<sup>3</sup> 2468381727 iktatószámú II. fokú határozat

<sup>4</sup> K.27.177/2013/13. Tárgyalási jegyzőkönyv 2014. április 23. 1. oldal.

lett volna az is, ha a bíróság összeveti az alapeljárásban és az új eljárásban hozott I. fokú határozatok szövegét, így megállapíthatta volna, hogy

- a régi és az új határozat meghozatala közötti időszakban semmilyen új bizonyítás felvételére nem került sor és
- az új határozat csak megismétli a régi megsemmisített adóhatározatban felsorolt bizonyítékokra vonatkozó szövegrészeket.

A fentiekre az indítványozó felülvizsgálati kérelmében is hivatkozott, azonban a Kúria álláspontja szerint:

*„ A megismételt közigazgatási eljárás alapját képező közigazgatási végzés bíróság által nem volt felülvizsgálható az Art. 143. § (1) bekezdés folytán, ezért kötőerő hiányában az alperesi határozat jogszerűségének nem lehet viszonyítási alapja a felettes szerv elsőfokú adóhatóságának adott utasítása; az elsőfokú bíróságnak a felettes szerv utasításától függetlenül kellett döntenie az alperes határozatának jogszerűségéről.<sup>5</sup>”*

Álláspontom szerint a tisztességes eljáráshoz való jog sérelmét – ennek körében többek között a jogorvoslati jog sérelmét – eredményezte a Kúria fenti érvelése.

A fentiekkel a peres eljárások során igénybe vehető legmagasabb bírói fórum rögzítette: az adóhatóságnak – a megsemmisített döntést követően lefolytatott – új eljárásban nem kell figyelembe vennie a felettes szerv utasításait.

## **2. Nem bizonyított, más személy(ek) által elkövetni vélt jogszabálysértések az indítványozó terhére nem értékelhetőek**

A Kúria ítéletében kifejti: *„Azt meghaladóan, hogy az elsőfokú bíróság a felülvizsgálati eljárással érintett részben helytállóan mutatott rá arra, hogy felperes tudattartalmának vizsgálata – a számlákhoz köthető árualap hiánya, fiktív ügyletek okán – nem merülhetett fel (melyből eredően a felperes által kiemelt EUB döntéseknek a konkrét ügyre hatása nem volt), felperes – a közösségen belüli termékértékesítéshez értelmezhetően – azt is alaptalanul állította, hogy önmagában a szlovák vevők adóalanyisága az adómentes értékesítést megalapozza”.<sup>6</sup>*

A Kúria álláspontja szerint az indítványozó tudattartalmának vizsgálata nem merülhet fel, azaz nem kellett vizsgálnia az adóhatóságnak azt, hogy az indítványozó tudott-e arról, hogy a termékek nem elhagyták az ország területét, valamint arról, hogy az általa a [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]-től és a [REDACTED] [REDACTED] Egyéni Cégtől beszerzett termékek „körbe forogtak”.

Fontosnak tartom hangsúlyozni, hogy a termékek „körbeforgásával” kapcsolatban továbbra is kétely áll fenn, tekintettel arra, hogy létezik olyan adóhatósági dokumentum, mely szerint a [REDACTED] [REDACTED] Egyéni Cég valódi értékesítéseket végzett az indítványozó felé.

A 8632727579. ügyiratszámú, 2012. október 31. napján kelt alperesi jegyzőkönyv 5. számú melléklete egy feljegyzést tartalmaz a [REDACTED] [REDACTED] egyéni cégnél lefolytatott adóellenőrzésről, melynek 2-3. oldalain foglalkozik a [REDACTED] [REDACTED] egyéni cégnél felmerülő, értékesítést terhelő adókötelezettséggel.

A [REDACTED] [REDACTED] egyéni cégnél tett megállapítások kivonata (mely az adóhatósági ellenőrzés megállapításait tartalmazó jegyzőkönyv 5. sz. melléklete) szerint az adóhatóság elfogadta a

<sup>5</sup> A Kúria Kfv.III.35.145/2015/12. számú ítéletének 7. oldal 2. bekezdése

<sup>6</sup> A Kúria Kfv.III.35.145/2015/12. számú ítéletének 9. oldal 1. bekezdése

██████████ felé történt termékértékesítést, csak a ██████████ egyéni cég beszerzései vonatkozásában állapított meg jogsértéseket.

A fentiekre a felperes az eljárás 2014. június 25. napján tartott tárgyalásán hivatkozott (tárgyalási jegyzőkönyv 2. oldal).

Az eljárás során azért szorgalmazta az indítványozó mindvégig a kapcsolódó vizsgálatokban született határozatok beszerzését, hogy – a fentiekhez hasonló módon – bizonyíthassa, hogy a ██████████ tényleges beszállításokat végeztek felé.

Álláspontom szerint az indítványozó tudattartalma kiemelkedő jelentőséggel bír jelen ügyben. Amennyiben az indítványozó tudattartalmát lényegtelennek tekintenénk, azzal objektív felelősségét állapítanánk meg.

Ezzel szemben az Európai Bíróság kialakult gyakorlata kifejezetten megköveteli a tudattartalom vizsgálatát: A Mecsek-Gabona (C-273/11.) ügyben (valamint a Teleos és társai ügyben (C-409/04) és az Euro Tyre Holding ügyben (C-430/09.)) megállapítottak szerint abban az esetben, ha az áru nem hagyta el az ország területét, akkor nem a megtévesztett eladó, hanem a szerződéshez vezető módon eljáró vevő köteles az adófizetésre.

Az indítványozó által beszerzett termékek útjának nyomon követése, feltárása jelen ügyben kiemelkedő jelentőséggel bírt volna: az adóhatósági állítása szerint a ██████████ t.-től és a ██████████ egyéni Cégtől beszerzett termékek „körbe forogtak” az azonban nem derül ki, hogy pontosan mely személyek között. Az adóhatóság által feltárt értékesítési láncolatban nem zárul be a kör, nem derül ki, hogy a termékek milyen módon jutottak vissza a felperesi társasághoz.

Az adóhatóság sem a közösségi értékesítés, sem a belföldi beszerzés tekintetében nem tárt fel olyan tény, mely az indítványozó jogszabálysértő magaratását támasztaná alá, kizárólag az indítványozó egyes partnereinél állapított meg jogellenes magatartást.

Álláspontom szerint a Kúria álláspontja, mely szerint az indítványozó tudattartamát nem kell megvizsgálni – azaz lényegtelen, hogy az adott személy kijátszott, vétlen áldozat-e, vagy az adókijátszás főszervezője – ellentétes a tisztességes eljáráshoz való joggal, és lényegében objektív felelősséget keletkeztet.

### **3. Az indítványozó – mint felperes – javára szolgáló tények értékelésének hiánya**

Az adóhatóságnak nem csak az adózók terhére szolgáló körülményeket kell feltárnia, hanem – Art. 97. § (4)-(6) bekezdése szerint – az adózó javára szolgáló tényeket is ismertetnie és értékelnie kell. Az adóhatóság bizonyos tényeket nem csak, hogy nem tárt fel és nem mérlegelt, hanem egyenesen eltitkolt határozatában.

A tisztességes eljárás sérelmét jelenti, hogy a bíróság – a jogorvoslati eljárás keretében, melynek során az adóhatósági határozat jogszerűségét kell megvizsgálnia – lényegében figyelmen kívül hagyta az adóhatóság fenti mulasztását.

A Kúria szintén nem tartotta aggályosnak, hogy az adóhatóság – a tisztességes eljárás követelményét biztosító Art. 97. § (6) bekezdésének rendelkezése ellenére – kizárólag az

indítványozó terhére szolgáló tényeket tárta fel, a javára szolgáló bizonyítékokat – melyekről tudomása volt – eltitkolta.

Az indítványozó javára szolgáló tények, körülmények az alábbiak voltak:

- a szlovák adóhatóság megerősítette a közösségi beszerzéseket,
- az adóhatóság állításával szemben a [REDACTED] [REDACTED] rendelkezett raktárral,
- az indítványozó igazolta a közösségen belüli termékértékesítéséhez kapcsolódó áfa mentességet a következők szerint:
  - minden esetben kiállításra került a CMR okmány, amely tartalmazta a vevő-eladó adatait, az áru megnevezését, valamint „az áru Magyarországról kiszállításra került” kifejezést,
  - a vevő az áru átvétel tényét a CMR okmányon bélyegzőjével igazolta, tehát a vevő tulajdonába került a termék a CMR okmány kiállításával egyidejűleg,
  - a felperesi adózó számlát állított ki a közösségi értékesítésről, amelyet a vevő átvett és az átvétel tényét aláírásával és bélyegzőjével igazolta,
  - a vevő bankon keresztül fizette ki (néhány esetben készpénzben) a felperesi számla ellenértékét, erre vonatkozóan a banki bizonylatok szolgálnak bizonyítékkul,
  - a szlovák adóhatóság visszaigazolta az értékesítések megtörténtét [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] vonatkozásában,
  - felperes minden külföldre történő értékesítésről havonta, elektronikus formában összesítő nyilatkozatot nyújtott be az adóhatósághoz, melyben az értékesítést követő hónap 20. napjáig a szlovák és a magyar adóhatóság értesült arról, milyen értékű árut értékesített az indítványozó a szlovák vevők részére, így adókiijátság gyanúja esetén azonnal intézkedhetek volna, erre azonban nem került sor,
  - a felperesi társaság könyvvizsgálója a különböző adóévekre vonatkozó auditok során az export értékesítés árbevételeit rendben találta,
  - 2009. évben negyedévente ellenőrizte az indítványozót, a teljes évre lefolytatott áfa bevallások ellenőrzése során a revizorok szabálytalanságot nem észleltek az erről szóló jegyzőkönyvek tanúsága szerint. Az elvégzett vizsgálatok adatait az alábbi táblázat tartalmazza:

Ellenőrzött időszak:	Megbízólevél száma:	Jegyzőkönyv kelte:
2009. I. negyedév	632/2037	2009.05.13.
2009. II. negyedév	632/2234	2009.08.26.
2009. III. negyedév	632/2441	2009.11.23.
2009. IV. negyedév	632/2653	2010.02.16.

A Teleos-ügyben az Európai Bíróság a fentieknél lényegesen kevesebb – és bizonytalanabb – bizonyíték alapján is igazoltak tekintette az ügyleteket.<sup>7</sup>

Az adóhatóság az összes fenti tényt ismerte – egyes tények alapjául szolgáló bizonyítékokat éppen ő maga tárta fel, pl. nemzetközi megkeresés során –, mégsem említette meg őket a

<sup>7</sup> Az alperes ezzel azt a látszatot kívánja kelteni, hogy a Teleos ügyben az adómentesség feltételei sokkal inkább fennállónak, illetve igazoltak tűntek, mint a jelen ügyben. Ezzel szemben – a Teleos ügyben született ítélet 16. pontja alapján – megállapítható, hogy a Teleos ügyben egyes esetekben

- a bemutatott CMR-eken feltüntetett szállító cégek fiktívek voltak;
- a CMR-eken szereplő rendeltetési helyek sem voltak valóságok; továbbá
- a CMR-eken szereplő rendszámok vagy nem léteztek, vagy az áruk szállítására alkalmatlan járművekhez tartoztak.



határozatban. Az indítványozó kifejezett hivatkozása ellenére sem a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, sem a Kúria nem tartotta aggályosnak, hogy az egyértelmű törvényi utasítás ellenére az adóhatóság nem rögzítette a fenti – indítványozó javára szolgáló – tényeket.

Az Art. 97. § (6) bekezdése az adóhatóság tisztességes eljárásának egyik legfontosabb biztosítója. A bíróságnak a jogorvoslati eljárás során azt kellett volna vizsgálnia, hogy az adóhatóság a jogszabályoknak megfelelően járt-e el, ennek ellenére még csak nem is rögzítette, hogy az adóhatóság nem tett eleget az Art. 97. § (6) bekezdésében foglaltaknak.

A rendkívüli jogorvoslati eljárásban a Kúria a bíróság eljárását vizsgálta felül, azonban a Kúria sem állapította meg, hogy a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság eljárása jogszabálysértő volt, tekintettel arra, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékok ellenére sem állapította meg, hogy az adóhatóság nem tett eleget az Art. 97. § (6) bekezdésének.

A fentiekkel álláspontom szerint megvalósult a tisztességes eljáráshoz való jog sérelme, figyelemmel arra, hogy az eljáró bíróságok még csak nem is rögzítették, hogy az adóhatóság nem tett eleget az Art. 97. § (6) bekezdésének. Ezzel az eljárás során lényegében kiürítették a tisztességes, részrehajlás nélküli eljárás egyik legfontosabb tételes jogi biztosítékát.

#### **4. Jogszabályi kötelezettség nélkül (önkéntesen) az indítványozóval szemben támasztott többletfeltétel**

a)

Az indítványozó keresetének 10. oldalán hivatkozott arra, hogy nincs olyan jogszabályi rendelkezés, mely olyan feltételt ír elő az adózók számára, hogy győződjenek meg arról, hogy az áru valóban elhagyta az ország területét, illetve azt sem tisztázott, hogy az adózók ennek miként tehetnek eleget.

Az indítványozó teljes körűen eleget tett jogszabályi kötelezettségeinek azzal, hogy bizonyítottan érvényes adószámmal rendelkező, valós társaságok részére értékesítette a termékeket, mely értékesítésekhez kapcsolódóan minden alkalommal számlát és CMR okmányt állítottak ki, melyek rögzítették, hogy a termékek elhagyják az ország területét.

Az Eub C-273/11. számú [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] ügyében hozott ítéletének 36-39. pontja megállapítja, hogy a magyar jogalkotó nem tett eleget a 2006/112 irányelv 131. cikkében előírt kötelezettségeinek, miszerint a tagállamoknak kell meghatározniuk a Közösségen belüli termékértékesítések mentesítésének feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazását, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzését.

Tehát a magyar jogalkotó mulasztott, mert a magyar jog nem ír elő olyan konkrét kötelezettségeket, mint például a közösségen belüli termékértékesítés adómentességének alkalmazása érdekében az illetékes hatóságoknak benyújtandó iratok listája.

Konkrét jogszabályi rendelkezés hiányában az adómentesség igazolása szabad bizonyítás keretében történik, ezért a bíróságnak is el kellett volna fogadnia a felperes által szolgáltatott bizonyítékokat, nevezetesen: CMR okmány, számla, vevői átvétel, vételár kiegyenlítése, összesítő nyilatkozatok, raktári nyilvántartás, stb.

Nyilvánvalóan a tisztességes eljáráshoz való jog sérelmét jelenti, hogy az indítványozóval szemben – jogszabályi rendelkezés nélkül – egy bizonytalan, meg nem határozott

többletfeltételt támasztanak, és az alapján több százmilliós összegű adókülönbözetet rónak a terhére. Sem az adóhatóság, sem a bíróság, sem pedig a Kúria nem tisztázta, hogy az indítványozó hogyan, milyen bizonyítékokkal, milyen módon tudta volna igazolni, hogy jogosult volt a termékek adómentes közösségen belüli értékesítésére. A felperes még most, az eljárás befejezését követően sem tudja, hogyan kellett volna lejárnia.

Megjegyzem: a fenti probléma egy állandóan visszatérő elem a közösségen belüli termékértékesítésekkel kapcsolatos adóeljárások során, a vonatkozó szabályozás hiánya megnyitja a lehetőséget a tisztességtelen eljárás előtt.

A Teleos-ügyben született ítélet 48. pontja rögzíti:

*„Először is a jogbiztonság elvét illetően emlékeztetni kell arra, hogy a jogbiztonság követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét (lásd különösen a 326/85. sz. Hollandia kontra Bizottság ügyben 1987. december 15-én hozott ítélet [EBHT 1987., 5091. o.] 24. pontját és a fenti hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 72. pontját.). Következésképpen, mint arra a Teleos és társai, valamint a Bizottság is helyesen hivatkozik, elengedhetetlen, hogy az adóalanyok ismerjék adókötelezettségeiket az ügylet megkötése előtt.”*

b)

A Kúria rögzítette, hogy az indítványozó terhére azért állapítottak meg adókülönbözetet, mert hiányos okiratokkal kívánta igazolni, hogy a termékek elhagyták az ország területét.<sup>8</sup> Bár az ítéletből nem derül ki, de a Kúria itt vélhetően a CMR okmányokra gondol, melyeknek a kitöltése nem mindenben felel meg a CMR Egyezményben részletezett szabályoknak. azonban a CMR egyezmény<sup>9</sup> 1. cikk 1. bek. alapján az egyezményt nem kell alkalmazni abban az esetben, ha a vevő maga végzi a szállítást. A CMR fuvarokmányt kizárólag a közúti fuvarozás körében kell használni, ahol a szállítás külön díj ellenében történik. Jelen esetben a szállítást a vevő végezte, a vevő saját tulajdonában álló termékeken.

Ennek megfelelően a CMR okmányoknak nem kellett minden formai feltételnek megfelelniük, azonban ennek ellenére alkalmasak voltak arra, hogy a fuvarozás lényeges körülményeit rögzítsék.

Minden jogszabályi alapot nélkülöző többletfeltétel az indítványozóval szemben a CMR Egyezmény formai kritériumainak betartatása olyan esetekben, melyekre nem vonatkozik maga az Egyezmény.

## 5. Iratbetekintési jog korlátozása

Az indítványozó álláspontja szerint az adóhatósági határozat jogszerűségét a bíróságnak a kereseti kérelemmel összhangban az adóigazgatási és a peres eljárásban keletkezett bizonyítási eszközökkel összevetve kellett volna megvizsgálnia és értékelnie.

Az indítványozó álláspontja – az 1/2013. KMJE-vel összhangban – szerint bizonyítékként nem használható fel olyan tény, adat, irat, amelynek megismerésére kizárólag a peres eljárás során – illetőleg még akkor sem - volt lehetőség. Az indítványozó a több éven át tartó

<sup>8</sup> A Kúria Kfv.III.35.145/2015/12. számú ítéletének 9. oldal 2. bekezdése

<sup>9</sup> 1971. évi 3. törvényerejű rendelet a „Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről” szóló, Genfben, az 1956. évi május hó 19. napján kelt Egyezmény kihirdetéséről

hatósági eljárás során csak formálisan gyakorolhatta jogait, és iratbetekintési jogának sérelme miatt teljes körű, érdemi védekezést még a peres eljárásban sem terjeszthetett elő.

Nyilvánvaló, hogy jelentősen sérült az eljárásban az indítványozó tisztességes eljáráshoz való joga – ezen belül a fegyveregyenlőség elve és a jogorvoslathoz való joga –, azzal, hogy nem ismerhette meg azokat a bizonyítékokat (és így azokkal szemben érdemi védekezést sem tudott előadni), melyek alapján több százmillió forint összegű adókülönbötetet állapítottak meg a terhére.

A fentieket a Kúria Kfv.V.35.216/2014/8. döntése is megerősítette:

*„Ahogyan az adóhatóság előtt az adózók alakilag és tartalmában hiteles, ellenőrizhető bizonyítékkal igazolhatják állításukat, úgy ez hatósági követelmény is, azaz a tisztességes eljárás elemét képező „fegyveregyenlőség elve” a bizonyítékok beszerzése körében mindkét félre vonatkozik.”*

## 6. Bizonyítékok figyelmen kívül hagyása

A Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság érdemben nem foglalkozott az indítványozó, mint felperes által becsatolt bizonyítékokkal, sőt egyes hivatkozásait teljes figyelmen kívül hagyta.

Az indítványozó hivatkozása ellenére a bíróság nem vette figyelembe a büntetőeljárásban keletkezett könyvszakértői véleményt és a tényt, hogy a [REDACTED] rendelkezt raktárral, annak ellenére, hogy az adóhatóság éppen a raktárhelyiség hiányát jelölte meg egyik fő indokként, ami alátámasztja, hogy a [REDACTED] nem vitte ki az országból a [REDACTED]-től vásárolt termékeket.

## 7. A bíróság nem bírálta el az indítványozó – mint felperes – kérelmeit

Az indítványozó keresetében több olyan kérelem és hivatkozás is szerepelt, melyekre a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság egyáltalán nem reagált.

Ezen kérelmeket, hivatkozásokat az alábbi táblázat foglalja össze:

El nem bírált kérelmek, hivatkozások	
Keresetlevélben foglalt hivatkozások	Az első tárgyaláson az I. sz. előkészítő iratban foglalt hivatkozások
Az új eljárás nem felelt meg a felettes szerv utasításainak	Eltérő időszakokra vonatkozó tényállási elemek összemosása
A tényállás feltáratlansága, az adózó javára szolgáló tények értékelésének hiánya	
Más adózók által elkövetett jogsértések felperes terhére értékelése	
A felperes kellő körültekintéssel járt el	
Az adóhatóság nem követte a termékek útját	
A felperessel szemben támasztott többletfeltétel	

Álláspontom szerint sérti a tisztességes eljáráshoz való jogot, ha a bíróság nem bírálja el megfelelően a felperes által a keresetben előadott kérelmeket, érveket, hivatkozásokat.

A bíróság nem szelektálhat a felperes érvei közül a szerint, hogy csak azokat bírálja el, melyeket el tud utasítani, míg más érveket nem csak nem értékeli, de meg sem említi az ítélet érdemi részében.

Az indítványozó felülvizsgálati kérelmében is kérte a Kúriát, hogy a fentiekre tekintettel a bíróság jogszabálysértő eljárását állapítsa meg, ezzel szemben a Kúria arra hivatkozott, hogy a felperes fenti érvei irrelevánsak.

Álláspontom szerint a bíróságnak attól függetlenül el kellett volna bírálnia a felperes kérelmeit, hogy azokat irrelevánsnak tartja-e. Megjegyzem: a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság álláspontja – a Kúria állításával szemben – nem az volt, hogy a felperes fenti érvei irrelevánsak; valójában egyáltalán nem foglalkozott az indítványozó fenti érveivel.

#### **8. A döntés büntetőeljárás kezdeti szakaszában kelt iratokon alapult, de annak későbbi fejleményeit nem vette figyelembe**

Az adóhatóság lényegében a büntetőeljárásban tett vallomásokot használta fel az adóeljárásban. Azonban a büntetőügyben tett vallomások jegyzőkönyveiből nem derül ki, hogy az elhangzottak mely időszakokra vonatkoznak, hiszen azok több adóévet is lefedtek, míg jelen eljárás tárgya kizárólag a 2009. adóév.

Rendkívül méltánytalan, hogy az adóhatóság ugyanazon – meghatározhatatlan időszakra vonatkozó – büntetőeljárásban keletkezett vallomásokot több adóév (2007-2011) vonatkozásában is felhasználja, és minden esetben úgy, mintha az azokban foglaltak az éppen vizsgált időszakra vonatkoznának.

A fentiek felül a büntetőeljárásban kelt vallomások felhasználásának korlátját jelenti, hogy a vallomások önmaguknak is ellentmondó tényállításokat tartalmaznak, mely ellentmondásokat az adóhatóság – az Art. szerinti bizonyítás hiányában – nem tárta fel, és nem oldotta fel.

Sem a bíróság, sem a Kúria nem tért ki az ítélet indokolásában a felperes fenti hivatkozására. Emellett hangsúlyozom, hogy az adóhatóság nem követte nyomon a büntetőeljárás további alakulását, nem vette figyelembe, hogy a büntetőeljárásban a [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] közösségen belüli termékértékesítéseit elfogadta a szakértő, az a vádiratban sem szerepel.

#### **9. Az ítéletből nem derül ki az indítványozó adófizetési kötelezettségének összege**

A Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletével hatályon kívül helyezte – új eljárásra utasítás mellett - a II. fokú alperesi határozat 2.2.1. pontját az abban foglalt megállapításból eredő adókülönbözet és az ahhoz kapcsolódó adóbírság, valamint késedelmi pótlék vonatkozásában.

Az ítélet azonban nem rögzíti, hogy a fentiekre tekintettel az indítványozó fizetési kötelezettsége mekkora összeggel csökkent.

Az adóhatósági határozat szerinti, valamint az ítélet szerinti fizetési kötelezettséget az alábbi táblázat tartalmazza:

	<b>Adóhatósági határozat szerint</b>	<b>Ítélet szerint</b>
Adókülönbözet	604.424.000,- Ft	???
Adóbírság	453.318.000,- Ft	???
Késedelmi pótlék	70.346.000,- Ft	???
Mulasztási bírság	400.000,- Ft	???

A fentiek szerint az indítványozó a jogerős bírósági ítélet alapján nem tudja meghatározni, hogy mekkora összegű fizetési kötelezettsége áll fenn összességében, illetve egyes fizetési jogcímek vonatkozásában.

Mivel az ítélet nem tartalmazza a törölt, és a hatályában fenntartott határozati pontokhoz kapcsolódó fizetési kötelezettségeket, így az ellenérdekű peres felekre maradt a konkrét összegek egyeztetése, pedig ezt a bíróságnak kellett volna eldöntenie.

### **B) Rézrehabilitáció nélküli, pártatlan eljárásról való jog sérelme és a gazdaságban való részvételnek megfelelő közteherviselés kötelezettsége:**

#### **1. Az adót valójában megfizetni köteles személyek adóamnesztiát kaptak, terheiket az indítványozónak kell viselnie**

Az indítványozó a keresetlevél nyolcadik oldalán hivatkozott az [REDACTED] [REDACTED] na ügyben hozott ítéletének 43. pontjára, amely szerint a Héa fizetési kötelezettséget a szlovák adóalany vevők terhére kellett volna megállapítani. Utalt arra is, ha a szlovák cég az árut mégsem vitte ki Magyarország területéről, akkor a vevő belföldi értékesítést hajtott végre.

A Kúria ítéletében rögzítette, hogy a magyar adóhatóság joghatóságának kizártsága okán nincs lehetősége a szlovák vevők vizsgálatára.

A bíróság eljárása ellentétes az Eub ítéletével, illetve az Áfa törvény 2. § a) pontjával, amely kimondja, hogy adót kell fizetni a belföldön teljesített termékértékesítés után.

Ha elfogadjuk, hogy a szlovák vevők nem vitték ki a terméket Magyarország területéről, és azokat magyar belföldi forgalomban értékesítették tovább, akkor az Áfa tv. 2. § a) pontja alapján Magyarországon adót kellett volna fizetniük.

Az Áfa tv. 2. § a) pontja kimondja:

„E törvény alapján adót kell fizetni:

a) adóalany által - ilyen minőségében - belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása,”

Az Áfa tv. 5. § (1) bekezdése szerint:

„Adóalany: az a jogképes személy vagy szervezet, aki (amely) saját neve alatt gazdasági tevékenységet folytat, tekintet nélkül annak helyére, céljára és eredményére. Az érintett személy vagy szervezet jog- és cselekvőképességére személyes joga az irányadó, ha azonban

*személyes joga alapján nem lenne jog- és cselekvőképés, de a magyar jog alapján igen, akkor jog- és cselekvőképességét a magyar jog alapján kell elbírálni.*”

Az Áfa tv. 6.§ (1) bekezdése szerint:

*„Gazdasági tevékenység: valamely tevékenység üzletszerű, illetőleg tartós vagy rendszeres jelleggel történő folytatása, amennyiben az ellenérték elérésére irányul, vagy azt eredményezi, és annak végzése független formában történik.”*

A fentiek szerint magyar belföldön végzett termékértékesítés esetében külföldi társaságok is kötelesek adót fizetni. Amennyiben elfogadjuk, hogy a szlovák vevők nem vitték ki a termékeket az országból, és azokat magyar belföldi forgalomban értékesítették tovább, akkor kijelenthetjük, hogy a szlovák vevők Magyarországon adóköteles tevékenységet végeztek. Ennek ellenére az adóhatóság nem kötelezte őket az adó megfizetésére, sőt, még ellenőrzést sem végzett a társaságoknál, az indítványozó kifejezett kérelmére sem.

Mind a bíróság, mind a Kúria eljárása – melyben jogszerűnek ítélik az adóhatóság álláspontját, mely szerint joghatósága kizárt a [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] szlovák vevői tekintetében – sérti a gazdaságban való részvételnek megfelelő közteherviselés kötelezettségének elvét, emellett a Részrehajlás nélküli, pártatlan eljáráshoz való jog sérelmét is megvalósítja.

## **2. Az indítványozó által felajánlott bizonyítási eszközök mellőzése az eljárások során**

A Pp. 164. § (1) bekezdése alapján a peres eljárás során az indítványozónak, mint felperesnek kellett volna bizonyítania állításait, de a bíróság ennek gátat szabott, így az indítványozónak nem volt lehetősége eleget tenni bizonyítási kötelezettségének.

A bíróság elutasította az indítványozó bizonyítási indítványait – melyek a kapcsolódó vizsgálatok iratanyagának teljes körű beszerzésére, valamint a szlovák partnereknél hozott határozatokra vonatkoztak – így nem tudta a javára szolgáló tényeket teljes körűen megismerni, összegyűjteni és a bíróság előtt bizonyítékként előadni.

Ezen felül az indítványozó az eljárások során részletesen bemutatta a javára szolgáló bizonyítékokat – melyeket a fenti *„Az indítványozó – mint felperes – javára szolgáló tények értékelésének hiánya”* cím alatt már említettünk – azonban a bíróság és a Kúria ezeket is figyelmen kívül hagyta

Ezzel szemben mind a bíróság, mind a Kúria elfogadta az adóhatóság állításait, még azokat is melyek iratellenesek voltak (pl. az adóhatóság állítása szerint a [REDACTED] [REDACTED] nem rendelkezett raktárral, míg a nemzetközi megkeresések szerint bérlet raktára volt).

A fenti eljárás álláspontom szerint sérti az indítványozó részrehajlás nélküli, pártatlan eljáráshoz való jogát.

## **C) Jogorvoslathoz való jog sérelme**

### **1. Az iratbetekintési jog korlátozása eredményeként az indítványozó jogorvoslati joga sérült**

A „*Tisztességes eljáráshoz való jog sérelme*” cím alatt már említésre került az indítványozó iratbetekintési jogának sérelme, melyre jelen pontban vissza kívánok utalni. Az iratbetekintési jog sérelme következtében az indítványozó nem ismerhette meg a vele szemben tett megállapítások alapjait szolgáló bizonyítékokat, így azokat nem vizsgálhatta meg, és azokkal szemben részletes érveit, védekezését nem volt módja előadni. Ezzel jogorvoslati jogát csak formálisan gyakorolhatta.

Az indítványozóval szemben úgy állapítottak meg több százmillió forint összegű adókülönbötet, hogy a mai napig sem láthatta az ellene felhasznált bizonyítékokat.

### **2. Az indítványozó kérelmeinek elbírálatlansága miatt a kérelmező jogorvoslati joga sérült**

A „*Tisztességes eljáráshoz való jog sérelme*” cím alatt már szintén említésre került, hogy a bíróság nem bírálta el az indítványozó – mint felperes – kérelmeit, mely eljárás az indítványozó jogorvoslati jogának megsértését jelenti.

A közigazgatási perekben a kereset benyújtása valójában egy jogorvoslat – az utolsó rendes jogorvoslati lehetőség – igénybevétele, melynek során az indítványozó pontokba szedve előadta érveit, hogy miért tekinti jogszabálysértőnek a II. fokú határozatot, azonban a bíróság az indítványozó egyes érveit teljesen figyelmen kívül hagyta, ezzel az indítványozó jogorvoslathoz való joga sérült.

## **D) Az Európai Unió joga által megállapított általánosan kötelező magatartási szabály megszegése**

### **1. Az eljárás során nem alkalmazták a 904/2010 EU tanácsi rendeletben foglalt szabályokat**

A 904/2010 rendeletet preambuluma (7) bekezdése szerint: „*A befizetendő adó beszedése érdekében a tagállamoknak közösen kell biztosítaniuk, hogy a héra helyesen kerüljön megállapításra minden tagállamban. Tehát nemcsak ellenőrizniük kell a saját területükön keletkező adókötelezettség megfelelő teljesítését, hanem ezenkívül segítséget kell nyújtaniuk más tagállamoknak is a saját területükön folytatott tevékenység folytán más tagállamban keletkező adókötelezettség megfelelő teljesítésének biztosításához is.*”

Az indítványozó az eljárás során jelezte, hogy álláspontja szerint az adóhatóságnak eljárása során együtt kellett volna működnie a szlovák adóhatósággal annak a kérdésnek a feltárása érdekében, hogy a termékek valóban megérkeztek-e Szlovákiába.

Az adóhatóság ezzel szemben figyelmen kívül hagyta a szlovák adóhatóság nemzetközi megkeresésre adott válaszát, melyben a termékek Szlovákiába való megérkezését visszaigazolták.

A fenti EU rendelet szerint a magyar adóhatóság nem dönthet egyedül – a szlovák adóhatósággal való egyeztetés nélkül – abban a kérdésben, hogy a szlovák adóalanyok – jelen esetben az indítványozó vevői – valóban beszerezték-e a termékeket a magyar eladótól.

A szlovák adóhatóság egyetlen esetben sem adott olyan választ a magyar adóhatóság megkeresésére, melyben egyértelműen kijelentette: megvizsgálta a kérdéses társaságot, és az biztosan nem szerzett be árut a felperestől. Éppen ezzel ellenkezőleg, a szlovák adóhatóság visszaigazolta az indítványozó értékesítéseit [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] szlovák vállalkozások felé.<sup>10</sup>

Az adóhatóság nem élt a 904/2010 rendelet szerinti egyeztetés lehetőségével annak ellenére, hogy az indítványozó kifejezetten kérte a szlovák adóhatósággal való egyeztetést.

A fentieknek megfelelően az alperesi adóhatóság jogszabálysértő módon járt el azzal, hogy nem működött együtt a szlovák adóhatósággal, különösen tekintettel arra, hogy a szlovák adóhatóság nemzetközi megkeresésre adott válaszát nem fogadta el, annak ellenére, hogy a szlovák adóhatóság egyértelműen megerősítette az indítványozó és [REDACTED] [REDACTED] közötti közösségi értékesítések tényét.

A fenti adóhatósági eljárás jogszerűvé nyilvánításával mind a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, mind a Kúria olyan döntést hozott, mellyel jóvá hagyta, hogy az adóhatóság megszegte az Európai Unió joga által megállapított általánosan kötelező magatartási szabályt.

## **E) Jogbizonytalanság a magyar jogalkotó mulasztása okán**

### **1. Az Art. 99. § (2) bekezdése nem alkalmazható áfa ügyekben**

A Kúria maga is utal az Art. 99. § (2) bekezdésre,<sup>11</sup> mely szerint: „*Ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani.*”

Már magából a fenti jogszabálysövegből is látható, hogy ezen rendelkezés megfogalmazásakor a jogalkotó nem az áfára kívánt utalni, hiszen az áfa rendszerében az adózót sem kedvezmény, sem mentesség nem illeti meg, így annak szabályozása sem lehet szükséges.

Álláspontom szerint a fenti rendelkezés nem alkalmazandó áfa-ügyekben, tekintettel arra, hogy:

- A szabályozás a jövedelemadóknál az adózóra irányul, a forgalmi adóknál pedig magára az ügyletre, azaz: Jövedelemadók esetében magát az adózót illeti meg adómentesség/kedvezmény, míg az áfa esetében nem az adózó mentesül az áfa alól, hanem – például a közösségi termékértékesítés estében – maga az ügylet.
- A forgalmi adózás nem ismeri a kedvezmény fogalmát.
- Az Art. megalkotásakor (2003-ban) és hatályba lépésekor (2014.01.01.) Magyarország még nem volt az Európai Unió tagja, így ez a rendelkezés – mely már ekkor is ugyanilyen formában szerepelt a szabályozásban – nyilvánvalóan nem vonatkozhatott

<sup>10</sup> I. fokú határozat 34. oldal 2. bekezdése, és 40. oldal 5. bekezdése

<sup>11</sup> A Kúria Kfv.III.35.145/2015/12. számú ítéletének 8. oldal 2. és 3. bekezdése





származó bizonyítékokkal rendelkezik, és kizárólag azokkal tudja igazolni, hogy a termékek elhagyták az ország területét. Nyilvánvaló, hogy az eladó nem vonható felelősségre a vevők mulasztásáért, illetőleg adókijátszásra irányuló tevékenységéért, amennyiben az eladó pozitív tudattartalma nem állapítható meg.

A fenti tényen alapszik az Európai Bíróság Mecsek Gabona ügyben és Teleos ügyben hozott ítélete is.

Mecsek Gabona ügy 43. pontja szerint:

„...amennyiben az eladó teljesíti a Közösségen belüli termékértékesítés igazolására vonatkozó kötelezettségét, a vevő azonban nem tett eleget a termékeknek a termékértékesítés helye szerinti tagállamon kívülre történő feladására vagy szállítására irányuló szerződéses kötelezettségének, az utóbbi tartozik héafizetési kötelezettséggel e tagállamban...”

Teleos ügy 60. pontja szerint:

„Nem érvényesülne az adósemlegesség elve, ha az alapügyben érintett értékesítők maguk volnának kötelesek a HÉA utólagos megfizetésére, mivel a belföldi ügyleteket lebonyolító értékesítőket sohasem terheli az áthárított adó, hiszen közvetett fogyasztási adóról van szó...”

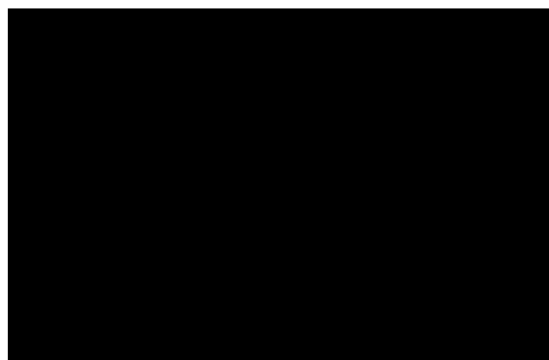
Tekintettel arra, hogy nem létezik szabályozás az igazolás módjára vonatkozóan, e körben teljes a jogbizonytalanság, lényegében mind az adóhatóság, mind az eljáró bíróságok teljesen önkényesen határozhatják meg, mely ügyleteket ismerik el közösségen belüli termékértékesítésként, és melyeket nem.

A KGD2016. 26. számú döntés kimondja: *„Amennyiben a tagállami jogalkotó hiányosan, tévesen, az uniós irányelvvel ellentétesen ülteti át az uniós jogszabályt a tagállam jogrendszerébe, akkor az érintett irányelv közvetlen alkalmazása indokolt, melyet a közigazgatási hatóságnak érvényesítenie kell.”*

A fentiekre tekintettel álláspontom szerint – a HÉa irányelv 131. cikkének értelmében – az indítványozóval szemben kizárólag a HÉa-irányelvben megfogalmazott követelmények támaszthatóak, tekintettel arra, hogy nincs eltérő tartalmú tagállami szabályozás.

Kelt: 2016. március 11.

Tisztelettel:



1. Ügyvédi meghatalmazás
2. Nyilatkozat az indítvány és a személyes adatok nyilvánosságra hozhatóságáról
3. Érintettséget alátámasztó dokumentumok