

ALKOTMÁNYBÍROSÁG	
Ügyszám:	IV/586-4/2022
Érkezett:	2022 JÚN 13.
Példány:	1 Kezeljrodz. /
Melléklet:	0 db 5

Alkotmánybíróság

1015 Budapest, Donáti u. 35-45.

részére

kiegészített alkotmányjogi panasz

Indítványozó: **AUCHAN MAGYARORSZÁG Kft.**



Képv.:

Polgár Gergely András

(önálló törvényes képviseleti joggal rendelkező cégvezető)

a Kfv.V.35.290/2021/8. számon meghozott Kúria döntés és azáltal hatályában fenntartott, a Budapest Környéki Törvényszék által meghozott 4.K.702.041/2020/8. számú ítélet alaptörvényellenességének megállapítása és azok megsemmisítése tekintetében;

a IV/586-3/2022. ügyszámú alkotmánybíróági eljárásban kapott főttkári tájékoztató levélre figyelemmel kiegészítve

Alkotmánybíróság
1015 Budapest, Donáti u. 35-45.
Ügyszám: IV/586-3/2022.

Budaörs, 2022. június 13.

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Alulírott, **AUCHAN MAGYARORSZÁG Kft.** ([REDACTED])
[REDACTED] képv.: Polgár Gergely András cégvezető önállóan; a továbbiakban: „**Indítványozó**”) a Kúria Kfv.V.35.290/2021/8. számú és a Budapest Körmeyeki Törvényszék (a továbbiakban: „**Elsőfokú Bíróság**”) 4.K.702.041/2020/8. számú döntései ellen, az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény („**Abtv.**”) 27. §-a alapján az alábbi

alkotmányjogi panaszt

terjeszti elő.

Indítványozó kéri a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy az **Abtv. 27. §-a** szerinti hatáskörében eljárva állapítsa meg a Kúria felülvizsgálati eljárása során, Kfv.V.35.290/2021/8. számon hozott döntésének (a továbbiakban: „**Kúria Döntés**”) és az **Elsőfokú Bíróság** utóbbi által hatályában fenntartott, 4.K.702.041/2020/8. számon hozott ítéletének (a továbbiakban: „**Ítélet**”) alaptörvényellenességét és az **Abtv. 43. §-ának** megfelelően semmisítse meg azokat.

Indítványozó előadja, hogy az ügyben a felülvizsgálati eljárás a Kúria előtt lezárult, Indítványozó a jogorvoslati lehetőségeit kimerítette és perújítást nem kezdeményezett.

A Kúria Döntését Indítványozó 2022. december 29-én vette át, így Indítványozó az **Abtv. 30. § (1)** bekezdésében foglalt 60 napos határidőt megtartva, alkotmányjogi panaszát 2022.02.28. napján terjesztette elő.

Indítványozó előadja, hogy ezt követően 2022. május 12. napján, postai úton főttkári tájékoztató levelet vett át, mely szerint indítványa kiegészítésre szorul, a megjelölt hiányosságokat a tájékoztatás alapján - a tisztelt Alkotmánybírósághoz történő közvetlen megküldésével - **Indítványozónak** az eredeti Indítvány kiegészítésével egységes szerkezetben kell pótolnia. **Indítványozó** mindezt az alábbiak szerint teljesíti.

Az alkotmányjogi panasz alapját képező bírósági eljárásban Indítványozó, mint felperes vett részt, így érintettsége az Alkotmánybíróság gyakorlata alapján nem kíván külön bizonyítást.

I. AZ ÜGY HÁTTERE, VALAMINT A KÖZVETLEN ÉRINTETTSÉGET MEGALAPOZÓ TÉNYEK

- (1) Indítványozó előadja, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal 2015. augusztus 31. napján kelt, 1914129189 iktatószámú megbízó levelével bevallások utólagos vizsgálatát rendelte el Indítványozó 2011. január 1. - 2012. december 31. gazdasági időszaka vonatkozásában. A vizsgálatot az elsőfokú adóhatóság, a Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (a továbbiakban: „Elsőfokú Adóhatóság”) 37917164591 ügyszámon kiadott és 2140277677 számon iktatott határozatával zárta (a továbbiakban: „Elsőfokú Határozat”), melyben Indítványozó, mint adózó terhére az alábbi megállapításokat tette:

Adónem	Időszak	Adóalap	Adókülönbözlet		Adóhiány
			terhére	javára	
104 Általános forgalmi adó	2011. december	114 708	28 677	0	28 677
104 Általános forgalmi adó	2012. január	64 068	17 304	0	17 304
104 Általános forgalmi adó	2012. február	47 394	12 796	0	12 796
104 Általános forgalmi adó	2012. március	69 669	18 811	0	18 811
104 Általános forgalmi adó	2012. április	82 923	22 389	0	22 389
104 Általános forgalmi adó	2012. május	80 653	21 776	0	21 776
104 Általános forgalmi adó	2012. június	148 920	40 208	0	40 208
104 Általános forgalmi adó	2012. szeptember	78 925	21 310	0	21 310
1.04 Általános forgalmi adó	2012. október	112 818	30 461	0	30 461
104 Általános forgalmi adó	2012. november	157 034	42 399	0	42 399
104 Általános forgalmi adó	2012. december	220 901	59 643	0	59 643
104 Általános forgalmi adó 2012. évben összesen:		1 271 711	343 367	0	343 367
104 Általános forgalmi adó mindösszesen:		1 386 419	372 044	0	372 044
184 Innovációs járulék	2011. év	468 333	1405		1405
184 Innovációs járulék	2012. év	7 119 945	21 359	0	21 359
184 Innovációs járulék mindösszesen:		7 588 278	22 764	0	22 764
342 Bolti kisker. tev. különadója:	2011. év	25 104 138	627 603	0	627 603
342 Bolti kisker. tev. különadója:	2012. év	30 479 332	590 898	0	590 898
342 bolti kisker. tev. különadója mindösszesen:		55 583 470	1 218 501	0	1 218 501
920 Környezetvédelmi termékdíj	2011. I. negyedév		3 331	0	3 331
920 Környezetvédelmi termékdíj	2011. II. negyedév		3 461	0	3 461
920 Környezetvédelmi termékdíj	2011. III. negyedév		7 839	0	7 839
920 Környezetvédelmi termékdíj	2011. IV. negyedév		5 555	0	5 555
920 Környezetvédelmi termékdíj 2011. évben összesen:			20 186	0	20 186
920 Környezetvédelmi termékdíj	2012. I. negyedév		2 219	0	2 219
920 Környezetvédelmi termékdíj	2012. II. negyedév		1 915	0	1 915
920 Környezetvédelmi termékdíj	2012. III. negyedév		2 950	0	2 950

920 Környezetvédelmi termékdíj	2012. IV. negyedév	5 491	0	5 491
920 Környezetvédelmi termékdíj 2012. évben összesen:		12 575	0	12 575
920 Környezetvédelmi termékdíj mindösszesen:		32 761	0	32 761
Mindösszesen:		1 646 070	0	1 646 070

- (2) **Indítványozó a határozattal szemben határidőn belül fellebbezést terjesztett elő.** Ezt követően a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (a továbbiakban: „**Másodfokú Adóhatóság**”) az Elsőfokú Határozatot módosította az alábbiak szerint.
- (3) **Másodfokú Adóhatóság** másodfokú 2017. december 18. napján kelt 2233857142 számon iktatott, 2235266063 ügyszámú határozatában (a továbbiakban: „**Másodfokú Határozat**”) adózó, azaz Indítványozó terhére 1.320.350.000,- Ft adókülönbötetet állapított meg, mely összegből 1.287.589.000,- Ft adóhiánynak, 32.761.000,- Ft termékdíj hiánynak minősül. Fentiek szerint a Másodfokú Határozat jogerősen kötelezte Indítványozót összesen 1.320.350.000,- Ft megfizetésére az alábbi bontásban:

Általános forgalmi adó adónemben:	51.212.000,- Ft
Innovációs járulék adónemben:	17.876.000,- Ft
Bolti kisker. tev. különadó adónemben:	1.218.501.000,- Ft
Környezetvédelmi termékdíj adónemben:	32.761.000,- Ft
ÖSSZESEN	1.320.350.000,- Ft

- (4) Fenti bírság alapnak minősülő 1.320.350.000,- Ft után 171.880.000,- Ft adóbírságot szabott ki a Másodfokú Adóhatóság és 227.867.000,- Ft késedelmi pótlékot állapított meg, amely által a **teljes másodfokú határozati kötelezés összege 1.720.097.000,- Ft.**
- (5) **A Másodfokú Adóhatóság jogerős határozatával szemben Indítványozó kereseti kérelmet terjesztett elő,** amely eljárás az Elsőfokú Bíróság előtt előbb 4.K.27.121/2018, majd az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: „**EUB**”) előtt C-323/18. számon folyamatban lévő előzetes döntéshozatali eljárás befejezését követően 4.K.702.041/2020 számon volt folyamatban. Indítványozó keresetében elsődlegesen a jogerős Másodfokú Határozat megváltoztatását, másodlagosan a jogerős Másodfokú Határozat hatályon kívül helyezését és az Másodfokú Adóhatóság új eljárás lefolytatására és új határozat meghozatalára kötelezését kérte. **Továbbá az EUB előzetes döntéshozatali eljárását kezdeményezte.**
- (6) **Az Elsőfokú Bíróság a hivatkozott EUB döntés bevárását követően, bármilyen bizonyítás felvétele nélkül Ítéletével Indítványozó kereseti kérelmét elutasította.**
- (7) **Az Ítélet meghozatalát követően Indítványozó felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Kúriához,** melyben az Ítélet hatályon kívül helyezését, az Elsőfokú Bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára történő utasítását kérte.

- (8) A Kúria 2022. december 29. napján kézbesített **Döntésében Indítványozó felülvizsgálati kérelmét alaptalannak találta**, ezért az Ítéletet a Kúria a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény („Kp.”) 121. (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Indítványozó – a tájékoztató levélben foglaltakra is figyelemmel - tisztában van azzal, hogy a tisztelt Alkotmánybíróságnak az alkotmányjogi panaszok kapcsán követett gyakorlata szerint önmagában a bíróságok által elkövetett vélt vagy valós jogszabálysértések nem adhatnak alapot alkotmányjogi panaszra, azonban Indítványozó álláspontja szerint az Elsőfokú Bíróság Ítélete és annak megállapításait lényegében teljesen átvevő Kúria Döntés közvetlenül érinti az Indítványozó Alaptörvényben biztosított jogait.

Indítványozó azzal is tisztában van, hogy a tisztelt Alkotmánybíróság nem rendelkezik hatáskörrel a bírói döntések irányának, a bizonyítékok mérlegelésének és értékelésének, illetve a bírósági eljárás teljes egészének ismételt felülbírálatára, valamint tartózkodik annak vizsgálatától, hogy a bírósági döntések indoklásában megjelölt bizonyítékok és megjelenő érvek megalapozottak-e, ahogy azt sem vizsgálja, hogy a jogalkalmazó helytállóan értékelte-e az eljárásban beszerzett bizonyítékokat és előadott érveket. Indítványozó erre is figyelemmel, illetve kizárólag azzal a céllal és kizárólag abban a szükséges mélységben mutatja be beadványában az alaptörvény-ellenes jogsérelem alapjául szolgáló, azt keletkeztető, azt magában hordozó bírósági döntések (Elsőfokú Bíróság Ítélete, Kúria Döntés) egyes részeit, illetve az azokkal kapcsolatos kifogásait. Ezek említése, bemutatása ugyanis elengedhetetlen Indítványozó alapjogi sérelemének alátámasztásához - ahogyan az a tájékoztató levélben is szerepel. Erre tekintettel, ahol Indítványozó arról tesz említést, hogy nem ért egyet az említett bírósági döntések állításaival, valamint hivatkozik azok előzmény eljárásaira, a hivatkozás akkor sem jelenti azt, hogy Indítványozó alkotmányjogi panaszának tartalma kimerülne az azokkal való egyet nem értés kifejezésében, hanem e kifogások említése kizárólag az alkotmányjogi panasz előterjesztéshez kapcsolódó követelményeknek való megfelelés alátámasztására, kontextusának bemutatására irányul.

E körben Indítványozó rögzíteni kívánja, hogy é a jelen beadványban taglalt alaptörvény-ellenesség adószakmai kérdésből ered, hiszen az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdése szerinti tulajdonhoz való jogát is sértik a vitatott ítéletek azzal, hogy a gazdasági élet más szereplőjéhez képest többlet közteherrel sújtják az adóteher normaszövegen túlterjeszkedő megállapításával.

Indítványozó véleménye szerint a fentiek következtében, az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja² alapján a tisztelt Alkotmánybíróság vizsgálhatja az Ítélet és a Kúria Döntés Alaptörvénnyel való összhangját jelen alkotmányjogi panasz alapján.

²Alaptörvény „24. cikk (2) Az Alkotmánybíróság d) alkotmányjogi panasz alapján felülvizsgálja a bírói döntésnek az Alaptörvénnyel való összhangját.”

II. AZ ALKOTMÁNYJOGI PANASZ ÉRDEMI INDOKLÁSA – AZ ALAPTÖRVÉNY MEGSÉRTETT RENDELKEZÉSEINEK PONTOS MEGJELÖLÉSE ÉS A MEGSEMMISÍTENI KÉRT BÍRÓI DÖNTÉSEK ALAPTÖRVÉNY-ELLENESSÉGÉNEK INDOKOLÁSA

Az előző pontban részletezetteknek megfelelően, mivel a Kúria által hozott Döntés indoklásában előadott jogértelmezés lényegében egyezik az Ítéletben kifejtettel, ezért Indítványozó panaszának jelen fejezetében a bírósági döntéseket (a továbbiakban: „Bírósági Döntések”) együttesen kezeli azok alaptörvény-ellenességének bemutatása során.

Indítványozó álláspontja szerint a Bírósági Döntések az Alaptörvény alábbi rendelkezéseit sértik:

„B) cikk

(1) Magyarország független, demokratikus jogállam.”

*

„XIII. cikk

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

*

„XV. cikk

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

(2) 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.”

*

”

XXVIII. cikk

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

„28. cikk

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

Indítványozó a Bírósági Döntések alaptörvény-ellenességét, így a fenti rendelkezések megsértését az alábbiak szerint kívánja indokolni.

II.1. Az egyes ágazatokat terhelő különadót érintő megállapítások alaptörvény-ellenessége az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésének, a XV. cikk (1) - (2) bekezdéseinek és XXVIII. cikk (1) bekezdésének tekintetében

- (1) Indítványozó - egyebek mellett - kiskereskedelmi tevékenységet is végez, ezért a vizsgált időszakban alanya volt a kiskereskedelmi különadónak. Azonban, mivel nem kizárólagosan ilyen tevékenységet folytat, a különadó alapjának meghatározása során Indítványozó egyéb tevékenységeiből származó árbevételét - az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény („Áktv.”) 2. § a) pontjában foglaltakkal összhangban - kivette az adó alapjából. Ilyen tevékenységekből származó árbevétel volt a saját üzemeiben (ti. pékség, hentes, cukrászat, grill) előállított termékek értékesítéséből, valamint a nagykereskedelmi tevékenysége során történő értékesítésekből származó árbevétel.
- (2) Az Áktv. rendszerében - a törvény szövege illetve felépítése alapján - az adóköteles tevékenység azonosítását elsődlegesen a TEÁOR felsorolások függvényében és keretrendszerében lehet és kell elvégezni. **Indítványozó véleménye szerint azonban a Bírósági Döntésekben átvett adóhatósági jogértelmezés az Áktv.-ben foglalt bolti kiskereskedelmi tevékenység fogalmát kiterjesztően értelmezte, és - szemben a törvény szövegével - nem a TEÁOR kód szerinti besorolás alkalmazását erősítette meg.**
- (3) Elsődlegesen, Indítványozó álláspontja szerint a Bírósági Döntések által helybenhagyott jogalkalmazás *contra legem* jogértelmezésből vezethető le, ugyanis **az Áktv. 2011. november 30-ai hatályos módosításának visszamenőleges alkalmazása a visszamenőleges jogalkotás tilalmába esik, ami nem lehetett a jogalkotó akarat, tehát az sérti az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését.**
- (4) A jogalkotó az Áktv. 1. § 1. pontjában rögzítette a különadó alapjául szolgáló bolti kiskereskedelmi tevékenység fogalmának meghatározását, amely 2011. november 30-i hatállyal egészült ki az alábbiakban kiemelt tagmonddal:

„Áktv. 1. § 1. a 2009. január 1-jén hatályos Gazdasági Tevékenységek Egységes Osztályozási Rendszere (a továbbiakban: TEÁOR '08) szerint a 45.1 ágazatba - ide nem értve a gépjármű, pótkocsi nagykereskedelmét -, 45.32, 45.40 ágazatba - ide nem értve a motorkerékpár javítását, nagykereskedelmét -, továbbá a 47.1-47.9 ágazatokba sorolt tevékenységek, azaz minden olyan kereskedelmi tevékenység, melynek folytatása esetén a vevő a vállalkozónak nem minősülő magánszemély is lehet.”

- (5) E tekintetben Indítványozó - az eljárás során benyújtott beadványaiban kifejtettekkel összhangban - hangsúlyozza, hogy az Áktv. effajta, évközi, 2011. november 30-i módosítása – figyelemmel a visszamenőleges jogalkotás tilalmánra - nyilvánvalóan nem vonatkozhat a teljes 2011-es évre, tehát a jogalkalmazó adóhatóságoknak meg kellett volna osztaniuk megállapításaikat ezen évre vonatkozóan Indítványozó nagykereskedelmi és feldolgozóipari tevékenysége kapcsán is.
- (6) Indítványozó e körben azt is rögzíti, hogy az Áktv. 1. § 1 pontjában foglalt, az Áktv. évközi, 2011. novemberi törvényváltozásának beiktatását követően hatályos definíció második tagmondata - szemben a bírósági állásponttal - csak az e feltételeknek megfelelő tevékenységek esetében vizsgálendő tovább.
- (7) A fentiekén túl Indítványozó egy példával is szemléltetni kívánja a Bírósági Döntések nyomán történő különbségtételt az érintett adózók homogén csoportjai között. Egy átlagos pékségben, cukrászdában, hentesboltban is tipikusan megtalálhatóak és megvásárolhatóak olyan termékek is, amelyeket nem az üzemek állítottak elő, mint például a tejtermékek, üdítők, italok, konzervek, egyéb tartós élelmiszerek, fűszerek, stb. Ezen termékek az említett átlagos pékségben, cukrászdában, hentesboltban is ugyanabban az üzlethelyiségben, ugyanazon a kasszán keresztül kerülnek értékesítésre, mint a saját előállítású termékek. Ugyanakkor **ebben az esetben sem az ügyben eljáró adóhatóságok, sem a bíróságok nem vitatták, hogy a „harmadik feles termékekkel” együtt értékesített, saját előállítású termékek eladásából származó bevétel nem kiskereskedelmi, hanem feldolgozóipari tevékenységből származó bevételként veendő figyelembe.**
- (8) E körben Indítványozó előadja azt is, hogy az Áktv. **nem fogalmaz meg olyan kritériumot, mely szerint a feldolgozóipari egységekben előállított termékek értékesítését elkülönült kasszákon keresztül kellene, vagy lehetne csak értékesíteni, így ez a fajta megkülönböztetés Indítványozó szerint alaptörvény-ellenes.**
- (9) **Indítványozó kereskedelmi tevékenysége mellett - tehát azon eseteken túl, amikor az általa harmadik felektől beszerzett termékeket átalakítás nélkül tovább értékesíti áruházaiiban - gyártói, feldolgozóipari tevékenységet is végez, t.i. alapanyagokat szerez be (pl. liszt, tojás, cukor, olaj, félsertés, fűszerek, stb.), azokat pékségében, cukrászdájában, hentes üzemében, a rendelkezésére álló erőforrásokkal és eszközökkel megmunkálja, és azokból teljesen új termékeket állít elő, mint például péksüteményeket, cukrásztermékeket, különféle hústermékeket. Indítványozó aztán az általa előállított termékeket értékesíti vevői részére. Indítványozó az általa értékesített feldolgozóipari termékek értékesítését - a termékek cikkszám alapján - pontosan el tudja különíteni a tisztán kiskereskedelmi értékesítésektől, azaz azon termékek eladásától, amelyeket átalakítás nélkül, kiskereskedelmi forgalomban értékesít.**

- (10) Indítványozó álláspontja szerint - hasonlóan a bíróságok által is említett „átlagos” pékséghez, cukrászdához, hentesbolthoz - a különadó szempontjából semmilyen, átalakítást igénylő, átalakítással járó, saját előállítású termék értékesítése nem vehető figyelembe (átalakítás nélküli) bolti kiskereskedelmi értékesítésként, ahogy az abból származó bevétel sem különadó köteles bolti kiskereskedelmi bevételként.
- (11) **Ezzel szemben a Bírósági Döntések Indítványozó feldolgozóipari tevékenységéből származó bevételét is kiskereskedelmi tevékenység árbevételeként kezelték arra hivatkozással, hogy Indítványozó alapvetően nem a gyártással együtt és ahhoz kapcsolódóan folytatott kiskereskedelmi tevékenységet, hanem a kiskereskedelmi tevékenysége keretében értékesített általa gyártott árut is. Lényegében tehát a Bírósági Döntések alapján Indítványozó azért szenved el hátrányos megkülönböztetést a különadó szempontjából, mert esetében jellemzőbbnek van tekintve a „harmadik feles termékek” értékesítése a saját termékekéhez képest, holott ilyen megkülönböztetés nem vezethető le a norma szövegéből, ezáltal a bíróságok megsértették az Alaptörvény XV. cikk (1) - (2) bekezdéseiben levezetett diszkrimináció tilalmát.**
- (12) A Bírósági Döntések szintén a norma szövegétől és céljától merőben idegen különbséget tettek Indítványozó terhére a tekintetben is, hogy nagykereskedelmi tevékenységéből származó bevételét sem határolták el kiskereskedelmi tevékenységétől az adókötelezettség szempontjából. Amennyiben ugyanis egy adózó az Áktv. rendszerében nagykereskedelmi tevékenységet folytat, az ebből származó bevétele nem esik adókötelezettség alá. Azonban csupán abból kifolyólag, hogy Indítványozó a nagykereskedelmi tevékenysége mellett jelentős kiskereskedelmi tevékenységet folytat, a Bírósági Döntések jogértelmezésében így nagykereskedelmi tevékenysége is különadó kötelezettség alá esik- a törvény szövegével ellentétben. Utóbbi megkülönböztetés nem vezethető le az Áktv. szövegéből, így ebben az esetben is megsértették a bíróságok az Alaptörvény XV. cikk (1) - (2) bekezdéseiben levezetett diszkrimináció tilalmát.
- (13) A Kúria Kfv.I.35.290/2021/2. számú végzésében az Indítványozó által benyújtott felülvizsgálati kérelmet a 118. § (1) bekezdése a) pont ab), ac), és ad) alpontjai alapján fogadta be. Indítványozó felülvizsgálati kérelme tartalmazta azt, hogy a Kúria előzetes döntéshozatali eljárása keretében keresse fel az EUB-t, tekintettel arra, hogy jogi álláspontja szerint az Ákft. az EUMSZ 107. cikkébe ütközik.
- (14) A Kúria Döntésében arra hivatkozott, hogy Indítványozó 2018. október 9-én kelt előkészítő iratában előterjesztett kérdései közül a második kérdés megegyezik a Tesco ügyben megválaszolt kérdéssel, így az Indítványozó által feltett kérdések korábban megválaszolásra kerültek, tehát nem szükséges előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése.

- (15) Indítványozó kiemeli, hogy a Kúria Indítványozó felülvizsgálati kérelmének befogadhatóságának indokaként a Kp. 118. § (1) bekezdésének ac)³ pontját is megjelölte, tehát indokoltnak tartotta az Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárásának szükségességét. Ezzel szemben mégsem kezdeményezett előzetes döntéshozatali eljárást a felülvizsgálati eljárás keretei között, mely mulasztásával Indítványozó szerint a Kúria súlyosan megsértette az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes eljáráshoz való jogát.
- (16) Indítványozó álláspontja szerint a Kúriának azért sem volt lehetősége az előzetes döntéshozatal mellőzésére, mert ezáltal sérültek a C-283/81 CILFIT-ügyben lefektetett feltételek, amelyek kimondják azt, hogy abban az esetben kerülhet sor az előzetes döntéshozatal mellőzésére, ha
- az eljáró bíróság azt állapítja meg, hogy a felmerült kérdés nem releváns
 - az uniós jogi rendelkezést az EUB már értelmezte
 - amennyiben az uniós jog helyes alkalmazása olyannyira nyilvánvaló, hogy az minden ésszerű kétséget kizár.
- (17) Indítványozó e tekintetben előadja azt is, hogy véleménye szerint egy esetleges előzetes döntéshozatali eljárás egyértelműen megváltoztathatta volna az ügy kimenetelét. Utóbbi alátámasztásául hivatkozza Indítványozó felülvizsgálati kérelmének [3]. fejezetében kifejtetteket.
- (18) A fentire vonatkozóan Indítványozó kiemeli azt is, hogy nem ért egyet a Kúria Döntésében ezzel kapcsolatban tett kijelentésével, mely szerint „A Tesco ügyben előterjesztett és a jelen ügyben előterjesztendő kérdések egyezése, az adónem, az időszak és a piaci szerkezet azonossága okán is az EUB hivatkozott döntése a jelen ügyben is irányadó.”. Ugyanis Indítványozó kifejezetten

³ „Kp. 118. § [Döntés a felülvizsgálati kérelem befogadhatóságáról]

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

a) az ügy érdemére kiható jogszabálysértés vizsgálata

aa) a joggyakorlat egységének vagy továbbfejlesztésének biztosítása,

ab) a felvetett jogkérdés különleges súlya, illetve társadalmi jelentősége,

ac) az Európai Unió Bírósága előzetes döntéshozatali eljárásának szükségessége,

ad) a kérelmező alapvető eljárási jogának valószínűsíthető sérelme, vagy az ügy érdemére kiható egyéb eljárási szabályszegés, illetve

b) a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérés

miatt indokolt.”

erre való tekintettel hasonlította össze felülvizsgálati kérelmében az EUB által elbírált kérdéseket az általa előterjeszteni kívánt kérdésekkel:

HIVATKOZOTT EUMSZ CIKKEK	
C-323/18 SZÁMÚ ÜGY	FELPERESI HIVATKOZÁS
EUMSZ 18., EUMSZ 26., EUMSZ 49., EUMSZ 54–EUMSZ 56., EUMSZ 63., EUMSZ 65., EUMSZ 107., EUMSZ 108. és EUMSZ 110. cikk	EUMSZ 49., EUMSZ 54 és EUMSZ 107. (1)

HIVATKOZOTT EUMSZ CIKKEK	
C-323/18 SZÁMÚ ÜGY	FELPERESI HIVATKOZÁS
<p>Az [EUMSZ-nek] a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét (EUMSZ 18. cikk és [EUMSZ] 26. cikk), a letelepedés szabadságának elvét (EUMSZ 49. cikk), az egyenlő elbánásban részesülés elvét (EUMSZ 54. cikk), az [EUMSZ] 54. cikk értelmében vett társaságok tőkéjében való egyenlő részesedés elvét (EUMSZ 55. cikk), a szolgáltatások szabadsága elvét ([EUMSZ] 56. cikk), a tőke szabad mozgásának elvét (EUMSZ 63. és [EUMSZ] 65. cikk), a vállalkozásokra egyenlő adó kivetésének elvét (EUMSZ 110. cikk) szabályozó rendelkezéseivel összeegyeztethető-e, hogy bolti kiskereskedelmi tevékenységet folytató olyan adózónak, amely külföldi tulajdonban áll, és egy gazdasági társaságban több boltot működtet, ténylegesen az erősen progresszív adómértékek legfelső sávjában kell különadót fizetnie, míg az egységes cégjelzés alatt franchise-rendszerben – boltonként tipikusan külön gazdasági társaságként – működő belföldi tulajdonú adóalanyok ténylegesen az adómentes sávba kerülnek, vagy az azt követő alacsony adókulcsok egyikét kell alkalmazniuk, és így a külföldi tulajdonú társaságok által fizetett adó és összes adóbevétel aránya lényegesen magasabb, mint a belföldi tulajdonú adóalanyok ezen arányszáma?</p>	<p>Összeegyeztethető-e az a bolti kiskereskedelmi tevékenységből származó árbevételt erősen progresszív módon adóztató azon nemzeti jogszabály az EUMSZ letelepedés szabadságának elvét (EUMSZ 49. cikk) és az egyenlő elbánásban részesülés elvét (EUMSZ 54. cikk) szabályozó rendelkezéseivel, amely azzal a hatással jár, hogy a C-385/12. számú ügyből fakadóan korábban közösségi jogba ütközőnek bizonyult összeszámitási szabálya mellőzése ellenére is az adómértékek legfelső sávjában többnyire más tagállamban székhellyel rendelkező társaságok belföldi kapcsolt vállalkozásai kötelesek adót fizetni, miközben a pusztán belföldi tulajdonú adóalanyokat ténylegesen jelentősen alacsonyabb adófizetési kötelezettség terhel, vagy adófizetési kötelezettség egyáltalán nem terhel.</p>
<p>Az [EUMSZ-nek] a tiltott állami támogatások elvét ([EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése]) szabályozó rendelkezéseivel összeegyeztethető-e, hogy a bolti kiskereskedelmi tevékenységet folytató olyan adózónak, amely egy gazdasági társaságban több boltot működtet, ténylegesen az erősen</p>	<p>Összeegyeztethető-e az a bolti kiskereskedelmi tevékenységből származó árbevételt erősen progresszív módon adóztató azon nemzeti jogszabály az EUMSZ tiltott állami támogatások elvét (EUMSZ 107. cikk) szabályozó rendelkezéseivel, amely azzal a hatással jár, hogy az adómértékek legfelső sávjában többnyire az</p>

<p>progresszív adómértékek legfelső sávjában kell különadót fizetnie, míg a vele közvetlen versenyhelyzetben lévő, egységes cégjelzés alatt franchise-rendszerben – boltonként tipikusan külön gazdasági társaságként – működő belföldi tulajdonú adóalanyok ténylegesen az adómentes sávba kerülnek, vagy az azt követő alacsony adókulcsok egyikét kell alkalmazniuk, és így a külföldi tulajdonú társaságok által fizetett adó és összes adóbevétel aránya lényegesen magasabb, mint a belföldi tulajdonú adóalanyok ezen arányszáma?</p>	<p>egyetlen gazdasági társaság égisze alatt több boltot működtető adóalanyok kötelesek adót fizetni, miközben az ezen adóalanyok versenytársának tekinthető, franchise rendszerben – egységes márkanév és arculat alatt megjelenő, boltonként jellemzően azonban külön gazdasági társaságként – működő adóalanyokat ténylegesen jelentősen alacsonyabb adófizetési kötelezettség terhel, vagy adófizetési kötelezettség egyáltalán nem terhel és így az előbb említett adóalanyok által fizetett adó és összes adóbevétel aránya lényegesen magasabb, mint az utóbb említett adóalanyok ezen arányszáma?</p>
<p>Az [EUMSZ 107. cikk] és a [z EUMSZ] 108. cikk (3) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy annak hatálya kiterjed az olyan adóintézkedésre, amely szerves kapcsolatban áll az adóintézkedés alapján befolyt adóbevételből finanszírozott – állami támogatást megvalósító – adómentességgel azáltal, hogy a jogalkotó a kiskereskedelmi különadó bevezetését megelőzően (a piaci szereplők árbevétele alapján) meghatározott költségvetési bevételi előirányzat összegét nem egy általános adókulcs bevezetésével, hanem az árbevételhez igazodó progresszív adómértékek alkalmazásával úgy érte el, hogy a piaci szereplők egy részét, a szabályozás szándékos célkitűzéseként adómentességben részesítette?</p>	<p>A közösségi jogot úgy kell-e értelmezni, hogy az egyes ágazatok terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény szerinti különadó fizetésére kötelezett egyetlen gazdasági társaság égisze alatt több boltot működtető adóalanyok ezen különadó visszatérítése érdekében joggal hivatkozhatnak arra, hogy a , franchise rendszerben – egységes márkanév és arculat alatt megjelenő, boltonként jellemzően külön gazdasági társaságként – működő adóalanyok különadó fizetési kötelezettségének hiánya, illetve jelentősen csökkentett mértéke állami támogatást valósít meg?</p>
<p>Összeegyeztethető-e az eljárások egyenértékűségének elvével, valamint az uniós jog tényleges érvényesülésének és elsődlegességének elvével az a tagállami jogalkalmazói gyakorlat, amely alapján a hivatalból induló adóellenőrzés vagy az azt követő bírósági eljárás során – a tényleges érvényesülés elve és a felpereteli kötelezettség ellenére – nem lehetséges az uniós jogba ütköző nemzeti adójogszabály alapján bevallott adó visszatérítésére irányuló igény előterjesztése, arra hivatkozva, hogy az adóhatóság vagy [a] bíróság az uniós jogba ütközést csak külön, kérelemre induló, csak a hivatalbóli eljárást megelőzően megindítható eljárás[ban] vizsgálja, miközben a nemzeti jogba ütköző módon bevallott adóval kapcsolatban [a] visszatérítési igény adóhatósági vagy</p>	

bíróági eljárásban történő előterjesztésének akadálya nincs?
--

- (19) A korábban hivatkozottak szerint a Kúria is indokoltnak tartotta az előzetes döntéshozatali eljárás indokoltságát Indítványozó fenti kérdéseinek tekintetében, azonban később ezt Döntésében - önmagának ellentmondóan - mégis elvetette. Az előbbieket alapján azonban ezzel Indítványozó álláspontja szerint megsértette az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes eljáráshoz való jogát.

II.2. A nyomdai termékek elszámolásával kapcsolatban tett megállapítások alaptörvény-ellenessége
XIII. cikk (1) bekezdésének, XV. cikk (1) - (2) bekezdéseinek és 28. cikkének tekintetében

- (1) Indítványozó a vizsgált időszakban számos nyomdával állt szerződéses kapcsolatban meghatározott kiadványok (pl. plakát, katalógus, szóróanyag) nyomdai előállítására céljából, mely kiadványok ellenértékét Indítványozó az anyagköltségek között mutatta ki számviteli szempontból. Ezen kiadványok az Indítványozó által árusított, forgalmazott termékek reklámozását, tehát figyelemfelkeltési, illetve vásárlásösztönzési célt szolgáltak. A kiadványokat Indítványozó potenciális vevői között terjesztette, pl. postaládában történő elhelyezéssel, illetve az áruházakban való elérhetővé tétel révén. Nyilvánvalóan ez utóbbi folyamatban, vagyis a tényleges reklámozási tevékenység végzésében a nyomdák már nem vállaltak szerepet.
- (2) A Bíróági Döntések - az adóhatósági megállapítást helybenhagyva - rögzítették, hogy a nyomdai tevékenységek ellenértékét helytelenül számolta el Indítványozó anyagköltségként könyveiben, ugyanis azt igénybe vett szolgáltatások között kellett volna számviteli szempontból kimutatnia, amellyel ugyanakkor az innovációs járulék alapja nem csökkenthető. Ennek oka, hogy a Ktia. tv. a vizsgált időszakban hatályos 4. § (1) bekezdése szerint az innovációs járulék alapja a Htv. 39. § (1) bekezdésében meghatározott adóalap. A Htv. 39. § (1) bekezdése szerint állandó jelleggel végzett iparüzési tevékenység esetén az adó alapja a nettó árbevétel csökkentve - többek között - az anyagköltséggel. A Htv. viszont igénybe vett szolgáltatások értékével történő csökkentési lehetőségről nem rendelkezik.
- (3) A Htv. 52. § 37. pont szerinti meghatározása alapján az anyagköltség a kettős könyvvitelt vezető vállalkozások esetében a vásárolt anyagoknak az Sztv. szerint anyagköltségként elszámolt bekerülési (beszerzési) értéke.
- (4) Az Sztv. 78. § (2) bekezdése értelmében anyagköltségként - többek között - az üzleti évben felhasznált vásárolt anyagok bekerülési (értékvesztéssel csökkentett, az értékvesztés visszairt összegével növelt bekerülési) értékét kell kimutatni. Előbbi jogszabályhelyből tehát

egyértelműen kiolvasható, hogy anyagkölségként kell elszámolni az összes vásárolt, és az üzleti évben felhasznált anyag bekerülési értékét.

- (5) Az igénybe vett szolgáltatás definíciót az Sztv. 3. § (7) bekezdés 1. pontja értelmezi. Eszerint **igénybe vett szolgáltatás: minden olyan szolgáltatás, amely nem tartozik a közvetített szolgáltatás⁴, illetve az egyéb szolgáltatás⁵ közé;** különösen az utazásszervezés, a szállításkarakodás, a raktározás, a csomagolás, a kölcsönzés, a bérlet, a bér munka, az eszközök karbantartása, a postai és távközlési szolgáltatás, a mosás és vegytisztítás, a bizományi tevékenység, az ügyletszerzés, az oktatás és továbbképzés, a hirdetés, a reklám és propaganda, a piackutatás, a könyvkiadás, a lapkiadás, a szállodai szolgáltatás, a vendéglátás, a kutatás és kísérleti fejlesztés, a tervezés és lebonyolítás, a könyvvizsgálat, a könyvviteli szolgáltatás.
- (6) **Indítványozó az eljárások során végig fenntartotta azon álláspontját, mely szerint számviteli szempontból a kiadványok ellenértéke helyesen került kimutatásra anyagkölségként. E tekintetben, összefoglalóan az alábbiakat adta elő.**
- (7) **Elsődlegesen kiemelte, hogy a tényállás teljes feltárásából, a felek által megvalósított tranzakció valós gazdasági tartalmából fakadó számviteli kezelés meghatározását tekinti irányadónak,** szemben a jelen ügyben eljáró jogalkalmazó szervek pusztán formai megközelítésével (pl. a szerződésesben szereplő megnevezések). E tekintetben Indítványozó egyetértett a Kúria korábbi, általa is hivatkozott döntésében⁶ kifejtett álláspontjával, mely szerint

„a jogvita eldöntéséhez a Htv. mint jogszabály rendelkezéseit és az általa használt törvényi fogalmakat kellett értelmezni és a szerződések tartalmát azokkal egybevetni, vizsgálni.”;

„A helyi iparüzési adó alapját csökkentő tényezőket a Htv. jogszabályi fogalmai és az annak alapján kialakult jogértelmezés keretében kell meghatározni.”

- (8) **Indítványozó hozzá tette azt is, hogy sem Ktia.tv., sem a Htv., sem az Sztv. nem említi releváns körülményként sem a szellemi tulajdonok védelméhez kapcsolódó aspektusokat, sem a forgalomképességet, sem a gyártás esetleges maradványainak sorsát, ahogy azt sem,**

⁴ „Sztv. 3. §(4) E törvény alkalmazásában

1. közvetített szolgáltatás: a gazdálkodó által saját nevében vásárolt és a harmadik személlyel (a megrendelővel) kötött szerződés alapján, a szerződésben rögzített módon részben vagy egészben, de változatlan formában továbbértékesített (továbbszámlázott) szolgáltatás; közvetíteti szolgáltatásnál a gazdálkodó vevője és nyújtója is a szolgáltatásnak, a gazdálkodó a vásárolt szolgáltatást részben vagy egészben közvetíti úgy, hogy a megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetősége, a számlából a közvetítés ténye, vagyis az, hogy a gazdálkodó nemcsak a saját, hanem az általa vásárolt szolgáltatást is értékesíti változatlan formában, de nem feltétlenül változatlan áron, egyértelműen megállapítható;”

⁵ „Sztv. 3. § (7) E törvény alkalmazásában

2. egyéb szolgáltatás: a pénzügyi, a befektetési, a biztosítási, a hatósági igazgatási, az egyéb hatósági szolgáltatás;”

⁶ Kfv.I.35.302/2018/8.

hogy a vállalkozó akár szerződéses, akár jogszabályi rendelkezés alapján értékesítheti-e az általa kötetmi jogviszonyban előállított dolgokat a megrendelő szerződésszegő magatartása esetén, melyekre egyébként a Bírósági Döntések hivatkoznak.

- (9) Indítványozó véleménye szerint a szóban forgó ügyben azt kell vizsgálni, hogy mi a vitatott gazdasági esemény (szórólap beszerzése a nyomdaktól) rendeltetése Indítványozó szempontjából, és az számviteli szempontból hogyan jelenítendő meg Indítványozó könyveiben. Ugyanis a Ktia.tv. rendelkezései értelmében - és összhangban a Htv.-vel - ez határozza meg az innovációs járulék kötelezettség szempontjából történő helyes besorolást is. Tehát ha egy tétel helyes elszámolása az Sztv. szerint anyagköltség, akkor eszerint kell alakulnia a Htv., így a Ktia.tv. szerinti besorolásnak is.
- (10) Indítványozó hivatkozta az Sztv. 15. § (3) bekezdésében előírt (valódiság elve) alapelveket, mely szerint
- „A könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lenniük.”*
- (11) Továbbá Indítványozó hivatkozta az Sztv. 16. § (3) bekezdése alapján rögzített tartalom elsődlegességének elvét is:
- „A beszámolóban és az azt alátámasztó könyvvezetés során a gazdasági eseményeket, ügyleteket a tényleges gazdasági tartalmuknak megfelelően - e törvény alapelveihez, vonatkozó előírásaihoz igazodóan - kell bemutatni, illetve annak megfelelően kell elszámolni (a tartalom elsődlegessége a formával szemben elve).”*
- (12) A fenti alapelvekkel kapcsolatban Indítványozó előadta, hogy azok lényegi rendeltetése, hogy egyrészt a beszámolóban összesített könyvelési tételek a gazdasági események valós tartalmát képezzék le a gazdasági szereplő könyveiben, mégpedig kívülállók (tehát harmadik felek) által is megállapítható módon, e nélkül ugyanis a beszámoló nem felel meg a valóságnak, nem mutatna valósághű képet, másrészt az, hogy a gazdasági eseményeket tényleges tartalmuknak megfelelően kell bemutatni, illetve elszámolni.
- (13) Továbbá megjegyezte, hogy az Sztv. 4. § (2) bekezdése alapján a számviteli beszámolónak megbízható és valós összképet kell adnia a gazdálkodó vagyonáról és annak összetételéről:
- „4.§ (2) Az (1) bekezdés szerinti beszámolónak megbízható és valós összképet kell adnia a gazdálkodó vagyonáról, annak összetételéről (eszközeiről és forrásairól), pénzügyi helyzetéről és tevékenysége eredményéről.”*
- (14) Indítványozó az általános számviteli szabályoknak megfelelően előadta, hogy amennyiben egy termék hosszú távú használatra kerül beszerzésre (praktikusan tehát rendeltetése éven túli),

tárgyi eszközként szükséges kimutatni. Amennyiben azonban a termék csupán rövid távon szolgálja a vállalkozási tevékenységet, úgy a beszerzett eszközt készletként rögzítendő a társaság könyveiben. Ennek megfelelőek készletek esetében kétféle hasznosítási módot különböztet meg az Sztv. Amennyiben a készlet változatlan formában továbbértékesítésre kerül (pl. nem élelmiszerjellegű árucikkek), úgy a kivezetést az eladott áruk beszerzési értékével szemben kell elszámolni. Nem továbbértékesítési célú, vállalkozási tevékenység keretében történő felhasználás esetén (pl. alapanyag gyártási folyamat során más termékbe történő beépítése; tollak, nyomtató papír irodai felhasználása; nyomtatott heti akciós újság vevőknek történő átadása; stb.) ugyanakkor a készletek bekerülési értékét a felhasználással arányosan az anyagköltségek között kell elszámolni az Sztv. 78. § (2) bekezdésének megfelelően.

- (15) Hangsúlyozta Indítványozó, hogy a termék nem értékesítési célú felhasználását illetően azonban az Sztv. sem követel meg további megbontást, nem tesz különbséget aszerint, hogy a termék (vásárolt alapanyag, áru) gyártási folyamat, reklám- vagy egyéb célból kerül felhasználásra. Az Sztv. valamennyi, nem értékesítés során történő felhasználás kapcsán az anyagköltségeként történő elszámolást írja elő.
- (16) Ahogy az Sztv. 78. § (2) bekezdése is rögzíti, anyagköltségeként az üzleti évben felhasznált vásárolt anyagok bekerülési (értékvesztéssel csökkentett, az értékvesztés visszairt összegével növelt bekerülési) értékét kell kimutatni. Eszerint anyagköltségeként kell elszámolni a használatba vételkor azoknak az anyagi eszközöknek a beszerzési értékét is, amelyek a vállalkozási tevékenységet egy évnél rövidebb ideig szolgálják, ha azokat a tevékenységhez használják, ha nem értékesítik változatlan formában azokat.
- (17) A szóban forgó nyomtatott anyagokat az Indítványozó nem értékesítette tovább, hanem azokat a potenciális vevői között osztotta szét, óriásplakát felületeken tette közzé, stb., azaz nem értékesítési célból hasznosította vállalkozási tevékenysége során. Ennek megfelelően pedig, az Sztv. 78. § (2) bekezdése alapján a nyomtatott anyagkészletek bekerülési értékét (azaz a nyomdáknek fizetett ellenértéket) felhasználással arányosan az anyagköltségek között volt indokolt kimutatnia.
- (18) **A fentiek mellett Indítványozó kiemelte, hogy az Sztv. a 3. § (7) bekezdésében és másutt sem nem határozza meg pontosan az igénybe vett szolgáltatás vagy a szolgáltatás fogalmát, hanem úgy rendelkezik, hogy igénybe vett szolgáltatásnak tekint a jogszabály minden olyan szolgáltatást, amely nem tartozik a közvetített szolgáltatás, illetve az egyéb szolgáltatás közé (kiegészítve ezt egy nem taxatív felsorolással).** Ennek megfelelően, véleménye szerint az ügyben eljáró szakértő véleményében helyesen járt el, amikor a szolgáltatások fogalmát annak hétköznapi, gazdasági, piaci jelentésével lényegében azonos, azonban annál mégis jóval egzaktabb formában megfogalmazott és az Európai Unióban

rendszeresített nomenklatúra szerint, tehát a KSH által kiadott Szolgáltatások Jegyzéke c. kiadványban meghatározottak szerint definiálta:

„Szolgáltatás olyan tevékenység eredménye, amely a szükségleteket jellemzően a fogyasztóval kialakított közvetlen kapcsolat keretében elégíti ki; általában nem ölt anyagi-tárgyi formát, hanem a gazdasági egységek, objektumok, személyek állapotának hasznos megváltoztatásában, illetve megőrzésében nyilvánul meg.

Részletesebben kifejtve: a statisztikai számbavétel szempontjából szolgáltatásnak minősül az olyan, társadalmilag szervezett gazdasági tevékenység hasznos, végső eredménye, amely irányulhat a személyek, közösségek, a társadalom egésze, a gazdasági szervezetek, információk, objektumok (tárgyak, folyamatok, rendszerek) egyes jellemzőinek, így pl.

– helyzetük, állapotuk,

– műszaki, művészeti, kulturális színvonaluk,

– információállapotuk stb.

hasznos megváltoztatására, kiegészítésére, helyreállítására, megőrzésére, védelmére, képviseletére, szervezésére, irányítására, fejlesztésére, új ismeretek megszerzésére, a káros hatások megelőzésére, elhárítására, a kockázatok vállalására stb. A szolgáltatás rendszerint nem ölt anyagi-tárgyi formát, általában az jellemzi, hogy a fogyasztóval kialakított közvetlen kapcsolat keretében elégíti ki a szükségleteket úgy, hogy a szolgáltatás végzése (termelése) és igénybevétele (fogyasztása) időben részben vagy teljesen egybeesik..

- (19) A fenti KSH meghatározás alapján az ügyben eljáró szakértő véleménye az alábbi megállapítást tartalmazta:

„A szolgáltatások fogalma alapján egyértelmű, hogy a nyomdák termékértékesítést végeznek. (...) Tekintettel arra, hogy a nyomdák termék előállítását végeznek, a létrejött kiadványok átadásra kerülnek a terjesztők részére, mennyiségi átvétel van a nyomda és a terjesztők között, a termék fizikai megjelenéséből következően megszámlálható, nyilvántartható, átadható. (...) Az előzőekben leírtakat figyelembe véve egy vásárolt szolgáltatást nem lehet raklapon tárolni, átadni, megszámlálni kézbesíteni. Egyértelmű, hogy a nyomda terméket ad át a megrendelő részére, és a megrendelő terméket kap a nyomdától. Mivel a megrendelő terméket kap, ezért annak megfelelően kell elszámolni és nyilvántartani.”

- (20) Indítványozó - teljes mértékben egyetértve a szakértő véleményével - kiemelte, hogy a számviteli szabályozás elsődleges célja - a törvény preambuluma szerint - a piac szereplői számára hozzáférhető, döntéseik megalapozását szolgáló, objektív információ közvetítése

egy adott gazdálkodó szervezet vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről. Ezen céllal és a fentiekben idézett számviteli alapelvekkel lenne ellentétes, ha Indítványozó a szórólapokat, mint kézzel fogható, fizikai termékeket - a fenti definíció szerint vagy azzal lényegében azonos köznapj jelentésével - a szolgáltatás fogalmába sorolná és aszerint jelenítené meg könyveiben. Ebben az esetben ugyanis Indítványozó az igénybe vett szolgáltatás költségeként elszámolva, a valódiság elvét sértve beszámolójában nem mutathatná ki felhasznált és a fel nem használt szórólapokat, mint készleteket, így azokról nem vezetne leltárt, nem tartana analitikus nyilvántartást, nem számolna el adott esetben értékvesztést, stb.

- (21) Jelen ügyben Indítványozó egy sorozatgyártott tömegterméket szerzett be, ennek részletei - tehát, hogy Indítványozó szerzi-e be a gyártáshoz felhasznált papírt, tartalmaz-e szellemi tulajdont, stb. - a szórólap, mint felhasznált anyag szempontjából azonos számviteli és adózási következményekkel kell, hogy járjanak, hiszen - ahogyan már kifejtésre került - nem érhető tetten se a releváns normaszövegekből, se az azokhoz fűzött hivatalos magyarázatokból ilyesfajta különbségtétel. Indítványozó erre vonatkozóan azt is kiemelte, hogy a fentieknek megfelelően maga a nyomdai művelet, tehát az egyébként nyomdai gépek által végzett tevékenység, önmagában kisebb súlyt képviselt a vállalkozói díj kalkulációja szempontjából, mint a papír. Ebből is következik, hogy a nyomda által elkészített szórólapok esetén nem a szolgáltatás, nem a tevékenység, hanem maga a megmunkált anyag szerepe a jelentősebb. A tevékenység önmagában sem igényel vagy csak kis mértékben igényel emberi beavatkozást, hiszen az egy ipari nyomdagépek által vezérelt sorozatgyártási folyamat.
- (22) Indítványozó érvelésében nyomtatékosan hivatkozott az adóhatósági és bírósági jogszabály értelmezés nem kívánt hatásaira is, így a számviteli kivitelezhetetlenségen túlmenően annak gazdasági következményeire is.
- (23) Számos vállalkozásnak kell egyedi megrendelés alapján tevékenységéhez anyagot beszereznie, mely alapanyagokat a bíróságok által kifejtett, mind a Ktia.tv., mind a Htv., mind pedig az Sztv. rendelkezéseivel ellentétes, tényállásidegen, iratellenes, a gazdasági élet működésétől, valamint az iparági gyakorlattól is kirívóan idegen, *contra legem* jogértelmezés alapján egyetlen vállalkozó sem számolhat el anyagköltséggént, ez pedig a jogalkotónak nyilvánvalóan nem lehetett az akarata.
- (24) Indítványozó rámutatott arra is, hogy amennyiben a nyelvtani értelmezés alapján egyértelmű következtetésre nem lehetne jutni egy jogszabályhely jelentése tekintetében, akkor segíthet a logikai, ennek eredménytelensége esetén a rendszertani, illetőleg a történeti értelmezés, ez utóbbin belül pedig a jogalkotói akarat figyelembe vétele. Ezt támasztja alá az Alaptörvény 28. cikke is. A hivatkozott alaptörvényi rendelkezéssel

szemben a Bírósági Döntésekben levezetett jogértelmezés olyan eredményre vezet, hogy az egyedi igények alapján legyártott anyagot, alkatrészt használó gyártó, importáló és forgalmazó cégek ilyesfajta költségei egészében nem lesznek figyelembe vehetők.

- (25) Indítványozó álláspontja szerint a jogalkotó célja a Htv. 39. § (1) bekezdés c) pontjának, valamint az annak értelmezése során alkalmazandó 52. § 37. pontja és az Sztv. 78. § (2) bekezdésének megalkotásával kétséget kizáróan az volt, hogy a vállalkozók részére lehetőséget biztosítson a gazdasági tevékenységük során felhasznált beszerzett anyagok költségének érvényesítésére az iparüzési adó alap meghatározásánál, a nettó árbevételük csökkentéseként. A Bírósági Döntésekben kifejtett, *contra legem* jogszabály értelmezésnek azonban a jogalkotói akarattal szemben az a következménye, hogy olyan további tényállási elemeket vár el a fogalmak alkalmazhatóságához, amik a normaszövegbeli fogalom meghatározásokban nem szerepelnek, ezzel nemhogy leszűkítette, hanem lehetetlenné tette a Htv. 39. § (1) bekezdés c) pontjának alkalmazhatóságát.
- (26) A fenti nyilvánvalóan nem felelhet meg a jogalkotó céljának, hiszen, amennyiben ezen többlet kritériumokat bele kívánta volna érteni a vitatott fogalmakba, a jogalkotó ilyen akarat esetén azokat megalkothatta volna. Erre vonatkozó jogalkotás hiányában a bíróság, mint jogalkalmazó szerv nem értelmezheti a per tárgyát képező előírásokat akként, hogy annak következményeként a Htv. 39. § (1) bekezdés c) pontjának alkalmazhatóságát negligálja.
- (27) Indítványozó érvelésében előadta azt is, hogy a számviteli szempontok figyelembe vételének hiányát mutatja az is, hogy jelentősen eltérő számviteli és adózási következményekkel járna Indítványozó szórólap beszerzése, amennyiben Indítványozó ugyanazon szórólapokhoz a hordozó papírt maga szerezné be és adná át a nyomdának, hogy a nyomda arra nyomtassa a kívánt tartalmakat. Ebben az esetben ugyanis az üres papír beszerzése vitán felül anyag elszámolását, felhasználása pedig anyagköltség elszámolását, tehát innovációs járulék adóalap csökkentő tétel realizálását indokolná Indítványozónál. Az így, anyagként készletre vett papír értékét pedig növelné a nyomda szolgáltatásnyújtásának értéke is, ugyanis a bér munka díja az anyag értékét növeli. Ez pedig azt jelenti, hogy a nyomda tényleges teljesítményének, szolgáltatásának értéke végső soron ebben az esetben is csökkentené Indítványozó innovációs járulék adóalapját, míg a tényállásban ugyanezen momentum, nevezetesen a nyomda tevékenységének értéke nem csökkenti az adóalapot.
- (28) A Bírósági Döntések által levezett jogértelmezés szerint anyagköltségként vehette volna figyelembe számviteli szempontból Indítványozó a kiadványok bekerülési értékét abban az esetben is, ha azok nem egyedi megrendelés alapján készültek volna és nem hordoztak volna magukon szellemi tulajdont. Utóbbi logika azonban teljesen idegen a gazdasági

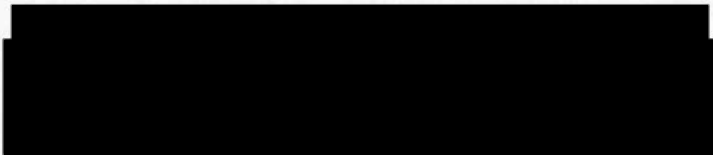
racionalitástól, mivel a vállalkozások körében általános, elterjedt, hogy tevékenységéhez az egyedi kialakítást mellőző, úgynevezett „*polcos*” termékeken túl, igény esetén saját, konkrét, egyedi igényei szerinti gyártású termékeket is beszerz. Ezzel kapcsolatban kiemelendő az is, hogy számos esetben jogszabály kötelezi arra a vállalkozókat, hogy specializálják a beszerezni kívánt terméket (pl. fogyasztóvédelmi előírások mentén tartalmaznia kell a készterméknek az összetevőket, minőségmegőrzés időpontját, súlyát, térfogatát, stb). **Könnyen belátható tehát, hogy a Bírósági Döntésekben kifejtett jogértelmezés a gazdasági szereplők között olyan különbségtételt eredményez az adókötelezettségük szempontjából, ami teljesen mellőz bármilyen alkotmányos érdeket, valamint a tárgyalt rendelkezések céljától merőben idegen. E tekintetben a bíróságok nem azonosítottak olyan alapjogot, mely érdekében ezen korlátozás alkalmas, arányos és indokolt lenne.**

(29) Indítványozó tehát úgy véli, hogy az ilyen fajta különbségtétel nem feleltethető meg az Alaptörvény XV. cikk (1) és (2) bekezdéseiből levezethető diszkrimináció tilalmának, hiszen efféle megkülönböztetésre utaló jogalkotói szándékot sem a jogszabály szövege, sem jogszabályi indokolás nem támaszt alá, az kizárólag a jogalkalmazók kifogásolt döntéséből ered.

(30) A Bírósági Döntések Indítványozó Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdése szerinti tulajdonhoz való jogát is sértik, mivel a gazdasági élet más szereplőihöz képest többlet közteherrel sújtják az adóteher normaszövegen túlterjeszkedő növelésével, kizárólag olyan, normaszövegben fellelhetetlen kritériumok mentén, melyek szerint az általa beszerzett anyagok szellemi tulajdont hordoznak és egyébként azok egyedileg meghatározott igények mentén készülnek. E tekintetben Indítványozó hivatkozta a tisztelt Alkotmánybíróság 20/2014. (VII. 3.) számú AB határozatában foglaltakat is:

"[157] A tulajdonjogot érintően a korlátozásoknak klasszikusan két csoportját lehet elkülöníteni. A tulajdon elvétele (államosítás, kisajátítás) a legsúlyosabb beavatkozás, hiszen ez a tulajdon feletti - rendelkezési - jogosultságokat, a tulajdon minden részjogosítványát teljes egészében megszünteti. A második csoportba a tulajdon használatát szabályozó rendelkezések (tipikusan pl. építési előírások), illetve a tulajdont terhelő közterhek (pl. adók) fizetésére vonatkozó szabályok tartoznak."

Kérjük a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy jelen alkotmányjogi panaszban foglaltakat figyelembe venni és ennek megfelelő tartalmú határozatot hozni szíveskedjen.



AUCHAN MAGYARORSZÁG Kft.
képv.: Polgár Gergely András cégvezető

