

Alkotmánybíróság
részére

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
útján

Tisztelt Alkotmánybíróság!

ALKOTMANYBIROSAG	
Ügyszám:	IV/260-2/2017
Érkezett:	2017 FEBR 08.
Példány:	1
Melléklet:	2
Kezelőiroda:	<i>lin</i>

FŐVÁROSI KÖZIGAZGATÁSI ÉS MUNKAÜGYI BÍRÓSÁG	
Budapest, 2017. január 13.	
POLAJSTRATISZÁM	
KEZDŐIRÁNY	
Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság E-mail: FKB@fkb.hu	
Érkezett:	2017 -01- 17
PÉLDÁNY	IV
MELLÉKLET	KÖZTÜK
30643/17	

I.

Az alkotmányjogi panasz eljárási feltételei és az indítvány (határozott kérelem)

Alulírott, a

[redacted] a továbbiakban: *Indítványozó*) az Alkotmánybíróság Ügyrendjéről szóló 1001/2013. (II. 27.) AB Tü. határozat (a továbbiakban: *Ügyrend*) 27. § (1) és (3) bekezdése szerint, a csatolt meghatalmazással igazolt jogi képviselőnk, a Dáskál és Schümekey Ügyvédi Iroda (1016 Budapest, Tigris utca 54.) útján, az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CL. törvény (a továbbiakban: *Abtv.*) a 27 §-a alapján, az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontjára figyelemmel az alábbi

alkotmányjogi panaszt

terjesztjük elő.

1. Az **Abtv. 29. §-ában** foglalt okok fennállására figyelemmel, az 52. § (1) bekezdés (1b) pontja szerint előterjesztett **határozott kérelmünk**, hogy a tisztelt Alkotmánybíróság állapítsa meg a
- (a) A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 25.K.30.643/2015/10. számú ítélete, valamint
 - (b) A Kúria, mint felülvizsgálati bíróság Kfv. V. 35819/2015/11. sz. ítélete

alaptörvény-ellenességét, és semmisítse meg azokat, mivel sértik az Alaptörvény

- (b1) **VI. cikk (2) bekezdésében** garantált személyes adatok védelméhez való jogot
- (b2) **a XXIV. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot,**
- (b3) **a XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes eljáráshoz való jogot,**
- (b4) **a XIII. cikk (1) bekezdése szerinti tulajdonhoz való jog sérelmét eredményezik,**
- (b5) valamint ellentétben állnak a nemzetközi jognak nem minősülő – a későbbiekben részletezendő – Európai Unió jogi rendelkezésekkel.

Bár A (b5) alpontban foglaltak miatt az indítványozó nem jogosult indítvány előterjesztésére, indítványunk alátámasztása érdekében felhívjuk a figyelmet arra is, hogy a támadott döntések a **Q cikk (2) és (3) bekezdésével** szintúgy ellentétben állnak. Sértik ugyanis az Emberi Jogok Európai Egyezménye 6. cikk 1. bekezdésében foglalt tisztességes eljárás követelményét és a első kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikkében védett tulajdonhoz való jogot.

Az indítványozó egyben kéri, hogy az **Abtv. 61. § (1) bekezdése** alapján az Alkotmánybíróság a támadott bírói döntés végrehajtásának, az előzményi határozatokra is kiterjedő hatállyal történő **felfüggesztésére hívja fel a bíróságot**, mivel a végrehajtás a indítványozó számára súlyos és visszafordíthatatlan károkat okoz.

2. Indítványunkat az **Abtv. 53.§ (2) bekezdése** alapján az ügyben eljáró első fokú bíróság előtt terjesztjük elő.

3. A Kúria határozatát az Indítványozó – jogi képviselője útján – 2016. november 15-én vette kézhez akkori jogi képviselője [REDACTED] ügyvéd útján. Ekként az indítvány előterjesztésekor a az **Abtv. 30. § (1) bekezdése** szerinti határidőt megtartotta.

4. Az indítványozó **személyes érintettsége** fennáll, tekintve, hogy a bírói döntésekből megállapíthatóan a támadott határozatokkal érintett ügyben **felperesként** járt el.

5. Az **Abtv. 31. § (2) bekezdése** szerinti **kizáró ok** az indítványozó esetén **nem áll fenn**, mivel a támadott határozatokat és az alkotmányossági problémát az Alkotmánybíróság érdemben még nem vizsgálta.

5.1. Az 1. pontban megjelölt alapjogot sértő és megsemmisíteni kért bírói döntések és azok adóigazgatási eljárásban keletkezett előzményei az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXXVII. törvény (a továbbiakban: **Áfa törvény**) **120. § a) pontjának**, valamint **127. § (1) bekezdés a) pontjának**, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: **Sztv.**) **15. § (3) bekezdésének**, a **166. § (2) bekezdésének** alkalmazásakor túlmentek a jogalkalmazói kompetencián és burkolt jogalkotást tartalmaznak. Ugyancsak sérti a támadott bírói döntés (és a megelőző NAV határozatok) az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: **Art.**) **142. § (1) bekezdésében** foglalt, ún. súlyosbítási tilalmat is.

5.2. A felsorolt jogszabályok önmagukban a – későbbiekben ismertetendő – Európai Unió irányelvnek és a Bíróság döntéseinek megfelelő joggyakorlatot lehetővé tesznek (ahogyan arra vannak is példák az ítélkezési gyakorlatban), ezért az Indítványozó nem is a jogszabályt, hanem a téves értelmezés mentén kialakult bírói döntéseket támadja.

6. Itt utal az indítványozó arra is, hogy az **Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése** szerinti **kizáró ok** **nem áll fenn**. az alábbiakban kifejtendők szerint ugyanis az indítványozó – semmilyen mértékben – nem adójogi kötelezettséget vagy adójogszabály tartalmát, adótételt stb. támad, hanem az adóeljárás és a bírósági **eljárás** során történt alapjogot sértő olyan jogértelmezési és jogalkalmazási szabálysértéseket, amelyek miatt az indítványozó alkotmányos jogai sérültek. Ez egyébként **rendszerszintű probléma a adóügyi közigazgatási bírósági eljárásban**, annak ellenére is, hogy van „haladó” jelegű ítélkezési gyakorlat, s hogy az Európai Bíróság immár évek óta, konkrétan a magyarországi ügyekben **sorozatban** felhívja a figyelmet azokra a problémákra, amelyek jelen ügyben is előjöttek, és az alkotmányossági anomáliát okozzák. Legutóbb a C-446/15. Sz (Signum Alfa Sped) ügyben mondta ki, hogy a magyar NAV és a bíróság ezt támogató gyakorlata ellentétes – az alábbiakban részletesen is érintett – az Unió rendelkezéseivel.

II.

Az Alkotmányjogi panaszt érintő történeti előzmények

7. Az indítványozó főtevékenysége 2008. évben lakó- és nem lakó ingatlan építése volt. E tevékenysége keretében irodák, irodaépületek nem engedélyköteles felújítását, átalakítását és belső kialakítását végezte FIT-OUT módszerrel. Indítványtevő a [REDACTED] vel 2007. évben vállalkozási keretszerződést kötött kivitelezési projekteknél szárazépítési, festési, kőműves, épületgépész és

segédmunkák elvégzésére. A [REDACTED] a hivatkozott vállalkozási keretszerződés alapján 2008 júniusától összesen 71.558.374,- Ft + 14.301.675,- Ft értékben állított ki számlát az indítványozó részére.

8. Az első fokú adóhatóság 2014. június 23. napján kelt 3055012176 számú határozatával az indítványozó terhére összesen 21.138.000,- Ft adókülönbözetet állapított meg általános forgalmi adó, társasági adó és társas vállalkozások különadója adónemben, ami egyben adóhiánynak is minősült.

9. A NAV a 2014. november 11. napján kelt 2927715188 számú határozatával megváltoztatta az első fokú adóhatósági határozatot és a bevételekhez képest az indítványozó terhére jóval kevesebb, általános forgalmi adó adónemben 2008 decemberére, társasági adó és társas vállalkozások különadója adónemben 2008. évre összesen 13.203.000,- forint adókülönbözetet állapított meg általános forgalmi adó, társasági adó és társas vállalkozások különadója adónemben, ami egyben adóhiánynak is minősült.

10. Az első fokú adóhatóság bizonyítást vett fel a [REDACTED] részéről ([REDACTED] vallomása), az építés közbeni és befejezés utáni munkálatok végzésével kapcsolatban is (takarítás), melyet a társaság saját alkalmazottakkal és alkalmi munkavállalókkal végeztetett el.

III.

Az alkotmányjogi panasz jogi előzményei (a NAV és a közigazgatási bíróság álláspontja)

11. Az NAV álláspontja szerint az indítványozó és a [REDACTED] között a számlázott gazdasági események nem valósultak meg, a számlakibocsátó [REDACTED] a számlák szerinti szolgáltatásokat nem végezte el, így az indítványozó részére kiállított számlái nem minősülnek az Áfa tv. 120. § (1) bekezdés a) pontja szerint az előzetesen felszámított Áfa összegét hitelesen igazoló dokumentumnak.

11.1. A NAV a megállapításait kizárólag a [REDACTED]-nél lefolytatott olyan kapcsolódó vizsgálatokra és egyéb bizonyítási eljárásokra, valamint következtetésekre alapozta, *amelyekre az indítványozónak egyébként semmiféle ráhatása nem volt, nem is lehetett.*

11.2. Miután azonban az adóhatóság azt állapította meg, hogy a [REDACTED] a perbeli munkákat nem végezhette el, így a gazdasági eseményekről kiállított, az indítványozó által befogadott számlák hitelességét is kétségbe vonta, majd megállapította, hogy azokra az indítványozó adólevonási jogot nem alapíthatott volna.

11.3. Az első fokú adóhatóság eljárása sem alapos, sem körültekintő, sem jogszerű nem volt, így a másodfokú hatóság az adóigazgatási eljárás megismétlését rendelte el. A megismételt eljárás során az állítólagos adótartozást a hatóság közel felére mérsékelte, de a vizsgálat jogi vonatkozásaiban továbbra is hibákat vétett (számos esetben keverve a becslési eljárás és a tételes elszámolás szerinti eljárás egyes elemeit.) Mindazonáltal a megismételt vizsgálatot a másodfokú adóhatóság eljárásában és eredményében is elfogadta.

11.4. Az Indítványozó által kezdeményezett közigazgatási perben a bíróság úgy ítélte meg, hogy az adóhatóság a tényállást kellő mértékben feltárta, és abból helytállóan vonta le azt a következtetést, hogy a perbeli számlák tartalmilag hiteltelennek minősülnek.

11.5. A jogorvoslat kötelező kimerítése körében sor került felülvizsgálati eljárásra is, ami közigazgatási ügyekben érdemi jogorvoslatnak minősül. A felülvizsgálatai bíróság felülvizsgálatai ítéletében arra az álláspontra helyezkedett, hogy az 5. pontban felsorolt és az ügyben releváns jogszabályokat az adóhatóság megfelelően alkalmazta, és az eljáró bíróság is helyes értelmezést hagyott jóvá.

IV.

A jogértelmezés (jogalkalmazás) és az Európai Unió jog, valamint az Európai Bíróság gyakorlatának ellentéte.

12. Az Indítványozó tisztában van azzal, hogy az Európai Unió jogi alapokra hivatkozás önmagában nem elegendő az alaptörvény-ellenesség megalapozásához, azonban ez a kérdés éppen azért nem kerülhető meg, mivel bírói döntés („élő jog”) alkotmányossága jelenti a problémát és nem maga a hazai jogszabályi környezet. Ez utóbbihoz jelen ügyben csak a bíróság és az előzményi határozatokhoz adóhatóság kapcsolt olyan – jogalkotást is jelentő – értelmezést, amely nyíltan szembe helyezkedik azzal a jogalkotói akarrattal, amely az Unió kötelezettségei teljesítésével összhangban álló normaszöveget hozott létre.

13. A TANÁCS 2006. november 28-i a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló NYOLCADIK IRÁNYELVE (2006/112/EK, a továbbiakban: Irányelv) az adólevonási jog keletkezésével kapcsolatban a következőképpen rendelkezik:

13.1. Az Irányelv 167. cikke szerint: *„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.*

13.2. A168. cikk kimondja, hogy *„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után a tagállamban fizetendő vagy megfizetett hozzáadott érték adót („HÉA”)*

14. A fenti rendelkezéseket az alkotmányjogi panasz alapját képező ügyre megfelelően alkalmazva levonható a következőket: A Indítványozó által levonásba helyezhető HÉA („Áfa”) összege megegyezik a számlakiállító társaság által felszámított HÉA („Áfa”) összegével. Mivel a számlakiállító társaság a perbeli HÉA-t felszámította, azt a Indítványozó megfizette, ezért a Indítványozó a felszámított HÉA-ra vonatkozóan – egyszerűen ebből a tényből következően, minden mérlegelés nélkül – gyakorolhatja a levonási jogát.

14.1. Az Áfa tv. 120. § a) pontja alapján az adóalanyt megilleti az a jog, hogy abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételehez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított.

14.2. Az Indítványozó álláspontja szerint erre figyelemmel a NAV határozatok hatályon kívül helyezését a **Bíróság C–324/11. számú ügyben**, 2012. szeptember 6. napján hozott ítélete

önmagában is indokoltá tette volna. Ebben a döntésben a Bíróság világosan kifejtette, hogy az adólevonásba helyezésnek melyek a feltételei, s mi az a határ, amelyen túlmenően a jogosult objektíve nem tud felelni a partner-szerződő fél (számlakibocsátó) adójogi magatartásáért.

14.2.1. Erre vonatkozóan az imént említett ítélet az alábbi jogértelmezési álláspontot tartalmazza:

„39 Ennélfogva a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a **2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni**, hogy azokkal **ellentétes**, ha az adóhatóság elutasítja az adóalanynak a számára teljesített szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett HÉA levonására vonatkozó jogát azzal az indokkal, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója nem jelentette be az általa foglalkoztatott munkavállalókat, **anélkül hogy e hatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.**

(...)

45 Következésképpen azt kell válaszolni a harmadik kérdésre, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az a tény, hogy az adóalany nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, illetve hogy e számlakibocsátó bejelentette-e ezen munkavállalókat, **nem tekinthető olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy HÉA kijátszására irányuló ügyletben vett részt**, ha e címzettnek nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről. Ennélfogva a levonási jog nem utasítható el az említett tény okán, amikor az említett irányelvben az e jog gyakorlására vonatkozó érdemi és formai feltételek is teljesülnek.”

14.2.2. Ezt a jogértelmezést maga a **Kúria** is – nyilvánvalóan a hazai joggyakorlat irányítása érdekében – elvi határozatban is, **EBH 2013.K.5.** szám alatt közzétette. Eszerint nem elfogadható ha a NAV az adólevonási jogot olyan feltételezésekre alapítja, amelyekről a számla befogadójának nem kellett, hogy tudomása legyen, vagy nem lehetett tudomása.

14.3. A Bíróság döntéseiben folyamatosan hangsúlyozta továbbá azt is, hogy a **gazdasági szereplők áfa-levonási joga csak kivételes esetekben korlátozható. Kiemelte**, hogy minden ügyletet önállóan kell vizsgálni és **nem bármilyen szabálytalanság, hanem kizárólag bizonyított, a HÉA kijátszására irányuló tevékenységben való részvétel** eredményezheti az adólevonási jog elvesztését. (Részletesen pl. Kittel ügy, C-439/04. és C-440/04. sz. egyesített ügyek 50. pont)

14.4. A Bíróság HÉA ügyekben hozott valamennyi döntésének egyértelműen az az alapja, hogy az adólevonási jog akkor tagadható meg, ha a számlabefogadónak tudomása volt a számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságról, vagy csalásra utaló körülményekről. Ez nem azonos az ellenőrzési kötelezettség vagy lehetőség elmulasztásával.

14.5. A Bíróság döntéseit figyelembe véve jelen ügyben az a tény, hogy az Indítványozó nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, nem tekinthető olyan objektív körülménynek, amelyből arra lehetne következtetni, hogy a Indítványozó tudta vagy tudnia kellett volna a számlakibocsátó hozzáadottérték-adó kijátszására irányuló szándékról. E körben megjegyezzük, hogy **Indítványozónak nem csupán kötelezettsége nem volt, de nem is állt módjában ellenőrizni**, hogy a [REDACTED] helyszínen dolgozó munkavállalói vagy alvállalkozói bejelentett vagy alvállalkozói szerződésekkel foglalkoztatott munkavállalók voltak-e. Ugyanis 2008-ban **nem állt rendelkezésre** semmiféle, olyan nyilvánosan

elérhető adatbázis, vagy adatszolgáltatásai **forrás**, amely alapján Indítványtevő a [REDACTED]-vel kapcsolatos – egyébként **adótitoknak** minősülő – információkat ellenőrizni tudta volna. Indítványozó a rendes ügymenetnek megfelelően ellenőrizte a [REDACTED] adószámát, amelyet az adóhatóság csak 2010-ben függesztett fel, tehát ez a mulasztás éppen nem Indítványozó, hanem az adóhatóság terhére esik.

15. Utalunk továbbá arra is, hogy az akkor hatályos (illetőleg a jelenlegi) **adatvédelmi** és más jogszabály szerint az építési **fővállalkozó egyáltalán nem gyűjthet adatokat az alvállalkozó munkaterületen dolgozó vagy foglalkoztatott munkavállalóiról, további alvállalkozóiról**. Értelem szerűen – rendőrhatalósági, munkaügyi ellenőrzési vagy nyomozati jogkör hiányában – nem végezhet személy azonosítást, munkaviszony meglétére vonatkozó ellenőrzést, vagy más hasonló cselekményt.

16. A Bíróság az e körbe tartozó ítéleteiben – összhangban az Áfa illetőleg a HÉA levonhatóságára vonatkozó jogszabályi előírások megfelelő nyelvtani értelmezésével megállapíthatóan – objektíve is **súlyos követelményt** állít a levonási jog gyakorlásának megtagadásához: nevezetesen a számlabefogadó **csalási szándékának bizonyítását, a bizonyítási terhet** pedig e körben az adóhatóságra hárítja

16.1. Ez a számlabefogadó részéről **pozitív tudattartalmat** feltételez. Az adólevonási jog megtagadásához nem elegendő a számlakiállító oldalán felmerülő szabálytalanság fennállásának bizonyítása, ehhez kapcsolódnia kell a számlabefogadó részéről felmerülő tudatos, az áfa_kijátszására irányuló magatartásnak is. Az ezzel kapcsolatos **bizonyítást** jelen ügyben az adóhatóság **meg sem kísérelte**. Sőt éppen ellenkezőleg, az adóhatóság maga állapította meg, hogy „.....a vizsgált gazdasági események valós részletei utólag nem vizsgálhatók.” (2448817169 sz. jegyzőkönyv 11. oldal közepe). Ennek következtében a bírósági határozatok is sértik a Pp. 339 /B §-t is, hiszen a mérlegelés szempontjai sem állapíthatók meg a közigazgatási határozatban, és a határozat indokolásából a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége nem tűnik ki.

16.2. Az adóhatóságnak az ügyben feltárt és rendelkezésre álló bizonyítékokat összhangjuknak megfelelően kellett volna értékelnie, a hiányosságok, ellentmondások logikai láncolatát elemeznie, és megállapítania, hogy a bizonyítékok olyan zárt rendszert alkotnak-e melyek a jogügylet csalárd, valótlan voltát, a számlabefogadó csalásban való részvételét igazolják. Az adólevonási jog gyakorlásának megtagadására csak akkor kerülhet sor, ha az adóhatóság bizonyítja, hogy a Indítványtevő *„tudta vagy tudnia kellett arról, hogy adócsalásban vett részt. ...”*

17. Mindezen túlmenően utalunk arra is, hogy az Európai Bíróság **PPUH Stehcemp-ügyben (C-277/14)**, három további jelentős jogszabály értelmezési kérdésben fejtett ki a támadott határozatban foglaltakkal ellentétes jogi álláspontot:

17.1. Leszögezte, hogy: „A 2002. május 7-i 2002/38/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról és közös hozzáadottértékadó-rendszer egységes adóalap-megállapításáról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal **ellentétes az olyan nemzeti szabályozás**, mint amelyről az alapügyben szó van, amely azzal az indokkal **tagadja meg** az adóalanytól a számára értékesített termékek után fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó levonásának a jogát, **hogy a számlát olyan gazdasági szereplő állította ki**, amelyet az e szabályozásban előírt kritériumokat illetően **nem létező** gazdasági szereplőnek kell tekinteni, és hogy **lehetetlen** a termékek valódi értékesítőjének a **kilétét** megállapítani, kivéve ha – objektív körülmények alapján, és anélkül, hogy az

adóalanyt olyan ellenőrzésre köteleznék, amely nem feladata – bebizonyítják, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett értékesítés hozzáadottértékadó-csalás részét képezi, **amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia.**”

17.1.1. Tehát a támadott ügyben **még abban az esetben is jogszerűtlen** az adóhatóság határozata, ha a bíróság elfogadta volna az adóhatóság (adózó által egyébként vitatott) azon megállapítását, hogy nem lehetett megállapítani, hogy ténylegesen ki végezte el a munkát. Ugyanis **a munka elvégzésének tényét** (a szóban forgó irodák kész állapotban megtekinthetők ma is, azokat a megrendelők rendeltetésszerűen használják) **az adóhatóság sem vitatta**, sőt kifejezetten elismerte. Ugyanakkor a fentebb, más határozatokkal kapcsolatban kifejtettek szerint a hatóság nem bizonyította, hogy az adózó ismerte volna a [REDACTED] által -a hatóság álláspontja szerint -elkövetett szabálytalanságokat.

17.1.2. Azt is megjegyezzük, hogy a [REDACTED] könyvelési iratai évekkal a NAV-nak az Indítványozó ellen hozott határozatát megelőzően elvesztek, mert az új ügyvezető meghalt, így a NAV lényegében a [REDACTED]-vel szemben sem tudott érdemi megállapításokat tenni, amit a saját határozatának indoklásában is többször elismert. [„.....**a vizsgált gazdasági események valós részletei utólag nem vizsgálhatók.**” [2448817169 iktatószámú jegyzőkönyv 11. old. lap közepe]]. Az adóhatóság csak azt tudta megállapítani, hogy a [REDACTED] nem teljesítette bevallási kötelezettségeit bizonyos időszakokban, de azt maga sem állította, hogy erre a körülményre az Indítványozó bármilyen ráhatása volt, vagy lehetett volna.

17.2. A **Bíróság** a fentebb hivatkozott ügyben azt is megállapította, hogy **az adóalanyi minőség nem függ azon kötelezettségek betartásától sem, hogy az illető szervezet adóbevallást nyújt-e be, és megfizette-e az adót.** Ehhez hasonlóan az adóalanyiség nem tehető függővé azon kötelezettségtől sem, hogy az adóalany éves beszámolókat tegyen közzé, mivel e kötelezettségeket nem írja elő az irányelv.

Vagyis az a tény, hogy a [REDACTED] az adóhatóság álláspontja szerint nem teljesítette ezen adminisztratív kötelezettségeit nem lehetett kihatással a [REDACTED] adóalanyiségára, és nem befolyásolhatta a vele szerződéses kapcsolatban lépő NAV azon jogát, hogy a [REDACTED]-által a részére áthárított adót levonásba helyezze.

17.3. A Bíróság megállapította továbbá, hogy ha a későbbi közigazgatási eljárás során **lehetetlen felvenni a kapcsolatot egy társasággal**, illetve a cégjegyzékben igazgatóként bejegyzett személlyel, **nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy a társaság nem végzett gazdasági tevékenységet**, mivel a kapcsolat-felvételi kísérletre nem az ügylet időpontjában került sor. **Vagyis az adóhatóság jogerős határozatban kifejtett azon indoklása is jogszerűtlen és az irányelvvel ellentétes**, miszerint a vizsgálat során (évekkel később) nem tudta a hatóság felvenni a kapcsolatot a [REDACTED] vel, és ezt a körülményt az adóhatóság -jogszerűtlenül- úgy értékelte, hogy a [REDACTED] már 2008-ban sem végzett érdemi tevékenységet.

18. A Kúria fent ismertetett döntésére is figyelemmel a releváns tényállási elemek az alábbiak szerint foglalhatók össze:

- Indítványozó a perbeli számlákon feltüntetett gazdasági események tekintetében kizárólag a [REDACTED] vel állt jogviszonyban, és kizárólag az [REDACTED] -től fogadott be számlákat;
- Indítványozó a [REDACTED] képviselőjére megfelelően jogosult személlyel szerződött, a perbeli

számlák befogadásakor a [REDAKT] cégjogi és adójogi szempontból egyaránt rendben volt;

- Indítványozó a [REDAKT] részére a perbeli számlák bruttó összegét hiánytalanul, így a perbeli számlákon feltüntetett adót is, a NAV által sem vitatottan megfizette;

- a [REDAKT] a perbeli számlákon feltüntetett, Indítványozó által megfizetett adót bevallotta és a költségvetéssel elszámolta;

- a perbeli gazdasági események a NAV által sem vitatottan megtörténtek;

- az Indítványozónak nem volt kötelezettsége, hogy ellenőrizze, hogy a gazdasági eseményekben közreműködő természetes személyek a számlakiállító HOBATE Kft.-vel jogviszonyban állnak-e, bejelentésük megtörtént-e (vö: C-324/11. ítélet 45. pont);

- az adóhatóság objektív körülmények alapján azt nem bizonyította, hogy a számlakiállító társaság adócsalást (adókijátszást) követett el (tudomásunk szerint semmilyen büntetőjogi eljárás nem folyt az ügyben), és azt sem, hogy a „vélelmezett” (nem bizonyított) adókijátszásban Indítványtevő bármilyen módon részt vett volna, illetve arról Indítványtevő egyáltalán tudomással bírt volna (C-142/11. számú ítélet 49. pont, C-324/11. számú ítélet 39. pont).

- Sőt a NAV épp azt állapította meg, hogy az eset körülményeit nem tudta vizsgálni.

19. Az ügyben meghozott NAV határozatok lényegében **kizárólag arra a fikcióra** épülnek, hogy a számlakiállító [REDAKT] személyi és tárgyi feltételek hiányában nem végezhetette el a munkát. A támadott ítéletek indoklása is ezen alapul, **és teljesen figyelmen kívül hagyja, hogy a Indítványozó által csatolt igazságügyi szakvélemény egyértelműen alátámasztotta, hogy Indítványozó nem rendelkezett a tárgyi időszakban folyó építőipari projektjeinek elvégzésére megfelelő személyi feltételekkel, tehát a Indítványozó maga nem végezhetette el ezen munkákat.**

19.1. Vagyis senki **meg sem kísérelt érdemi ellenbizonyítást** lefolytatni és megállapítani, hogy akkor a tényélegesen elvégzett munkát ki is végezte el valójában- szemben a [REDAKT] alakilag és tartalmilag hiteles számláival, amelyek bizonyítják, hogy a munkát a [REDAKT] végezte.

19.2. Az ítélet indoklása szerint ennek ellenére a Indítványozót terheli annak bizonyítása, hogy a munkákat a [REDAKT] végezte, mely teljesen **ellentétes a 2006/112/EK irányelvvel.**

19.3. A bírósági ítéletek teljes egészében figyelmen kívül hagyták azt is, hogy: az adólevonási jog megtagadásához **nem elegendő** a számlakiállító oldalán felmerülő szabálytalanság fennállásának bizonyítása, ehhez kapcsolódnia kell a számlabefogadó részéről felmerülő tudatos (pozitív tudattartalmat feltételező), az áfa kijátszására irányuló magatartásnak is, melyet az adóhatóságnak objektív körülmények alapján kell bizonyítania.

19.4. Tekintettel arra, hogy a perbeli ügyben az adóhatóság a Indítványozó áfa szabályok kijátszására irányuló tudatos magatartását, adókijátszásban való részvételét **nem bizonyította**, az adóhatóság által a [REDAKT]-t érintően feltárt és hivatkozott körülmények, illetve szabálytalanságok az adólevonási jogot nyilvánvalóan nem befolyásolhatják.

19.5. Az adóhatóság azzal, hogy **úgy tagadta meg** a Indítványozó adólevonási jogát, hogy sem az adókijátszást, sem az ahhoz kapcsolódó Indítványtevői pozitív tudattartalmat nem bizonyította, megsértette az Art. 97. § (4)-(6) bek.-ben rögzített tényállás tisztázási, ezenfelül a Ket. 72. § (1) bek. e) pontjában rögzített indokolási kötelezettségét is, ám ezt a jogszabálysértést a támadott ítéletekben a bíróság nem tette döntése részévé.

19.6. Mindezek alapján megállapítható, hogy a Indítványtevőt az Áfa tv. 120. § a) pontja és a Nyolcadik irányelv 167., 168. cikke alapján a perbeli számlák vonatkozásában megilleti az adólevonási jog.

19.6.1. E körben külön is kiemelendő, hogy az ítélet vonatkozó indokolása szerint a Indítványozó tudattartalma irreleváns, mivel a számlákban szereplő szolgáltatásokat nem a számlakibocsátó cég teljesítette, **így a Indítványozó tudattartalmának vizsgálata szükségtelen.**

19.6.2. Ez az érvelés **teljességgel ellentétes az Európai Bíróság gyakorlatával.** Az ítélet indoklásában adólevonási jog megtagadásához az adóhatóságnak vagy azt kell bizonyítania, hogy az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett, hogy adócsalásban vesz részt – ezt az NAV nem bizonyította, és nem is vizsgálta az eljárása során. Vagy azon az alapon kell elutasítania az adólevonási jog gyakorlását, hogy a teljes körűen feltárt tényállás alapján az kerül megállapításra, hogy a számlakibocsátó a számla szerinti gazdasági esemény teljesítéséhez szükséges tárgyi és személyi feltételekkel nem rendelkezett.

19.6.3. Ezzel ellentétben az Európai Bíróság joggyakorlata szerint az NAV-nak az objektív körülmények fennállása esetén azt is kell bizonyítania, hogy az adózó tudott, vagy tudnia kellett arról, hogy adócsalásban vesz részt, melyet az NAV nem bizonyított.

19.7. Továbbá az adóhatóság megsértette az Art. 97 § (4) és (6) bekezdését is, hiszen egyáltalán nem tisztázta a tényállást abban a körben, hogy ki végezte el azokat a munkákat, amelyeket nyilvánvalóan elvégeztek (hiszen az elkészült irodák jelenleg is megsemmisíthetők) de amelyeket a szakértői vélemény tanúsága szerint Indítványozó nem végezhetett el kellő saját munkaerő hiányában. Semmilyen indokát sem adta az adóhatóság, hogy miért nem fogadta el a [REDACTED] vezetője és felesége, valamint NAV műszaki vezetője tanúvallomását, akik egybehangzóan állították, hogy a [REDACTED] munkát végzett NAV építkezéseinek a kiállított számláknak megfelelően. **A tényállás feltárásának hiánya az ügy érdemére kiható súlyos eljárásjogi szabálytalanság, hiszen a hibás, hiányos tényállásra alapozva hozhatott az adóhatóság ténybelileg teljesen megalapozatlan, adózót sújtó megállapítást. Ráadásul mindez ugyancsak sérti a Pp. 339 /B §-is, hiszen a mérlegelés szempontjai sem állapíthatók meg az adóhatóság részéről és okszerűtlen a jogerős határozat indoklása.** Az első fokú határozat ugyanis becslést alkalmazott, és annak alapján részben elfogadta a [REDACTED] teljesítését valószínűnek, vagyis

(A másodfokú hatóság ugyanakkor arra az álláspontra helyezkedett, hogy a [REDACTED] semmilyen munkát sem végzett. Ezt azonban csak azzal tudta alátámasztani –hiszen nem végzett semmilyen vizsgálatot sem- hogy a munkát teljes egészében az adózó végezte saját embereivel, amit pedig a becsatolt szakértői vélemény teljes egészében cáfol, és amely megállapítás- éppen az első fokú eljárásban feltárt tényállás tükrében kirívóan okszerűtlen.)

20. Az Indítványozó az alapeljárásban 2013. április 10. megszületett 2889323245 iktatószámú határozatot 2013. május 7. napján vette át. A határozat jogerőre emelkedésének napja a jogszabály alapján, a kézbesítés napja. A megismételt eljárásban 2014. november 11-én megszületett, jelen alapügyben keresettel támadott, 3055051038 iktatószámú határozatot felperes 2014. november 24. napján vette át, meghatalmazottja útján. A határozat jogerőre emelkedésének napja a kézbesítés napja.

20.1. Az alperesi 2889323245 iktatószáma határozat társasági adó és különadó tekintetében nem tartalmaz megállapítást, míg a jelen keresettel támadott másodfokú jogerős határozat társasági adó

adónemben 8.794e Ft, társas vállalkozások különadó adónemben 2.299e forint adóhiányt állapított meg.

Nyilvánvaló, hogy az utóbb megszületett határozat felperesre nézve sérelmesebb, hátrányosabb, így az jogszabályellenes.

20.2. Az Art. 142. § (1) bekezdés kimondja:

Ha a korábbi ellenőrzés eredményeként határozatot hoztak, a határozat jogerőre emelkedésétől, ha pedig az ellenőrzés hatósági eljárás megindítása nélkül befejeződött, **a befejezéstől számított egy éven túl** olyan új határozat, amely az adókötelezettséget, az adó alapját, az adó összegét, a költségvetési támogatás alapját és összegét az adózó **terhére** változtatja meg, **még akkor sem hozható**, ha az alapeljárásban hozott határozatot a felettes adóhatóság megsemmisítette és új eljárás lefolytatását rendelte el, vagy a határozatot az elsőfokú adóhatóság visszavonta.

20.3. E körben hivatkozunk arra, hogy a Ket és az Art szerint is az első fokú határozatot hatályon kívül helyező másodfokú végzés „Jogerős határozat” amely a kézbesítéssel jogerőssé válik, hiszen ezzel szemben nincs helye fellebbezésnek. Ellentétben a bírósági jogértelmezéssel az Art. idézett 142. § (1) bek. „jogerős határozatról” rendelkezik. Nem tartalmaz ezen jogszabályhely olyan rendelkezést, hogy a súlyosbítási tilalom csak „adóhiányt vagy más szankciót megállapító jogerős határozat” esetén lenne alkalmazandó, ez már ismételt jogalkotói jellegű jogalkalmazás.

20.4. Erre tekintettel az új eljárásban az Adóhatóság nem hozhatott volna társasági adó és különadó tekintetében a korábbi jogerős határozattól hátrányosabb megállapítást tartalmazó határozatot, tekintve, hogy a 2 jogerős másodfokú határozat jogerőre emelkedése között több mint 1 év 6 hónap telt el.

V.

A támadott határozatok alaptörvény-ellenessége

21. Amint az a fentiekből is megállapítható, az adóhatóság és a támadott határozatot hozó bíróságok az Indítványozóra olyan bizonyítási terhet telepítettek, amelyet a törvény nem ír elő, s ami egyben azt is jelentené, hogy az Indítványozónak quasi nyomozást kellett volna bevezetnie a számlakibocsátó adóitkait és belső viszonyait, az általa alkalmazott munkavállalók, megbízottak vagy alvállalkozók személyes adatait illetően. Az Indítványozó ugyanis sehonnan nem tudhatta és nem is kellett tudnia, hogy a számlakibocsátónak a megbízás tárgyát képező munka elvégzésén dolgozó résztvevői munkavállalók, alkalmazottak, megbízottak-e vagy milyen más jogviszonyban állnak vele. Azt is csak a konkrét „dolgozók” személyes adatainak és adóitkainak felderítésével tudhatta volna meg, hogy a számlakibocsátó a nevezett személyeket szabályosan, jogszerűen alkalmazza-e.

21.1. Ilyen „kutakodást” az Indítványozó nem végezhetett és nem végezhet. Ez ugyanis **Alaptörvényben, a VI. cikk (2) bekezdésében** védett személyes adatokhoz való jog megsértését jelentené és nem csupán bűncselekmény, de alaptörvénytörő magatartás is lenne.

21.2. Az Alaptörvény hatályba lépésével a személyes adatok védelméhez való jog értéktartalma nem változott, azt az Alkotmányhoz hasonló terjedelemben az Alaptörvény is fokozott védelemben részesíti. Az adatvédelemre vonatkozó alkotmányos gyakorlatot az Alkotmánybíróság 15/1991. (IV. 13.) AB határozat alapozta meg. Ebből kitűnően személyes adatot gyűjteni, tárolni, kezelni, bármiféle

adatkezelési tevékenységet végezni mindenki csak a célhoz kötöttség szabályai szerint, minősített többséggel meghozott törvény rendelkezései szerinti körben végezhet. Az adatkezeléshez az adattovábbítás is hozzátartozik, tehát jelen esetet vizsgálva az Indítványozónak arra sem lett volna lehetősége, hogy a számlakibocsátótól adatot kérjen a „munkavállalóra” vonatkozóan, mivel a számlakibocsátót semmilyen törvény nem hatalmazta fel arra, hogy ilyen adatokat az Indítványozónak továbbítsa. Ez sértene a „munkavállalók” információs önrendelkezéshez fűződő jogát is.

21.3. Adójogi vonatkozásban az adatvédelemre irányadó alkotmányos követelményeket a 448/B/1995 AB határozat (ABH 1998) külön is vizsgálta. Ez a határozat sem távolodott el azonban attól, hogy adójogi körben is törvényi felhatalmazás és célhozkötöttség kell az adatok közléséhez, megszerzéséhez, használatához, feltüntetéséhez, amiről az adóalanynak előzetesen tudomással kell bírnia. Vagyis az nem jelent alkotmányellenességet ha törvény, okszerűen és ésszerű okból a gazdasági forgalom ellenőrizhetősége érdekében a számlákon elrendeli bizonyos személyes adatok feltüntetését, de arról adójogi vonalon sem eshet szó, hogy önmagában is adóalanynak minősülő adóalany, mindenféle törvényi felhatalmazás nélkül más adóalany által alkalmazott további adóalanyokról saját adatbázist hozzon létre. Ilyen fajta bizonyítást tehát nem kérhet számon az adóhatóság és a bíróság sem az Indítványozón és pontosan ez az egyik oka annak, hogy a bemutatott Unió gyakorlat is a hatóságra telepíti a bizonyítás kötelezettségét. Ez a bizonyítási teher nem fordítható át.

22. Az Alaptörvény XXIV. cikke külön, a nem bírósági eljárásokra vonatkozóan is előírja a **tisztességes hatósági eljáráshoz való jog** követelményét, éppen azért, mert

- ez részint az Unió Alapszerződés részét képező Alapjogi Charta külön rendelkezése,
- részint pedig ez kiterjeszti a XXVIII. cikk (1) bekezdése szerinti **tisztességes eljárás alapjogi** követelményét az ügyek intézésének bírósági szakaszt megelőző részére. Így kerülnek összhangba a közigazgatási hatósági és a bírósági eljárásra vonatkozó követelmények és ezáltal csökkenthető a bíróság elé kerülő ügyek száma is, ha már érvényesül az alapjogi követelmény az előzményi szakaszban.

Ezek az alkotmányos elvek az Emberi Jogok Európai Egyezménye 6. cikkével is összhangban állnak.

22.1. A tisztességes eljáráshoz fűződő jognak rendkívül terjedelmes alkotmánybírósági gyakorlata van. Ennek a gyakorlatnak az alapja azonban mindenképpen az, hogy a jogalanyoknak ez a joga nem korlátozható, abszolút érvényű és ennek megítélésekor az eljárás egészére irányadó szabályok összehatását kell vizsgálni [6/1998. (III. 11.) Ab határozat]. Az előzetesen megismerhető, értelmezhető normatartalom olyan a jogállamiságból fakadó jogbiztonsági követelmény, amely a tisztességes eljárás egyik pillére (pl. 1026/B/2000. AB határozat).

22.2. Az Alkotmánybíróság a tisztességes eljáráshoz való jog lényegéről kialakított álláspontját elvi jelentőséggel a 6/1998. (III. 11.) AB határozatban (a továbbiakban: Abh.) foglalta össze. Az Abh.-ban megfogalmazott megállapításokat az Alkotmánybíróság utóbb több döntésében [5/1999. (III. 31.) AB határozat, ABH 1999, 75.; 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.] is megerősítette. Az Abh.-ban kimunkált alkotmányos mérce értelmében a tisztességes eljárás (*fair trial*) követelménye az eljárásjogi garanciák érvényesülését is felöleli, és egy olyan minőséget jelent, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembe vételével lehet csupán megítélni. Ebből következően egyes részletszabályok hiánya miatt éppúgy, mint valamennyi részletszabály

megalkotásának dacára lehet egy eljárás méltánytalan, igazságtalan vagy nem tisztességes. Az Alkotmánybíróság értelmezésében tehát a tisztességes eljáráshoz fűződő jog körébe tartozik a hatékony bírói jogvédelem követelménye, amely szerint a jogi szabályozással szemben alkotmányos igény, hogy a perbe vitt jogokról a bíróság érdemben dönthesse. Önmagában a bírói út igénybevételének formális biztosítása ugyanis nem elegendő az eljárási garanciák teljesedéséhez, hiszen az alkotmányos szabályban előírt garanciák éppen azt a célt szolgálják, hogy azok megtartásával a bíróság a véglegesség igényével hozhasson érdemi döntést.

22.3. Szorosan kapcsolódik ehhez a gyakorlathoz a közigazgatási határozatok bírói felülvizsgálatára vonatkozó követelménynek a tisztességes eljárás szabályai szerinti érvényesülése [39/1997. (VII.1.) AB határozat]. E szerint a bírósági felülvizsgálat semmiképpen nem lehet formális, a jogszerűség felülvizsgálata során a bíróság nincs a közigazgatási szerv határozatához kötve, így annak mérlegelését is felülbíráhatja. Ha a felülvizsgálat nem teljes körű, csupán formai, technikai jellegű, vagy a közigazgatási mérlegelés felülvizsgálatára olyan kevés teret enged, hogy a megfelelő alkotmányos garanciák nem érvényesülnek akkor nem is beszélhetünk érdemi eljárásról és ez semmiképpen nem felel meg a fair eljárás követelményének.

22.4. A tisztességes eljárás követelménye tehát magában foglalja a hatékony bírói jogvédelem igényét is. A tisztességes eljárás alkotmányos követelményrendszerét kielégítő hatékony bírói jogvédelem pedig attól függ, hogy az eljárási szabályok értelmében a bíróság mit vizsgálhat felül [8/2011. (II. 18.) AB határozat]. Az Alkotmánybíróság ezt a követelményt első ízben a 39/1997. (VII. 1.) AB határozatában, a közigazgatási határozatok törvényességének ellenőrzésével összefüggésben úgy fogalmazta meg, hogy „[a] közigazgatási határozatok törvényessége bírósági ellenőrzésének szabályozásánál alkotmányos követelmény, hogy a bíróság a perbe vitt jogokat és kötelezettségeket az Alkotmány 57. § (1) bekezdésben meghatározott feltételeknek megfelelően érdemben elbírálhassa. A közigazgatási döntési jogkört meghatározó szabálynak megfelelő szempontot vagy mércét kell tartalmaznia, amely alapján a döntés jogszerűségét a bíróság felülvizsgálhatja.” (...) A közigazgatási határozatok törvényességének bírói ellenőrzése tehát alkotmányosan nem korlátozódhat a formális jogszerűség vizsgálatára. A közigazgatási perben a bíróság nincs a közigazgatási határozatban megállapított tényálláshoz kötve, és a jogszerűség szempontjából felülbíráhatja a közigazgatási szerv mérlegelését is. Az így felfogott érdemi elbírálással nem áll ellentétben, hogy a bíróság a határozatot hozó hatóságot új eljárásra utasítja. Azok a jogszabályok, amelyek kizárják vagy korlátozzák azt, hogy a bíróság a közigazgatási határozatot felülvizsgálva a fentiek szerint érdemben elbírálja a jogvitát, ellentétesek az Alkotmány 57. § (1) bekezdésével. Ebből az okból nem csupán az a jogszabály lehet alkotmányellenes, amely kifejezetten kizárja a jogkérdésen túlmenő bírói felülvizsgálatot, vagy annak a közigazgatási mérlegeléssel szemben olyan kevés teret hagy, hogy az ügy megfelelő alkotmányos garanciák közötti érdemi 'elbírálásáról' nem beszélhetünk, hanem az olyan jogszabály is, amely az igazgatásnak korlátlan mérlegelési jogot adván semmilyen jogszerűségi mércét nem tartalmaz a bírói döntés számára sem.”

22.5. Az a diszfunkcionális jogértelmezés, amely jogszabály-rontó gyakorlatot eredményez, s tulajdonképpen azt emeli a jogalkotás szintjére, semmiképpen nem jogállami megoldás. Ha a jogalkotóval szemben is követelmény a diszfunkcionális normaalkotás tilalma [vö: 5/2007. (II. 27.) AB határozat], ennél kevesebb kötelezettség a bíróságot sem terhelheti és a konkrét jogviszonyt megillető jogi védelmet ezzel nem üresítheti ki.

22.6. A bíróság a jelen ügyben nem végzett érdemi felülvizsgálatot a közigazgatási határozattal szemben. Ezzel teret engedett a jogszabályi felhatalmazás nélkül olyan törvényrontó gyakorlatnak,

amely a bizonyítási terhet átfordítja az adóhatóságról az indítványozóra és gyakorlatilag a minden kimentés nélküli – jogszabályban el nem ismert – objektív felelősséget teszi a jogviszony elbírálásának alapjává. Sőt, egyenesen **lehetetlen bizonyításra** kötelezi a felet, olyan kötelezettséget róva rá, amelyet jogszabályi tilalmak folytán eleve nem is teljesíthet. (Az ugyanis egyenesen **büntetőjogszabályba ütközne**, ha olyan fajta ellenőrzést hajtana végre szerződéses partnerei tekintetében, amelyet korábban már részleteztünk, és amely adótitkok, személyes adatok megszerzésével, jogszabályi felhatalmazás nélküli igazoltatásokkal, stb. járna.) Összességében mind az adóhatóság, mind a bíróság egy merőben **szubjektív fikciót tett ítélkezése alapjává**, azt a feltételezést, hogy az Indítványozó tisztában volt a szerződéses partnere adójogot sértő magatartásával. Ennek indokát az ítélet nem adja, egyszerűen bizonyítékok nélkül kijelenti ezt a következtetést, még olyan időszakra vonatkozóan is, amelyről maga az adóhatóság megállapítja, hogy az adóhivatal sem rendelkezik arra vonatkozó adatokkal.

22.7. Ilyen eljárásra sem az Áfa törvény, sem az Sztv, sem az Art. szabályai nem adnak felhatalmazást, és nincs a panasz bevezetőjében felhívott jogszabályoknak olyan kitétele, amelyből erre a következtetésre lehetne jutni. Ez annál is meglepőbb, mivel – ahogyan arra hivatkoztunk – az Unió joggyakorlat ezzel ellentétes követelményeit más határozatokban maga a Kúria emelte be a joggyakorlatba. Nem a jogszabályokkal van tehát a probléma, hanem azzal, hogy az azokban foglalt követelményeket – jogvédelem helyett – a bíróság megkerülte, nem alkalmazta, illetve az azokban foglaltakkal ellentétes, a tisztességes eljárást negáló eljárást folytatott. Nyíltan sérti továbbá a hatályos jogszabályokat az a törvényrontó értelmezés, melyet – jogszabályban nem szereplő szűkítő értelmezést alkalmazva – a bíróság a súlyosbítási tilalom kapcsán követett: azaz egyszerűen figyelmen kívül hagyta a törvényi tilalmat.

22.8. Itt kell utalni arra is, hogy – immár az Alaptörvény rendelkezéseinek tükrében – az Alkotmánybíróság a 7/2013. (III. 1.) AB határozatban éppen azt fejtette ki, hogy Alkotmánybíróság az új, alaptörvényi szintű feladatának, a bírói döntések Alaptörvénnyel való összhangjának vizsgálatakor az Alaptörvényben megfogalmazott tisztességes eljárás alkotmányos követelményrendszerének elemeit alkotmányos mérceként veszi figyelembe. Abban az esetben tehát, ha a jogszabály(ok) az Alaptörvény mércéje szerint is tisztességes eljárásra adnak lehetőséget, az alkotmányjogi panasz intézményén keresztül az Alkotmánybíróságnak módjában áll a konkrét ügyekben is az eljárás tisztességének érvényt szerezni.

23. Eredményét tekintve ez az eljárás az Indítványozó számára az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdése szerinti **tulajdonhoz való jog** sérelmével jár. (Ehhez hasonló tartalmat fogalmaz meg az Emberi jogok Európai Egyezménye 1. kiegészítő jegyzőkönyv 1 cikke is.)

23.1. Az Alkotmánybíróság szerint a tulajdonvédelem alkotmányos tartalma szempontjából: „A tulajdonhoz való alapvető jog védelmében a minőségi határ vonal ma már nem a tulajdon korlátozása és a polgári jogi értelemben vett elvonása között húzódik. Az alkotmányossági kérdés az lett, hogy milyen esetekben kell a tulajdonosnak a közhatalmi korlátozásokat minden ellenszolgáltatás nélkül eltűrnie, mikor tarthat igényt kártalanításra tulajdonosi jogai korlátozásáért.” [64/1993. (XII. 22.) AB határozat]

23.2. Az alkotmányos tulajdonvédelem kiterjed *minden olyan jogosítványra*, amely a jogosult pozícióit meghatározza [17/1992. (III. 30.) AB határozat, 40/1997. (VII. 1. AB határozat)]. Ekként az alkotmányos tulajdonvédelem magában foglalja a tulajdonjog egyes *részjogosítványait*, a birtoklást, a használatot, a hasznosítást, hasznok szedésének jogát, a rendelkezési jogot, vagy a jogos várományt.

23.3. Nem vitás, hogy a tulajdonhoz való jog nem korlátozhatatlan; az alapjogként védett tulajdon tartalmát annak köz- és magánjogi korlátaival együtt kell értékelni, s az alkotmányos tulajdonvédelem szoros összefüggésben áll a tulajdon alanyával, tárgyával és funkciójával. A korlátozhatóság határaitra vonatkozóan az Alkotmánybíróság mércéje, hogy: „Az állami beavatkozás alkotmányosságának megítélésének súlypontja, az alkotmánybírósági értékelés voltaképpen a cél és az eszköz, a közérdek és a tulajdonkorlátozás arányosságának megítélése lett.” A közérdek követelményének a klasszikus közhasznú és közcélú korlátozásokon túl, olyan korlátozások is megfelelhetnek, amelyek közvetve oldanak meg társadalmi problémákat [64/1993. (XII. 22.) AB határozat]. A határozatokból azonban megállapítható az is, hogy – ha máshol nem – legkésőbb az arányosság követelményének vizsgálhatósága keretében ezt azonban a jogalkotónak igazolnia kell. [pl. 13/1998. (VI. 30.) AB határozat, 3/2000 (II. 25) AB határozat]

23.4. Az természetesen közérdek, hogy a jogosulatlanul megszerzett haszonra ne terjedjen ki a tulajdonvédelem, vagy a jogsértő mulasztással elvont tulajdon utólagosan is, az állam részéről is visszaszerzésre kerülhessen. Ehhez azonban a jogsértés tényét a tulajdonossal szemben igazolni kell. Attól azonban, akit semmilyen jogsértő magatartás, még az elvárhatósági mérce megsértése sem terhel, tulajdont elvonni nem lehet, mivel ez önkényes, s így alaptörvény-ellenes. Sem jogszabály, sem jogszabályrontó bírói gyakorlat nem alapulhat azonban fikción, és még a közérdekűséggel szoros kapcsolatban álló adóeljárás sem adhat alapot feltételezésekre alapítva a tulajdon elvonásra.

23.5. Hangsúlyozandó, hogy bár az adójogban ismert a becslési eljárás, de jelen ügyben nem ez az alapprobléma. Ez már egy adózási szabály lenne, akkor ha az adó megfizetésére kötelezésének egyáltalán meglenne a jogalapja. Itt azonban ez teljes egészében hiányzik. Ennek hiányában vagyont elvonni pedig adózás jogcímén sem lehet, mert az ilyenkor sem egyéb kisajátításnál, aminek viszont nincsenek meg a feltételei.

24. A fentiekre tekintettel az Indítványozó kéri az Alkotmánybíróságot, hogy az indítványnak helyt adni, az alaptörvény-ellenességet megállapítani és a támadott bírósági döntéseket megsemmisíteni szíveskedjék.

VI.

A végrehajtás felfüggesztésének indokolása

25. Előadjuk, hogy a Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-Budapesti Adó és Vámigazgatóság (1096 Budapest, Haller utca 3-5) **hitelező** az 56 Fpk. 1677/2016/3 ügyszám alatt folyamatba helyezett eljárásban felszámolási kérelmet terjesztett elő Indítványozóval szemben. A felszámolási bíróság az ügyben még nem döntött, de felhívta Indítványozót, hogy csatolja az ügyben esetlegesen benyújtott alkotmányjogi panaszát.

26. A felszámolás elrendelése mint döntés a jogi személy létét fenyegető drasztikus intézkedés, amely gyakorlatilag visszafordíthatatlan következményekkel jár a jogi személy működése szempontjából. Így álláspontunk szerint mindenképpen indokolt, hogy az Alkotmánybíróság, mint az ügyben a végső döntés meghozatalára hívatott szerv még azt megelőzően hozhasson érdemi döntést, mielőtt egy esetleges felszámolásra vonatkozó döntés Indítványozót mint jogi személyt megszüntetne. Ugyanakkor jelezzük, hogy a határozat végrehajtásának felfüggesztése semmiféle joghátránnyal sem

jár a NAV szempontjából, hiszen maga a NAV nyilatkozott a felszámolási eljárásban, hogy a lefolytatott végrehajtás eredménytelen volt.

Tisztelettel:

Dr. Schümeke Zsombor Ádám

ügyvéd

Dáskál és Schümeke

Ügyvédi Iroda

1816 Budaörs, Tigris u. 54.

Dr. Schümeke Zsombor Ádám

ügyvéd

Dáskál és Schümeke Ügyvédi Iroda

Melléklet:

ügyvédi meghatalmazás
végrehajtás felfüggesztési kérelem perbíróság

