

Az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI törvény 52. § (5) bekezdése értelmében az Indítványozó kéri adatai zártan kezelését.

A jelen ügy tárgyát képező alkotmányossági kérdés „alapvető alkotmányjogi jelentőségű” (Abtv. 29. §), ugyanis az Indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogát alapvetően érinti az, hogy a Kúria – és a rendes bírósági eljárás kivételével az azt megelőző összes fórum (az Adóhatóság két szinten) – az ügy tárgyát képező adólevonás valódiságára és jogosságára felsorakoztatott, Indítványozó és szerződő partnere által előadott bizonyítékokat indokolás nélkül visszautasította, mi több, azt saját preconcepciójának megfelelően torzította és minden indokolás nélkül csupán olyan személyek nyilatkozatát fogadta el valónak és vette határozata és ítélete alapjául, akik a vitatott jogügyletre nézve teljes és kiterjedt információval nem is rendelkeztek. Az Indítványozó már ezen a helyen hangsúlyozza, hogy panaszának tárgya nem a bizonyítékok bíróságok általi értékelése, hanem a vonatkozó indokolás hiánya, hiszen az indokolt döntés a tisztességes eljáráshoz való jog immanens részét képezi. A jogvita centrális kérdésében – hiszen ezen dőlt el a per kimenetele – az indokolás teljes hiánya tisztességtelen, mely kérdéssel a t. Alkotmánybíróságnak érdemben kell foglalkoznia.

A panasz tehát hangsúlyozottan nem ütközik az ún. negyedfokú jogorvoslat tilalmának elvébe, a beadványban foglaltakat semmiképpen nem lehet ekként értelmezni, az egyértelműen ellentétes lenne az Indítványozó előadásával és annak szándékolt tartalmával.

Kérelmem indokolásaként az alábbiakat adom elő:

I. A Tények

1. Indítványozó az [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] Korlátolt Felelősségű Társaság Magyarországon, a Budapesti Cégbíróság által bejegyzett vállalkozás, fő tevékenysége a Személygépjármű- és könnyűgépjármű-kereskedelem.

2. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-budapesti Adóigazgatóság Áfa-Ellenőrzési Osztály Indítványozónál a 11/43/390026/2169-es számú megbízólevéllel ellenőrzést végzett

(jegyzőkönyv F/2. számon csatolva), az ellenőrzés alá vont időszak 2011. október hónap, tárgya általános forgalmi adónem volt. Az ellenőrzés 2011. decemberében kezdődött.

3. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-budapesti Adóigazgatóság által 6151968259 ügyszámú, 3474114695 számon iktatott és 2013. február 5. napján kelt határozatában a Indítványozó által igényelt, majd jogosulatlan visszaigénylésként megállapított 376.824.000,- Ft összeg kiutalását elutasította, majd az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény – a továbbiakban Art. – 170.§ (1) bekezdése alapján a jogosulatlan visszaigénylés után 188.412.000,- Ft adóbírságot szabott ki. Az elsőfokon eljáró Hatóság fenti összegek megfizetésére kötelezte a társaságot.

4. A hatóság az értékesítést terhelő adóhoz kapcsolódóan a bevalláshoz képest megállapítást nem tett. Rögzítette, az Indítványozó levonásba helyezte a [REDACTED] Kft. és az [REDACTED] Zrt. (a továbbiakban Zrt.) által kibocsátott számlák áfa tartalmát 22.678.000,- Ft és 353.986.225,- Ft összegben. A Zrt. 169, majd 22 gépjárművet vásárolt a [REDACTED] Kft.-től, melyeket 191 darab egyedi lízingszerződés alapján zárt végű pénzügyi lízingszerződéssel adott át az Indítványozónak. Az [REDACTED] Zrt. (a továbbiakban: Bank) és a [REDACTED] Kft. 2011. október 18-án és október 25-én engedményezési szerződést kötöttek, melyben a [REDACTED] Kft. mint engedményező a bank felé fennálló hitelekkel szembeni fizetési kötelezettségei megfizetéséért zálogjogot engedett a vásárolt 191 gépjárműre vonatkozóan a korábbi zálogszerződésekre figyelemmel. Ezért a gépjárművek nettó vételárát a Zrt. a [REDACTED] Kft. bankszámlájára utalta. A [REDACTED] Kft. az értékesítést követően 2011. októberi áfa bevallásában 406.412.000,- Ft fizetendő adót vallott, azonban ezt az összeget nem fizette meg.

5. A Indítványozó a vásárolt gépjárművek ellenértékének megfizetéséhez 490.000.000,- Ft kölcsönt vett fel a [REDACTED] Kft.-től mely társaság a nyújtott kölcsönt szintén kölcsön felvételével biztosította. A [REDACTED] Kft. részére [REDACTED] és az [REDACTED] külföldi bejegyzésű gazdasági társaság nyújtotta a kölcsönt.

6. Az Adóhatóság vizsgálata során személyi és működési összefonódásokra a számlakibocsátónál tett megállapításokra alapozva azt állapította meg, hogy az ügylet tényleges célja az adó megkerülése volt, így az Indítványozó terhére kellett az adót megállapítani.

7. Az Adóhatóság elsőfokú határozatával szemben Indítványozó fellebbezést nyújtott be, amely fellebbezés eredményeként a NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság Hatósági Főosztály I. 347411469. számú határozatot megsemmisítette és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására utasította. Megállapította, hogy az elsőfokú hatóság az [REDACTED] Zrt. által kibocsátott számlák általános forgalmi adó levonását érintő megállapítása tekintetében nem volt megalapozott, kizárólag ehhez tartozóan kell új eljárást lefolytatnia az első fokú adóhatóságnak.

8. Az ismételten lefolytatott eljárásban az eljáró Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-budapesti adóhatóság megismételt határozatában gyakorlatilag az elsőfokú határozatban foglaltakat ismételte meg, megállapításai nem változtak.

9. Ezt követően határidőben Indítványozó kereseti kérelmet terjesztett elő (F/3. számon csatolva) a Nemzeti Adó- és Vámhivatallal szemben, amelyben kérte a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságot, hogy a NAV 2014. november 17. napján kelt 2928443233 számú, 2928602841 számon iktatott határozatát, mint jogszabálysértő határozatot a Pp. 339. § (2) bekezdése alapján változtassa meg olyan módon, hogy az adóbírság és késedelmi pótlék megállapítását mellőzze, valamint rendelkezzen a Indítványozó kérelmének – a kifizetés napjáig járó jogszabály alapján járó kamatokkal növelten történő – a teljesítéséről. Másodsorban Indítványozó kérte a Bíróságtól a sérelmezett határozat hatályon kívül helyezését, és az Adóhatóság új eljárásra kötelezését.

10. Indítványozó keresetében előadta, hogy – figyelemmel a Közigazgatási hatósági eljárásról szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 109. § (1) bekezdésére, valamint a Pp. 335/A. (1) bekezdésére – NAV 2928443233 ügyszámú, 2928602841 számon iktatott határozatát teljes terjedelmében jogszabálysértőnek tartja. Indítványozó hivatkozott a Ket. 2. § (3) bekezdésére, ami kimondja, hogy a közigazgatási hatóság az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékeli, döntését valóságghú tényállásra alapozza. Indítványozó megítélése szerint a fenti alapelv alapvetően sérült, amikor az elsőfokon eljáró adóhatóság konzekvensen a [REDACTED] Kft. jogügyleteire, illetve [REDACTED] személyére és családi relációira hivatkozik. Indítványozó véleménye az volt, hogy az Adóhatóság eljárásának kizárólag az [REDACTED] Zrt. és Indítványozó közti jogügylet képezheti tárgyát.

11. Indítványozó keresetében továbbá hivatkozott az Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban Art.) 97. § (4) bekezdésre, amely szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha a törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Valamint az Art. 97. § (6) alapján a tényállás tisztázása során az adóhatóság az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény – a becslési eljárás kivételével – az adózó terhére nem értékelhető.

12. Indítványozó keresetében leírta, hogy az Adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségének – sem az első, sem pedig a másodfokú eljárás, majd a megismételt eljárások során – a jogszabályban foglaltak szerint nem tett eleget, az így tévesen megállapított tényállásból pedig helytelen, iratellenes és jogszabályellenes következtetéseket vont le – különös tekintettel a megállapodások színleltisége és a zálogjog tárgyi hatálya, a személyi összefonódások léte illetve jelentősége, valamint a jogügylet jogszerűsége vonatkozásában. Indítványozó észrevételeit az Adóhatóság figyelmen kívül hagyta és preconcepcióból indult ki.

13. Indítványozó keresetében hangsúlyozta, hogy az Adóhatóság tényállításával ellentétben a számlakibocsátó társaság nem csupán bevallási kötelezettségét teljesítette, hanem befizetési kötelezettségét is. Az Adóhatóság elvégezte az [REDACTED] Zrt. által kibocsátott számlák vizsgálatát az adólevonási jog szempontjából, és elismerte ezen számlák és az alapul szolgáló jogügyletek valós mivoltát, megállapítva, hogy a jogszabályoknak megfelelnek. Ezzel szemben a határozat egy hipotézisre épült, mely szerint a jogügyletek célja az adóelőny jogosulatlan megszerzése volt.

14. Az elsőfokon eljáró Adóhatóság a Indítványozó jogi álláspontja szerint figyelmen kívül hagyta, hogy Indítványozó adólevonási jogával kapcsolatban nem a [REDACTED] Kft. ügyleteit, hanem Indítványozó és az [REDACTED] Zrt. között létrejött jogviszonyt kell vizsgálnia – ezt az irányutat tartalmazta számára a másodfokú határozat.

15. Az Adóhatóság azon állítására, hogy az ügylet célja a vagyonmentés volt, válaszul Indítványozó felhívta a figyelmét arra, hogy a vagyonelemeket magához vonta a Bank, azokat zálogjog terheli, de erre az Adóhatóság nem vett fel bizonyítást.

16. Fentiekkel összefüggésben Indítványozó a keresetében megjegyezte, hogy ha még lenne is személyi összefüggés a hivatkozott társaságok között, annak egyrészt érdemi relevanciája az adólevonási jog vonatkozásában nincsen, hiszen nem a hivatkozott jogalanyok között jött létre a vizsgált jogügylet halmaz. Az igazságügyi szakértő bevonásával történt értékesítés relatíve

szűk körben történhetett csak meg, mivel lízing jogügyletekről van szó, ráadásul a [REDACTED] [REDACTED].

17. Indítványozó jogi álláspontja szerint nem értelmezhető az Adóhatóság azon kijelentése, hogy a jogügylet a vagyon kimentését szolgálta volna, hiszen a létező zálogjog miatt az [REDACTED] [REDACTED] elenleg is kielégítést kereshet a zálogtárgyból. A zálogjogról ugyanis elmondható, hogy egy olyan mellékkötelmi jogviszony, amely jellemzője, hogy a zálogjog nem szűnik meg a zálogtárgy átruházásával. A zálogtárgy új tulajdonosával szemben a zálogjogosult érvényesítheti igényét.

18. A peres eljárás során az Adóhatóság felülvizsgálta saját korábbi álláspontját és utóbb maga is elismerte, hogy a szóban forgó ügyletek valós ügyletek voltak, amely szerint az adóhatósági eljárásban érintett jogügylet önmagában nem valósított meg semmilyen jogszabálysértést. Rögzíti az Adóhatóság továbbá, hogy az „adásvétel létrejött a Felek között”, „valós dokumentumok alapján”, amelyet maga a másodfokú határozat is rögzít.

19. A Fővárosi Közigazgatási s Munkaügyi Bíróság jogerős, 16.K.30.241/2015/22. számú, 2015. december 15. napján kelt ítélete az Indítványozó kereseti kérelmét elutasította (F/4. számon csatolva). A Bíróság megállapította, hogy a kereseti kérelemmel érintett körben az adóhatóság érdemi másodfokú határozata törvényes volt, olyan eljárásjogi szabálysértés nem történt az Adóhatóság eljárása során, amely a határozatok hatályon kívül helyezését eredményezhette volna.

20. A Bíróság indokolásában kijelenti, hogy az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettsége nem parttalan, csak olyan tények feltárására köteles, amelyek nyomozati cselekménynek még nem minősülnek. „Az adóhatóságot tehát nem feltétlen, nem kizárólagos, és nem korlátok nélküli tényállás tisztázási kötelezettség terheli (...)” [F/4. számon csatolt melléklet 8. oldal] A Bíróság álláspontja szerint, pusztán abból kiindulva, hogy [REDACTED] személyéhez kötődőnek találta a [REDACTED] Kft.-ét és a [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] Kft.-ét és hogy Indítványozó és a [REDACTED] Kft. könyvelését egyaránt a [REDACTED] [REDACTED] ft. végezte, további bizonyítás nélkül következik, hogy Indítványozó tudhatta, hogy a [REDACTED] [REDACTED] Kft. az [REDACTED] Zrt. által megfizetett vételárból az általános forgalmi adót nem fizette meg. Mindezeket elfogadva pedig nem vitatta, hogy az adóhatóság helyesen állapította meg – nem feltétlen tényállás tisztázási kötelezettségére tekintettel - hogy Indítványozó adókiadását megvalósító ügylet résztvevője volt.

21. Indítványozó felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő (F/5. számon csatolva), a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletének hatályon kívül helyezése új eljárás lefolytatására kötelezését kérve.

22. Indítványozó hangsúlyozta, hogy a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság megsértette a kereseti kérelemhez kötöttség elvét, amikor nem a felperes és a Zrt., hanem a Kft.

1. és a Zrt. közötti ügyleteket vizsgálta. Az adóhatóság ellenőrzést folytatott le a [REDACTED] Kft.-nél és a társaságnál jogellenes magatartást nem tapasztalt, ennek ellenére a hatóság a cég eljárását csalárdnak minősítette. Az Adóhatóság a tényállásfelderítési kötelezettségének nem tett eleget, a rögzített tényállásból helytelen, több esetben irat és jogszabályellenes következtetéseket vont le, és az eljáró bíróság is ugyanezeket a hibákat követte el. A felperesi ügyintéző ([REDACTED]) meghallgatása – a felperes erre irányuló indítványa ellenére - jogellenesen elmaradt.

23. Indítványozó kiemelte, hogy az illetékes adóhatóság ellenőrzésének megállapításaira figyelemmel (a NAV Dél-Budapesti Adóigazgatósága előtt 7576808768. számú ügyben meghozott 2012. február 17. napján kelt jegyzőkönyv tanúsága szerint) a [REDACTED] Kft.-nél a tárgybeli időszakban nem történt csalárd ügylet, a [REDACTED] Kft. jogszerűen járt el, így szükségtelen az alperes által felvázolt kapcsolatok vizsgálata. Feltéve, de nem megengedve, hogy az ügylet valóban adókijátszásra irányult, az a Indítványozó adóelvonási joga körében csak akkor lehetne releváns, ha erről a felperes ügyvezetője tudott, vagy tudhatott volna, ezt azonban az adóhatóság objektív tényekkel nem bizonyította. (az Európai Bíróság C-80/11 és C-142/11 ítéletei szerinti irányadó joggyakorlat alapján)

24. Indítványozó számos releváns tényállítást tett a határozat jogi megalapozatlanságának bemutatására. Az Adóhatóság Indítványozó álláspontja szerint nem fordított kellő gondot az eljárás során a Indítványozó személyének vizsgálatára, tehát nem tett eleget a tényállás tisztázási kötelezettségének.

25. Felülvizsgálati kérelmében Indítványozó idézett az Adóhatóság 2015. január 16. napján kelt érdemi ellenkérelméből, amely szerint a csalárd vagyonkimentés nem a [REDACTED] Kft. [REDACTED] felé fennállt tartozásának rendezése és a lízing során valósult meg, hanem a [REDACTED] Kft. és az adóhatóság viszonylatában történt a lízingbeadás során keletkezett [REDACTED]

tartozás fedezetének elvonásával. Tehát az Adóhatóság által jogellenesnek értékelt magatartás a Indítványozó társaságától független folyamat volt, mégis a terhére értékelték.

26. Indítványozó hivatkozik arra, hogy az Adóhatóság azt az ügyletet, amit jelen eljárás alapjaként jogellenesnek minősített, azzal kapcsolatban a NAV Dél-budapesti Adóigazgatósága 11/43/390026/2175. sz. megbízólevél alapján eljáró munkatársai a 7576808768. ügyiratszámú jegyzőkönyvben jogszabályoknak megfelelőként rögzítette, amikor a [REDACTED] Kft.-nél folytatott ellenőrzés során a 2011. október havi időszakot vizsgálták. Erre alapozva állítja Indítványozó, hogy az Adóhatóság súlyosan megszegte az Art. 1. § (3a) bekezdését, amikor egy már minősített jogviszonyt adózónként eltérően minősített.

27. Amikor pedig Indítványozó az eljárás során felhívta a Bíróság figyelmét ugyanazon magatartás eltérő értékelésére arra az Adóhatóság magyarázatot nem adott, a Indítványozó keresetét elutasító ítélet pedig ki sem tér rá, ezzel megsértve a Pp. 206. § (1) bekezdését.

28. Indítványozó számos a tényállás tisztázásához szükséges indítványt tett, amelyeket azonban az eljáró hatóságok és a Bíróság is mellőzött. [REDACTED] kihallgatása az eljárás közvetlenségének elvére és kontradiktórius jellegére tekintettel elengedhetetlen lett volna, erre Indítványozó indítványt is tett, ugyanis az Adóhatóság továbbra is adós maradt Indítványozó ügyvezetőjének tudattartalma körében bizonyítandó körülmények bizonyításával, amelyekre tényállítást tett ugyan, de igazolni vagy alátámasztani nem tudta.

29. A Kúria a felülvizsgálati kérelmet alaptalannak találta. (Kfv VI.35.734/2016/10. számú, 2017. február 15. napján kelt és 2017. március 22. napján kézbesített ítélet F/1. számon csatolva) A Kúria döntése kimondja, hogy a megállapított tényállásból jogi helyes következtetéseket vont le a bíróság. Mivel a Pp. 275. § (1) és (2) bekezdéseire figyelemmel a Kúria eljárása során bizonyítás felvételének nincs helye, a rendelkezésre álló iratok alapján találta úgy, hogy pontos tényállás került megállapításra.

30. A Kúria álláspontja az volt, hogy annak ellenére, hogy elsőfokú bíróság nem tett teljes mértékben eleget a Pp. 3. § szerinti tájékoztatási kötelezettségének, a Indítványozót nem megfelelően tájékoztatta a bizonyításról szóló tényekről és a bizonyítás sikertelenségének következményeiről, de ennek az érdemi elbírálásra lényeges kihatása nem volt, így nem adott indokot a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésére. Továbbá a Kúria megállapította, hogy az Art. 1. § (3a) bekezdését sem az első, sem a második hatóság nem sérthette meg, mivel az csak 2015 január 1-jén lépett hatályba.

31. A Kúria a [REDACTED] t.-nél folytatott adóellenőrzés megállapításait, miszerint a [REDACTED] Kft. az [REDACTED] Zrt.-től a köztük létrejött adásvételi szerződéshez kapcsolódó áfa összeget megkapta, azt azonban nem fizette meg.

32. Kúria megállapította, hogy [REDACTED] - aki a vizsgált időszakban Indítványozó ügyvezetője volt – az eljárás során önmagával és az eset körülményeivel is koherens vallomást tett, azt azonban nem részletezi, hogy a vallomás tartalma milyen módon támasztaná alá az adóhatóság hipotézisét, miszerint tudomása volt arról, hogy adókijátszást megvalósító láncolat részese.

33. A Kúria hivatkozott az EUB gyakorlatára azzal kapcsolatban, hogy melyek a visszaélészerű joggyakorlás megállapításának feltételei egy teljes ügyleti lánc együttes értékelésénél. A nemzeti bíróságok ennek alapján figyelembe vehetik az ügyletek tisztán mesterséges jellegét, valamint az adóteher csökkentését eredményező ügyletekben érintett felek közötti jogi, gazdasági vagy személyes kapcsolatokat. A Kúria szerint az adóhatóság részletesen feltárta az ügyletekben és azok finanszírozásában részt vevő cégek tulajdonosi és egyéb személyi viszonyait. Azonban az a tény, hogy a vizsgált ügyletek nem mesterségesek voltak, tehát az ügyletek valóságos (a gazdasági események a számlákban szereplő felek között és módon megvalósultak) nem volt az eljárás során és a Kúria ítéletében sem kellő súllyal figyelembe véve.

II. A bírói döntés alaptörvény-ellenességének oka

A tisztességes eljáráshoz való jog

34. Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése deklarálja a tisztességes eljáráshoz való jogot. Az AB klasszikus megfogalmazásában: „a tisztességes eljáráshoz való jog az Alkotmányban explicit módon nem nevesített, de az alkotmánybírósági gyakorlatban az 57. § (1) bekezdésébe foglalt független és pártatlan bírósághoz való jog, illetve a 2. § (1) bekezdéséből eredő eljárási garanciák védelmének egymásra vonatkoztatásából tartalmilag levezetett alkotmányos alapjog” [315/E/2003. AB határozat].

35. „A „*tisztességes eljárás*” (fair trial) követelménye nem egyszerűen egy a bíróságnak és

az eljárásnak itt megkövetelt tulajdonságai közül (ti. mint „igazságos tárgyalás”), hanem [...] az Alkotmány alkotmányi rendelkezésben foglalt követelményeken túl – különösen a büntetőjogra és eljárásra vonatkozóan – az 57. § többi garanciájának teljesedését is átfogja. Sőt az – 57. §-a tartalmához és szerkezetéhez mintát adó eljárási garanciákat tartalmazó cikkei általában elfogadott értelmezése szerint a fair trial olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni. Ezért egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás 'méltánytalan' vagy 'igazságtalan', avagy 'nem tisztességes' [6/1998. (III. 11.) AB határozat].

36. A tisztességes eljáráshoz való jog alkotmányos követelménye több elvet és garanciális elemet is magában foglal, így a bírósághoz fordulás jogát, a pártatlanság valamint a jogegyenlőség követelményét, az ésszerű időn belüli eljárást, a fegyveregyenlőség elvét és a jogorvoslatához való jogot is.

37. Több alkotmánybírói döntés rámutatott, hogy az eljárás tisztessége olyan minőség, amely az eljárás egészének figyelembevételével ítélt meg. Az Alkotmánybíróság az erre vonatkozó döntéseiben meghatározza a tisztességes eljárás által megkövetelt általános ismérveket. Kiemelte, hogy a tisztességes eljáráshoz való joggal „szemben nem létezik mérlegelhető más alapvető jog vagy alkotmányos cél, mert már maga is mérlegelés eredménye” [pl. 14/2002. (III. 20.) AB határozat, ABH 2002, 101, 108.; 15/2002. (III. 29.) AB határozat, ABH 2002, 116, 118 120.; 35/2002. (VII. 19.) AB határozat, ABH 2002, 199, 211.; 14/2004. (V. 7.) AB határozat, ABH 2004, 241, 256.].

38. Az Alkotmánybíróság – összefüggésben a döntés indokolásának ügyfél jogorvoslatát segítő jellegével – az indokolást alátámasztó bizonyítékokkal kapcsolatosan arra a konklúzióra jutott, hogy „azoknak megfelelő alapot kell teremteniük a hatékony jogorvosláshoz.” [630/B/2005 AB határozat]. A bizonyítékok figyelembe vételénél pedig a hatóságoknak elsődlegesen azt kell szem előtt tartaniuk, hogy a tényállás teljes mértékben feltárára kerüljön.

39. Az újabb alkotmánybírói gyakorlat értelmében a tisztességes eljáráshoz való jog vizsgálata kapcsán a szükségességi-arányossági teszt alkalmazása is indokoltá válik. Az Alkotmánybíróság III/1522/2014. számú 2014. november 11-én kelt határozatában mondta ki a következőket: „A jelen ügyben azt kellett megvizsgálni, hogy a keresetindítási határidő

rövidsége, mint a bírósághoz való fordulás jogának, valamint a tisztességes eljáráshoz való jognak a korlátozása megfelel - e az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésében írt szükségességi - arányossági tesztnek, mely szerint alapvető jog más alapvető jog érvényesülése vagy valamely alkotmányos érték védelme érdekében, a feltétlenül szükséges mértékben, az elérni kívánt céllal arányosan, az alapvető jog lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható.” [említett határozat 152.]

Az indokolási kötelezettséggel kapcsolatos alkotmánybíróági gyakorlat

40. Figyelemmel az Alaptörvény 28. cikkében előírt jogszabály értelmezési kötelezettségre is, az Alkotmánybíróság azt vizsgálja, hogy az indokolási kötelezettséget előíró eljárási jogszabályokat a bíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott követelményeknek megfelelően alkalmazta-e. Az Alkotmánybíróság tehát a rendes bíróságoktól eltérően nem a felülbírálatra alkalmasság szempontjából vizsgálja a bíróságok indokolási kötelezettségének teljesítését, és tartózkodik attól, hogy jogági dogmatikához tartozó kérdések helytállóságáról, illetve törvényességéről, avagy kizárólag törvényértelmezési problémáról állást foglaljon. [IV/3003/2012. (VI. 21.) AB végzés, ABH 2012,131.; Indokolás (4) bekezdése] Ennek megfelelően az Alkotmánybíróság nem vizsgálja azt sem, hogy az indokolásban megjelölt bizonyítékok és megjelenő érvek megalapozottak-e, mint ahogy azt sem vizsgálja, hogy a jogalkalmazó helytállóan értékelte-e az eljárásban beszerzett bizonyítékokat és előadott érveket, vagy a konkrét ügyben a bírói mérlegelés eredményeként megállapított tényállás megalapozott-e. A tényállás megállapítása, a bizonyítékok értékelése és mérlegelése ugyanis az eljárási jogi szabályokban a jogalkalmazó számára fenntartott feladat. [3237/2012. (IX. 28.) AB végzés, ABK 2012, 504-505.; 3309/2012. (XI. 12.) AB végzés, ABK 2012, 622-624; Indokolás (5)]

41. Az Alkotmánybíróság által vizsgált, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rejlő indokolási kötelezettség alkotmányos követelménye a bíróság döntési szabadságának abszolút korlátját jelenti, nevezetesen azt, hogy döntésének indokairól az eljárási törvényeknek megfelelően szükséges számot adnia. Az indokolási kötelezettség alkotmányjogi értelemben vett sérelme az eljárási szabály alaptörvény-ellenes alkalmazását jelenti. A tisztességes eljárásból fakadó elvárás tehát az eljárási szabályok Alaptörvénynek megfelelő alkalmazása, ami a jogállami keretek között működő bíróságok feladata. **Az eljárási törvény**

rendelkezéseire is figyelemmel, a tisztességes eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást mindenképpen megfogalmazza, hogy a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alaposággal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon. Ennek megítéléséhez az Alkotmánybíróság vizsgálja a jogvita természetét, az alkalmazandó eljárási törvény rendelkezéseit, a felek által az adott ügyben előterjesztett kérelmeket és észrevételeket, valamint az ügyben választ igénylő lényeges kérdéseket. [összefoglalóan lásd: 7/2013. (III. 1). AB határozat]

Az eljárás elhúzóásával kapcsolatos alkotmánybírósági gyakorlat

42. Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt észszerű határidőn belüli elbírálás követelményének érvényesülnie kell minden olyan eljárásban, ahol az érintett személy ellen emelt bármely vádról vagy valamely perben a jogairól és a kötelezettségeiről a bíróság dönt. Az Alaptörvény hatálybalépése után lehetőség nyílt arra, hogy az indítványozók az Abtv. 27. §-a szerinti alkotmányjogi panaszaikban az annak alapjául szolgáló bírósági eljárás elhúzóására és emiatt az észszerű határidőn belüli elbíráláshoz való joguk megsértésére hivatkozzanak. Az Alkotmánybíróság a 2/2017. (II. 10.) számú határozatában részletesen ismerteti ezzel kapcsolatos gyakorlatát, és megállapítja, hogy ezen alapjogi részjogosítvány sérelmére alapozott panaszokat általában visszautasította.

43. Ennek egyik indoka az volt, hogy az Abtv. 29. §-a alapján az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-ellenesség, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés esetén fogadja be. Abban az esetben tehát, ha a bírósági eljárás elhúzóása nem hatott ki az ügyben hozott bírói döntés érdemére, akkor az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt nem fogadta be pl. 3237/2012. (IX. 28.) 3024/2016. (II. 23.) számú határozatában azonban rögzítette azt, hogy az Alaptörvény védelmének legfőbb szerveként a tisztességes eljáráshoz való jog részelemét képező észszerű határidőn belüli elbírálás alaptörvényi rendelkezéséhez kapcsolódó alapjogvédelmi feladatát nem tudja hatékonyan ellátni ugyanis az Alkotmánybíróság rendelkezésére olyan törvényi lehetőség, amelynek alkalmazása révén egy adott bírósági eljárás jelentős elhúzódásából eredő következményeket enyhíteni vagy orvosolni tudná.

44. Az Alkotmánybíróság az ésszerű határidőn belüli elbírálás követelménye vizsgálati szempontjainak rögzítése előtt áttekintette az Emberi Jogok Európai Bíróságának (a továbbiakban: EJEB) ebben a tárgykörben kialakított esetjogát. [65] Az Alkotmánybíróság mindenekelőtt utal arra, hogy az általa nyújtott alapjogvédelem szintje semmiképpen sem lehet alacsonyabb, mint az EJEB által meghatározott jogvédelem szintje {legutóbb pl. 15/2016. (IX. 21.) AB határozat, Indokolás [42], 30/2015. (X. 15.) AB határozat, Indokolás [35]}. Ennek feltétele, hogy az Alaptörvény ugyanúgy fogalmazza meg az alapjog lényegi tartalmát, mint valamely nemzetközi szerződés, jellemzően az Emberi Jogok Európai Egyezménye. Ennek megfelelően a jelen ügy szempontjából is releváns EJEB joggyakorlat a alább kerül bemutatásra.

A vonatkozó EJEB esetjog

45. Figyelemmel arra, hogy a t. Alkotmánybíróság több döntésében is hivatkozta és rendszeresen figyelemmel van a strasbourgi székhelyű Emberi Jogok Európai Bíróságának gyakorlatára és azt töretlen gyakorlata alapján önmagára nézve minimum sztenderdként kötelezőnek tekinti, az alábbiakban a tisztességes eljárás és szűkebben az indokolási kötelezettség kapcsán ezen fórum gyakorlatát is röviden áttekintem.

46. Az Egyezmény garantálja a tisztességes eljáráshoz való jogot. A 6. Cikk vonatkozó része szerint „(1) Mindenkinek joga van arra, hogy ügyét a törvény által létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen nyilvánosan és ésszerű időn belül tárgyalja, és hozzon határozatot polgári jogi jogai és kötelezettségei tárgyában, illetőleg az ellene felhozott büntetőjogi vádak megalapozottságát illetően. [...]”

47. A 6. cikk által garantált tisztességes eljárás egyes részelemei együttes teljesülése esetén tekinthető a garanciális követelmény teljes egészében megtartottnak. Ilyen részkövetelmények – a szövegből is kitűnően – a törvény által létrehozott független és pártatlan bíróság, az ésszerű idő követelménye, a terhelt személyes jelenléte a tárgyaláson büntetőeljárás során, az indokolt ítélethez való jog, a teljesség igénye nélkül.

48. A Bíróság esetjoga értelmében a tisztességes eljáráshoz való jogra való hivatkozás

megillet minden olyan személyt, aki úgy véli, hogy jogellenes beavatkozás történt valamely jogának gyakorlásába, és aki azt panaszolja, hogy nem volt lehetősége arra, hogy igényét a 6. cikk 1. bekezdésében támasztott követelményeknek megfelelően bíróság elé terjessze. (ld. *Le Compte, Van Leuven and De Meyere v. Belgium*, 23 June 1981, § 44, Series A no. 43)

49. A Bíróság többször megállapította, hogy a tisztességes eljárás kapcsán a szabályozás a Részes Állam hatásköre, annak megtartása pedig a nemzeti bíróságok elsődleges feladata. A Bíróság az ilyen természetű ügyekben az Egyezmény értelmében azt vizsgálja, hogy maga az egész eljárás természete tisztességesnek minősíthető-e. (*Elsholz v. Germany* [GC], no. 25735/94, § 66, ECHR 2000-VIII)

50. A Bíróság esetjoga értelmében azon eljárásokban, ahol a nemzeti jog fellebbezési lehetőséget is biztosít, az alapeljárás olyan meghosszabbításának kell tekinteni a fellebbezési eljárást, ahol az alapügyben érvényesítendő tisztességes eljárás követelményeit szintén szem előtt kell tartani. (ld. *Delcourt v. Belgium*, 17 January 1970, § 25, Series A no. 11; *Gurov v. Moldova*, no. 36455/02, § 33, 11 July 2006)

51. A Bíróság az indokolt bírói döntéshez való jogot az Egyezmény 6. Cikkében foglalt tisztességes tárgyaláshoz való jog részének tekinti. E jog pontos tartalma a Bíróság elmúlt évtizedek során számos döntésében kimunkált, széleskörű gyakorlatából olvasható ki. E körben a Bíróság kiindulópontja az, hogy a bírói döntésekkel szemben valamennyi demokratikus jogállamban elvárható az objektivitás és az átláthatóság, ami egyfelől elejét veszi az önkényes hatósági és bírósági döntéshozatalnak, másrészt erősíti a bírósági döntéshozatalba vetett közbizalmat, és a bírói döntések tekintélyét. (*Taxquet kontra Belgium*, 926/05.; 2010. november 16.; § 90.; legutóbb megerősítve: *Shala kontra Norvégia*, 15620/09.; 2012. július 10.; § 29.)

52. A Bíróság következetes gyakorlata szerint a tisztességes eljárás és a jogállamiság elvéhez tartozik az a követelmény, hogy a bíróságok a döntéseik alapjául szolgáló indokokat kellő részletességgel mutassák be. (*Suominen kontra Finnország*, 37801/97.; 2003. július 1.; § 34.; *Vojtěchová kontra Szlovákia*, 59102/08.; 2012. szeptember 25.; § 35.) A Bíróság olvasatában az adott bírói döntés természete, és az alapul fekvő egyedi ügy körülményei határozzák meg, hogy milyen terjedelmű és mélységű indokolás elégíti ki az indokolási kötelezettség egyezménybeli követelményét. Ebből következően az indokolt bírói döntéshez

fűződő jog megsértését kizárólag az alapul fekvő egyedi ügy összes körülményeinek vizsgálatát követően lehet megítélni. (*Tatishvili kontra Oroszország*, 1509/02.; 2007. február 22.; § 58.; *Gráđinar kontra Moldova*, 7170/02.; 2008. április 8.; § 107.; legutóbb megerősítve: *Sholokhov kontra Örményország és Moldova*, 40358/05.; 2012. július 31.; § 67.)

53. Éppen ezért elképzelhető, hogy valamely részletkérdésre vonatkozó indokolás teljes elmaradása nem, míg egy lényegesebb kérdésre vonatkozó hiányos indokolás viszont az Egyezmény 6. Cikkében biztosított jog megsértését idézi elő. A Bíróság az indokolások fogyatékoságának foka tekintetében kijelölte azt a határvonalat, amely elválasztja az Egyezménynek megfelelően indokolt határozatokat az Egyezményt sértő hiányos vagy fogyatékos indokolást tartalmazó határozatoktól. Ennek során a Bíróság elvi éllel szögezte le, hogy az indokolt hatósági döntéshez való jog semmiképpen sem jelentheti azt, hogy az ügyben eljáró bíróságot a felek valamennyi érvelése tekintetében részletes indokolási kötelezettség terhelné. (*Hiro Balani kontra Spanyolország*, 18064/91.; 1994. december 9.; § 27.; *Ruiz Torija kontra Spanyolország*, 18390/91.; 1994. december 9.; § 29.; *García Ruiz kontra Spanyolország*, 30544/96.; 1999. január 21.; § 26.; *Hirvisaari kontra Finnország*, 49684/99.; 2001. december 25.; § 30.; legutóbb megerősítve: *Sholokhov kontra Örményország és Moldova*, 40358/05.; 2012. július 31.; § 67.)

54. A Bíróság ugyanakkor azt is elvi éllel mondta ki, hogy a döntéssel szemben feltétlen elvárás, hogy a bíróság az ügy lényegi részeit a szükséges alapossággal vizsgálja meg, és erről a vizsgálatáról a határozatának indokolásában is adjon számot. **A Bíróság álláspontja szerint nem felel meg az Egyezmény 6. Cikkében foglalt elvárásnak, ha a felülbírálati bírói fórum az alsóbb fokú bíróságnak az ügy lényegi kérdései tekintetében kifejtett érveit további vizsgálat és a vizsgálat indokainak előadása nélkül hagyja helyben.** (*Helle v. Finnország*, 20772/92.; 1997. december 19.; § 60.; *Karakasis v. Görögország*, 38194/97.; 2000. október 17.; § 27.; *Boldea v. Románia*, 19997/02.; 2007. február 15.; § 30.; *Tacquet v. Belgium*, 926/05.; 2010. november 16.; § 91.; legutóbb megerősítve: *Vojtěchová v. Szlovákia*, 59102/08.; 2012. szeptember 25., § 35.) A Bíróság az indokolási kötelezettség teljesítésének vizsgálatakor figyelemmel van arra is, hogy az indokolás hiánya vagy fogyatékosága valamely fél írásban megfogalmazott, világosan és pontosan körülírt kérdését érinti-e. (*Hiro Balani kontra Spanyolország*, 18064/91.; 1994. december 9.; § 28.; *Ruiz Torija kontra Spanyolország*, 18390/91.; 1994. december 9.; § 30., legutóbb megerősítve: *Ilyadi kontra Oroszország*,

6642/05.; 2011. május 5.; § 44.)

55. Az Egyezmény jogvédelmi rendszerében a bírói döntéseknek a tisztességes eljárás által megkövetelt indokolása iránti igény egyfelől szoros összefüggésben áll a jogorvoslathoz fűződő joggal, ugyanis e jog hatékony gyakorlására kizárólag a bíróság döntését alátámasztó indokok ismeretében nyílik valódi lehetőség. (Erről lásd: *Baucher kontra Franciaország*, 53640/00.; 2007. július 24., §§ 47-51.) Másfelől szoros összefüggés mutatkozik az indokolási kötelezettség teljesítése, és a tisztességes eljáráshoz fűződő jogból fakadó azon alkotmányos igény között, hogy az eljárásban szereplő fél meghallgatást nyerhessen, azaz kérelmét a bíróság megvizsgálja. (Erről lásd: *Shala v. Norvégia*, 15620/09.; 2012. július 10., § 29.) Ennek oka az, hogy kizárólag a kellő alaposággal indokolt bírói határozatból tűnhet ki, hogy az ügyet eldöntő bíróság ténylegesen figyelembe vette-e a felek által előterjesztett bizonyítékokat és érveket.

56. Jelen ügyben továbbá az Egyezmény 6. Cikkének (2) bekezdésében foglalt ártatlanság vélelmének sérelmére vonatkozó EJEB gyakorlat is releváns, ugyanis az az érintettre váró szankció súlyosságára tekintettel jelen ügy a 6. Cikk büntetőjogi ága alá esőnek minősül. A Bíróság kifejlesztett olyan specifikus tesztelemeket, amelyek az adóügyekre vonatkoznak, abban a tekintetben, hogy az ilyen eljárásokra alkalmazni kell-e a büntetőeljárás garanciákat. Az adóügyek tekintetében a Bíróság különösen azt vizsgálja, hogy a) a kiszabott bírság jogalapja minden adóalanyra vonatkozik-e, b) az a kompenzációt vagy az elrettentő hatást célozza inkább, a bírság általános szabályok alapján született, amelyre, mint szabályra igaz, hogy c) büntető és elrettentő jellegzetességekkel egyaránt bír, valamint, hogy d) jelentős-e a szankció mértéke (*Bendenoun v France*, cited above, *Jussila v Finland [GC]*, cited above).

57. Az adóügyekben alkalmazott speciális tesztelem kapcsán elmondható, hogy az Art.-ben kilátásba helyezett szankció, mint jelen ügyben is a kiszabott bírság jogalapja minden adóalanyt érint(het). Egyértelműen megállapítható, hogy a bírságot általános szabály alapján vetették ki, és a törvényi maximum jelentős mértéke kétségtelen. Tehát a Bíróság esetjoga és az Engel-kritériumokat meghaladóan specializált adóügyekre vonatkozó kritériumok értelmében Indítványozót tehát meg kellett volna, hogy illessék a bíróság esetjogában kidolgozott, a terheltet a büntetőeljárás során megillető eljárásjogi garanciák.

58. A Bíróság az ártatlanság véelmét átfogóan először a *Barberá, Messegué and Jabardo v. Spain* [A 146 (1989) 11 EHRR 360, § 77] ügyben elemezte, és kimondta, hogy a bíróság tagjai, eljárásuk során nem kezdenek működésüket azzal az előzetes elképzeléssel, hogy a terhelt elkövette a terhére rótt cselekményt, a bizonyítás terhe a vádon van és minden kétséget a terhelt javára kell értékelni. Az ártatlanság véelme sérül, ha a bizonyítási terhet a “vádról” a védelemre helyezik át (*Telfner v. Austria*, § 15).

59. Mivel a már az alkotmánybírói joggyakorlattal kapcsolatban megállapításra került, hogy az EJEE 6. cikk 1. bekezdésének első mondata és az Alaptörvény XXVIII. cikkének (1) bekezdése lényegileg azonosan határozza meg a vád észszerű határidőn belüli elbírálásának a követelményét, és jelen ügyre a kiszabott szankcióra tekintettel büntetőjogi garanciák is vonatkoznak megállapítható, hogy Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt jogvédelem szintje tehát nem lehet alacsonyabb az EJEB gyakorlata alapján megállapítható mértéknél.

60. Az EJEE 6. cikk. 1. bekezdése megköveteli, hogy az eljárás előrehaladása megfelelő ütemben történjen, de az EJEB szerint ez nem mehet a megfelelő szintű igazságszolgáltatási tevékenység biztosításának rovására. A tagállamok feladata az említett két alapvető szempont közötti megfelelő egyensúly megtalálása [Gankin és mások kontra Oroszország, (2430/06, 1454/08, 11670/10, 12938/12), 2016. május 31., 26. pont]. [70] Az EJEB az eljárás abszolút időtartamát is vizsgálja, mert előfordulhat olyan eset, hogy az eljárás bizonyos szakaszai megfelelő tempóban haladnak, de annak egésze mégis túllépi az észszerű időtartamot [legutóbb pl. O’Neill és Lauchlan kontra Egyesült Királyság, (41516/10, 75702/13), 2016. június 28., 95. pont, Moreno Carmona kontra Spanyolország, (26178/04), 2009. június 9., 63. pont].

61. A Bíróság esetjoga értelmében (ld. pl. *Frydlender v. France* [GC], no. 30979/96, § 43, ECHR 2000-VII) az eljárás elhúzódása vizsgálatánál három tényezőt kell vizsgálni: az ügy bonyolultságát, a felek perbeli magatartását, valamint azt, hogy mi forgott kockán a perben az érintettek számára. A 2/2017. (II. 10.) AB határozat kifejti „Az EJEB álláspontja szerint az EJEE 6. cikkének 1. bekezdése a tagállamokra azt a kötelezettséget rója, hogy az igazságszolgáltatási rendszerüket olyan módon szervezzék meg, amely a bíróságaik számára

lehetővé teszi az „észszerű idő” követelményének történő megfelelést [Grujovic kontra Szerbia, (25381/12), 2015. július 21., 65–66. pontok]. A komoly ügghátralékra és annak felszámolására tett erőfeszítésekre hivatkozás nem mentesíti a tagállamot az eljárás elhúzódásával kapcsolatos egyezményesértés megállapítása alól [Szabó Béla kontra Magyarország, (37470/06), 2008. december 9., 12. pont].”

Fenti gyakorlat jelen ügyre vonatkoztatása

62. Kiindulásként rögzíteni kell, hogy miről **nem kell** és miről **kell** döntenie a t. Alkotmánybíróságnak.

63. Nem kell döntenie arról, hogy az Indítványozót jogosan marasztalták-e el jogellenesen gyakorolt adólevonásért. Még sarkosabban fogalmazva: jelen ügyben irreleváns, hogy az Indítványozó „adócsaló” - e vagy sem. (Megjegyzem, nem az, minden tárgybeli ügylete legális és törvényes volt.)

64. Nem kell arról sem állást foglalnia a t. Alkotmánybíróságnak, hogy a jogszerű adólevonást hogyan, miféle bizonyítási eszközökkel lehet megfelelően alátámasztani, hiszen a töretlen alkotmánybírósági gyakorlat értelmében bizonyítási kérdésekbe az AB – önmagában – nem szól bele.

65. Amiről viszont állást kell foglalnia a t. Alkotmánybíróságnak, az az, hogy alkotmányosan megengedhető-e az, hogy sem az Adóhatóság két fokon, sem az alapjog-sértő helyzetet konzerváló Kúria eljárásában **nem adta értékelhető indokát** annak, hogy az Adóhatóság által vizsgált összefonódások a jogügyletekben érintett adóalanyok között, hogyan támasztja alá az adócsalás vádját és, hogy az Indítványozó által felajánlott bizonyítási eszközök miért nem elfogadhatóak, illetve miért csak a hatóság prekoncepciójának megfelelő (vagy azzá torzított) bizonyítékok fogadhatók el. Vagyis, hogy a adóalanyok közötti szerződéses láncolat, melyben az egy-egy ügylethez tartozóan visszaélészerű magatartás önmagában az Adóhatóság szerint sem igazolt, azonban megfelelő bizonyítás és indoklás nélkül elfogadható-e, hogy a teljes láncolat tekintetében adókijátszást valósít meg? Az ügyet lényegében eldöntő ok-okozati

összefüggés létét igazoló indokolás hiánya összeférhet-e a tisztességes eljárás követelményével?

66. A kérdés megválaszolására az Alkotmánybíróság a már idézett 7/2013-as AB határozatban kidolgozott egy tesztet, melynek elemei a következők. Az Alkotmánybíróság vizsgálja a) jogvita természetét, b) az alkalmazandó eljárási törvény rendelkezéseit, c) a felek által az adott ügyben előterjesztett kérelmeket és észrevételeket, valamint d) az ügyben választ igénylő lényeges kérdéseket.

67. Jelen ügyben kiindulásként célszerű az a) és d) elemeket együttesen vizsgálni, ezekben ugyanis vita vagy bizonytalanság nem lehetséges. A jogvita tárgya egy adóügy volt, Indítványozót elmarasztalták jogellenes adólevonással összefüggésben, jelentős – az Indítványozó gazdasági társaság működését teljesen ellehetetlenítő - bírságot szabtak ki rá. Az ügyben választ igénylő lényegi kérdés pedig végeredményben egy volt (ahogy azt a bíróság is megfogalmazta): hatóság Indítványozó adólevonási jogát jogszerűen vont-e meg a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján? Amennyiben ugyanis erre a kérdésre a válasz nem, és ez bizonyítható, úgy Indítványozó jogszerűen élhetett volna a levonás jogával, ám ha igen a válasz, akkor elmarasztalásra és büntetésre számíthat (miként ez meg is történt). Az erre az elemre vezetett bizonyítás, annak eredményes, főként a bizonyítási eljárás jogalkalmazói kezelése tehát a jogvita lelkét képezi.

68. A teszt b) pontjának azonosítása a következő: az Áfa tv. 119. § (1) bekezdése értelmében, az adólevonási jog akkor keletkezik – ha e törvény másként nem rendelkezik –, amikor az előzetesen felszámított adónak [120. §] megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani. Az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontjában foglaltak értelmében pedig tárgyi feltétele a levonási jog gyakorlásának a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla. Ezen kívül a vitatott levonás kapcsán fontos, központi kérdés volt, hogy az Art. 1. § (7) pontjában foglalt minősítést a hatóság gyakorolhatja-e jelen ügyben, avagy a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, **amennyiben gazdasági eredménye kimutatható.**

69. A valódi tartalom szerinti minősítés kulcsa minden esetben a tényállás részletes feltárásban és a bizonyítékok alapos mérlegelésében rejlik. Ennek érdekében Indítványozó mind a telephelyén való vizsgálódás mind pedig az iratbekérések és nyilatkozattételek kapcsán teljes közreműködést tanúsított a hatósággal szemben. A vizsgálatok során a hatóság – majd pedig a Kúria is, elfogadva (bár annak indokát nem adva) a hatóság érvelését, és az Indítványozó jogellenes magatartásának megállapítását, kizárólag olyan jogviszonyok vizsgálatára alapozta, melyek preconcepcióját alátámasztották, míg Indítványozó tényállításait figyelmen kívül hagyta.

70. Arra az adóhatóság és a felülvizsgálatot végző bíróságok sem adtak semmilyen magyarázatot, hogy miért nem fordítottak kellő gondot az eljárás során Indítványozó személyének vizsgálatára, ellenben a [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] az [REDACTED] inkasszó útján leemelte – is Indítványozó terhére értékelte, azt sem bizonyítva, hogy erről Indítványozónak milyen módon lehetett volna tudomása. Ez utóbbi elem különösen annak fényében visszás, hogy noha érthető az a hatósági hozzáállás, hogy egy esetleges adókijátszás résztvevőinek nyilatkozatát fenntartással kezeli, de jelen ügyben nem ez történt. Indítványozónak [REDACTED] [REDACTED] kihallgatására tett indítványát a hatóság figyelmen kívül hagyta. Az Adóhatóság és az eljáró bíróságok az általa vitatott ügyletben a gazdasági eredményre való kihatást egyszer sem vezette le, nem bizonyította, hogy az államot bármilyen mértékű és mérvű adóveszteség érte volna. Ezt nem is tudta volna bizonyítani, hiszen az Indítványozó és az [REDACTED] Zrt. között létrejött ügylet – amely kapcsán Indítványozó adó visszaigénylési jogát megtagadták – olyan gazdasági események sorozata volt, amelyeknek megtörténtét az adóhatóság nem vitatta, vagyis nem színlelt ügylet volt.

71. Hangsúlyozom újra, jelen alkotmányjogi panasz tárgya nem az alapeljárásban felmutatott bizonyítékok újraértékelése – erre a fórum nem is hivatott – a központi kérdés a hatóságok és a Kúria azon eljárása, amely a tisztességes eljáráshoz való jogot a végletekig kiüresíti, ti. minden érvelés, indokolás nélkül akceptálnak olyan bizonyítékokat, amelyek megfelelnek az előzetes elképzeléseiknek (Indítványozó „bűnösségét” támasztják alá), és nem reflektálnak azokra a bizonyítékokra, még azok figyelmen kívül hagyását sem okolják meg érdemben, amelyek éppen ellenkezőleg, az Indítványozó jogszerű eljárását igazolják.

72. Ahogy fentebb bemutatásra került, a fellebbviteli bíróságoknak számot kell adniuk arról, hogy miért értenek egyet az alsóbb fokú bíróságok és közigazgatási szervek döntéseivel. Általánosságban elmondható, hogy az egész eljárás hibáját visszaemelte és konzerválta a Kúria. azzal, hogy nemcsak, hogy felületesen emelte be és fogadta el a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság érvelését, de a felülvizsgálati kérelemben foglaltakra alig reflektál, holott az a minimum elvárhatósági követelmény, hogy a felülvizsgálati kérelemben felsorakoztatott érvek mindegyikére válaszolva utasítja el azt. Az Ítélet hiányos indokolása ráadásul azért is rendkívül visszás, hiszen az a legvégső és így a joggyakorlat egységesítésében – evidensen – alapvető szerepet játszó Kúria tollából került ki. A Kúriától alkotmányosan elvárható, hogy dogmatikailag részletesen kidolgozott határozatokat hozzon, melyek a jövőre nézve is egyértelmű iránymutatásul szolgálnak. Jelen Ítélet ennek a követelménynek nem felel meg.

73. A Kúria bár ítélete indokolásában hivatkozik az EUB gyakorlatára a visszaélésszerű magatartás megállapításához szükséges feltételekkel kapcsolatban, azt azonban figyelmen kívül hagyta, hogy az EUB esetjoga az Indítványozó felülvizsgálati kérelmében is hivatkozott ügyek (C-80/11 és C-142/11) kapcsán és a 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglaltak szerint az adólevonási jog a hea mechanizmusának szerves részét képezi, és **főszabály szerint nem korlátozható**. Az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítését terhelő héát befizették-e, vagy sem az államkincstárba, nem befolyásolja az adóalany előzetesen megfizetett hea levonásához való jogát. A nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak akkor kell megtagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha **objektív körülmények alapján** megállapítható, hogy e jogra visszaélésszerűen hivatkoztak. A C-439/04. és C-440/04. sz. Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 56-61. pontjából következő ítélkezési gyakorlat alapján tagadható az adóalanytól az adólevonási jog: **objektív körülmények alapján bizonyítani kell**, hogy az adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették illetve szolgáltatásokat nyújtották, tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy ezenügylettel az eladó, illetve a szolgáltató vagy valamely korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

74. Indítványozó álláspontja szerint pedig a fentieknek megfelelően nem történt meg annak a bizonyítása, és a bizonyítás indokolásában történő bemutatása annak, hogy Indítványozónak tudnia kellett volna, hogy más gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt,

ahogyan az sem került bizonyításra, hogy az adóalanyok közötti valós szerződéses jogügyletek kizárólagos célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése lett volna.

75. Jelen eljárásban az ártatlanság védelme súlyosan sérült. Ahogy az indokolt bírói döntéshez való jog kapcsán részletesen kifejtésre került, az Art. 97. § (6) bekezdése is azt tartalmazza – egyezménykonform módon –, hogy a kétséget kizáróan nem bizonyított tényeket nem lehet a Indítványozó hátrányára értékelni. Az egyezménykonform jogszabályszoveget azonban a gyakorlat sajnálatos módon nem követi, hanem megelégszik az alapos gyanúval, az események valószínűsítésével. Ez nagy volumenű adóügyekben – melyek nem véletlenül esnek a 6. Cikk büntetőjogi ága alá, hiszen hatásukban olyan vagy még nagyobb törést okozhatnak az érintettek életében, mint egy büntetőjogi elítélés, a stigmatizációs hatást is beleértve – az ártatlanság védelmének betartása alapvető jelentőségű.

76. Továbbá, mivel Indítványozó működését ellehetlenítő eljárás öt éve tart és Indítványozó magatartása semmiben nem irányult az eljárás elhúzódására, vagy vezetett erre az eredményre, az észszerű határidőn belüli elbíráláshoz való joga - a tisztességes eljáráshoz való jog egyik részjogosítványa – súlyosan sérült.

77. Egy jogállamban ez megengedhetetlen, az ilyen indokolás nélküli, elhúzódó, az ártatlanság védelmét figyelmen kívül hagyó eljárás súlyosan sérti a tisztességes eljáráshoz való jogot.

78. Összefoglalva, a Indítványozó működését alapvetően érintő adóügyben a Kúria a jogvita lényegének tekinthető jogkérdésben – nevezetesen, történt-e jogellenes adólevonás – nem adta indokát ítéletének. A Kúria érdemben nem reagált Indítványozó ebben a körben felhozott érveire, nem indokolta meg, hogy Indítványozó bizonyítékai, bizonyítási indítványai miért nem megfelelőek. A Kúria, ahogy a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság is figyelmen kívül hagyta, hogy az adóhatóság objektív tényekkel nem bizonyította az adókijátszást, és figyelmen kívül hagyta a tisztességes eljárás alapvető elveit. A Kúria egyszerűen csak fenntartotta hatályában a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság jogerős ítéletet, de részletes, minden fontos aspektussal számot vető indokolás hiányában nem mutatta meg, hogy valóban megfontolta Indítványozó érveit, nem indokolta, hogy jogaikat nem rendeltetésszerűen gyakorolták az egymással szerződést kötő felek. Mindez jelen ügyben, mely kiemelt súlyúnak

mondható Indítványozó szempontjából, egyértelműen és kétség kívül alkotmányellenes, hiszen az ügy tárgyára, jelentőségére és dogmatikai fontosságára tekintettel nagyon alapos és részletes indokolás lett volna az alkotmányos elvárás.

Kérelem

A bizonyítékok értékelésére vonatkozó érdemi indokolás hiánya az egész – hatósági és Kúria valamint a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtti – eljárásokon áthúzódó hiányosság volt. Nem megismételve a korábban részletesen kifejtetteket, az indokolás hiánya a jogvita lényegét képező kérdésekben, az ártatlanság védelmének megsértése, valamint az ésszerűtlenül elhúzódó eljárás a Kúria és a Bíróság ítéleteinek, valamint az azt megelőző eljárások határozatainak megsemmisítést kell maga után vonja, amellyel reparálható az Indítványozó jogséremlme.

Mindezért kérem a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy a Kúria Kfv.VI.35.734/2016/10. számon hozott ítéletét valamint a Kúria eljárását megelőző eljárásban a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.30.241/2015/22. számú ítéletét, valamint ezen bírósági eljárásra okot adó NAV eljárásban a NAV 2928443233 ügyszámú, 2928602841 számon iktatott határozatának alaptörvény-ellenességét, és semmisítse meg azt, mivel sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (1)-(2) bekezdését.

Kelt: Budapest, 2017. 05. 22.

Tisztelettel,

Indítványozó képviselőjében:

dr. Karsai Dániel

ügyvéd

Karsai Dániel Ügyvédi Iroda
1056 Budapest, Nyáry Eml. u. 10

dr. Karsai Dániel András