

MISKOLCI KÖZIGAZGATÁSI ÉS MUNKAÜGYI BÍRÓSÁG 3.

Az ügy száma.. 11.K.27.100/2017

Érkezett: 2019 JÜN. 05

Pld.. Mell.. db

Érk. módja: postán / gyűjtőládába / személyesen / e-mailen / faxon/ hivatali kézbesítéssel / hivatali kapun/ aláírás:

ZÁRADÉK

Az irat elektronikus irat papír alapú másolata.

Miskolc, 20év.....hó.....napján

Balint Toaso
aláírás

MISKOLCI KÖZIGAZGATÁSI ÉS MUNKAÜGYI BÍRÓSÁG 16.

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG

Ügyszám: 11/K.27.100-0/2017

Érkezett: 2019 JÜN 13.

Példány: 2 Kezelőiroda:

Melléklet: 19 db 7

Kelt: Budapest, 2019. június 4.

Magyarország Alkotmánybírósága

Cím: 1015 Budapest Donáti u. 35-45

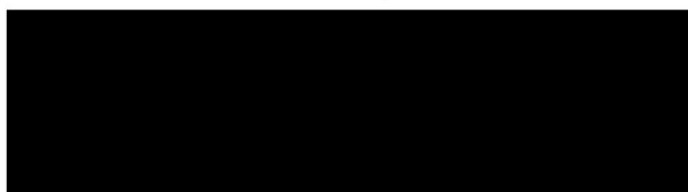
Postacím: 1535 Budapest, Pf. 773.

Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság útján

Cím: 3525 Miskolc, Fazekas utca 2.

Postacím: 3550 Miskolc, Pf.: 370.

Indítványozó:



képv.:

Balint Toaso

KPMG Legal Tóásó Ügyvédi Iroda
1134 Budapest, Váci út 31.
Adószám: 18147995-2-41

KPMG Legal Tóásó Ügyvédi Iroda

dr. Tóásó Bálint ügyvéd

1134 Budapest, Váci út 31.

e-mail: Balint.Toaso@kpmg.hu

alkotmányjogi panasz

A Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt 11.K.27.100/2017. ügyszámon folyamatban volt közigazgatási perben, majd a Kúria előtt Kfv.V.35.139/2018. ügyszámon folyamatban volt felülvizsgálati eljárásban, a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.27.100/2017/26. számú, valamint a Kúria Kfv.V.35.139/2018/11. számú ítélete és az alkalmazott jogszabály alaptörvény-ellenességére tekintettel

Alkotmánybíróság

1015 Budapest, Donáti u. 35-45.,

1535 Budapest, Pf. 773

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Alulírott [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]
[REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]:
„Indítványozó”) az A/1. számú melléklet alatt csatolt meghatalmazással igazolt jogi képviselője útján az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény („Abtv.”) 26. § (1) bekezdése és 27. § -a alapján az alábbi

alkotmányjogi panaszt

terjeszti elő.

Indítványozó kéri a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy állapítsa meg a Kúria felülvizsgálati eljárása során Kfv.V.35.139/2018/11. számon hozott ítéletének (A/2. sz. mellékletként csatolva), illetve a Kúria ítéletével jóváhagyott, a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: „Bíróság”, együttesen: „Bíróságok”) által 11.K.27.100/2017/26. számon meghozott ítéletének (A/3. sz. mellékletként csatolva) alaptörvény-ellenességét, és, az Abtv. 43. §-ának megfelelően semmisítse meg azt.

Indítványozó kéri továbbá a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy – amennyiben a fenti döntések megsemmisítésével az alaptörvény-ellenes helyzet nem szüntethető meg – állapítsa meg a Bíróságok döntésének alapjául szolgáló, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény („Htv.”) melléklete 1.1. pont 5. mondatának alaptörvény-ellenességét, és az Abtv. 41. § (1) bekezdése alapján semmisítse meg azt.

Kérelme indokolásaként Indítványozó az alábbiakat adja elő:

1. AZ INDÍTVÁNY BENYÚJTÁSÁNAK TÖRVÉNYI ÉS FORMAI KÖVETELMÉNYEI

1.1 A pertörténet és a tényállás rövid ismertetése

(a) Indítványozó tevékenységének bemutatása

Indítványozó komplex, és az ország egészét lefedő szolgáltatást nyújt munkaerő-kölcsönzés, munkaerő-közvetítés, rehabilitációs foglalkoztatás és egyéb HR szolgáltatások terén. Indítványozó Magyarország egyik legjelentősebb munkaerő-közvetítő és munkaerő-kölcsönző cége.

Az országos kiterjedése miatt, Indítványozó a működési sajátosságaihoz illeszkedő működési modellt alakított ki munkaerő-kölcsönzési tevékenységére. Eszerint, Indítványozó regionális szinten központosítva, régióként kialakított irányítási helyként funkcionáló kölcsönzési irodáin keresztül irányítja ténylegesen a kölcsönzött munkavállalóit, akik a kölcsönvevő igényei szerinti munkavégzési helyen végzik munkájukat.

A hatóság által vizsgált időszakban Indítványozó egyik ilyen kölcsönzési irodája [REDACTED] t. Innen történt a régióban a munkaerő-kölcsönzési szerződések alapján kikölcsönzött munkavállalók irányítása, mely tevékenység az alábbi jogköröket foglalja magában:

- munkaerő-kölcsönzésre irányuló munkaviszony létesítéséről való döntés a kölcsönzött munkavállalókkal kapcsolatban;
- munkaerő-kölcsönzésre irányuló munkaviszony alapjául szolgáló munkaszerződések módosítása, erről történő döntés;
- döntés a munkavállalók kölcsönvevő által megjelölt munkavégzési helyre történő kölcsönzéséről;

Ezt támasztja alá a Pénzügyminisztérium által 2010. május 20-án kiadott – az adóhatósági eljárásban Indítványozó által becsatolt – állásfoglalás („Állásfoglalás”) is, mely megerősíti, hogy a változó munkahelyen dolgozó kölcsönzött munkavállalók által a kölcsönvevőknél végzett munka önmagában nem keletkeztet a Htv. szerinti telephelyet Indítványozó számára. Az

Mindezekre tekintettel, figyelembe véve az Állásfoglalásban foglaltakat és a Htv. vonatkozó szabályait, Indítványozó – mivel régióként kialakított irányítási helyként funkcionáló kölcsönzési irodáin keresztül irányította a változó munkahelyen dolgozó kölcsönzött munkavállalóit – az iparüzési adóalapja megosztásánál az irányítás helye szerinti adott települést (vagyis az irányítási helyet) tekintette irányadónak a kölcsönzött munkavállalókkal kapcsolatban elszámolt személyi jellegű ráfordítások allokációjánál.

(c) **Adóhatósági eljárás**

Indítványozónál a [redacted] mint elsőfokú adóhatóság („Elsőfokú Adóhatóság”) 2014. évre, helyi iparüzési adónemre kiterjedő ellenőrzést folytatott. Az 506523-19/2016/130605. ügyszámú határozat („Elsőfokú Határozat”) szerint, Indítványozó helytelenül osztotta meg az iparüzési adója alapját. Az Elsőfokú Határozatban kifejtésre került, hogy a munkaerő-kölcsönzési szerződések alapján ténylegesen [redacted] Emiatt, az Elsőfokú Határozat 40.339.800,- Ft. adóhiányt, 20.169.900,- Ft. adóbírságot, valamint 1.179.355,- Ft. késedelmi pótlékot állapított meg Indítványozó terhére.

Indítványozó az Elsőfokú Határozattal szemben fellebbezést terjesztett elő, amelyben részletesen előadta iparüzési adóalapja megosztásának módszerét, valamint bemutatta annak helyessége alapjául szolgáló indokolását. A [redacted] mint másodfokú adóhatóság („Másodfokú Adóhatóság” vagy „Kormányhivatal”) jogerős határozatában („Másodfokú Határozat”) az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A Másodfokú Adóhatóság határozatában kifejtette, hogy

„az önkormányzati adóhatóság jogértelmezése szerint a személyi jellegű ráfordításokkal arányos adóalaprészmegosztás során az **egyes foglalkoztatottakat azon telephely szerinti településen kell figyelembe venni**, ahol az adott foglalkoztatott ténylegesen munkát végez, vagy - a telephelyen kívüli településen dolgozó foglalkoztatott esetén - **ahonnan a munkavégzésre kirendelik**. Amennyiben a foglalkoztatott az adóévben több telephelyen is tartózkodik, vagy fellelhető, akkor az adott foglalkoztatott után elszámolt személyi jellegű ráfordítás az egyes telephelyeken való ott-tartózkodás, illetőleg onnan való irányítás idejének arányában veendő figyelembe. A településen foglalkoztatottak gyűjtőfogalmába beletartoznak egyrészt a kizárólag az adott településen foglalkoztatottak, másrészt az e településen kívül változó munkahelyen foglalkoztatott személyek, ha irányításuk e településről történik. A vállalkozási szintű adóalap megosztásakor a [redacted] foglalkoztatottak után - több telephelyen való tartózkodás esetén annak arányában -, **valamint e telephely szerinti településen** - a Jegyzőkönyv I. számú mellékletében kimutatott - foglalkoztatottak után felmerült személyi jellegű ráfordítást [redacted]

[redacted] a

[redacted]

Másodfokú Adóhatóság álláspontja azonban a Htv. melléklete 1.1. pont ötödik mondatának helytelen értelmezésén alapul. A hivatkozott jogszabályhely szerint „A településen kívül változó munkahelyen foglalkoztatott személyek esetében a ráfordítást annál a településnél kell figyelembe venni, ahol ezen személyek tényleges irányítása történik.” **Eszerint, azon munkavállalók után, akik változó munkahelyen dolgoznak, a tevékenységük irányítását végző telephely szerinti településhez kell allokálni a felmerülő személyi jellegű ráfordításokat, kivéve, ha a munkavégzés helyén egyéb okból lévő telephelyen, onnan kiindulva vagy onnan irányítva dolgoznak.**

Ezen értelmezést egyébként Másodfokú Adóhatóság sem vitatta. A Másodfokú Határozat 20. oldalán lévő érvelés szerint

„A Kormányhivatal osztja az önkormányzati adóhatóság azon álláspontját, hogy a személyi jellegű ráfordításokkal arányos adóalaprészmegosztás során az egyes foglalkoztatottakat azon telephely szerinti településen kell figyelembe venni, ahol az adott foglalkoztatott ténylegesen munkát végez, vagy - a telephelyen kívüli településen dolgozó foglalkoztatott esetén - ahonnan a munkavégzésre kirendelik.”

Mindazonáltal Másodfokú Adóhatóság jogszabálysértése egyrésztől abban a téves következtetésben valósult meg, mely szerint mégis az Indítványozó változó helyen foglalkoztatott, kölcsönzött munkavállalói munkavégzési helyével azonos településen lévő – ám a munkaerő-kölcsönzési tevékenységben egyáltalán nem érintett – telephelyéhez allokálja az e munkavállalók után felszámított személyi jellegű ráfordításokat, annak ellenére, hogy e telephely a kölcsönzött munkavállalók tevékenységéhez nem kötődik, azaz a munkavégzés nem ott, vagy onnan kiindulva vagy irányítva történik. Másrészt, a Másodfokú Adóhatóság a munkaerő-kölcsönzési jogviszonyban, de a Htv. viszonylatában félreértelmezi az irányítási jogkör tartalmát és tévesen a kölcsönvevőket ruházza fel e jogkörrel. Végül, **Másodfokú Adóhatóság a hatósági eljárás helyett a bírósági eljárásban – ahol a hatósági eljárással ellentétben a bizonyítás terhe már az Indítványozón nyugodott – kívánt további bizonyítékokat beszerezni Indítványozótól, holott erre az adóhatósági eljárásban lett volna nem pusztán lehetősége, de egyben kötelezettsége is.** Ezen jogszabálysértéseket a Bíróság nem orvosolta, hanem a saját döntésével fokozta és további jogsértéseket is elkövetett.

(d) A Másodfokú Határozat bírósági felülvizsgálata iránti eljárás

Indítványozó az alábbiakban ismertetett anyagi és eljárási jogszabálysértésekre tekintettel a Másodfokú Határozat ellen bírósági felülvizsgálat iránti eljárást indított.

Indítványozó kifejtette, hogy a másodfokú határozat a Htv. melléklete 1.1. pont ötödik mondatának helytelen értelmezésén alapul. A hivatkozott jogszabályhely szerint „A településen kívül változó munkahelyen foglalkoztatott személyek esetében a ráfordítást annál a településnél kell figyelembe venni, ahol ezen személyek tényleges irányítása történik.” Eszerint, azon munkavállalók után, akik változó munkahelyen dolgoznak, a tevékenységük irányítását végző telephely szerinti településhez kell allokálni a felmerülő személyi jellegű ráfordításokat, kivéve, ha a munkavégzés helyén egyéb okból lévő telephelyen, onnan kiindulva vagy onnan irányítva dolgoznak. Ezen értelmezést az Állásfoglalás is megerősíti.

A fenti értelmezést a Másodfokú Adóhatóság sem vitatta. A támadott határozat 20. oldalán lévő érvelés szerint, „A Kormányhivatal osztja az önkormányzati adóhatóság azon álláspontját, hogy a személyi jellegű ráfordításokkal arányos adóalaprészmegosztás során az egyes foglalkoztatottakat azon a telephely szerinti településen kell figyelembe venni, ahol az adott foglalkoztatott ténylegesen munkát végez, vagy - a telephelyen kívüli településen dolgozó foglalkoztatott esetén - ahonnan a munkavégzésre kirendelik.”

Mindazonáltal, Másodfokú Adóhatóság jogszabálysértése, abban a téves következtetésben valósul meg, mely szerint, mégis az Indítványozó változó helyen foglalkoztatott, kölcsönzött munkavállalói munkavégzési helyével azonos településen lévő – ám a munkaerő-kölcsönzési tevékenységben egyáltalán nem érintett – indítványozói telephelyhez allokálja e munkavállalók után felszámított személyi

jellegű ráfordításokat, annak ellenére, hogy e telephely a kölcsönzött munkavállalók tevékenységéhez nem kötődik, azaz a munkavégzés nem ott, vagy onnan kiindulva vagy irányítva történik.

Indítványozó a fentiek alátámasztására az alábbi érveket adta elő:

(i) A munkavégzési hely, mint Htv. szerinti telephely

Annak eldöntésére, hogy a munkavégzési hely a Htv. értelmében telephelyet keletkeztet-e a Htv. vonatkozó rendelkezéseinek a vizsgálata szükséges. A Htv. 52. § 31. pontjának releváns a) alpontja értelmében, telephely alatt kell érteni valamennyi, a felsorolásban külön nem nevesített:

- bármely jogcímen használt, ingatlan jellegű üzleti létesítményt, amely
- köthető a vállalkozás tevékenységéhez, azzal, hogy a létesítmény „részt vesz” a vállalkozás tevékenységében, és figyelemmel arra, hogy a vállalkozási tevékenység alapvetően munkavégzéssel járó emberi tevékenység,
- az ingatlan-jellegű üzleti létesítményben a vállalkozó vagy munkavállalója munkát végez vagy onnan munkát végezni indul.

A feltételeknek együttesen és egyidejűleg kell fennállniuk, azaz bármely feltétel fennállásának hiánya azt eredményezi, hogy nem keletkezik a Htv. szerinti telephely.

Jelen esetben, a munkaerő-kölcsönzési tevékenység alapjául szolgáló jogviszonyok egyike sem a kölcsönvevő munkavégzési helyének használatára irányul. Sem Indítványozó (munkáltató) és a munkavállaló között munkaerő-kölcsönzés céljából megkötött munkaszerződés, sem az Indítványozó (kölcsönbeadó) és a kölcsönvevő között létrejövő kölcsönzési szerződés, e jellegűknél fogva, nem rendelkezik a munkavégzés helyének Indítványozó általi használatáról. A munkavégzési hely a munkaerő-kölcsönzési jogviszonyban pusztán, mint a kölcsönzési szerződésben rögzített teljesítési hely jelenik meg.

A munkaerő-kölcsönzés keretében kölcsönvevő által meghatározott munkavégzési hely kapcsán megállapítható, hogy az nem az Indítványozó saját tulajdonában, bérletében vagy egyéb jogcímen való használatában áll. A munkaerő-kölcsönzési tevékenység jellegéből adódóan a munkavégzés helyét a kölcsönvevő határozza meg, és az leggyakrabban a kölcsönvevő székhelyéül szolgáló saját tulajdonú, bérelt vagy egyéb jogcímen általa használt ingatlan (pl. gyárépület, iroda, stb.).

A fentiek alapján, a munkaerő-kölcsönzés ténye, a kölcsönvevőnél történő kölcsönzettek általi munkavégzés Indítványozónál, mint kölcsönbeadónál önmagában nem keletkeztet a kölcsönvevő által meghatározott munkavégzési helyen a Htv. 52. § 31. pontjának a) alpontja szerinti telephelyet, mivel a kikölcsönzés keretében megvalósuló munkavégzés nem az Indítványozó, mint kölcsönbeadó ingatlanjellegű üzleti létesítményében történik.

Fentiek alapján az Indítványozó kölcsönzött munkavállalóinak munkavégzési helye önmagában nem keletkeztet Indítványozó számára Htv. szerinti telephelyet. A Htv. alapján pedig az iparüzési adóalap-megosztási kötelezettség csak a telephely szerinti települések vonatkozásában áll fent, ezért, amennyiben Indítványozó kölcsönzött munkavállalóinak munkavégzési helye nem keletkeztet Htv. szerinti telephelyet, azt az iparüzési adó megosztása során sem lehetséges figyelembe venni.

(ii) Indítványozó munkaerő-kölcsönzésben részt nem vevő telephelyei

Ugyan egyéb okból az Indítványozó valóban rendelkezik telephellyel azon a településen, ahol a kölcsönzött munkavállalók egy része munkát végez, azonban ahhoz, hogy a kölcsönzött munkavállalók utáni ráfordítások e munkavégzés helye szerinti telephelynél kerüljenek elszámolásra, az szükséges, hogy a kölcsönzött munkavállalók munkavégzése **e telephelyen keresztül, vagy onnan kiindulva történjék**. A perbeli esetben ez a kritérium azonban nem teljesül. A kölcsönzött munkavállalók ugyanis a regionális szinten kialakított irányítási központokból, Indítványozó által onnan irányítva végzik a munkájukat.

Az a tény, hogy a kölcsönzési irodákból irányított, kölcsönzött munkavállalók egy részének munkavégzési helye szerinti településen az Indítványozó egyébként más

tevékenységéhez kapcsolódóan telephellyel rendelkezik, az irányítás helye szerinti megosztási mód alkalmazását tehát nem befolyásolja egészen addig, amíg az Indítványozó a munkaerő-kölcsönzési tevékenységet nem a munkavégzés helye szerinti településen [REDACTED] egyéb okból fennálló telephelyén keresztül, vagy onnan kiindulva végzi. Jelen esetben azonban ez nem volt megállapítható.

A kölcsönzési irodából irányított munkavállalók a vizsgált időszak során az [REDACTED] kiindulva, onnan történő irányítás keretében és szerint végezték a munkájukat. Az Indítványozó más tevékenységéhez kapcsolódó telephelye ([REDACTED] alatti telephely) a munkaerő-kölcsönzési tevékenység végzéséhez nem kötődő, attól független tevékenységet végez. Indítványozó más tevékenységéhez kapcsolódó telephelyén ([REDACTED] alatti telephely) a kölcsönzött munkavállalók a kölcsönzötti jogviszony fennállása alatt munkát nem végeztek, továbbá onnan kiindulva vagy onnan irányítva kölcsönzésre nem kerültek, munkát nem végeztek.

Indítványozó álláspontja szerint, tehát, a toborzási, közvetítési és adminisztrációs tevékenységet végző [REDACTED] hely szerinti településen, csak az ott ténylegesen folytatott toborzási tevékenység után számított személyi jellegű ráfordítás alapján számolhat el adóalapot Indítványozó, amelyet meg is tett.

Az Indítványozó álláspontja szerint a fentiekre tekintettel, Indítványozó a vizsgált időszakban helyesen, a Htv. mellékletének 1.1. pontjának ötödik mondata helyes értelmezésével osztotta meg iparüzési adóalapját telephelyei között. Indítványozó tehát a Htv. helyes alkalmazásával járt el, az általa az [REDACTED] irányított, [REDACTED] munkát végző, oda kölcsönzött munkavállalók, mint változó munkahelyen munkát végzők utáni személyi jellegű ráfordításoknak a [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED].

A Bíróság azonban ítéletében elutasította az Indítványozó keresetét teljes mértékben figyelmen kívül hagyva az ügyben eljáró Alperesi adóhatóság, valamint az Elsőfokú Adóhatóság súlyos eljárásjogi mulasztásait, téves jogszabály-értelmezését és jogszabálysértő magatartását.

(e) **A Kúria felülvizsgálati eljárása**

Indítványozó a Bíróság ítélete ellen a Kúria előtt felülvizsgálati eljárást indított az alább részletezett téves jogszabály-értelmezések, illetve megállapítások, valamint eljárási hiányosságokra hivatkozással.

(i) A Bíróság összemosza a Htv. telephely szerinti fogalmat a Htv. adóalap megosztásról szóló szabályaival

Indítványozó álláspontja szerint a Bíróság ítéletében összemosza a Htv. szerinti telephely és az adóalap allokáció fogalmait és szabályait.

Nem vitatottan iparüzési adó köteles tevékenységet végez Indítványozó [REDACTED] azzal, hogy munkaerő-közvetítési és toborzási tevékenységet, valamint iparüzési adó köteles tevékenységet végez [REDACTED] is, azzal, hogy munkaerő-kölcsönzési tevékenységet folytat. Emiatt mindkét önkormányzat területén Htv. szerinti telephellyel rendelkezik. Azonban ennek a feltárása csupán az első lépés a helyes adóalap megosztás felé és a Bíróság ítélete megragad ezen a szinten, nem elemzi az adóalap allokáció szabályait.

Az Indítványozó szerint a per tárgya a Htv. adóalap-megosztási szabályainak értelmezése. Pontosabban annak eldöntése, hogy az adó telephelyhez tartozó, onnan irányított és kölcsönzött munkavállalók utáni személyi ráfordítások oda kerüljenek allokációra, ahol valóban megvalósul az a tevékenység (ti. munkaerő-kölcsönzés), amin keresztül e munkavállalók foglalkoztatva vannak. E körülményt szabályozza és célozza a Htv. melléklet 1.1. pontjának vitatott ötödik mondata is.

A Bíróság azonban ezt teljesen figyelmen kívül hagyja és hiányos, téves értelmezéssel összemosza a Htv. szerinti telephely, település fogalmat a Htv. adóalap allokációra vonatkozó szabályaival. **Tömören, az adóalap allokációra vonatkozó szabályok célja, hogy az egyes telephelyekhez tartozó személyi jellegű ráfordításokra eső iparüzési adó köteles tevékenység után felmerülő adóalap ahhoz a telephelyhez kerüljön allokálásra, ahol valóban felmerül az az iparüzési adóköteles tevékenység, amelyhez a foglalkoztatott tartozik (munkaerő-kölcsönzés keretében merül fel a**

kölcsönzettek után az [REDACTED] [REDACTED] személyi jellegű ráfordítás). A Bíróság ítélete azonban nem ezt tükrözi.

A helyes allokáció megfelelő alapja, hogy a személyi jellegű ráfordításokat generáló egyes munkavállalók milyen tevékenységek keretében kerülnek alkalmazásra (jelen esetben ez pedig a munkaerő-kölcsönzés, amely [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]). Ez alapján könnyen eldönthető, hogy melyik telephely végzi azt a tevékenységet, amelynek a keretében az oda allokálandó személyi jellegű ráfordítások felmerülnek.

A Bíróság azonban ezt teljesen figyelmen kívül hagyta és pusztán az iparüzési adóköteles tevékenység (kölcsönzés - közvetítés (toborzás)) végzésére alapozta az allokációt. Ez a körülmény azonban pusztán a Htv. szerinti telephely létének alátámasztásához elegendő. Az allokáció kérdésében ez önmagában elégtelen és hiányos értékelési szempont. A Bíróság ítélete olyan jogértelmezési és jogalkalmazási gyakorlathoz vezethet, amely könnyedén visszaélésre alkalmas jogalkalmazást eredményezhet. A Bíróság ugyanis nem veszi figyelembe, hogy az adóalap-megosztás nem egy földrajzi kérdés, hanem az egyes telephelyeken végzett iparüzési adóköteles tevékenységek vizsgálatán alapul.

(ii) Az ügyben érintett munkavállalók változó munkahelyen végeztek munkát a Bíróság téves jogértelmezésével ellentétben

Bár az Mt. nem tartalmazza a „változó munkahely” fogalmát, ugyanakkor a jogirodalom és a korábban hatályos Munka Törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. törvény („Régi Mt.”) rendelkezései és a Régi Mt. által kimunkált gyakorlatot követő Mt. alapján is annak tartalma az alábbiak szerint foglalható össze.

A Régi Mt.-ben e fogalom alapvetően azt jelentette, hogy a munkavállaló szokásosan telephelyen kívül, attól eltérő helyen végzi a munkáját. E fogalmat jelen esetben a munkaerő-kölcsönzési jogviszony keretein belül kell megvizsgálni. A munkaerő-kölcsönzési jogviszony jellegéből adódóan, a kölcsönzött munkavállalóknak nincs a munkaerő-kölcsönző által előre, fixen meghatározható munkavégzési helye, és a munkavégzési hely általánosságban az Indítványozó telephelyén kívül van. A munkaerő-kölcsönzési jogviszony tehát per definitionem olyan jogviszony, amelyen belül a kölcsönzött munkavállalók a kölcsönbeadó (ebben az esetben Indítványozó) telephelyén kívül végeznek munkát (ti. a kölcsönvevő telephelyén). **Azaz, a munkaerő-kölcsönzés keretében végzett munka fogalmi elemének minősül a változó munkahelyen végzett munka.** A munkaerő-kölcsönzési jogviszony jellegéből az következik tehát, hogy a kölcsönzött munkavállalók a Régi Mt. értelmében vett „változó munkahelyen” dolgozó munkavállalók voltak.

E fogalom ugyan kikerült az Mt. terminológiájából, e kategória megszűnése azonban nem jelenti azt, hogy a kölcsönzött munkavállalók tekintetében a változó munkahelyen - Indítványozó telephelyen kívüli munkahelyén - való foglalkoztatás megszűnt volna. A munkaerő-kölcsönzés jellegéből adódóan a vizsgált kölcsönzött munkavállalók továbbra is előre (pl. a munkaviszonyuk létesítésekor) meg nem határozható helyen/helyeken végeztek munkát, azzal, hogy e munkavégzési helyük Indítványozó telephelyén kívül van. Maga a kölcsönvevő személye is változhat a kölcsönbeadó és a munkavállaló jogviszonya során (pl. az irányítás keretében meghozott döntés alapján máshová kerül kölcsönzésre a munkavállaló).

Jelen ügyben a változó munkahely Htv. szerinti fogalma is komoly relevanciával bír, melynek vizsgálatát a Bíróság teljes mértékben figyelmen kívül hagyta, az alkalmazott jogszabályhelyek ismertetése során fel sem tűntette.

Tette mindezt úgy, hogy a változó munkahely fogalmának és értelmezésének tartalmában a felek között nem volt vita. A Másodfokú Adóhatóság ugyanis a Htv. melléklete szerinti változó munkahely fogalmát is akként értelmezi, hogy az adott telephelyről való „kirendeléssel” megvalósul e szabályhely alkalmazása. A Másodfokú Adóhatóság szerint ugyanis:

„egyes foglalkoztatottakat azon telephely szerinti településen kell figyelembe venni, ahol az adott foglalkoztatott ténylegesen munkát végez, **vagy - a telephelyen kívüli településen dolgozó foglalkoztatott esetén - ahonnan a munkavégzésre kirendelik.**”

Indítványozó álláspontját támasztja alá továbbá az alábbi bírósági ítélet – egyébként hasonlóképpen az irányítási funkciókat tárgyaló kérdéskörben –, mely már pusztán azon az alapon elismeri a változó munkahely létezését:

„ha a munkavállaló munkaszerződése szerint a munkavégzés helye [...] az üzleti partnerek székhelye, telephelye, telepe”¹

Téves és jogszerűtlen tehát a Bíróság jogértelmezése a változó munkahely fogalma tekintetében.

(iii) A kölcsönzött munkavállalók [REDACTED] tartoznak a Htv. értelmében

A Htv. kimondja, hogy

„A településen kívül változó munkahelyen foglalkoztatott személyek esetében a ráfordítást annál a településnél kell figyelembe venni, ahol ezen személyek tényleges irányítása történik.”

A Htv. elsődlegesen azon telephelyhez rendeli allokálni a munkavállalók után felmerülő személyi jellegű ráfordítást, amelyhez az adott munkavállaló „tartozik”, amellyel a munkavállalónak fizikai kapcsolata van.

A kölcsönzött munkavállalók azonban a kölcsönbeadó telephelyén kívül, változó és akár több munkavégzési helyen is végezhetnek munkát. **Ráadásul a munkavégzési helyük - amennyiben az egyébként nem a kölcsönbeadó telephelye - nem teremt telephelyet a kölcsönbeadónak a Htv. értelmében. Ebben az esetben tehát hiányzik a telephely és a munkavállaló közötti fizikai kapcsolat.**

Ennek pótlására alkalmazza a Htv. a „változó munkahely” fogalmát. A Htv. értelmében ez azt jelenti, hogy az adott munkavállaló bár egy adott helyhez kötődik (jelen esetben [REDACTED] oz), mégsem ott van fizikailag a munkavégzési helye.

A Htv. tehát e fikciót használja a fizikai kapcsolat pótlására, amely a telephely irányítási funkciójában testesül meg. Az irányítási jogkör pedig - a Bíróság által is elismerten - a kölcsönbeadóhoz rendelt jogkörökben (pl. a munkavállaló munkaerő-kölcsönzéséhez kapcsolódó döntések meghozatala) nyilvánul meg.

Ezeket az irányítási funkciókat pedig a jelen esetben Indítványozó a vizsgált munkavállalók esetében [REDACTED] gezte, melynek alátámasztására számos bizonyítékot csatolt, amiket a Bíróság Ítéletében egyáltalán nem értékelt. Egyetlen vélt körülményt értékelt a Bíróság ebben a körben, mégpedig azt a **feltételezést**, hogy a munkaszerződések aláírási helye nem [REDACTED] Annak ellenére értékelte Indítványozó terhére **ezt a feltételezést** a Bíróság, hogy a munkaszerződések egyértelmű tájékoztatást tartalmaznak az irányítás helyére vonatkozóan. A Bíróság tehát egyetlen ambivalens bizonyítási tartalommal rendelkező dokumentumot értékelt az Indítványozó terhére. Ez önmagában súlyos eljárási jogi jogsértés. A bizonyítékok mérlegelésére vonatkozó helyes és jogszerű megközelítés mellett a Bíróság által értékelt ellentétes tartalmú (aláírási hely – irányítási helyről szóló tájékoztató) bizonyíték – pontosabban azzal kapcsolatban egyetlen, önkényesen kiemelt körülmény – mellőzése lett volna szükséges (e bizonyíték eltérő bizonyítási tartalma miatt), a többi, Indítványozó által a hatósági és bírósági szakban becsatolt bizonyítékok valós értékelése mellett.

(iv) A Bíróság Ítélete jogszabálysértő, mert a Htv. melléklet 1.1 pont ötödik mondatának alkalmazása körében a munkavégzés helye nyilvánvalóan nem keletkeztet telephelyet, ugyanis a változó munkahelyen foglalkoztatott személyek esetében az adóalap allokációja körében kizárólag az irányítás helyének van relevanciája.

A Bíróság a fent ismertetett helytelen jogértelmezését továbbviszi és a hivatkozott Állásfoglalásból is pusztán kiragad egy fél mondatot, figyelmen kívül hagyva azt a tényt, hogyha az Állásfoglalást teljes egészében értelmezné, valamint az Állásfoglalás alábbi megállapításait figyelembe venné, akkor

¹ EBD2013. M.2.

teljesen más értelmezésre jutna a telephely keletkezésével (illetve jelen esetben ennek hiányával) kapcsolatban.

Ezzel ismételten megsértette a bizonyítékok teljes körű mérlegelésére vonatkozó jogszabályi kötelezettségét. Pusztán egyetlen elemében – azt is tévesen és a Htv. rendszerével és logikájával ellentétesen – értékelte a bizonyítékot az Indítványozó terhére. Az Állásfoglalás mint bizonyíték teljes tartalmát, logikáját és célját teljes mértékben figyelmen kívül hagyta a Bíróság.

Az Állásfoglalás egyértelműen rögzíti, hogy a

„Htv. szerint telephelyről az adózó olyan, bérelt vagy saját tulajdonú ingatlan jellegű üzleti létesítménye esetén lehet szó, melyben a vállalkozó munkavállalói munkát végeznek, vagy munkát végezni indulnak, melyhez tehát kapcsolódik vállalkozási tevékenység.”

Jelen esetben azonban erről szó sincs.

Indítványozó kölcsönzött munkavállalói ugyanis nem Indítványozó rendelkezése alatti üzleti létesítményben végeznek munkát. ***Emiatt Indítványozó kölcsönzött munkavállalóinak munkavégzési helye önmagában nem keletkeztet Indítványozó számára Htv. szerinti telephelyet,*** e tekintetben is téves tehát a Bíróság ítélete. Mindezt szintén úgy, hogy a Másodfokú Adóhatóság nem vitatta ezt a kérdést, és egyetértett azzal, hogy a kölcsönzött munkavállalók munkavégzési helye – önmagában – nem keletkeztet telephelyet a kölcsönbeadó számára.

(v) A munkaerő-kölcsönzés és munkaerő-közvetítés, mint egymástól elkülönült fogalmak és tevékenységek, súlyosan jogszabálysértő a Bíróság ezzel ellentétes megállapítása

A Bíróság ítéletében kijelenti azt is, hogy első körben azt kell megvizsgálni, hogy az adott munkavállaló hol, mely településen végez munkát. A következő lépésben azt kell megvizsgálni, hogy ezen településen van-e telephelye, illetőleg székhelye Indítványozónak. Bár a munkavállalók [REDACTED] végeznek munkát, de – a Bíróság téves jogértelmezésével ellentétben – Indítványozónak nincs olyan telephelye [REDACTED] amelyhez a munkaerő-kölcsönzés keretében alkalmazott munkavállalók tartozhatnának.

A Bíróság e körben teljes mértékben figyelmen kívül hagyja, hogy a munkaerő-kölcsönzés és a munkaerő-közvetítés különböző fogalmak és tevékenységek.

Amint arra Indítványozó több beadványában is utalt, a munkaerő-kölcsönzés és a munkaerő-közvetítés külön TEÁOR számmal rendelkező tevékenység, amely tevékenységeket a jogszabályok is külön tartalommal és formával ruháznak fel. Ezt a körülményt elkerülhetetlenül értékelni szükséges a Htv. szerinti adóalap megosztás során – ld. a 2.1.4 pontot.

A Bíróság álláspontja szerint ez azonban nem releváns, ugyanakkor ismét tévedésben van. A TEÁOR számok különbözősége, és a jogszabályi meghatározások, és a munkaerő-kölcsönzési és munkaerő-közvetítési tevékenységek végzésével kapcsolatos eltérő előfeltételrendszer is egyértelműen arra engednek következtetni, hogy a jogalkotó a tevékenységeket egymástól elkülönülten, egymástól függetlenül kívánta kezelni.

Előfordulhat olyan eset, hogy mindkét tevékenységet ellátják egymással összefüggésben, de ez nem szükségszerű és nem általános. Indítványozó speciális szervezeti felépítéséből és országos jelenlétéből adódóan is szükséges az egyes feladatok megosztása. Ezek alapján megalapozatlan és jogszabálysértő a Bíróság azon megállapítása, hogy e két tevékenység szükségképpen kapcsolódik egymáshoz, hiszen pontosan egy Indítványozóhoz hasonló méretű, nagy területen, országos szinten jelenlévő vállalkozás az, amely esetében a feladatok ilyen speacializálása felmerülhet.

Ezt alátámasztja magának a munkaerő-kölcsönzési és a munkaerő-közvetítési tevékenység eltérő jellege és a jogszabályokban rögzített definíciók tartalma is:

- ***A munkaerő-közvetítés***² keretében elsősorban a megrendelő/megbízó igényeinek felmérésére kerül sor, amelyet követően a munkaerő-közvetítő feltérképezi a szervezetet,

² E tevékenység tartalmát és e tevékenység végzésének feltételeit a a munkaerő-kölcsönzési és a magán-munkaközvetítői tevékenység nyilvántartásba vételéről és folytatásának feltételeiről szóló 118/2001. (VI. 30.) Korm. rendelet rendezi.

- **A munkaerő-kölcsönzési**³ tevékenység folyamata ugyanis attól a lépéstől kezdődik, hogy az Indítványozó munkaerő-kölcsönzésre irányuló munkaszerződést köt a munkavállalóval, és addig tart, ameddig munkaerő-kölcsönzés keretében a munkavállalót a Kölcsönvevő a kölcsönzés keretében foglalkoztatja. A munkaerő-kölcsönzés keretében, [REDACTED] születik meg a döntés arról, hogy Indítványozó melyik munkavállalót milyen formában és hová szeretné kikölcsönözni, továbbá döntés születik az adott munkavállaló munkaerő-kölcsönzés keretében való átengedéséről és a kölcsönzésre irányuló szerződések megkötéséről. E tevékenységet Indítványozó a vizsgált esetben kizárólag az [REDACTED]

(vi) A Bíróság Ítéletében foglaltakkal ellentétben az irányítási hely megállapítása kulcsfontosságú kérdése a jelen ügynek

Indítványozó az irányítási hely létét számos okirati bizonyítékkal igazolta. Megjegyezzük, hogy a Bíróság azt is figyelmen kívül hagyta, hogy a Másodfokú Adóhatóság a Bíróság megállapításaival ellentétben nem vitatta az adóhatósági eljárás során, hogy az irányítás helye jelen ügybe [REDACTED]

Márpedig Indítványozó számos bizonyítékkal igazolta, hogy a munkavállalók irányítása [REDACTED]

10

munkaszerződésekhez kapcsolódó tájékoztatók is tartalmaznak az [REDACTED] i hely léteire vonatkozó bizonyítékokat. Ezért legalább mérlegelés tárgyává kellett volna tenni a munkaszerződések bizonyító erejét és jelentőségét – lévén, hogy a munkaszerződések eltérő bizonyítási tartalommal bírnak.

A Bíróság azonban ezt teljes mértékben figyelmen kívül hagyta, valamint azt is, hogy Indítványozó ezen tényállításának alátámasztására, már az adóhatósági eljárásban is csatolta bizonyítékait, valamint számos további bizonyítékkal kiegészítette azokat a bírósági eljárásban, így – többek között – bizonyítékként csatolásra kerültek: i) a munkaszerződések mellékletét képező, illetve a munkaszerződésekhez csatolt munkaköri leírások; ii) az Indítványozó Szervezeti és Működési Szabályzata; iii) útnyilvántartások; iv) munkavállalói tájékoztatókra vonatkozó nyilatkozatok; v) a projektkijelölő lapok; vi) internet szolgáltatásra vonatkozó szerződések; vii) IP telefon-flotta szolgáltatásra vonatkozó szerződések, stb.

Megjegyezzük, hogy ezen tényt még az előzményi ügyben eljáró adóhatóság is elfogadta, az adóhatósági eljárásban ezzel kapcsolatban kétsége nem merült fel, azt tényként hivatkozta Határozatában.

A Bíróság mégis megkérdőjelezi [REDACTED] helynek való minősülését egy Indítványozói nyilatkozat alapján. De Ítéletében egy szót sem ejt az Indítványozó által benyújtott okirati bizonyítékokról, annak ellenére, hogy „**az okirat közismerten a legmegbízhatóbb bizonyítási eszköz.**”⁴

A Bíróság e magatartása azért is súlyosan jogszabálysértő, mivel a Pp. 206. §-a egyértelműen rögzíti, hogy

„a bíróság a tényállást a felek előadásának és a bizonyítási eljárás során felmerült bizonyítékoknak egybevetése alapján állapítja meg; a bizonyítékokat a maguk összességében értékeli, és meggyőződése szerint bírálja el.”

A Pp. 221. § (1) bekezdése pedig kimondja, hogy

„Az ítélet indokolásában [...] meg kell röviden említeni azokat a körülményeket, amelyeket a bíróság a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett, végül utalni kell azokra az okokra, amelyek miatt a bíróság valamely tényt nem talált bizonyítottnak, vagy amelyek miatt a felajánlott bizonyítást mellőzte.”

A Pp. magyarázata az alábbiakat rögzíti:

„A bírói szabad mérlegelés korlátját, illetve biztosítékát a bíróság indokolási kötelezettsége alkotja. A bíróság az ítéletében, illetve a határozatában köteles megjelölni a bizonyítékok mérlegelésénél irányadónak vett körülményeket, különösen azokat az okokat, amelyek miatt valamilyen tényt nem talált bizonyítottnak, vagy amely miatt több bizonyíték közül egyeseket figyelmen kívül hagyott, míg másoknak jelentős bizonyító erőt tulajdonított.

Amennyiben a Bíróság az ítélete indokolásában elmulasztja az azon okokra való utalást, amelyek miatt valamely tényt nem talált bizonyítottnak, a bíróság lényeges eljárási szabályt sért, és az ítélete megalapozatlan.”⁵

A fent hivatkozott jogszabályi rendelkezések, figyelemmel azok tartalmára, valamint az ezek tekintetében irányadó bírói joggyakorlatra és egységes bírósági álláspontra is, **azt a kötelezettséget róják a bíróra, hogy a bizonyítékokat egyenként és összességükben értékelje és ítéletében világos, egyértelmű és logikus indokát adjon annak, hogy mely bizonyítéknak milyen bizonyító erőt tulajdonított és mely bizonyítékokat mellőzte az ítélet meghozatala során és miért pont azokat.**

⁴ Pp. Nagykomentár 190. §-hoz fűzött magyarázata.

⁵ A Pp. Nagykomentár 206. §-hoz fűzött magyarázata. E körben a kommentár szerzői a következő bírósági határozatokra utalnak: Legfelsőbb Bíróság M. törv. I. 10 128/1986. - BH1987. 416.; Legfelsőbb Bíróság Gf. V. 30 363/1983. - BH1985. 203., Legfelsőbb Bíróság Gf V. 31 000/1984. - BH1985. 245.

Nyilvánvaló tehát, hogy a Bíróság Ítélete nem tesz eleget e jogszabályban megállapított kötelezettségnek. Az Ítélet súlyos logikai hibában szenved (t[REDACTED] Ítéte és bizonyítottsága nem tárgya az ügynek, a Bíróság mégis – egyébként helytelenül – számos bizonyíték közül csupán ezt az egyetlen bizonyítékot értékeli ebben a körben), több szempontból észszerűtlen és megfelelő indokolás hiányában nyilvánvalóan önkényes. Minderre tekintettel, a Bíróság Ítélete olyan súlyos eljárásjogi hibákban szenved és jogszabálysértő módon olyan elemeket nem tartalmaz, melyek a törvény és a bírói gyakorlat alapján is egyértelműen részét kellett volna, hogy képezzék, így az Ítélet hatályon kívül helyezésének megalapozottsága egyértelműen megállapítható.

Feltéve, de nem megengedve, hogy elfogadható a Bíróság indokolásában kifejtett azon álláspont, amely szerint a Htv. melléklete 1.1. pontjának utolsó mondata jelen esetben azért nem alkalmazható, mert az Indítványozónak [REDACTED] olt munkaerő-közvetítési célból telephelye, a **munkaerő-kölcsönzés sajátosságára** tekintettel akkor sem jelölhető meg olyan jogszabályhely, amely alapján, automatikusan az összes „nem településen kívüli” (egyébként telephellyel rendelkező) település közül épp [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]

„kölsönbeadó főkötelezettsége, hogy a vele kölsönzés céljából munkaviszonyban álló munkavállalót munkavégzésre a kölsönnevőnek átengedje”.

A munkaerő-kölsönzési szolgáltatás sajátos jellegéből tehát az következik, hogy a főszolgáltatás teljesítésének helye – azaz az átengedés jogi aktusa – nem feltétlenül esik egybe a kölsönzött munkavállaló tényleges munkavégzésének helyével. Ezért önmagában az a tény, hogy a kölsönzött munkavállaló egy adott településen végez munkát, nem alapozza meg azt, hogy a vele kapcsolatos személyi jellegű ráfordítás is erre a településre esik.

A Bíróság Indítványozó ezen indítványát, miszerint ha a Bíróságnak az az álláspontja, hogy a Htv. melléklete 1.1. pontjának ötödik mondata jelen esetben nem alkalmazható, vizsgálnia kellene (kellett volna) azt, hogy hova allokálандók a személyi jellegű ráfordítások ez esetben, mellőzte az eljárás során és ennek – számos más bizonyíték mellőzéséhez hasonlóan – szintén nem adta indokát Ítélete indokolásában.

A Bíróság e kérdéssel tehát – a fent kifejtettekhez hasonlóan – egyáltalán nem foglalkozott, azt egyáltalán nem vizsgálta. Ezzel kapcsolatban Indítványozó utal az irányadó bírói gyakorlatra az alábbiak szerint:

„Lényeges eljárási szabálysértésnek minősül, ha a bíróság [...] nem indokolja meg, hogy a bizonyítékokat miként mérlegelte. Az ilyen ítélet felülbírálatra alkalmatlan, azt hatályon kívül kell helyezni.”⁶

„Az ítélet megfelelő indokolása nem pusztán formális kötelezettség, hanem ezen múlik az ítélet meggyőző ereje. A döntés megalapozottságát az indokolásnak kell biztosítania a való tényállás megállapításával és a vonatkozó anyagi jogszabályok helyes alkalmazásával. Az indokolási kötelezettség megsértése tehát a lényeges eljárási szabálysértések közé tartozik.”⁷

„A közigazgatási perben hozott ítéletnek is tartalmaznia kell a bíróság által megállapított tényállást. Erre irányuló kérelem esetén a bíróságnak vizsgálnia kell a közigazgatási határozatban foglalt tényállás helytállóságát is.”⁸

(viii) A Htv. melléklet 1.1. szabályai egymással az általános – speciális viszonyában állnak. A felülvizsgálni kért ítélet jogszabálysértő, mert nem vette figyelembe az általános-különös szabályok viszonyát

Indítványozó álláspontja szerint a Htv. melléklet 1.1. személyi jellegű ráfordítással arányos adóalap megosztási módszert előíró szabályai egy általános és egy speciális tényállás esetén alkalmazandó allokálási szabályt tartalmaznak.

A Htv. melléklet 1.1. első mondata, amely alapján a székhely, telephely szerinti településhez tartozó foglalkoztatottak arányában osztható meg az adóalap minősül az általános szabálynak. Ezen általános szabályhoz képest értelmezhető a Htv. melléklet 1.1. ötödik mondata, mint speciális szabály. Ugyanis amennyiben az ötödik mondatba foglalt feltételek teljesülnek, úgy az általános szabály helyett az abban foglalt speciális rendelkezések lesznek alkalmazandók.

Tehát amennyiben településen kívül, változó munkahelyen foglalkoztatott személyekkel kapcsolatosan merül fel az adóalap megosztás kötelezettsége, úgy arra az ötödik mondat alapján kell, hogy sor kerüljön.

Az ötödik mondatban foglalt rendelkezések ugyanis nem kiegészítő szabályai az első mondatban foglalt főszabálynak. Erre ugyanis semmilyen formában nem utal a Htv. melléklete (pl.: amennyiben a fentiekben foglaltak nem teljesülnek).

⁶ BDT2007. 1595.

⁷ BDT2004. 1085.

⁸ EBH2007. 1662.

Ezért az ötödik mondatban foglalt rendelkezés, mint speciális szabály minden olyan esetben alkalmazandó, amikor annak feltételei fennállnak. Általános jogelv, hogy a speciális szabály (amennyiben annak alkalmazási feltételei fennállnak) lerontja az általános szabály alkalmazhatóságát. Tehát a speciális szabály alkalmazásának nem feltétele az, hogy az általános szabály alkalmazhatóságát valamilyen okból kizárjuk. Éppen ellenkezőleg, amennyiben a speciális szabály alkalmazásának feltételei fennállnak, úgy az válik az általánosan alkalmazható szabállyá – függetlenül attól, hogy egyébként az általános szabály feltételei teljesülnek-e.

A fentiek alapján véleményünk szerint téves a Bíróság jogértelmezése, amikor a kölcsönzött munkavállalókat az általános szabály alapján az Indítványozó [REDACTED] [REDACTED] okálja azon az alapon, hogy azok [REDACTED] egyébként Indítványozó [REDACTED] [REDACTED] végeznek munkát. Ugyanis a kölcsönzött munkavállalók nem az Indítványozó [REDACTED] [REDACTED] hanem az [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] kirendelésre a kölcsönvevő munkavégzési helyeihez ([REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]).

A speciális szabályok (mint a jelen ügyben vizsgált Htv. 1. számú melléklet 1.1 pontjának utolsó mondata) közös jellemzője, hogy nem csak a speciális szabály, hanem speciális szabály hiányában az általános szabály is alkalmazható rájuk, a konkrét jogkövetkezmények – speciális szabály hiányában – az általános szabály alapján is megállapíthatóak.

Speciális szabály létezése esetén tehát nem az általános, hanem az adott egyedi ügyletre vagy körülményre vonatkozó különleges szabályból kell kiindulni.

A Htv. melléklet 1.1. rendelkezéseinek helyes értelmezése az lett volna, ha a Bíróság megvizsgálta volna, hogy a speciális szabály alkalmazásának feltételei fennállnak-e. Amennyiben igen, úgy a speciális szabályt alapján a kölcsönzött munkavállalók allokálását azok irányítási helyére alapozva végzi el. A Bíróságnak tehát első lépésben a speciális szabályt (az 1.1 pont utolsó mondata) és nem az általános szabály alkalmazhatóságát (1.1 pont első mondata) kellett volna megvizsgálnia. A fentiekben kifejtettek szerint ezért alapvetően téves a Bíróság jogértelmezése, mert félreértelmezi a Htv. melléklet 1.1 pontjába foglalt két allokációs szabály egymáshoz való viszonyát. Azzal, hogy a Bíróság nem alkalmazta a speciális allokációs szabályt, annak ellenére, hogy annak feltételei teljesültek, e tekintetben is olyan súlyos jogszabálysértést követett el, hogy az Ítélet hatályon kívül helyezésének jogalapja kétséget kizáró módon megállapítható.

(ix) A Bíróság Ítéletében tényállás-idegen ügyben hozott ítéletre hivatkozik, mely jelen ügyben nem lenne alkalmazható

A Bíróság által hivatkozott, a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által hozott ítélet perbeli relevanciáját tekintve teljes mértékben tényállás-idegen, ugyanis az egy olyan iskolaszövetkezettel kapcsolatos ügyben hozott ítélet, mely mindegyik vizsgált telephelyén ugyanazt az iparüzési adóköteles tevékenységet (tevékenység kiszervezése) végezte. **Emiatt az ítélet alapjául szolgáló tényállás nem azonos a jelen per tárgyát képező tényállással** (ahol a vizsgált telephelyen az adóalap-megosztás szempontjából eltérő tevékenységek végzésére került sor: munkaerő-kölcsönzés kontra munkaerő-közvetítés). A tevékenységek elkülönítéséből származó eltérés jelen per szempontjából kiemelt jelentőséggel bír, mivel pont e ténybeli különbségen alapult a jelen per során eldöntendő jogkérdés is.

Ezen túl kiemelendő, hogy a munkaerő-kölcsönzés alapjául szolgáló jogviszony eltér az iskolaszövetkezet és tagja közötti munkaviszonytól, hiszen a munkaerő-kölcsönzési jogviszony két-munkáltatós modellje nem feleltethető meg az iskolaszövetkezet és a tagja közötti egy-munkáltatós modellnek.

(x) A jogszabály szó szerinti értelmezése is ellentmond a Bíróság értelmezésének

A Htv. melléklet 1.1. pontjának ötödik mondata szerinti „**A településen kívül**” kritérium alatt **kizárólag az irányítás helye szerinti telephely érthető**. Az „a”, mint határozott névelő a jogszabálysövegben történő szerepeltetése ugyanis nem értelmezhető másképpen, mint hogy a jogalkotó a speciális rendelkezés alkalmazhatóságát kizárólag ahhoz a feltételhez kívánta kötni, hogy a változó munkahelyen foglalkoztatottak az irányítás telephelyén kívül dolgozzanak.

Az „a településen kívül” fordulat ezért csak arra a településre vonatkozik, ahol az a telephely található, ahonnan a változó munkahelyen foglalkoztatott személyek irányítása történik.

A Bíróság, illetve az adóhatóság értelmezése akkor lenne elfogadható, ha a Htv. melléklet 1.1. ötödik mondata nem az „a” határozott névelővel kezdődne. Vagyis a Bíróság értelmezése akkor lenne elfogadható, ha a vizsgált speciális rendelkezés a „Településen kívül (...) foglalkoztatott” munkavállalókra vonatkozna.

Csak ebben az esetben lehetne ugyanis az ötödik mondatot úgy értelmezni, hogy a változó munkahelyen foglalkoztatottakra vonatkozó szabályokat abban az esetben kell alkalmazni, ha az ilyen munkavállalók olyan településen dolgoznak, ahol a társaságnak egyáltalán nincs telephelye.

Azonban mivel szerepel az „a” határozott névelő, ezért, kizárólag azt kell vizsgálni, hogy az érintett munkavállalók az irányítás telephelyén kívül dolgoznak-e.

Következésképpen alkalmazandó a speciális szabály függetlenül attól, hogy a munkavégzés helyén az adózónak egyébként más okból van-e telephelye vagy sem.

(xi) A Htv. melléklet 1.1. pontjába foglalt szabályozás nem felel meg a normavilágosság követelményének. Ezért a nem egyértelmű allokációs szabály nem értelmezhető az Indítványozó hátrányára

Feltéve, de nem megengedve, hogy a fentiek ellenére nem lenne megalapozott az Indítványozó érvelése az adóalap megosztása vonatkozásában, Indítványozó hivatkozik a Htv. értelmezése kapcsán a normavilágosság követelményeire.

„A településen kívül” változó munkahelyen foglalkoztatott személyek esetében a ráfordítást annál a településnél kell figyelembe venni, ahol ezen személyek tényleges irányítása történik.”

A fenti jogszabályhely szerinti szabály az ötödik mondat alkalmazhatósági feltételéről rendelkezik. „A településen kívül” meghatározás véleményünk szerint meghatározott településre vonatkozik. Arra a településre, ahol az a telephely található, ahonnan a változó munkahelyen foglalkoztatott személyek irányítása történik. Ezért az ötödik mondat alkalmazásának kizárólag egy feltétele van. **Az, hogy a változó munkahelyen foglalkoztatottak az őket irányító telephelyen kívül dolgozzanak. Az adóhatóság azonban az adóalap allokáció kapcsán önkényesen összemosza a telephely és település fogalmakat.**

Ugyanis az ötödik mondat alkalmazhatóságának nem feltétele, hogy a változó munkahelyen foglalkoztatottak olyan településen dolgozzanak, ahol az adózónak egyáltalán nincs telephelye. Ilyen feltételt az ötödik mondat nem ír elő.

Az a Htv. melléklet 1.1. első mondatának, mint általános allokációs szabálynak a kiszélesítésével járna, amennyiben elfogadnánk a Bíróság értelmezését, hogy az ötödik mondatba foglalt speciális allokációs szabály alkalmazásának további, az adott szabályban egyébként meg nem jelenő feltételei is vannak.

Ellentmondana továbbá a jogalkotó akaratának is, aki a Htv. melléklet első mondatába foglalt általános szabályhoz képest tartotta szükségesnek egy speciális kivétel szabály alkalmazását bizonyos körülmények fennállása esetén. Amennyiben ezen körülmények fennállnak, úgy a jogalkotó az ötödik mondatba foglalt speciális szabály alkalmazását rendelte az adóalap allokáció során. Azzal, hogy a jogalkalmazó kiszélesíti az általános szabály alkalmazhatóságát olyan tényállásokra is, amelyekre a jogalkotó a speciális szabályt rendelte alkalmazni ellentmond a jogalkotó akaratának.

A Bíróság értelmezése ellentmondana továbbá - a bírósági eljárás során is már hivatkozott, azonban a Bíróság által félreértelmezett - a Kúria Kfv.V.35.198/2015/4. számú ítéletében foglalt logikának is:

„[h]angsúlyozandó, hogy az adójogszabályok értelmezésének a határa az adójogi norma tényállás kötöttsége. Ebből az következik, hogy értelmezés útján nincs jogszerű lehetőség a világosan lefektetett fogalmak, tényállási elemek jelentésének kiszélesítésére, még abban az esetben sem, ha azok összességükben adott esetben, illetve esetlegesen hézagos, hiányos

szabályozást alkotnak is. Ellenkező esetben ugyanis az adókötelezettség kiterjesztése valósulna meg a jogalkalmazó szervek által”.

Nincs arra lehetőség, hogy a jogalkalmazó a lefektetett fogalmak és tényállási elemek jelentését értelmezés útján kiszélesítse. Ellenkező esetben a jogalkalmazó szervek korlátlanul kiterjeszthetnék az adókötelezettséget, s ezzel elvonhatnák a jogalkotók hatáskörét.

Álláspontunk szerint a Kúria fenti ítéletében kimondott jogelvek a jelen ügyben alkalmazhatóak. Ugyanis a jelen ügyben a Bíróság Ítélete azt eredményezte, hogy a melléklet ötödik mondatába foglalt allokációs szabály megszorító értelmezésével a Bíróság a melléklet első mondatába foglalt allokációs szabály alkalmazhatóságának hatályát kiszélesítette.

A Bíróság – első mondat alkalmazását kiterjesztő – értelmezésével nem pótolhatja az esetlegesen hiányzó egzakt jogszabályi rendelkezéseket. Ellenkező esetben sérülne az Alaptörvényből levezethető jogbiztonság, valamint a hatalommegosztás elve. Ezt az Alkotmánybíróság is megerősítette a 2/2016. (II. 8.) AB határozatában:

„Az Alkotmánybíróság nem ért egyet az Alaptörvény 28. cikkének a KJE-ben általános jelleggel kifejtett olyan értelmezésével, amely szerint „ha változnak a külső viszonyok (megváltozik a közgazdasági feltételrendszer, egyéb szabályok miatt a szöveg más kontextusba helyeződik) és a jogalkotó nem korrigál, akkor a bírói jogértelmezés során az Alaptörvény 28. cikke szerint lehetőség van a normaértelmezést a megváltozott viszonyokhoz igazítani.” Ez az értelmezés azon túl, hogy az Alaptörvény 28. cikkéből nem vezethető le, ellentétben áll a 25. cikk (3) bekezdésével is, amely a jogalkalmazás egységének biztosítására, és nem a jogalkotó vélt, vagy valós mulasztásának jogegységi határozattal történő korrigálására vonatkozó felhatalmazást tartalmaz. Ezen túlmenően a KJE nyelvi kereteket figyelmen kívül hagyó normaértelmezése az egységes joggyakorlat biztosítása helyett ahhoz vezetett, hogy a jogértelmezés „eloldódott” az értelmezett jogszabálytól, és a törvényhozás talajára tévedve sérti az Alaptörvény C) cikk (1) bekezdésében deklarált és az Alaptörvény államszervezetre vonatkozó rendelkezéseiben testet öltő hatalommegosztás elvét.”

A fentiek értelmében jogszabálysértően járt el a Bíróság, amikor a Htv. melléklet 1.1. ötödik mondatának, mint az első mondatához képest speciális szabálynak az alkalmazhatóságát olyan feltételhez kötötte, amely a jogszabály szövegéből nem következik. A többletfeltétel bevezetésével az ötödik mondatban foglalt allokációs szabály alkalmazását leszűkítette, míg az első mondatban foglalt allokációs szabály alkalmazását kiszélesítette. Ez a Kúria és az Alkotmánybíróság fenti gyakorlata alapján az adójogi norma alkalmazhatóságának tiltott kiszélesítését eredményezte.

A fenti jogértelmezésünket a Kúria is megerősítette, amikor Kfv. V.35.627/2016/10. számú ítéletében kifejtette, hogy:

„a normavilágosság elve megköveteli a jogalkotó számára a közérthető jogalkotást.”

Ítéletében a Kúria az adóhatóság minősítésének hatályon kívül helyezését annak, a jogbiztonság elvébe való ütközése miatt látta megállapíthatónak. Véleményünk szerint a jelen ügyben is sérülne a jogbiztonság elve. A Bíróság Ítéletében ugyanis helytelenül értelmezte a Htv. melléklet 1.1. pontjában foglalt szabályozást, amely jelentős bizonytalansággal járna a joggyakorlat számára.

A Bíróság által alkalmazott mondat ugyanis mind logikai, mind nyelvtani értelmezés alapján más esetekre vonatkozik, mint amelyekre a Bíróság alkalmazta.

(xii) A Bíróság elmulasztotta a Pp. 3. § (3) bekezdésében foglalt tájékoztatási kötelezettségét

A Pp. 3. § (3) bekezdésében foglaltak szerint

„a bíróság köteles a jogvita eldöntése érdekében a bizonyításra szoruló tényekről, a bizonyítási teherről, illetve a bizonyítás sikertelenségének következményeiről a feleket előzetesen tájékoztatni.”

A részletesen kimunkált, egyöntetű bírói gyakorlat alapján a Pp. vonatkozó rendelkezése a következő kötelezettségeket rója az eljáró bíróra, illetve a következő tartalommal bír.

„A felet - függetlenül attól, hogy jogi képviselővel jár-e el - tájékoztatni kell arról, hogy a bíróság a Pp. 163. §-a alapján mely tényállításait ítéli olyannak, amelyek bizonyításra szorulnak.

A tájékoztatásnak folyamatosan igazodnia kell a felek per során változó nyilatkozataihoz, követnie kell az esetleges keresetváltoztatásokat, kereset kiterjesztéseket.

A tájékoztatásnak az adott tényállításokra vonatkozóan egyediesítettnek és teljes körűnek, valamennyi elbírálásra kerülő kérelemre kiterjedőnek kell lennie. A tájékoztatási kötelezettség nem teljesíthető csupán a Pp. 3. §-ának (3) bekezdésére és 164. §-ának (1) bekezdésére utaló általános tájékoztatással.”⁹

„A Pp. 3. § (3) bekezdése absztrakt kötelezettséget fogalmaz meg: e szabály alapján a bíróságnak a keresettel érvényesített jog tartalmához igazodó tájékoztatást kell adnia annak érdekében, hogy az anyagi jogszabályokból fakadó igények érvényesítését az eljárási szabályok ismeretének hiánya ne gátolja. A tájékoztatás tartalma tehát ilyen módon mindig az érvényesíteni kívánt joghoz kapcsolódóan határozható meg.”¹⁰

A fentiekhez képest a Bíróság tájékoztatása mindössze annyiban merült ki, hogy a 2017. április 27. napján tartott tárgyaláson (tárgyalási jegyzőkönyv 4. oldal) egy mondatban közölte, hogy az Indítványozó tartozik azt bizonyítani, hogy a jogerős közigazgatási határozat jogszabálysértő.

A Bíróság tájékoztatása tehát se nem egyediesített, se nem teljes körű, egyáltalán nem igazodik a feleknek a per során változó nyilatkozataihoz. A Bíróság sem ekkor, sem később nem adott konkrét tájékoztatást Indítványozónak arra vonatkozóan, hogy mely tények bizonyítását várja tőle, és esetleg van-e olyan bizonyítási eszköz, mely nélkül Indítványozó állítását a Bíróság álláspontja szerint nem tudja igazolni.

Véleményünk szerint tehát a Bíróság jogszerűtlenül értékelte az Indítványozó terhére a bizonyítottság sikertelenségét. Ugyanis a Bíróság nem tájékoztatta az Indítványozót arról, hogy a munkaszerződés megkötésének helyét a jelen ügyben olyan releváns ténynek ítéli, amely bizonyításra szorul. Valamint nem tájékoztatta a Bíróság az Indítványozót az [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] egléte bizonyítatlanságának következményeiről sem.

Sőt alapjaiban ellentétes e következtetés az iratokkal. A Bíróság ugyanis kifejezetten egyetértett azzal, hogy anyagi jogi kérdésben szükséges döntést hoznia és ezzel elismerte azt, amit az az ügy alperes is: az [REDACTED] irányítási hely létét és funkcióját.

Tekintettel arra, hogy az Indítványozó a per során számtalan bizonyítékot nyújtott be arra vonatkozóan, hogy a kölcsönzött munkavállalók irányítása [REDACTED] ént, a Bíróság semmilyen ezzel ellentétes, vagy a bizonyítási kötelezettség és teher kérdését konkretizáló tájékoztatást nem adott, így az Indítványozó alappal számíthatott arra, hogy további bizonyítási kötelezettség e tekintetben nem terheli. Ha a Bíróságnak az Indítványozó által rendelkezésre bocsátott bizonyítékokkal kapcsolatban aggályai merültek volna fel, úgy erről tájékoztatnia kellett volna az Indítványozót.

Álláspontunk szerint az Indítványozó a bizonyítékok rendelkezésre bocsátásával a perben a tényállást illetően a bizonyítási kötelezettségének a Pp. 164. § (1) bekezdésében foglaltak szerint eleget tett.

Fentieket támasztják alá a Kúria alább hivatkozott ítéletei is.

„A bíróság köteles tájékoztatni a feleket a bizonyításra szoruló tényekről, bizonyítási teherről, a bizonyítás sikertelenségének következményeiről és a szakértői véleménnyel kapcsolatos fogyatékok kiküszöbölése érdekében szükséges intézkedéseket is foganatosítani kell.”¹¹

⁹ 1/2009. (VI. 24.) PK vélemény - A Polgári perrendtartás tájékoztatási kötelezettségre vonatkozó szabályainak alkalmazásával kapcsolatos egyes kérdésekről

¹⁰ EBH2011. 2351.

¹¹ BH2010. 134.

„A perek tisztességes lefolytatásának elve megköveteli, hogy a bíróság a hibás, hiányos szakértői véleményt kijavíttassa, kiegészíttesse, a fél nem tudhatja meg csak az ítéletből, hogy a szakértői véleményt a bíróság alkalmatlan bizonyítási eszköznek értékelte.”¹²

A fent hivatkozott ítéletekből is az a következtetés vonható le, hogy a bíróságok tájékoztatási kötelezettsége sokkal specifikusabb a Pp. 3. §-ban foglalt rendelkezéseknél. Bár jelen ügyben a Bíróság még a Pp. 3. §-ban foglaltaknak sem tett eleget. Ugyanakkor a bíróságok akkor járnak el megfelelően, ha nem csak arról tájékoztatják a feleket, illetve Indítványozót, hogy a rendelkezésre bocsátott bizonyítékokat aggályosnak tartják, hanem arról is, ha a korábban ténykérdésnek minősített kérdést időközben már jogkérdésnek tartják. Ugyanis az Indítványozó bizonyítási indítványai ugyanis eltérőek lehetnek egy ténykérdés és egy jogkérdés kapcsán.

Álláspontunk szerint tehát sérti a tisztességes eljáráshoz való jogot, ha a bizonyítás sikertelenségéről csak az ítéletből értesül a fél.

A Bíróság e kötelezettségének elmulasztása vezetett ahhoz is, hogy az Indítványozó folyamatosan bizonyítékokat terjesztett elő annak igazolására, hogy [REDACTED] ugyanakkor a Bíróság az Ítéletében foglaltak szerint – tévesen – ennek semmi jelentőséget nem tulajdonított.

A bírói gyakorlat szintén egységes a tájékoztatási kötelezettség elmulasztásának következményeire vonatkozóan:

„A bizonyítatlanság következményeit a bíróság jogszerűen akkor vonhatja meg, ha a bizonyítandó tényekről adott tájékoztatás igazodott a felek per során változó nyilatkozataihoz.”¹³

„A bíróság köteles tájékoztatni a feleket a bizonyításra szoruló tényekről, bizonyítási teherről, a bizonyítás sikertelenségének következményeiről [...].”¹⁴

„Annak megállapítása, hogy a fél a rá háruló bizonyítási tehernek nem tett eleget, akkor lehet helytálló, ha az elsőfokú bíróság a feleket a bizonyítási teherről teljes körűen és megfelelően tájékoztatja.”¹⁵

(xiii) A Bíróság nem bizonyította az [REDACTED] ek közötti vélt kapcsolatot

A Bíróság Ítéletének egyik legfontosabb érdemi megállapítása az volt, hogy feltételezése szerint az [REDACTED] telephelyek elválasztása nem lehetséges. Ezt arra alapozta, hogy feltételezése szerint az [REDACTED] kölcsönzött munkavállalók Miskolcon kerültek toborzásra.

Ezt azonban egyáltalán nem bizonyította. Ez a kérdés nem is került elő sem a bírósági, sem az adóhatósági eljárás során. Erre vonatkozó bizonyítási kötelezettség emiatt említésre sem került.

A fentiekhez kapcsolódóan, Indítványozó álláspontja szerint kiemelt jelentőségű jogszabálysértés, hogy a Bíróság, a hosszadalmas bírósági eljárás során (3 tárgyalás, 6 felperesi beadvány, stb.) egyszer sem említett, vagy a Másodfokú Adóhatóság által állított vagy vitatott tényekre alapítsa az Ítélet egy kulcsmegállapítását.

Amellett, hogy az Ítéletnek ez a megállapítása teljességgel ellentmond a Htv., az Állásfoglalás illetve valamennyi peres beadványnak, eljárási jogilag is súlyos hibának minősül, tekintettel a bizonyítási teher kiosztásának hiányosságai miatt.

(f) A Kúria ítéletének összefoglalása

A fentiek alapján látható, hogy Felperes az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló ügyben számtalan anyagi és eljárásjogi jogsértést sorolt fel felülvizsgálati kérelmében, minden egyes állítását bírósági

¹² EBH2017.K.4

¹³ BH2015. 107.

¹⁴ BH2010. 134.

¹⁵ BH2006. 298.

határozatokkal, jogszabályi magyarázatokkal, kommentárokkal, hatósági állásfoglalással, stb. alátámasztva. Ehhez képest a Kúria ítéletének indokolása gyakorlatilag bő 1 oldalra szorítkozott, melyben nyilvánvalóan nem tért ki minden egyes, a Felperes által felsorolt és a Bíróság, valamint az adóhatóság által megvalósított jogsértésekre.

A Kúria ítéletének indokolása, amint az az ítélethirdetés során elhangzott, gyakorlatilag abból állt, hogy a Kúria kijelentette, hogy két álláspont közül kellett választania és a Kúria az ügyben eljáró alperes álláspontját választotta.

A Kúria eljáró tanácsának hozzáállása az ítélet írásbeli indokolásában is visszatükröződik, ugyanis valójában nem indokolja határozatát, a jogszabályok ismertetése és felek álláspontjainak, valamint a Bíróság ítéletében foglalt álláspont ismertetését követően gyakorlatilag kijelentéseket tesz, de nem vezeti le, hogy mi alapján jutott az egyes következtetésekre.

A Kúria ítélete emellett több szempontból érthetetlen, ugyanis például olyan kijelentéseket tartalmaz, hogy a felülvizsgálati eljárásban a kérelem nem egészíthető ki, melyre valójában az eljárás során egyáltalán nem került sor. Az első Kúriai tárgyaláson a tanács elnöke kifejezetten kérte, hogy Indítványozó, a Bíróság által elkövetett jogsértéseket rövidebben és példákon keresztül bemutatva fejtsse ki. Indítványozó ennek megfelelően, a Kúria tanácselnökének kifejezett felhívása szerint járt el és semmilyen módon nem egészítette ki felülvizsgálati kérelmét, csupán összefoglalta azt. Érthetetlen továbbá az is, hogy a Kúria egyáltalán nem foglalkozott azzal, hogy az eljáró hatóságok és a Miskolci Bíróság eltérő jogalapon hoztak határozatot és gyakorlatilag a teljes eljárás a ténykérdések bizonyítását szolgálta, ehhez képest egyetlen bizonyíték sem került, még csak említésre sem a Bíróság ítéletében. A Kúria álláspontja szerint azonban megfelelő az az eljárás, ahol a bíróság egyetlen érveléssel sem adja indokát annak, hogy miért vizsgálta 1,5 éven keresztül az [REDACTED] az ottani működést, ha egyébként más jogalapon hozza meg határozatát. Felettébb érdekes a Kúria álláspontja abban a tekintetben is, hogy úgy véli, hogy a Bíróság eleget tett a Pp. 3. § (3) bekezdésében foglalt kötelezettségének. Azaz, a Bíróság első tárgyaláson elhangzott azon mondata elegendő, miszerint a „közigazgatási határozat jogszabálysértő voltát Felperes köteles bizonyítani”. A Kúria álláspontja szerint tehát ezen első tárgyaláson elhangzott egyszeri, általános tájékoztatás eleget tesz annak a bírói gyakorlatban konkretizált követelménynek, hogy a tájékoztatásnak folyamatosan igazodnia kell a felek per során változó nyilatkozataihoz, követnie kell az esetleges keresetváltoztatásokat, kereset kiterjesztéseket. A tájékoztatásnak az adott tényállításokra vonatkozóan egyediesítettnek és teljes körűnek, valamennyi elbírálásra kerülő kérelemre kiterjedőnek kell lennie.

A fent kifejtettek alapján megállapítható, hogy a Kúria ítélete önellentmondásokat tartalmaz, az anyagi jogkérdés tekintetében indokolást gyakorlatilag nem tartalmaz, csupán két érvelés közötti választást testesít meg, nem reagál érdemben, sőt valamely, az Indítványozó által a felülvizsgálati kérelmében felsorolt jogszabálysértés tekintetében egyáltalán nem tartalmaz rendelkezést, az eljárásjogi vonatkozású megállapításai pedig egyértelműen tévesek.

A Kúria – Indítványozó álláspontja szerint – jogszabálysértő ítéletével súlyos jogsérelmet okozott Felperes számára, így a Kúria ítélete a jogbiztonság alkotmányos alapelveinek, a tisztességes eljáráshoz való jog alkotmányos alapelveinek, valamint a tulajdonhoz való jog alkotmányos alapelveinek súlyos sérelmét eredményezte, ezért Indítványozó az Alkotmánybírósághoz fordul a Kúria ítéletének megsemmisítése érdekében, alkotmányjogi panasz keretében.

1.2 A jogorvoslati lehetőségek kimerítése

Indítványozó, ahogy az az 1.1. pontban foglaltakból is kiderül, az Elsőfokú Adóhatóság határozata ellen fellebbezéssel élt, amelyet a Kormányhivatal bírált el. A Kormányhivatal határozatának bírósági felülvizsgálata érdekében Indítványozó keresetet indított a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény („Pp.”) XX. fejezetének megfelelően. Ezt követően Indítványozó a Bíróság ítélete ellen felülvizsgálati eljárást kezdeményezett a Kúriánál, amely eljárás a Kúria jogerős ítéletével zárult. A fentiek alapján tehát megállapítható, hogy Indítványozó jogorvoslati lehetőségeit kimerítette.

1.3 Az alkotmányjogi panasz benyújtásának határideje

Habár az Alkotmánybíróság joggyakorlata alapján a rendkívüli jogorvoslati lehetőségek kimerítése nem feltétele az alkotmányjogi panasz megindításának, ahogy azt Indítványozó az előző pontban is kifejtette, Indítványozó a Bíróság ítélete ellen felülvizsgálati eljárást kezdeményezett a Kúriánál. Indítványozónak a Kúria ítéletét postai úton küldték meg, amelyet Indítványozó **2019. április 5. napján** vett át, tehát a kézbesítés időpontja **2019. április 5. napja** volt, így Indítványozó az **Abtv. 30. § (1) bekezdésében foglalt 60 napos határidőt** megtartva terjeszti elő alkotmányjogi panaszát.

1.4 Indítványozó érintettségének bemutatása

Az alkotmányjogi panasz alapjául fekvő eljárásban Indítványozó, mint felperes vett részt. Erre tekintettel, az Alkotmánybíróság gyakorlata alapján az érintettség nem kíván külön bizonyítást.

1.5 Bírói döntést érdemben befolyásoló alapjogsérelem

Indítványozó véleménye szerint a Htv. mellékletének 1.1. pont ötödik mondatának az Elsőfokú Adóhatóság, a Kormányhivatal, a Bíróság és a Kúria határozataiban foglalt értelmezése, a Bíróság változó munkahely, valamint a munkaerőkölcsönzés és munkaerőközvetítés fogalmainak értelmezése sérti az **Alaptörvény B. cikk (1) bekezdésében** foglalt jogállamiság elvéből, az Alkotmánybíróság által levezetett **jogbiztonság elvét**.

Indítványozó álláspontja szerint továbbá sérül a jogállamiság immanens részét képező **normavilágosság követelménye** is, mivel a Bíróságok a Htv. mellékletének 1.1. pont ötödik mondatát az egyértelmű jogalkotói akarattól élesen eltérő, ezáltal téves jogértelmezéssel fogadnak el, ami arra enged következtetni, hogy a Htv. rendelkezése a bírói jogalkalmazás során mégsem felel meg a normavilágosság követelményének.

Indítványozó véleménye szerint fentiekén túl a Bíróság bizonyítási és tájékoztatási kötelezettségének megsértése, az Indítványozó által benyújtott egyes bizonyítékok Bíróság általi teljes mellőzése, valamint a Kúria által hozott ítéletben az Indítványozó észrevételeire vonatkozó indokolási kötelezettségének elmulasztása miatt a Bíróságok súlyosan sértik az Indítványozó **Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében** foglalt **tisztességes eljáráshoz való jogát**.

Indítványozó továbbá előadja, hogy a Bíróságok döntései sértik az Indítványozó **Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésében** meghatározott **tulajdonhoz való jogát**, mivel olyan adófizetési kötelezettséget állapítanak meg Indítványozó terhére, amelynek alapja alaptörvény-ellenes bírósági jogértelmezések, illetve a normavilágosság elvével ellentétes jogszabály képezi, valamint amelyet a Bíróságok az Indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogát sértő eljárásai nyomán hoztak meg.

Indítványozó véleménye szerint a fenti alapjogséremlmek kétséget kizáróan **érdemben befolyásolták** a Bíróság és a Kúria döntését, mivel azok hiányában a Bíróságok egyértelműen más – az Indítványozó előnyére szóló – döntést hoztak volna.

1.6 Alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés

Fentiek mellett az Indítványozó álláspontja szerint, tekintettel arra, hogy a Bíróságok döntései súlyosan sértik az Alaptörvény számos rendelkezését – így a jogállamiság elvét, az abból levezetett jogbiztonság elvét, normavilágosság követelményét, valamint a tulajdonhoz való jogot és a tisztességes eljáráshoz való jogot –, amelyeknek eredője a jelen alkotmányjogi panaszban foglalt alaptörvény-ellenes jogértelmezések, ezen jogértelmezési kérdések **alapvető alkotmányjogi jelentőségűnek** minősülnek. A Bíróságok alaptörvény-ellenes jogértelmezése ugyanis – más bíróság előtt hasonló ügyben hivatkozási alapul szolgálva – jogalanyok széles körének alapjogséremlével járhat Magyarországon, ezért elengedhetetlen az ügy tárgyát képező jogi normák egyértelmű, a jogbiztonság és a normavilágosság elvének megfelelő értelmezése és szabályozása.

Indítványozó továbbá hangsúlyozza, hogy a fenti alaptörvény-ellenes jogértelmezés a tulajdonhoz való jog séremléhez vezet, mely Alaptörvényben biztosított jog Magyarország társadalmi és gazdasági rendjének alapját képezi, így az azzal összefüggő bármely kérdés kétségtől alapvető alkotmányjogi jelentőségűnek minősül.

2. AZ ALKOTMÁNYJOGI PANASZ BENYÚJTÁSÁNAK ÉRDEMI INDOKOLÁSA

2.1 Az Alaptörvény megsértett rendelkezéseinek pontos megjelölése, a megsemmisíteni kért bírói döntések Alaptörvény-ellenességének indokolása

(a) Jogállamiság – jogbiztonság – normavilágosság

Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerint

„Magyarország független, demokratikus jogállam.”.

Indítványozó szerint a Kúria és a Bíróság ítélete sérti az Alaptörvény fent hivatkozott rendelkezésében foglalt jogállamiságból, az Alkotmánybíróság által a **26/1992. (IV. 30.) AB határozatában** levezetett jogbiztonság és normavilágosság elvét. Az Alkotmánybíróság ezen határozatában ugyanis kimondta, hogy

„a jogbiztonság – amely az Alkotmány 2.§ (1) bekezdésében deklarált jogállamiság fontos eleme – megköveteli, hogy a jogszabály szövege értelmes és világos, a jogalkalmazás során felismerhető normatartalmat hordozzon.”

Indítványozó álláspontja szerint a Htv. személyi jellegű ráfordítások allokációjára vonatkozó szabályozása megfelel a normavilágosság követelményének, ugyanis olyan egyértelmű, világos, kiszámítható rendelkezéseket tartalmaz, amelyek alapján a norma címzettjei képesek a jogalkotó szándékával összhangban, jogszerűen eljárni adóalapjuk megosztása során.

Fentiek ellenére azonban Indítványozó szerint a Bíróságok sorozatosan – az alábbiakban részletezett – olyan téves jogértelmezését fogadták el a Htv. mellékletének 1.1. pontjának, valamint a változó munkahely, a munkaerőkölcsönzés és munkaerőközvetítés fogalmainak, ami a jogbiztonság elvének súlyos sérelméhez, és így alaptörvény-ellenes bírói döntésekhez, valamint a Htv. hivatkozott rendelkezése normavilágosság követelményének való megfelelésének bírósági jogalkalmazói megkérdőjelezéséhez vezetett.

(i) A Htv. melléklete 1.1. pont ötödik mondatának téves bírósági értelmezése sérti a jogbiztonság elvét

Indítványozó álláspontja szerint a Kúria és a Bíróság ítélete sérti a jogbiztonság elvét, amely az Alkotmánybíróság fentebb idézett gyakorlata alapján a jogállamiság immanens eleme. Indítványozó véleménye szerint a Htv. fogalmai alapján egyértelműen megállapítható, hogy az Indítványozó munkaerőkölcsönzési tevékenysége során felmerülő személyi jellegű ráfordításokat annál a településnél kell figyelembe venni, ahol ezen személyek tényleges irányítása történik a **Htv. melléklete 1.1. pont ötödik mondatával** összhangban:

„A településen kívül változó munkahelyen foglalkoztatott személyek esetében a ráfordítást annál a településnél kell figyelembe venni, ahol ezen személyek tényleges irányítása történik.”

A fenti jogszabályi rendelkezés jogalkotó szándékának megfelelő értelmezése alapján azon munkavállalók után, akik változó munkahelyen dolgoznak, **a tevékenységük irányítását végző telephely szerinti településhez** kell allokálni a felmerülő személyi jellegű ráfordításokat, kivéve, ha a munkavégzés helyén egyéb okból lévő telephelyen, onnan kiindulva vagy onnan irányítva dolgoznak.

A Htv. fenti rendelkezése az adóalap jogszabályi allokációjára szolgál, azaz célja, hogy az egyes telephelyekhez tartozó személyi jellegű ráfordításokra eső iparüzési adó köteles tevékenység után felmerülő adóalap ahhoz a telephelyhez kerüljön allokálásra, **ahol valóban felmerül az az iparüzési adóköteles tevékenység**, amelyhez a foglalkoztatott tartozik (munkaerő-kölcsönzés keretében merül fel a kölcsönzettek után az [REDACTED] személyi jellegű ráfordítás).

A Htv. jogalkotói akaratnak megfelelő értelmezése szerint tehát az egyes telephelyeken végzett iparüzési **adóköteles tevékenységek vizsgálatán** alapul az adóalap-megosztás.

A Bíróságok döntésükben azonban a jogalkotói akaratral teljesen ellentétes értelmezést fogadnak el, amelynek eredményeképpen összemoszák a Htv. szerinti telephely, település fogalmat a Htv. adóalap allokációra vonatkozó szabályaival. A Bíróságok ezáltal pusztán az iparüzési adóköteles tevékenységre

alapozzák az allokációt anélkül, hogy figyelembe vennék a szóban forgó adóköteles tevékenységek jellegét (munkaerőkölcsönzés - munkaerőközvetítés).

Indítványozó álláspontja szerint a Bíróságok jogértelmezése sérti az **Alaptörvény 28. cikkét**, amely kimondja, hogy

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

A bíróságoknak tehát a jogszabály-értelmezés során nem csak a törvény, hanem a jogalkotó célját is vizsgálniuk szükséges, és a normaszöveg – tényleges jogviszonyokra vetített – tartalmát a jogszabály társadalmi céljának figyelembevételével kell meghatározniuk a normaszövegben rejlő társadalmi funkció vizsgálatát követően. A bíróságoknak tehát abból kell kiindulniuk, hogy a jogszabályok a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak, és ezen alapvetés alapján kell eljárniuk a jogszabályokat értelmezése során.

Az Alaptörvénynek megfelelő értelmezés gyakorlati átültetése terén az Alkotmánybíróság a **3179/2018. (VI. 8.) AB határozatban** elismerte, hogy a jogértelmezés komplex feladat, nem nélkülözi a szintaktikai (nyelvtani), a rendszertani módszerek szempontjait sem, azonban

„[...] az irányadó jogi normákat [...] nemcsak egymásra tekintettel, hanem a jogalkotó céljára és az Alaptörvényre figyelemmel is értékelni kell a konkrét ügyben”.

Fentiek alapján tehát megállapítható, hogy az Alkotmánybíróság elismeri a bíróságok jogértelmező gyakorlatát, azonban azt a jogalkotói akarat legteljesebb érvényesülésétől teszi függővé, gátat szabva az önkényes jogértelmezés lehetőségének.

Indítványozó szerint a jogalkotó akarata jelen esetben nem arra irányul, hogy egy életszerűtlen, a gyakorlatban rendkívül nagy adminisztrációs terhekkel járó, nehezen visszakövethető adóallokációs szabályt alkosson, hanem éppen ellenkezőleg, a jogalkotó célja az, hogy az adóalanyok kötelezettségüknek felesleges többletterhek nélkül, egyszerűen eleget tudjanak tenni, ezáltal biztosítva az önkormányzati bevételek megbízható befolyását.

Indítványozó fenti álláspontja – a jogalkotói akaratnak megfelelő jogértelmezés – alátámasztására az alábbi példát terjeszti a T. Alkotmánybíróság elé.

Tételezzük fel, hogy Indítványozó budapesti székhelyéről egy élelmiszer kiskereskedelmi lánc budapesti házhozszállítási egységéhez kölcsönöz munkavállalókat, esetleg egy futárszolgálat számára. A kölcsönvevő Budapesten kívülre szállít ki megrendeléseket vevői számára, akik semmilyen jogviszonyban nem állnak Indítványozóval.

Az Bíróság jogértelmezése alapján, az Indítványozónak napi, sőt napi akár több tucat tételt tartalmazó, elkülönített és részletes nyilvántartást kellene vezetnie arról (minden egyes kölcsönzött munkavállaló után), hogy a kölcsönzött munkavállalók, egyébként a kölcsönvevő munkáltató utasítása alapján melyik nap, milyen településen végeznek munkát, visznek ki árut, és, hogy ott van-e az Indítványozónak egyébként más ok miatt állandó jellegű iparüzési tevékenység miatt telephelye.

Ha Indítványozónak van telephelye, akkor a kölcsönzött munkavállalónak az adott településen eltöltött időre eső munkavégzésére jutó személyi jellegű ráfordítása arányában az adóalapot erre a településre kellene Indítványozónak allokálni. Indítványozó álláspontja szerint azonban ez az életszerűtlen helyzet előteremtése nem lehet a jogalkotó célja, tekintve, hogy akár az is előfordulhat, hogy a kölcsönbeadó nem is tudja, hogy a kölcsönzött munkavállaló ténylegesen hol végez munkát, hiszen arról a kölcsönvevő rendelkezik, ő utasítja (ezért is van, hogy a tényleges munkavégzés helye nem is keletkeztet telephelyet a kölcsönbeadónál).

Indítványozó szerint pontosan ezen abszurd helyzet elkerülése miatt létezik az irányítási hely, mint "fikciós szabály" az ilyen bonyolult és atipikus foglalkoztatási esetekre, és pontosan ezért alkalmazandó ez a szabály a munkaerő-kölcsönzésre is.

Fenti példa alapján tehát Indítványozó álláspontja szerint megállapítható, hogy a Bíróságok a Htv. hivatkozott rendelkezésének értelmezése során nem a jogalkotói akaratnak megfelelően jártak el, és ezáltal megsértették az Alaptörvény 28. cikkét, ami összességében a jogbiztonság alkotmányos alapelvét súlyosan sértő bírósági döntéseket eredményezett.

(ii) A „változó munkahely” fogalmának téves bírósági értelmezése sérti a jogbiztonság elvét, ami a normavilágosság követelményének sérelmét is maga után vonja

Indítványozó szerint a Bíróságok a Htv. hivatkozott rendelkezésének értelmezése során az annak fogalmi elemét képző „változó munkahely” fogalmát is a jogbiztonság követelményét súlyosan sértő, a jogalkotói akaratától eltérő módon határozták meg, ami a Bíróságok alaptörvény-ellenes döntéséhez érdemben hozzájárult.

Indítványozó hangsúlyozza, hogy bár az Mt. nem tartalmazza a „változó munkahely” fogalmát, ugyanakkor a jogirodalom és a Régi Mt. rendelkezései és a Régi Mt. által kimunkált gyakorlatot követő Mt. alapján annak tartalma egyértelműen megismerhető, és továbbra is használható a jogalkalmazás során.

Fentieket támasztja alá a **47/2003. (X. 27.) AB határozat**, amelyben az Alkotmánybíróság a kialakult bírói gyakorlat kiemelt jelentőségét hangsúlyozza a jogbiztonság érvényesülése érdekében:

„A kiszámíthatósággal összefüggő döntéseiben az Alkotmánybíróság mindig is nagy jelentőséget tulajdonított annak, hogy az általa vizsgált kérdés megválaszolásához rendelkezésre áll-e olyan kialakult bírói gyakorlat, amely - határozata meghozatala során - a jogalkalmazót a jogbiztonság érvényesüléséhez elengedhetetlenül szükséges mértékben segíti.”

A Régi Mt.-ben a „változó munkahely” fogalma alapvetően azt jelentette, hogy a **munkavállaló a szokásos munkavégzési helyén kívül, attól eltérő helyen végzi a munkáját**. Ezen meghatározásra is tekintettel megállapítható, hogy a munkaerő-kölcsönzési jogviszony keretében, a kölcsönzött munkavállalóknak nincs a munkaerő-kölcsönző által előre, fixen meghatározható munkavégzési helye, és a munkavégzési hely általánosságban az Indítványozó telephelyén kívül van. Következésképpen a munkaerő-kölcsönzési jogviszony jellegéből egyértelműen levezethető, hogy a kölcsönzött munkavállalók a Régi Mt. értelmében vett „változó munkahelyen” dolgozó munkavállalók.

Indítványozó előadja, hogy bár tény, hogy az új Mt. ezen terminológiát már nem tartalmazza, ez azonban nem eredményezi azt, hogy a kölcsönzött munkavállalók tekintetében a változó munkahelyen való foglalkoztatás megszűnt volna, ugyanis az a korábbi bírósági gyakorlatban és a jogirodalomban továbbra is élő kategória, amelyet a bíróságok kötelesek a jogbiztonság követelményének szem előtt tartásával továbbra is folytatólágosan alkalmazni, és azt az idők során jól kimunkált fogalomnak megfelelően értelmezni.

Indítványozó álláspontja szerint azonban a Bíróságok jogértelmezésükkel éppen a fentiekkel ellentétes eredményt értek el, amikor a „változó munkahely” fogalmát az eljárásuk során teljes mértékben figyelmen kívül hagyták, mintha az már nem is képezné részét a magyar jogi szabályozásnak. Indítványozó véleménye szerint ez a jogbiztonság és a normavilágosság követelményének súlyos sérelmét vonja maga után, azáltal, hogy egy, a Htv.-ben a norma lényegi elemét tartalmazó fogalom jogalkalmazói kiüresítéséhez vezet. **Indítványozó álláspontja szerint tehát a fogalom korábbi joggyakorlat és jogirodalom által kimunkált tartalmának figyelmen kívül hagyásával a Bíróságok olyan joghézagot generálnak, amit csak a jogalkotó törvénymódosítási tevékenységével tudna helyrehozni.**

Fentiekre tekintettel indítványozó álláspontja szerint a jogalkotónak nem volt célja e fogalom lényegi tartalmának kiüresítése, ezért – bár a korábbi jogszabályi meghatározás a régi Mt. hatályaon kívül helyezésével formálisan már nem hivatkozható – azt mégis a korábban kimunkált tartalommal kell

irányadónak tekinteni, és annak a bírósági jogalkalmazó részére iránymutatásul kell szolgálnia a jogértelmezés során.

(iii) A munkaerőkölcsönzés és munkaerőközvetítés egymástól elkülönült fogalmának téves bírósági értelmezése sérti a jogbiztonság elvét

A Bíróság döntését érdemben befolyásoló, kulcsfontosságú tényező jelen ügyben az Indítványozó különböző tevékenységeinek beazonosítása. Ennek során a Bíróság súlyosan jogsértő módon, a jogbiztonság követelményének teljes figyelmen kívül hagyásával értelmezi a munkaerőkölcsönzés és munkaerőközvetítés egymástól elkülönült, jogszabályokban pontosan meghatározott fogalmait.

E tevékenységek eltérő tartalmát és jellegét a munkaerő-kölcsönzési és a magán-munkaközvetítési tevékenység nyilvántartásba vételéről és folytatásának feltételeiről szóló 118/2001. (VI. 30.) Korm. rendelet, a munkaerő-kölcsönzés alapvető szabályait pedig az Mt. rendezi.

Az Indítványozó álláspontja szerint a Bíróság döntésében teljes mértékben figyelmen kívül hagyta, hogy a munkaerő-kölcsönzés és a munkaerő-közvetítés – fenti jogszabályok alapján – egyértelműen elkülönülő, önálló fogalmak. A Bíróság azáltal, hogy eltekintett e tevékenységek eltérő jogi szabályozásától, és jogalkalmazása során összemosta azok tartalmát, olyan döntést hozott, amely sérti a jogbiztonság elvét. A jogbiztonság alapján ugyanis a jogszabályoknak egyértelmű és egységes rendelkezéseket kell tartalmazniuk a jogalanyok számára annak érdekében, hogy a címzett jogalanyok képesek legyenek jogszerűen, jogkövetően eljárni. Amennyiben azonban a bírósági jogalkalmazó – annak ellenére, hogy a jogalkotó egyébként eleget tett a jogbiztonság és a normavilágosság követelményének – a jogszabályokat nem azok világos és egyértelmű tartalmuk szerint alkalmazza vagy értelmezi, közvetve sérti a jogbiztonság követelményét.

(b) Tisztességes eljáráshoz való jog

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerint

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

A 14/2004. (V. 7.) AB határozat az Alkotmánybíróságnak a tisztességes eljáráshoz való jogra vonatkozó gyakorlatát összegezve megállapította, hogy

„a tisztességes eljáráshoz való jog abszolút jog, amellyel szemben nem létezik mérlegelhető más alapvető jog vagy alkotmányos cél, mert már maga is mérlegelés eredménye”.

A tisztességes eljáráshoz való jog tehát az Alkotmánybíróság gyakorlatában kiemelt jelentőséggel bír az alapvető jogok között.

Az Alkotmánybíróság a tisztességes eljáráshoz való jog lényegéről kialakított álláspontját elvi jelentőséggel a 6/1998. (III. 11.) AB határozatban foglalta össze és alakította ki ezen alapvető jog alkotmányos mércéjét. Ennek 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.

Az Alkotmánybíróság ezt a 7/2013. (III. 1.) AB határozatban egészítette ki, kimondva, hogy

„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 dönthessen. Önmagában a bírói út igénybevétele 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. A tisztességes eljárás követelménye tehát magában foglalja a hatékony bírói jogvédelem igényét is”

Indítványozó szerint a Kúria és a Bíróság ítélete sérti az Alaptörvény fent hivatkozott rendelkezésében foglalt – az Alkotmánybíróság gyakorlata alapján abszolút alapjogként elfogadott – tisztességes

eljáráshoz való jogát, azáltal, hogy a Bíróság nem tett eleget bizonyítási és tájékoztatási kötelezettségének, az Indítványozó által benyújtott, per eldöntésére lényeges bizonyítékokat mellőzte, továbbá a Kúria ítéletben az Indítványozó észrevételeire vonatkozó indokolási kötelezettségének sem tett eleget.

- (i) A Bíróság teljes mértékben figyelmen kívül hagyta az Indítványozó – munkaerőkölcsönzési tevékenységének irányítási helyére vonatkozó – bizonyítékait, ami sérti a tisztességes eljáráshoz való jogot

Jelen ügy eldöntésének kulcsfontosságú kérdése volt az Indítványozó munkaerőkölcsönzési tevékenységének irányítási helye. Ezen alapkérdés tisztázása érdekében az Indítványozó számos okirati bizonyítékot terjesztett a Bíróság elé, melyek egyértelműen igazolták az Indítványozó tevékenységének irányítási helyét. A Bíróság azonban ezen bizonyítékokat mindenféle indokolás nélkül teljes mértékben figyelmen kívül hagyta a per tárgyalása során, ami a per kimenetelét érdemben befolyásolta.

Indítványozó hangsúlyozza, hogy a jogszabályok, az irányadó bírói joggyakorlat és egységes bírósági álláspont alapján a bíróság köteles a bizonyítékokat egyenként és összességükben értékelni és ítéletében világos, egyértelmű és logikus indokát adni annak, hogy mely bizonyítéknak milyen bizonyító erőt tulajdonított és mely bizonyítékot, milyen indokokok alapján mellőzte az ítélet meghozatala során.

Indítványozó álláspontja szerint a Bíróság – azáltal, hogy az Indítványozó fenti bizonyítékait mellőzte – nemcsak az irányadó jogszabályokat, bírósági joggyakorlatot hagyta teljes mértékben figyelmen kívül, hanem az Alaptörvény által védett tisztességes eljáráshoz való jogot is súlyosan megsértette.

Az Alkotmánybíróság a **7/2013. (III. 1.) AB határozatában** – kifejezetten az alkotmányjogi panasszal kapcsolatos hatáskörével összefüggésben – megerősítette a tisztességes eljáráshoz való joggal kapcsolatos gyakorlatát, és megállapította, hogy **a tisztességes eljáráshoz való jogból fakadó – az Alkotmánybíróság által korábbi gyakorlatában kimunkált – alkotmányos követelmények nemcsak a szabályozási környezettel, hanem az egyedi bírói döntésekkel szemben is érvényesíthetők.**

Az Alkotmánybíróság **7/2013. (III. 1.) AB határozatában** kimondta továbbá, hogy

„a tisztességes eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást fogalmazza meg, hogy **a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal 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”.

A kapcsolódó bírói gyakorlat alapján a tisztességes eljáráshoz való jog követelménye olyan jogalkalmazói eljárást foglal magában, amely a jogállam értékrendjének megfelelő, a demokratikus alkotmányfejlődés során kikristályosodott alapelvek és szabályok alapján zajlik. Ennek megfelelően a bírósági eljárás minden mozzanatának meg kell felelnie az alapelvei rendelkezéseknek.

Indítványozó álláspontja szerint azonban ezen követelménynek nyilvánvalóan nem felelhet meg egy olyan eljárás, amelyben a bíróság egyes bizonyítékokat a többi bizonyíték közül szelektív módon, önkényesen kiválasztva, különösebb indokolás nélkül figyelmen kívül hagy.

Fentiekre tekintettel Indítványozó szerint a Bíróság és a Kúria az Indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogát olyan mértékben és rendszerességgel sértette meg, ami már a bírósági jogalkalmazás jogállami kereteinek átlépését eredményezi, és ezáltal már önmagában is alaptörvény-ellenes bírósági döntéshez vezet.

- (ii) A Bíróság nem tett eleget bizonyításfelvételi és indokolási kötelezettségének az adóalap allokáció alapjául szolgáló hely kiválasztásával kapcsolatban, ami sérti a tisztességes eljáráshoz való jogot

A Bíróság a – fent ismertetett – jogbiztonság elvét sértő jogértelmezése révén úgy értékelte, hogy jelen ügyben a Htv. mellékletének 1.1. pontjának első fordulata alkalmazandó, ugyanakkor arra vonatkozóan semmiféle bizonyítást nem folytatott le, és semmiféle indokolást nem adott, hogy milyen jogalapon választotta [REDACTED] az allokáció helyszínéül, ami sérti az Indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogát.

A Htv. melléklete 1.1. pontjának első fordulata alapján a Bíróság az allokáció alapjául szolgáló helynek az Indítványozó [REDACTED] telephelyét tekintette. Az Indítványozó jelen ügy tárgyát képező munkaerőkölcsönzési tevékenységét azonban nem [REDACTED]

[REDACTED] A munkavállalók tényleges munkavégzési helyének meghatározása továbbá nem a kölcsönbeadó Indítványozó, hanem a kölcsönvevő munkáltató döntési körébe tartozik, így a kölcsönvevők különböző településeken is foglalkoztathatják a kölcsönzött munkavállalókat.

Indítványozó álláspontja szerint a tisztességes eljárás egyik alapvető eleme, hogy a bírósági eljárásban valamennyi tény megfelelő bizonyítékkal kell alátámasztani mindkét fél által. Ez az Alkotmánybíróság gyakorlatában a fegyverek egyenlőségének elvéként jelenik meg, melynek polgári perekben való alkalmazhatóságát a **15/2002. (III. 29.) AB határozat** mondta ki:

*„Az Alkotmánybíróság a fegyverek egyenlőségének elvét ugyan alapvetően a büntetőeljárás kapcsán értelmezte, azonban a **tisztességes eljáráshoz való jog alapján alkalmazhatónak találta azt minden bírósági eljárás tekintetében, így polgári perek esetében is.**”*

Indítványozó véleménye szerint ahogy a bíróságok előtt az eljáró felek alakilag és tartalmában hiteles, ellenőrizhető bizonyítékkal igazolhatják állításait, úgy ez a bírósági jogalkalmazókkal szemben is követelmény, azaz a tisztességes eljárás elemét képező **„fegyveregyenlőség elve” a bizonyítékok beszerzése körében mindkét félre vonatkozik.** A bizonyítékok nélküli, a jogalkotó egyértelmű szándékával ellentétes megállapítást tartalmazó bírósági döntések így nyilvánvalóan nem felelnek meg a tisztességes eljárás követelményének.

Fentiekre tekintettel Indítványozó álláspontja szerint a Bíróság önkényesen, mindenfajta bizonyítást és indokolást mellőzve határozta meg [REDACTED] a munkaerőkölcsönzés keretében átengedett munkavállalók után felmerülő személyi jellegű ráfordítások helyét, ami nem felel meg sem a fegyveregyenlőség Alkotmánybíróság által kiművelt elvének, sem az – (iv) pontban ismertetett – indokolási kötelezettségnek, így súlyosan sérti az Indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogát.

- (iii) A Bíróság nem tett eleget tájékoztatási kötelezettségének, ami súlyosan sérti a tisztességes eljárás követelményét

Az Alkotmánybíróság a **3115/2016. (VI. 21.) AB határozatban** a tisztességes eljárás követelményét tágan, az eljárásjogi garanciák érvényesülésének összességéeként határozta meg:

*„A kimunkált alkotmányos mérce értelmében a **tisztességes eljárás (fair trial) követelménye az eljárásjogi garanciák érvényesülését foglalja egybe,** 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.”*

Indítványozó álláspontja szerint a bírósági jogalkalmazó jogszabályban meghatározott tájékoztatási kötelezettsége a tisztességes eljárás érvényesülése körében értékelendő eljárásjogi garanciának minősül, ami jelen ügyben súlyosan sérült, ugyanis a Bíróság tájékoztatása mindössze abban az egy mondatban merült ki, hogy közölte, az Indítványozó tartozik azt bizonyítani, hogy a jogerős közigazgatási határozat jogszabálysértő.

Indítványozó véleménye szerint azáltal, hogy a Bíróság eljárása során nem tett eleget jogszabályban foglalt tájékoztatási kötelezettségének, nem volt lehetősége olyan bizonyítékok előterjesztésére, amelyek a per eldöntése szempontjából a Bíróság által – Indítványozó tudomása nélkül –

meghatározónak minősített körülményekre vonatkoztak, ami végeredményében a bizonyítottság sikertelenségét eredményezte.

Tekintettel arra, hogy az Indítványozó a per során számtalan bizonyítékot nyújtott be arra vonatkozóan, hogy a kölcsönzött munkavállalók irányítása [REDACTED] ság semmilyen ezzel ellentétes, vagy a bizonyítási kötelezettség és teher kérdését konkretizáló tájékoztatást nem adott, így az Indítványozó alappal számíthatott arra, hogy további bizonyítási kötelezettség e tekintetben nem terheli. Ha a Bíróságnak az Indítványozó által rendelkezésre bocsátott bizonyítékokkal kapcsolatban aggályai merültek volna fel, úgy erről tájékoztatnia kellett volna az Indítványozót.

A Bíróság tehát egyáltalán nem adott tájékoztatást Indítványozónak arra vonatkozóan, hogy mely tények bizonyítását várja el tőle és esetleg van-e olyan bizonyítási eszköz, mely nélkül Indítványozó állítását a Bíróság álláspontja szerint nem tudja igazolni. A Bíróság ezen eljárási jogszabálysértése így a tisztességes eljárás elvét súlyosan sértő döntéshez vezetett.

(iv) A Kúria ítéletét nem indokolta megfelelően, ami súlyosan sérti a tisztességes eljárás követelményét

A jogszabályok, jogirodalom, bírói gyakorlat egyöntetű a tekintetben, hogy az ítélet megfelelő indokolása nem pusztán formális kötelezettség, hanem ezen múlik az ítélet meggyőző ereje. A döntés megalapozottságát az indokolásnak kell biztosítania a való tényállás megállapításával és a vonatkozó anyagi jogszabályok helyes alkalmazásával. A tartalmi követelmények közül az ítélet törvényességét a jogszabályok helyes alkalmazása biztosítja, ezért az ítélet indokolására vonatkozó törvényi rendelkezés is előírja a jogszabályokra való hivatkozás szükségességét.

Abban az esetben, ha vitás az alkalmazandó jogszabály, a bíróság nem elégedhet meg az alkalmazott jogszabályra való egyszerű utalással, hanem ki kell fejtenie, hogy miért alkalmazta a felek által felhívott, a döntésnél egyébként számba jöhető vagy a ténylegesen alkalmazott jogszabályt, illetve a felektől eltérő jogi álláspontot is megfelelően indokolni kell.

Indítványozó álláspontja szerint pontosan ez az a körülmény, amit a Kúria ítélete elmulasztott, ugyanis nem támasztotta alá ésszerű érvekkel, hogy miért nem veszi figyelembe a jogalkotó egyértelmű szándékát, valamint az azzal teljes összhangban lévő, az Indítványozó által előterjesztett érveket.

A 7/2013. (III.1.) AB határozatban elvi élel kimunkáltak szerint

„az Alaptörvény hatálybalépésével immáron az Alkotmánybíróság feladatai közé tartozik a bírói döntések alaptörvény-ellenességének vizsgálata is, amellyel egyidejűleg jelentkezik a tisztességes eljárás megkövetelte gyakorlati szempontok, így az indokolási kötelezettség meghatározásának igénye is. [...] az indokolt bírói döntéshez fűződő jog ebből következően az alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes eljárás alkotmányos követelményrendszerén belül jelentkezik.”

Fentieket erősíti meg a 7/2013. (III. 1.) AB határozat is, amikor kimondja:

„az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes eljáráshoz fűződő jog azt a minimális tartalmi követelményt állítja az adóigazgatási eljárásban hozott határozatot felülvizsgáló bírói döntés indokolásával szemben, hogy az eljárási törvény rendelkezéseinek megfelelően a határozat törvényességét érintő lényeges kérdéseit kellő mélységben vizsgálja meg, és ennek indokait döntésében részletesen mutassa be.”

Az Indítványozó a tisztességes eljárás követelményének sérelmére hivatkozással tehát előadja, hogy a felülvizsgálati kérelmének elutasítását megalapozó indokok bírói előadása a Kúria határozatának indokolásából elmaradtak, és ezen indoklás részben elmaradása miatt megállapítható, hogy az Indítványozó felülvizsgálati kérelmet a Kúria nem az Alaptörvény XXVIII. cikkében rögzített követelményeknek megfelelően vizsgálta meg.

(c) Tulajdonhoz való jog

Az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdése szerint

„Mindenkinek joga van a tulajdonhoz (...)”

Indítványozó álláspontja szerint a Kúria ítélete, és az azzal jóváhagyott Bírósági ítélet a jogbiztonságot sértő értelmezésén, valamint a tisztességes eljáráshoz való jog sérelmén keresztül súlyosan megsérti az Indítványozónak az Alaptörvény fent hivatkozott rendelkezésében foglalt tulajdonhoz való jogát azáltal, hogy az adóalap megosztásra vonatkozó szabályok alaptörvény-ellenes értelmezésével az Indítványozó visszamenőleges adófizetési kötelezettségét állapítja meg.

Indítványozó véleménye szerint az alapjogok – így a tulajdonhoz való jog is – korlátozhatók, azonban csak abban az esetben, ha az megfelel az Alaptörvényben foglalt követelményeknek.

Az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése szerint:

„(3) Az alapvető jogokra és kötelezettségekre vonatkozó szabályokat törvény állapítja meg. 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.”

Az alapjogok korlátozására tehát az Alaptörvény a szükségesség-arányosság teszt alkalmazásával ad lehetőséget. Az Alkotmánybíróság a tulajdonhoz való jog korlátozásával az **58/1994. (XII. 14.) AB határozatában** foglalkozott:

„A tulajdonhoz való jog nem korlátlan, a tulajdonosnak joga gyakorlása során tekintettel kell lennie mások jogaira, jogos érdekeire. A tulajdonhoz való jog, mint alapjog korlátozása alkotmányos, ha másik jog védelme vagy érvényesülése, illetve egyéb alkotmányos cél más módon nem érhető el és a korlátozás arányban áll az elérni kívánt cél fontosságával.”

Indítványozó álláspontja szerint az adófizetési kötelezettség korlátozza az adózók tulajdonhoz való jogát. Ezt mondta ki az Alkotmánybíróság is a **20/2014. (VII. 3.) AB határozatában**:

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

Indítványozó tehát nem vitatja, hogy az adófizetéssel járó tulajdonjog korlátozás, és így a helyi iparüzési adó is megfelel a szükségességi-arányossági tesztnek, **azonban álláspontja szerint jelen ügyben adófizetési kötelezettsége a Bíróságok – fentiekben részletezett – alaptörvény-ellenes jogszabályértelmezése és eljárása folytán merült fel, ami az Indítványozó tulajdonhoz való jogának súlyos megsértéséhez vezetett.**

2.2 Az alaptörvény-ellenes jogszabályi rendelkezés pontos meghatározása, alaptörvény-ellenességének indokolása

(a) A Htv. melléklete 1.1. pont ötödik mondatának téves bírósági értelmezése a normavilágosság követelményének sérelmét idézi elő

Indítványozó álláspontja szerint a **Htv. melléklet 1.1. pont ötödik mondata** jelen Indítvány 2.1 (a) (i) pontban részletezettek alapján megfelel a normavilágosság követelményének. A Bíróságok jogértelmezése azonban arra enged következtetni, hogy a jogalkalmazó a jogszabály tényleges jogviszonyokra vetített tartalmát nem képes a jogalkotói akaratnak megfelelően megismerni, hanem abból teljesen eltérő következtetéseket vezet le. Ennek folytán megállapítható, hogy a bírósági jogalkalmazás során a normavilágosság követelményének mégsem felel meg a Htv. hivatkozott rendelkezése.

Az Alkotmánybíróság a **847/B/1996. AB határozatában** megállapította, hogy

*„a jogalkotóknak a normavilágosság követelményeinek megfelelő jogszabályszöveget kell kibocsátaniuk. A jogalkotó feladata az, hogy a jogi szabályozás körébe vont életviszonyokat megfelelő rendelkezésekkel szabályozza. **Az már egyfelől az életviszonyok, másfelől a szabályozás jellegétől függ, hogy a rendelkezés ad-e mérlegelési vagy értelmezési jogkört a jogalkalmazó szerveknek vagy sem.**”*

A fentiekben túlmenően az Alkotmánybíróság a **814/B/2004/AB határozatában** kimondta azt is, hogy *„jogalkalmazói értelmezéssel nem tehető alkotmányossá a normavilágosság követelményének meg nem felelő szabályozás”*

A fentiekre tekintettel tehát a bírósági jogalkalmazó értelmezési jogköre korlátozott, annak határát maga a jogszabályi norma tartalma szabja meg, valamint a normavilágosság követelményének meg nem felelő jogszabályi rendelkezést a jogalkalmazói értelmezés nem teheti alkotmányossá.

Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint a normavilágosság az említetteken felül különös figyelmet élvez az adójogi jogszabályok esetében. Ezt szintén alátámasztja a fenti AB határozat, amelyben az Alkotmánybíróság kimondta, hogy:

„az adójogban a normavilágosság kötelezettsége fokozottan terheli a jogalkotót. Amennyiben a személyi kört és az adó alapját képező jövedelmet nem határozza meg pontos törvényi szintű szabály, az ilyen szabály nemcsak jogállamiság elvébe, hanem a közteherviselés alkotmányos alapelvébe is ütközhet.”

Fentiek alapján megállapítható, hogy a jogalkotót különösen magas szintű precizitás, pontosság és a teljesség követelménye terheli az adójogi normák megalkotása során. Ezen jogszabályoknak tehát mind a címzettek, mind a bírósági jogalkalmazók számára kristálytiszta tartalommal kell rendelkezniük, anélkül, hogy bármilyen további lényeges értelmezési lépések válnának szükségessé.

Ezt a nézőpontot támasztja alá az **53/2009. (V. 6.) AB határozatban** foglaltak, mely szerint:

„az Alkotmánybíróság gyakorlatában szigorúbb normavilágosság-követelmény érvényesül alapjog korlátozó normák esetén”

valamint:

„a jogszabály-szöveg olyan hiányosságai, mint a homályosság, vagy az, hogy pontosan nem értelmezhető, különösen sértik a jogbiztonságot akkor, amikor a rendelkezések alkotmányos alapjogok korlátozását teszik lehetővé”

és,

„Az Alkotmánybíróság megsemmisíti a normát, ha bizonytalan vagy ellentmondásos megfogalmazás alapjog érvényesítését gátolja.”

A fentiekkel kapcsolatban Indítványozó hangsúlyozza, hogy az adójogi jogszabályok alapjog korlátozó normának minősülnek, hiszen jogszerűen, de korlátozzák az **Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésében** foglalt tulajdonhoz való jogot, így az adójogi normákkal szemben a fenti szigorúbb követelmények alkalmazandók. A Kúria és a Bíróság ítéletében foglaltak azonban Indítványozó véleménye szerint nem felelnek meg a fenti kritériumoknak.

Az Alkotmánybíróság a **11/1994. (III.2.) AB határozatában** kimondta azt is, hogy:

„a jogbiztonság megköveteli ugyanis, hogy mind a jogalkotó, mind pedig az állampolgár mindenkor ismerhesse a hatályos jogot. Nem elfogadható, ha valamely rendelkezés hatályos szövegét csak a teljes hatályos joganyag sokrétű egybevetése alapján lehet megállapítani.”

Összességében tehát – Indítványozó álláspontja szerint – tekintettel arra, hogy mind a Bíróság, mind a Kúria a Htv. hivatkozott rendelkezését – a címzett jogalanyok számára egyébként egyértelmű

normatartalom ellenére – a jogalkotói akaratától teljesen eltérően értelmezték, arra utal, hogy a jogszabály a bírósági jogalkalmazás során mégsem felel meg a normavilágosság követelményének.

3. KÉRELEM

A fentiekre tekintettel Indítványozó kéri a T. Alkotmánybíróságot, hogy

- i. A jogbiztonság megsértése és az Indítványozó tulajdonhoz való jogához való sérelme miatt az Abtv. 43.§ (1) és (2) bekezdése alapján semmisítse meg a Kúria felülvizsgálati eljárás során hozott ítéletét és utasítsa új eljárás lefolytatására a Kúriát.
- ii. Amennyiben a T. Alkotmánybíróság indokoltnak látja, Indítványozó kéri, hogy az Abtv. 43.§ (1), (2) és (4) bekezdésében meghatározottak szerint a T. Alkotmánybíróság semmisítse meg a Kúria ítélete mellett a Bíróság Kúria által felülvizsgálati eljárás során jóváhagyott ítéletét is, és utasítsa új eljárásra a Bíróságot.
- iii. Továbbá, ha a T. Alkotmánybíróság indokoltnak látja, Indítványozó kéri, hogy a T. Alkotmánybíróság az Abtv. 43.§ (1), (2) és (4) bekezdésében meghatározottak szerint semmisítse meg a Kúria és a Bíróság ítéleteit, illetve a Kormányhivatal és az Elsőfokú Adóhatóság határozatait és utasítsa új eljárásra az Elsőfokú Adóhatóságot.
- iv. Amennyiben a T. Alkotmánybíróság megítélése szerint a Kúria és a Bíróság ítéletének alapját képező Htv. mellékletének 1.1. pontja nem felel meg a normavilágosság elvének, ezért jelen ügy eldöntésére nem megfelelő, Indítványozó kéri, hogy a T. Alkotmánybíróság az Abtv. 41. § (1) bekezdés alapján az alaptörvény-ellenes jogszabályi rendelkezést, valamint a Kúria és a Bíróság ítéleteit, illetve a Kormányhivatal és az Elsőfokú Adóhatóság határozatait semmisítse meg, és utasítsa új eljárásra az Elsőfokú Adóhatóságot.

4. ELJÁRÁSI KÉRDÉSEK

Tájékoztatjuk továbbá a T. Alkotmánybíróságot, hogy a T. Alkotmánybíróság weboldalán található adatkezelési jognyilatkozat c. nyomtatvány természetes személyekre vonatkozik, ennek okán azt a jogi személy Indítványozónak nem áll módjában kitölteni. Indítványozó azonban nyilatkozik arról, hogy nem járul hozzá adatai nyilvánosságra hozatalához az Alkotmányjogi Panasszal összefüggésben. (Adatkezelési nyilatkozat)

Indítványozó jogi képviselője elektronikus úton való kapcsolattartásra kötelezett. Tekintettel arra, hogy az alkotmányjogi panasz elterjesztésére specifikus űrlap nem került közzétételre sem a birosag.hu oldalon, sem az Alkotmánybíróság honlapján, ezért Indítványozó jogi képviselője a P23 formanyomtatványon terjeszti elő az alkotmányjogi panaszt. Indítványunkat az alkotmányjogi panasz benyújtására irányadó szabályok szerint, az első fokon eljáró bíróság részére, a rendelkezésre álló formanyomtatványon terjesztjük tehát elő.

Mellékletek:

A/1. sz. melléklet: Ügyvédi meghatalmazás

A/2. sz. melléklet: A Kúria Kfv.V.35.139/2018/11. számon hozott ítélete

A/3. sz. melléklet: A Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.27.100/2017/26. számon meghozott ítélete

A/4. sz. melléklet: Cégekivonat

[REDACTED]

A/7. sz. melléklet: A Kúriai ítélet kézbesítési időpontját igazoló tértivevény

Tisztelettel:

[REDACTED]

képviselésében KPMG Legal Társaság Ügyvédi Iroda