

10

Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
útján

Székesfehérvár
Zichy liget 10
8000

Alkotmánybíróság
részére

Budapest
Pf. 773.
1535

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám: <u>10/3064-D/2015</u>	
Érkezett: <u>2015 OKT 13.</u>	
Példány: <u>1</u>	Kezelőiroda: <u>H</u>
Melléklet: <u>7+mh + 6 db</u>	

SZÉKESFEHÉRVÁRI KÖZIGAZGATÁSI ÉS MUNKAÜGYI BÍRÓSÁG	
ÜGYSZÁM KEZDŐIRATON: <i>postán, gyűjtőládába, személyesen, faxon, e-mailen</i>	
ÉRK.: 2015 SZEP 18 82.	
PÉLDÁNY: <u>2</u>	FELZET:
MELLÉKLET: <u>2 x 8</u>	
ÜGYSZÁM ÜTOIRATON: <u>12 V 27194/2014/KO</u>	

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Alulírott a

továbbiakban: Társaság, vagy Indítványozó) – csatolt meghatalmazással igazolt jogi képviselője útján – a Kúria (1055 Budapest, Markó u. 16.), mint felülvizsgálati bíróság **Kfv.III.35.117/2015/7. számú, 2015. augusztus 3-án kézhez vett ítélete** ellen az Alaptörvény 24. cikk (2) d) pontja, valamint az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (Abtv.) 27. § szakasza alapján az alábbi

alkotmányjogi panaszt

terjeszti elő.

Indítványozó kéri a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy a Kúria jelen alkotmányjogi panasz 3. sz. mellékleteként csatolt, **Kfv.III.35.117/2015/7. számú ítéletét** (a továbbiakban: Ítélet) vizsgálja meg, és az alábbiakban kifejtettek szerint állapítsa meg alaptörvény-ellenességét, valamint az Abtv. 43. § (1) bekezdése alapján semmisítse azt meg.

Indítványozó álláspontja szerint a Kúria hivatkozott Ítélete, a 3. pontban részletezettek szerint sérti:

- A. az Alaptörvény Nemzeti Hitvallásának a biztonság, a rend és az igazságosság kiteljesítését célul tűző, valamint a visszaélés és részrehajlás nélküli ügyintézésről szóló előírását, az Alaptörvény R) cikkét, T) cikkét, XV. cikkét (törvény előtti egyenlőség), XXIV. cikkét (részrehajlás tilalma, tisztességes hatósági ügyintézés követelménye), XXVIII. cikkét (tisztességes eljáráshoz való jog), 26. cikkét (bírói függetlenség), és a 28. cikkét (jogértelmezésre vonatkozó követelmények),
- B. az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én kelt Egyezmény (továbbiakban: Emberi Jogok Európai Egyezménye) kihirdetéséről szóló 1993. évi XXXI. törvény 6. cikkében biztosított tisztességes tárgyaláshoz, valamint hatékony jogorvoslathoz való jogát.

Indítványozó kijelenti, hogy a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény 271. § (1) bekezdésének e) pontja értelmében a jelen alkotmányjogi panasszal támadott Kúria döntés ellen nincs további jogorvoslati lehetősége, valamint a hivatkozott Ítélettel kapcsolatban egyéb jogorvoslati eljárás (pl. perújítás) jelen panasz benyújtásának időpontjában nincs folyamatban.

Indítványozó a jelen alkotmányjogi panasz 2. sz mellékletét képező adatkezelési nyilatkozat szerint, hivatkozással az Abtv. 52. § (5) bekezdésére, valamint az Alkotmánybíróság ügyrendjéről szóló 1001/2013. (II.27.) AB Tü. határozat (továbbiakban: Ügyrend) 56. § (1) bekezdésére, kéri továbbá a Tisztelt Alkotmánybíróságot adatainak és indítványának zártan kezelésére.

1. A KÖZVETLEN ÉRINTETTSÉGET MEGALAPOZÓ ELJÁRÁSI HÁTTÉR

1.1. A peres eljárás alapjául szolgáló részletes tényállás és a közigazgatási eljárás rövid ismertetése

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal közigazgatási ügyszakban első fokon eljáró Fejér Megyei Adóigazgatósága (Elsőfokú adóhatóság) megállapításait realizáló 3524641959 iktatószámú elsőfokú határozat indokolásának 2.a./ pontjában az adóhatóság a [REDACTED] számlakibocsátó társaságtól befogadott számlák alapján a Társaság által levonásba helyezett általános forgalmi adót állapította meg adókülönbözetként 687.000 Ft értékben. A számlák vagyonevételeiről, biztonsági tevékenységről szólnak, a bennük foglalt szolgáltatásokat a Társaság a [REDACTED] részére vállalt kötelezettségének teljesítése érdekében vette igénybe a [REDACTED] alvállalkozói keretszerződés alapján. [REDACTED] Kft. a szolgáltatást a [REDACTED] Kft. nevű munkaközvetítő igénybe vételével teljesítette a Társaság részére, tekintettel arra, hogy a [REDACTED] Kft. az őrző-védő [REDACTED] g ellátására alkalmazottakkal nem rendelkezett a kérdéses időszakban. Az adóhatóság a [REDACTED] Kft. által kibocsátott számlákat arra hivatkozással nem fogadta el hiteles bizonylatként, hogy az azokon feltüntetett gazdasági események nem a számlákon feltüntetett módon és felek között valósultak meg. Ellenőrzése során az adóhatóság a számlák hiteltelenségét megalapozó tényként vette figyelembe a következőket.

Az adóhatóság megállapította, hogy a Társaság ügyvezetőjének nyilatkozata alapján további alvállalkozó igénybe vételére [REDACTED] Kft.-nek nem volt lehetősége; [REDACTED] Kft.-vel kötött alvállalkozói keretszerződés alapján az alvállalkozó igénybe vételét be kellett volna jelenteni a Társaságnak, azonban a Társaság iratanyagában a szerződés szerinti alvállalkozó igénybe vételéről szóló bejelentések nem voltak megtalálhatók. A Társaság ügyvezetője, a [REDACTED] Bt. üzletvezetésre jogosult tagja, illetve a Társaság alvállalkozójának korábbi ügyvezetője – egy kivétellel – nem tudta megnevezni a teljesítésben részt vevő személyeket, továbbá az [REDACTED] Kft. vizsgált időszaki ügyvezetője sem emlékezett egyetlen ilyen személy nevére sem. [REDACTED] Bt. megbízói, akik részére az őrző-védő tevékenységet teljesíteni kellett, nem rendelkeztek információkkal a teljesítést végzők személyéről, illetve arról, hogy a [REDACTED] Bt. alvállalkozót vett volna igénybe.

Az alvállalkozónál az iratanyag hiányára való hivatkozással az adóhatóság vitatta azt is, hogy a [REDACTED] Kft. munkaerő-kölcsönzőként ténylegesen az [REDACTED] Kft.-t vette igénybe. Az adóhatóság álláspontjának igazolására vette figyelembe azt, hogy az [REDACTED] Kft. és a munkavállalók között létrejött munkaszerződések nem a törvényi előírások szerint készültek, továbbá azt, hogy az [REDACTED] Kft.-nek engedélye sem volt, illetve engedélyt sem kaphatott volna arra, hogy munkaerő-kölcsönzési tevékenységet folytasson.

Az adóhatóság az adózó iratanyagában fellelhető órányilvántartások, a [REDACTED] Kft. számlája mögött található számlamelléletek, valamint az [REDACTED] Kft. által bejelentett alkalmazottak adatainak összevetése alapján beazonosított személyektől felvett nyilatkozatokat értékelve megállapította továbbá, hogy az alkalmazottak nem maguk keresték az [REDACTED] Kft.-t, mint munkavállalók, hanem korábbi szerződésük helyébe lépett az [REDACTED] Kft.-re szóló megállapodás, gyakran a korábban már végzett konkrét őrző-védő feladataik bárminemű módosítása nélkül, melyet [REDACTED] köttetett velük, aki a [REDACTED] Kft. alkalmazottja volt, azonban őt a munkavállalók felettesükként nevezték meg. Az adóhatóságnak tett nyilatkozatában [REDACTED] azt adta elő az általa végzett feladatokkal kapcsolatban, hogy ellenőrzést tartani ment ki az őrzési helyszínekre, és semmilyen más feladata nem volt.

Az adóhatóság megállapította továbbá, hogy őrnaplók nem voltak fellelhetők a teljesítésekhez kapcsolódóan, illetve azok hollétéről senkinek nem volt információja, annak ellenére, hogy némely személyek nyilatkozatában, illetve egyes szerződésekben megjelent az őrnaplók vezetésére irányuló kötelezettség. Az adóhatóság határozatában ismertette azt a tény is, hogy a [REDACTED] Bt. a Társaságot megelőzően a [REDACTED] Kft.-vel állt kapcsolatban, melynek tulajdonosa, székhelye és ügyvezetője megegyezett a Társaságéval.

[REDACTED] Kft.-nél az adóhatóság adókülönbözetet állapított meg az alapján, hogy az alvállalkozók bevonásával végezte az őrző-védő tevékenységet, amely alvállalkozóktól nem hiteles bizonylatokat fogadott be és afa tartalmukat levonásba helyezte.

Az elsőfokú adóhatósági határozat indokolásának 2.b./ pontjában az adóhatóság a [REDACTED] Kft. számlakibocsátó társaságtól befogadott számlák alapján a Társaság által levonásba helyezett általános forgalmi adót állapította meg adókülönbözetként 396.000 Ft értékben. A számlák tárgya [REDACTED] a bennük foglalt őrző-védő tevékenységet a Társaság a [REDACTED]

[REDACTED] Kft. nevű társaságok részére vállalt kötelezettségeinek teljesítése érdekében vette igénybe alvállalkozói keretszerződés alapján. [REDACTED] Kft. a szolgáltatást a [REDACTED] Kft. nevű munkaerő-kölcsönző cég igénybe vételével teljesítette a Társaság részére, tekintettel arra, hogy a [REDACTED] Kft. az őrző-védő tevékenység ellátására alkalmazottakkal nem rendelkezett a kérdéses időszakban. Az adóhatóság a [REDACTED] Kft. által kibocsátott számlákat arra hivatkozással nem fogadta el hiteles bizonylatként, hogy az azokon feltüntetett gazdasági események nem a számlákon feltüntetett módon és felek között valósultak meg. Ellenőrzése során az adóhatóság a számlák hiteltelenségét megalapozó tényként vette figyelembe a következőket.

Az adóhatóság megállapította, hogy a Társaság ügyvezetőjének nyilatkozata és [REDACTED] Kft.-vel kötött alvállalkozói keretszerződés alapján további alvállalkozó igénybe vételére a [REDACTED] Kft.-nek nem volt lehetősége. A Társaság ügyvezetője, valamint a [REDACTED] Kft. ügyvezetője nem tudta megnevezni a teljesítésben részt vevő személyeket. Nem emlékezett egyetlen ilyen személy nevére sem azon társaságok képviselőinek többsége, akiknek a területén az őrzés-védési tevékenységet ténylegesen el kellett végezni, illetve legtöbbjük arról sem bírt tudomással, hogy az általuk megbízott [REDACTED] Kft. a teljesítéshez alvállalkozót vett igénybe. Az alvállalkozónál az iratanyag hiányára való hivatkozással az adóhatóság vitatta azt is, hogy a [REDACTED] Kft. munkaerő-kölcsönzőként ténylegesen a [REDACTED] Kft.-t vette igénybe. Az adóhatóság álláspontjának igazolására vette figyelembe azt, hogy a [REDACTED] Kft. és a munkavállalók között létrejött munkaszerződések nem a törvényi előírások szerint készültek, továbbá azt, hogy a [REDACTED] Kft.-nek engedélye sem volt, illetve engedélyt sem kaphatott volna arra, hogy munkaerő-kölcsönzési tevékenységet folytasson.

Az adóhatóság az adózó iratanyagában fellelhető órányilvántartások, [REDACTED] Kft. számlája mögött található számlamellékletek, valamint a [REDACTED] Kft. által bejelentett alkalmazottak adatainak összevetése alapján beazonosított személyektől felvett nyilatkozatokat értékelve megállapította továbbá, hogy az alkalmazottak nem maguk keresték a [REDACTED] Kft.-t, mint munkavállalók, hanem korábbi szerződésük helyébe lépett a [REDACTED] Kft.-re szóló megállapodás, gyakran a korábban már végzett konkrét őrző-védő feladataik bármilyen módosítása nélkül, melyet olyan személyek köttettek velük, akik nem jártak a [REDACTED] Kft.-nél és akik nem ismerték a [REDACTED] Kft. vizsgált időszakos ügyvezetőjét.

Az adóhatóság megállapította továbbá, hogy őrnaplók nem voltak fellelhetők a teljesítésekhez kapcsolódóan, illetve azok hollétéről senkinek nem volt információja, annak ellenére, hogy egyes személyek nyilatkozatában, illetve egyes szerződésekben megjelent az őrnaplók vezetésére irányuló kötelezettség. Az adóhatóság határozatában ismertette azt a tény is, hogy a Társaság megrendelői a Társaságot megelőzően a [REDACTED] Kft.-vel álltak kapcsolatban, melynek tulajdonosa, székhelye és ügyvezetője megegyezett a Társaságéval. A [REDACTED] Kft.-nél az adóhatóság jogerősen állapított meg adókülönbözetet az alapján, hogy az alvállalkozók

bevonásával végezte az őrző-védő tevékenységet, amely alvállalkozóktól nem hiteles bizonylatokat fogadott be és áfa tartalmukat levonásba helyezte.

Az elsőfokú határozat indokolásának 2.c./ pontjában az adóhatóság [REDACTED] Kft. számlakibocsátó társaságtól befogadott számlák alapján a Társaság által levonásba helyezett általános forgalmi adót állapította meg adókülönbözétként 5.361.000 Ft értékben.

A számlák vagyonsvédelemről, biztonsági tevékenységről szólnak, a bennük foglalt szolgáltatásokat a Társaság [REDACTED] Zrt. és a [REDACTED] Kft. részére vállalt kötelezettségeinek teljesítése érdekében vette igénybe alvállalkozói keretszerződés alapján. [REDACTED] Kft., valamint az [REDACTED] Kft. nevű munkaközvetítők igénybe vételével teljesítette a Társaság részére, tekintettel arra, hogy a [REDACTED] Kft. az őrző-védő tevékenység ellátására alkalmazottakkal nem rendelkezett a kérdéses időszakban. Az adóhatóság a [REDACTED] Kft. által kibocsátott számlákat arra hivatkozással nem fogadta el hiteles bizonylatként, hogy az azokon feltüntetett gazdasági események nem a számlákon feltüntetett módon és felek között valósultak meg. Ellenőrzése során az adóhatóság a számlák hiteltelenségét megalapozó tényként vette figyelembe a következőket.

Az adóhatóság megállapította, hogy a Társaság ügyvezetőjének nyilatkozata alapján további alvállalkozó igénybe vételére a [REDACTED] Kft.-nek nem volt lehetősége; a [REDACTED] Kft.-vel kötött alvállalkozói keretszerződés alapján az alvállalkozó igénybe vételét be kellett volna jelenteni a Társaságnak, azonban a Társaság iratanyagában a szerződés szerinti bejelentések alvállalkozó igénybe vételéről nem voltak megtalálhatók. A Társaság ügyvezetője, a [REDACTED] Kft. ügyvezetője, valamint a munkaközvetítő cégek vizsgált időszaki ügyvezetője nem tudta megnevezni a teljesítésben részt vevő személyeket. A Társaság megbízói, akik részére az őrző-védő tevékenységet teljesíteni kellett, többségében nem rendelkeztek információkkal a teljesítést végzők személyéről, illetve eltérően nyilatkoztak arról, hogy a Társaság alvállalkozót vett volna igénybe. Azok a megrendelők, akik a szolgáltatást [REDACTED] Bt.-től vették igénybe, többségében meg tudták nevezni a teljesítést végző személyeket, azonban legtöbbször nem bírtak arról tudomással, hogy a [REDACTED] Bt. alvállalkozót vett volna igénybe. Az alvállalkozónál az iratanyag hiányára való hivatkozással az adóhatóság vitatta azt is, hogy a [REDACTED] Kft. munkaerő-kölcsönzőként ténylegesen az [REDACTED] Kft.-t, illetve az [REDACTED] Kft.-t vette igénybe. Az adóhatóság álláspontjának igazolására vette figyelembe azt, hogy az [REDACTED] Kft. valamint az [REDACTED] Kft. és a munkavállalók között létrejött munkaszerződések nem a törvényi előírások szerint készültek, továbbá azt, hogy az említett társaságoknak engedélye sem volt, illetve engedélyt sem kaphatott volna arra, hogy munkaerő-kölcsönzési tevékenységet folytasson.

Az adóhatóság az adózó iratanyagában fellelhető órányilvántartások, [REDACTED] Kft. számlája mögött található számlamellékletek, valamint az [REDACTED] Kft. és az [REDACTED] hu Kft. által bejelentett alkalmazottak adatainak összevetése alapján beazonosított személyektől felvett nyilatkozatokat értékelve megállapította továbbá, hogy az alkalmazottak nem maguk keresték az [REDACTED] Kft.-t, mint munkavállalók, hanem korábbi szerződésük helyébe lépett az [REDACTED] Kft.-re szóló megállapodás, gyakran a korábban már végzett konkrét őrző-védő feladataik bármilyen módosítása nélkül, melyet olyan személyek költettek velük, akik a vizsgált időszakban a [REDACTED] Kft. alkalmazottai, illetve [REDACTED] Kft. ügyvezetői voltak.

Az adóhatóság megállapította továbbá, hogy őrnaplók nem voltak fellelhetők a teljesítésekhez kapcsolódóan, illetve azok hollétéről senkinek nem volt információja, annak ellenére, hogy némely személyek nyilatkozatában, illetve egyes szerződésekben megjelent az őrnaplók vezetésére irányuló kötelezettség. Az adóhatóság határozatában ismertette azt a tényt is, hogy a [REDACTED] Bt. a Társaságot megelőzően a [REDACTED] Kft.-vel állt kapcsolatban, melynek tulajdonosa, székhelye és ügyvezetője megegyezett a Társaságéval. [REDACTED] Kft.-nél az adóhatóság jogerősen állapított meg adókülönbözéket az alapján, hogy az alvállalkozók bevonásával végezte az őrző-védő tevékenységet, amely alvállalkozóktól nem hiteles bizonylatokat fogadott be és áfa tartalmukat levonásba helyezte.

A határozat indokolásának 2.d./ pontjában az adóhatóság [redacted] Kft. számlakibocsátó társaságtól befogadott számlák alapján a Társaság által levonásba helyezett általános forgalmi adót állapította meg adókülönbözetként 7.925.000 Ft értékben. A számlák vagyonvédelemről, biztonsági tevékenységről szólnak, a bennük foglalt szolgáltatásokat a Társaság [redacted] Bt.,

[redacted] részére vállalt kötelezettségeinek teljesítése érdekében vette igénybe alvállalkozói keretszerződés alapján. A [redacted] Kft. a szolgáltatást az [redacted] Kft., valamint az [redacted] Kft. nevű munkaközvetítők igénybe vételével teljesítette a Társaság részére, tekintettel arra, hogy a [redacted] Kft. az őrző-védő tevékenység ellátására alkalmazottakkal nem rendelkezett a kérdéses időszakban. Az adóhatóság a [redacted] Kft. által kibocsátott számlákat arra hivatkozással nem fogadta el hiteles bizonylatként, hogy az azokon feltüntetett gazdasági események nem a számlákon feltüntetett módon és felek között valósultak meg. Ellenőrzése során az adóhatóság a számlák hiteltelenségét megalapozó tényként vette figyelembe a következőket.

Az adóhatóság megállapította, hogy a Társaság ügyvezetőjének nyilatkozata alapján további alvállalkozó igénybe vételére a [redacted] Kft.-nek nem volt lehetősége; a [redacted] Kft.-vel kötött alvállalkozói keretszerződés alapján az alvállalkozó igénybe vételét be kellett volna jelenteni a Társaságnak, azonban a Társaság iratanyagában a szerződés szerinti, alvállalkozó igénybe vételéről szóló bejelentések nem voltak megtalálhatók. A Társaság ügyvezetője, a [redacted] Kft. ügyvezetője, valamint a munkaközvetítő cégek vizsgált időszaki ügyvezetője nem tudta megnevezni a teljesítésben részt vevő személyeket. A Társaság megbízói, akik részére az őrző-védő tevékenységet teljesíteni kellett, többségében nem rendelkeztek információkkal a teljesítést végzők személyéről, illetve eltérően nyilatkoztak arról, hogy a Társaság alvállalkozót vett volna igénybe. Az iratanyag hiányára hivatkozással az adóhatóság vitatta azt is, hogy a [redacted] Kft. munkaerő-kölcsönzőként ténylegesen az [redacted] Kft.-t vette igénybe. Az adóhatóság álláspontjának igazolására vette figyelembe azt, hogy az [redacted] Kft. és a munkavállalók között létrejött munkaszerződések nem a törvényi előírások szerint készültek, továbbá azt, hogy az említett társaságoknak engedélye sem volt, illetve engedélyt sem kaphatott volna arra, hogy munkaerő-kölcsönzési tevékenységet folytasson.

Az adóhatóság az adózó iratanyagában fellelhető órányilvántartások, [redacted] Kft. számlája mögött található számlamellékletek, valamint az [redacted] Kft. által bejelentett alkalmazottak adatainak összevetése alapján beazonosított személyektől felvett nyilatkozatokat értékelve megállapította továbbá, hogy az alkalmazottak nem maguk keresték az [redacted] Kft.-t, mint munkavállalók, hanem korábbi szerződésük helyébe lépett az [redacted] Kft.-re szóló megállapodás, gyakran a korábban már végzett konkrét őrző-védő feladataik bármilyen módosítása nélkül, melyet [redacted] kötött velük, aki a [redacted] alkalmazottja volt, azonban őt a munkavállalók felettesükként nevezték meg. Az adóhatóságnak tett nyilatkozatában [redacted] azt adta elő az általa végzett feladatokkal kapcsolatban, hogy ellenőrzést tartani ment ki az őrzési helyszínekre, és semmilyen más feladata nem volt.

Az adóhatóság megállapította továbbá, hogy órnaplók nem voltak fellelhetők a teljesítésekhez kapcsolódóan, illetve azok hollétéről senkinek nem volt információja, annak ellenére, hogy némely személyek nyilatkozatában, illetve egyes szerződésekben megjelent az órnaplók vezetésére irányuló kötelezettség. Az adóhatóság határozatában ismételt ismertette azt a tény is, hogy a megrendelők többsége úgy nyilatkozott, hogy a Társaságot megelőzően a [redacted] Kft.-vel állt kapcsolatban, melynek tulajdonosa, székhelye és ügyvezetője megegyezett a Társaságéval. [redacted] Kft.-nél az adóhatóság jogerősen állapított meg adókülönbözetet az alapján, hogy az alvállalkozók bevonásával végezte az őrző-védő tevékenységet, amely alvállalkozóktól nem hiteles bizonylatokat fogadott be és áfa tartalmukat levonásba helyezte.

A határozat indokolásának 2.e./ pontjában az adóhatóság a [redacted] számlakibocsátó társaságtól befogadott számlák alapján a Társaság által levonásba helyezett általános

forgalmi adót állapította meg adókülönbözétként 19.369.000 Ft értékben. A számlák vagyonvédelemről szólnak, a bennük foglalt szolgáltatásokat a Társaság

részteljesítésére vállalt kötelezettségeinek teljesítése érdekében vette igénybe alvállalkozói keretszerződés alapján. Kft. a szolgáltatást a Kft. nevű munkaerő-kölcsönző cég, illetve a Kft. nevű alvállalkozó igénybe vételével teljesítette a Társaság részére, tekintettel arra, hogy a Kft. az őrző-védő tevékenység ellátására alkalmazottakkal nem rendelkezett a kérdéses időszakban. Az adóhatóság a Kft. által kibocsátott számlákat arra hivatkozással nem fogadta el hiteles bizonylatként, hogy az azokon feltüntetett gazdasági események nem a számlákon feltüntetett módon és felek között valósultak meg. Ellenőrzése során az adóhatóság a számlák hiteltelenségét megalapozó tényként vette figyelembe a következőket.

Az adóhatóság megállapította, hogy a Társaság ügyvezetőjének nyilatkozata alapján további alvállalkozó igénybe vételére a Kft.-nek nem volt lehetősége; a Kft.-vel kötött alvállalkozói keretszerződés alapján az alvállalkozó igénybe vételét be kellett volna jelenteni a Társaságnak. A Társaság ügyvezetője, valamint az alvállalkozó ügyvezetője nem tudta megnevezni a teljesítésben részt vevő személyeket. A Társaság megbízói, akik részére az őrző-védő tevékenységet teljesíteni kellett, többségében csak az órányilvántartás adatai alapján tudták beazonosítani a teljesítésben részt vevő személyeket, illetve eltérően nyilatkoztak arról, hogy a Társaság alvállalkozót vett volna igénybe. A Kft. a kérdéses időszakban nem rendelkezett elegendő létszámú és szakképzettséggel rendelkező munkavállalóval. Az alvállalkozónál az iratanyag hiányára való hivatkozással az adóhatóság vitatta azt is, hogy a Kft. munkaerő-kölcsönzőként ténylegesen a Kft.-t vette igénybe. Az adóhatóság álláspontjának igazolására vette figyelembe azt, hogy a Kft. és a munkavállalók között létrejött munkaszerződések nem a törvényi előírások szerint készültek, továbbá azt, hogy a Kft.-nek engedélye sem volt, illetve engedélyt sem kaphatott volna arra, hogy munkaerő-kölcsönzési tevékenységet folytasson.

Az adóhatóság az adózó iratanyagában fellelhető órányilvántartások, a Kft. számlája mögött található számlamelléletek, valamint a Kft. által bejelentett alkalmazottak adatainak összevetése alapján beazonosított személyektől felvett nyilatkozatokat értékelve megállapította továbbá, hogy az alkalmazottak nem maguk keresték a Kft.-t, mint munkavállalók, hanem korábbi szerződésük helyébe lépett a Kft.-re szóló megállapodás, gyakran a korábban már végzett konkrét őrző-védő feladataik bármilyen módosítása nélkül, melyet olyan személyek kötettek velük, akik nem jártak a Kft.-nél és akik nem ismerték a Kft. vizsgált időszaki ügyvezetőjét.

Az adóhatóság megállapította továbbá, hogy őrnaplók nem voltak fellelhetők a teljesítésekhez kapcsolódóan, illetve azok hollétéről senkinek nem volt információja, annak ellenére, hogy némely személyek nyilatkozatában, illetve egyes szerződésekben megjelent az őrnaplók vezetésére irányuló kötelezettség. Az adóhatóság határozatában ismertette azt a tényt is, hogy a Társaság megrendelői a Társaságot megelőzően Kft.-vel állt kapcsolatban, melynek tulajdonosa, székhelye és ügyvezetője megegyezett a Társaságéval. Kft.-nél az adóhatóság jogerősen állapított meg adókülönbözétként az alapján, hogy az alvállalkozók bevonásával végezte az őrző-védő tevékenységet, amely alvállalkozóktól nem hiteles bizonylatokat fogadott be és afa tartalmukat levonásba helyezte.

Az elsőfokú adóhatóság fentiekben részletezett megállapításait Alperes a következőkkel egészítette ki másodfokú határozatában: „Az elsőfokú adóhatóság a levonási jogot a befogadott számlák tartalmi

hiteltelensége miatt tagadta meg, ugyanis a feltárt objektív elemek összessége alapján az adózó szándékos magatartása vezetett adókijátszáshoz.”

Emellett a Nemzeti Adó- és Vámhivatal másodfokon eljáró Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (továbbiakban: Másodfokú adóhatóság) rögzítette, hogy „*adózó esetében bizonyítást nyert, hogy adózó az Európai Unió Bírósága ítéleteit nem megfelelően értelmezi, ugyanis a megbízóktól általa felvállalt munkák tekintetében a körülmények tanúsága szerint nem tett meg minden intézkedést annak érdekében, hogy a teljesítésekről kibocsátott számlaláncolat ne vezessen adókijátszásra.*” Álláspontja szerint „*adózó az adókijátszást megvalósító körülményekben saját maga is tevékenyen közreműködött.*”

Mindezt [redacted] illetve a társaság tagja, alkalmazottja [redacted] gazdasági események menetében betöltött szerepére alapította, mely ügyletek során végzett tevékenységük okán álláspontja szerint „*tudomásuknak kellett lennie a teljesítés mögöttes körülményeiről, az ismeretségi körükbe tartozó alvállalkozók és saját maguk számlázásban betöltött szerepéről, mely tevékenységükkel az adókijátszást segítették elő.*”

Előjáróban kiemelnénk, hogy bár a Másodfokú adóhatóság, az általa előterjesztett felülvizsgálati kérelemben is számos helyen hivatkozik a nevezett két személy [redacted] adókijátszásban betöltött szerepének alátámasztottságára, azonban ha megnézzük a rendelkezésre álló tanúvallomásokat, vagy a gazdasági esemény mögötti dokumentumokat, vagy akár magát az azokat összegző elsőfokú határozatot, **csak az igazolt, hogy [redacted] az egyes szerződések létrejöttében töltött be szerepet, míg [redacted] csupán a törvényi elvárásoknak eleget téve ellenőrizte, hogy az alvállalkozók által vállalt teljesítések rendben megvalósultak-e.** Az adóhatóság lényegében az egyes fentiekben hivatkozott alvállalkozók esetében általa vélt fennálló ismeretségből és korábbi gazdasági kapcsolatból vont le messzemenő következtetések.

A Másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelme 8. oldalán rögzítette, hogy „*a számlakibocsátók ügyvezetői nyilatkozatukban egyébiránt elmondták, hogy [redacted] már régebből is ismerték, korábban is dolgoztak együtt. Egyedül [redacted] Kft. volt ügyvezetője) említette, hogy mivel mindketten [redacted] lakosok, ezért ismerte őt.*” Erre figyelemmel azt is rögzítette ugyanitt, hogy „*megállapítható tehát, hogy nem csupán az azonos településen lévő lakhely képezte [redacted] és az ügyvezetők közötti ismeretség alapját.*”

Ezzel szemben szükséges nyomatékosítani, hogy az elsőfokú határozatban rögzített nyilatkozatok tanúsága szerint nem a „számlakibocsátók,” azaz a Társaság alvállalkozói, vagy azok Másodfokú adóhatóság által vitatott alvállalkozói nyilatkoztak a korábbi ismeretség fennállásáról és a [redacted] Kft.-vel való korábbi gazdasági kapcsolatáról, hanem a Társaság megrendelői (megbízói), akik törvényes működését az adóhatóság nem vitatta.

Az alvállalkozói láncban egyedül [redacted] Kft. volt ügyvezetője) említette, hogy mivel mindketten sárbogárdi lakosok, ezért ismerte [redacted]. Ennek kapcsán azonban megjegyeznénk, hogy az **ugyanazon településen való lakhelyből származó ismeretség nem igazolja azt, hogy az adott alvállalkozó működésére a Társaságnak rálátása lehetett.**

Emellett az is rögzíthető, hogy azon alvállalkozók esetében ahol ismeretségi kapcsolatot nem talált az adóhatóság, ott megállapítását - tanúvallomások hiányában - lényegében csak egy másik társaságnál, a [redacted] Kft.-nél korábban lefolytatott adóhatósági eljárás eredményére alapította. Ezzel szemben viszont kiemelnénk, hogy éppen a kialakult magyar adóhatósági és a Bírósági ítélkezési gyakorlat között az általános forgalmi adó levonási jog körében mutatkozó eltérő felfogás miatt kezdeményezte a Legfelsőbb Bíróság (jelenleg Kúria) több esetben is előzetes döntéshozatali eljárást, melynek eredményeképpen **az Európai Unió Bírósága számos (Tóth Gábor C-324/11; Mecsek-Gabona Kft. C-273/11; Mahagében Kft. és Dávid Péter C-80/11 és C-142/11) ügyben rámutatott az adóhatóság hibás adókezelésére.**

Ezen hibás adóhatóság általi adókezelést pedig maga a Kúria is megerősítette több ítéletében (Kfv.I.35.507/2011/3; Kfv. I.35.611/2012/4 ; Kfv.V.35.542/2012/7.). Éppen ezért csupán egy másik társaság Európai Unió Bírósága és a Kúria hivatkozott ítéleteit megelőző negatív adóhatósági megállapításából - azon oknál fogva, hogy személyi kapcsolat mutatható ki a Felperessel - megalapozott következtetések levonni nem lehet.

A Társaság a Másodfokú adóhatóság megállapításaival egyet nem értve keresetében elsődlegesen kérte, hogy a Bíróság, a 3521312122 számú másodfokú határozatot a 3524641959 számú elsőfokú határozatra is kiterjedően helyezze hatályon kívül, és a megállapított 33.813 eFt adókülönbötet melyből 33.738 eFt, adóhiánynak minősül, illetve az ehhez kapcsolódó 16.869 eFt adóbírságot és 7.033 eFt késedelmi pótlékot törölje. A Társaság másodlagosan kérte, hogy amennyiben a Bíróság a kereseti kérelemről való döntéshez nem tartja elégségesnek a rendelkezésre álló adatokat, úgy a határozatok hatályon kívül helyezése mellett, utasítsa új eljárás lefolytatására az adóhatóságot, a jogszabályoknak megfelelő határozat meghozatala érdekében.

A Társaság keresetét az alábbi főbb pontokra alapította.

1.1.1.A rendelkezésre álló bizonyítékok értékelése

A határozat szerint azt nem vitatta a Másodfokú adóhatóság, hogy a Társaság a kérdéses alvállalkozói teljesítéseket szolgáltatásként igénybe vette-e, csupán azt, hogy a szolgáltatást a számlakibocsátó társaságok nyújtották-e. Az ügynek a határozatban is ismertetett körülményeiből ugyanis egyértelműen kitűnik, hogy a teljesítések megvalósultak, a Társaság megrendelői azokat visszaigazolták, az ellenérték kiegyenlítése megtörtént. A rendben végbement teljesítéseket támasztják alá a következő, az adóhatósági határozatában is ismertetett, nem megfelelően értékelt körülmények is.

██████████ Bt. üzletvezetésre jogosult tagjának, ██████████ az elsőfokú határozat 6. oldalán ismertetett nyilatkozata szerint a Társaság vezetett nyilvántartást arról, hogy az egyes elszámolási időszakokban kik és hány órát voltak beosztva az egyes telephelyekre, mely nyilvántartások a számlák mellékletét képezték. Ennek alapján az a körülmény, hogy Társaság megrendelői nem minden esetben tudták felidézni a teljesítésben részt vevő személyeket, irreleváns, hiszen a megrendelőknek írott nyilvántartás állt rendelkezésükre a teljesítés elvégzőkről, nem volt szükséges tehát, hogy azok tekintetében az emlékezetükre hagyatkozzanak. Ugyancsak ██████████ rögzítette nyilatkozatában, hogy a Társaság általi teljesítéseket gyakran ellenőrizték, de semmilyen rendellenességet nem tártak fel. ██████████, aki a Társaság alkalmazottja volt a vizsgált időszakban, az elsőfokú határozat 16. oldalán ismertetett nyilatkozatában elmondta, hogy a teljesítéseket folyamatosan ellenőrizte az egyes objektumoknál, illetve a megrendelőknél érdeklődött a teljesítésről, rendellenességet pedig egyik esetben sem tapasztalt. ██████████ az adóhatóság által nyilatkozattételre felhívott személyek több esetben is hivatkoztak, mely körülmény alátámasztja nyilatkozatát.

Az elsőfokú határozat 18. oldalán rögzítésre került továbbá, hogy ██████████ a Társaság ügyvezetője – ██████████ Kft. alvállalkozó tekintetében – a szerződésalkötéskor ellenőrizte, hogy az alvállalkozó eleget tett-e a vagyonvédelmi törvénynek, rendelkezett-e rendőrségi engedéllyel, illetve kamarai tagsága volt-e.

Amennyiben tehát az adóhatóság a szolgáltatás tényleges teljesítését nem vonja kétségbe, akkor ez gyakorlatilag azt jelenti, hogy a szolgáltatások igénybevétele a Társaság részéről megtörtént, de azokat nem a számlakibocsátóktól, hanem mástól vette igénybe.

Az adóhatóság által feltárt, a fentebb leírt körülmények azonban ezt az adóhatósági állítást nem bizonyították. Az elsőfokú határozat alapján (a 2. pontban ismertetve) csak az látható, hogy a számlakibocsátó társaságok szolgáltatásnyújtásaikhoz jogosulatlanul vettek igénybe további alvállalkozókat, illetve a teljesítéshez szükséges feltételeket – alvállalkozó igénybevételét, munkaerő

kölcsönzését – tisztázatlan, ellentmondásos körülmények szerint teremtették meg, továbbá, hogy a Felperes megrendelői némely esetben – a gazdasági esemény igazolása mellett – nem emlékeztek a szolgáltatást ténylegesen teljesítő személyek nevére. Ebből azonban nem következik logikusan az, hogy a számlakibocsátó társaságok nem nyújthatták a számlázott szolgáltatást a felperesnek. A 2. pontban leírt, az adóhatóság által feltárt körülmények tehát nem zárták ki kategorikusan annak lehetőségét, hogy a számlakibocsátó társaságok teljesítették a számlázott szolgáltatásnyújtásokat a Társaság felé, ezért az adóhatóság nem hivatkozhatott volna bizonyított tényként arra, hogy a szolgáltatásnyújtások nem a Társaság és a számlakibocsátó társaságok között valósultak meg.

A határozatban bizonyítékként felhozott körülmények továbbá több esetben ellentmondásosak, illetve a Társaság adólevonási jogosultságának szempontjából indifferensek.

A Felperes adólevonási jogosultsága szempontjából nincs jelentősége annak, hogy alvállalkozói jogosulatlanul további alvállalkozók, illetve kölcsönzött munkaerő igénybevételével teljesítették a szolgáltatást. Az ugyanis ténykérdés, hogy az adott számlakibocsátó nyújtott-e szolgáltatást a Társaságnak, és e ténynek a megvalósulása és adózási hatásai nem függnék attól, hogy az adott szolgáltatás nyújtója a tevékenységére vonatkozó előírásokat megsértette-e (Áfa tv. 2. § a) pont, illetve 13. § (1) bekezdés, Art. 1. § (7) bekezdés).

Az Alperes – annak ellenére, hogy a következetesen alkalmazott uniós bírói gyakorlat ezt kifejezetten tiltja – a Társaság terhére értékelte azt a tény, hogy az alvállalkozói által igénybe vett további alvállalkozók némelyike nem teljesítette a fizetendő járulékokat bejelentett munkavállalói után. Erre a tényre nemcsak, hogy jogszerűen nem lehet rálátása, de nem is befolyásolhatja a Vevő adólevonási jogát a szolgáltatást nyújtó adókötelezettségének nem teljesítése.

Összességében, a Másodfokú adóhatóság nem bizonyította, hogy a Társaság részére a számlázott szolgáltatásokat nem a számlakibocsátó társaságok nyújtották, pusztán azt, hogy a Társaság által igénybe vett alvállalkozók teljesítésük feltételeit alvállalkozó jogszerűtlen igénybe vételével, tisztázatlan körülmények között teremtették meg a kérdéses ügyletek tekintetében. Mindezek értelmében az adóhatóság jogszerűen nem állapíthatta volna meg tényként, hogy a kérdéses szolgáltatásokat a Társaság nem a számlakibocsátó társaságoktól vette igénybe. A Társaság alvállalkozóinál, illetve azok további alvállalkozóinál és az általuk igénybe vett munkaerő-kölcsönzőknél feltárt jogszabálysértések nem kérdőjelezik meg a teljesítés tényszerű megtörténtét.

Megjegyezzük továbbá, hogy adóhatóság az Art. 97. § (5) bekezdésével ellentétesen nem adott hitelt a Társaság álláspontját alátámasztó bizonyítékoknak és körülményeknek. Így a számlakiállításon, az ellenérték megfizetésén kívül nem vette figyelembe többek között azt a körülményt sem, hogy a Társaság megrendelői a szerződéses szolgáltatás teljesítését elismerték. Nem értékelte megfelelően azt a tény, hogy a Társaság egyik jelentős megrendelője (██████████ Bt.) képviselőjének nyilatkozata alapján a számlák mellékletét képező személyi nyilvántartások álltak rendelkezésre, mely alapján annak a határozatban történő rögzítése, hogy a megrendelők több esetben nem emlékeztek a teljesítést végzők nevére, irreleváns. Nem vette figyelembe az adóhatóság azt a körülményt sem, hogy a Társaság alvállalkozóját az ügyvezető ellenőrizte abból a szempontból, hogy a vagyoni védelmi törvénynek eleget tett-e, rendelkezett-e rendőrségi engedéllyel, illetve kamarai tagsága volt-e, valamint azt sem, hogy a Társaság alkalmazottja ellenőrizte a megfelelő teljesítéseket.

A Másodfokú adóhatóság határozatának indokolása továbbá nem mutat rá semmilyen olyan indokra, körülményre, amely racionális magyarázatot adna arra, hogy ha a szolgáltatást mástól vette igénybe a Társaság, akkor miért a számlakibocsátó társaságoknak fizette meg a szolgáltatás ellenértékét, és miért tőlük fogadott be számlát. A határozat nem utalt semmilyen olyan körülményre, amely a Társaság szempontjából életszerűvé vagy gazdaságilag racionálissá tenné azt a hatósági következtetést, hogy a Társaság nem a számlakibocsátó társaságoktól vette igénybe a szolgáltatást.

Álláspontunk szerint a Társaság az „ésszerűen elvárható intézkedéseket” megtette annak igazolására, hogy a gazdasági tevékenység a számlában feltüntetettek szerint a számlában feltüntetett felek között megvalósult. Tekintettel arra, hogy a teljesítések mindegyik esetben rendben végbementek, a Felperesnek az elsőfokú határozatban is hivatkozott gazdasági érdekére való különös tekintettel sem volt oka feltételezni, hogy alvállalkozói nem a szerződésnek megfelelően vesznek igénybe alvállalkozókat, illetve azt, hogy az igénybe vett további alvállalkozók esetlegesen adókiírázásban vesznek részt.

A Másodfokú adóhatóság határozata számos helyen hivatkozik [REDACTED] adókiírázásban betöltött szerepének alátámasztottságára, azonban ha megnézzük az alperesi határozat 15 oldalán keresztül részletezett (19-35. oldal) egyes alvállalkozói teljesítések kapcsán rögzített tanúvallomásokat és nyilatkozatokat, valamint az adóhatóság által feltárt tényállást akkor csak azt látjuk igazoltnak, hogy [REDACTED] az egyes szerződések létrejöttében töltött be szerepet, míg [REDACTED] csupán a törvényi elvárásoknak eleget téve ellenőrizte, hogy az alvállalkozók által vállalt teljesítések rendben megtörténtek-e.

Ezt támasztja alá többek között a [REDACTED] Kft. alvállalkozó vonatkozásában [REDACTED] képviselő azon nyilatkozata, hogy „a [REDACTED] Kft. részéről nem volt irányító személy, mivel ők csak azt kérték, hogy rendben legyenek a dolgok.” (határozat 20. oldal)

Emellett a vizsgálat során megkeresésre került, különböző helyszíneken dolgozó egyes bejelentett alkalmazottak írásban tett nyilatkozatuk során is csak arról tudtak beszámolni, hogy „a fizetést [REDACTED] esetleg volt, hogy [REDACTED] felesége - vitte készpénzben” mely állítások pedig megerősítik a Felperes azon nyilatkozatát, hogy a számlakibocsátó társaságtól vette igénybe a szolgáltatást.

Amennyiben megnézzük a további alvállalkozó képviselőinek nyilatkozatait is, ott sem találunk utalást sem [REDACTED] adókiírázásban betöltött szerepére. [REDACTED] az [REDACTED] Kft. képviselője is akként nyilatkozott, hogy [REDACTED] állt kapcsolatban, úgy rémlik, hogy az interneten keresztül talált rá a cégre, hogy munkaerőt keresnek.” (határozat 21. oldal)

Az adóhatóság által sérelmezett munkáltató személyében történt módosulás esetében is [REDACTED] közreműködéséről nyilatkoztak a megkeresett munkavállalók a határozat 23. oldalán. Az Alperes ugyanis rögzítette, hogy “a meghallgatott személyek a munkaerő kölcsönző társaságot, azok képviselőjét nem ismerték, nem volt tudomásuk arról, hogy esetükben munkaerő kölcsönzés történt, ezeket a cégeket nem ők keresték, a munkájuk változatlansága mellett egyszer csak jött [REDACTED] és hozott egy új munkaszerződést, mely már más Kft. nevére szóltak. Nevezett személyek továbbá arról nyilatkoztak, hogy a munkabért továbbra is [REDACTED] kapták készpénzben.”

Mivel a Másodfokú adóhatóság állítása a számos megkeresett személy ellenére egy esetben sem nyert alátámasztást ezáltal végső soron csak arra alapíthatta megállapítását, hogy [REDACTED] a [REDACTED] Kft. képviselőjét, [REDACTED] régóta ismeri, mert egy településen [REDACTED] élnek.” (határozat 23. oldal). Emellett pedig Alperes csak olyan cselekményeket tudott a nevezett két személy terhére felróni, aminek elvégzésére törvényi kötelezettségük volt. Az alperesi határozat 24. oldala ugyanis rögzít, hogy mivel „a munkák teljesítését a [REDACTED] Kft. részéről [REDACTED] ellenőrizte, az alvállalkozókat [REDACTED] választotta ki, azaz a teljesítés ellenére az adókiírázást megvalósító számlaláncolat megteremtésében a Társaság, kiemelten annak képviselőjének felelőssége nem vitatható.”

Ezzel szemben azonban megjegyeznénk, hogy az ugyanazon településen való lakhelyből származó ismeretség nem igazolja azt, hogy az adott alvállalkozó működésére Felperesnek rálátása lehetett, ugyanis még a szomszédi, vagy akár baráti viszony sem igazolja a gazdasági háttérre és az egyes gazdasági cselekményekre történő rálátást.

Amennyiben megnézzük a további alvállalkozók kapcsán rögzítetteket, ott is ugyanezt a megkeresett személyek nyilatkozataival szembehelyezkedő megalapozatlan a Másodfokú adóhatósági érvelést találjuk.

[redacted] Kft. vonatkozásában például a vizsgálat során megkeresett, őrzés-védést végző személyek egy része arról nyilatkozott, hogy „a munkavégzés helyén [redacted]

[redacted] hozta borítékban.”

[redacted] ugyancsak arról nyilatkozott, hogy „az utasításokat [redacted] meg a fiától kapta, ők adták ki a szolgálati vezénylést is.”

[redacted] Kft. vonatkozásában is rögzíti a másodfokú határozat, hogy a vizsgálat során a teljesítésben érintett, meghallgatott személyek nagy része arról nyilatkozott, hogy „a főnökük [redacted] volt, mindig ő mondta meg, hogy mikor menjenek dolgozni, a fizetésüket készpénzben, borítékban [redacted] vitte ki részükre, ők szokták a jelenléti ívet is elvinni.”

[redacted] pedig a másodfokú határozat szerint [redacted] Kft. alkalmazásában állt 2010. május 31-től 2011. márciusig, ezt követően átkerült [redacted] Kft-be, ahol 2011. április 1-jétől 2011. októberig, majd 2011. november-december hónapokban [redacted] Kft.-ben alkalmazták.”

Emellett a [redacted] Kft. számlái mögött található számlák mellékleteiben szereplő, megkeresett bejelentett alkalmazottak a már korábbi alvállalkozók tekintetében is feltárt körülmények szerint nyilatkoztak. Azaz a munkavégzéssel kapcsolatos utasításokat, fizetésüket [redacted] kapták.

Ugyancsak [redacted] közreműködésének hiányát támasztják alá a [redacted] [redacted] kapcsán rögzítettek is. A munkák teljesítési körülményeivel kapcsolatban megkeresett őrzés-védést teljesítő személyek és maga [redacted] képviselő ugyanis csak a következőket adta elő:

„A jelentkezésnél [redacted] volt jelen, esetleg néhány esetben rajtuk kívül 1-2 személy. Az új munkaszerződést [redacted] hozta, az ügyeket [redacted] kellett megbeszélniük, a fizetést is ők hozták minden hónapban. Úgy tudták, hogy ők voltak a feletteseik.”

A fentiekben kifejtettek alapján bár a Másodfokú adóhatóság minden alvállalkozó esetében igazoltnak látta [redacted] adókijátszásban vállalt szerepét, azonban ezen állítását semmilyen bizonyítékkal (dokumentum, nyilatkozat, stb.) nem támasztotta alá, csupán azt az egyik alvállalkozó képviselőjével fennálló azonos lakóhelyből eredő ismeretségi viszonyra alapította.

Emellett az is rögzíthető, hogy azon alvállalkozók esetében ahol ismeretségi kapcsolatot sem talált az adóhatóság, ott megállapítását - tanúvallomások hiányában - lényegében csak egy másik társaság a [redacted] Kft.-nél korábban lefolytatott adóhatósági eljárás eredményére alapozta. Ezzel szemben viszont kiemelnénk, hogy éppen a kialakult magyar adóhatósági és a Bírósági ítélkezési gyakorlat között az általános forgalmi adó levonási jog körében mutatkozó eltérő felfogás miatt kezdeményezte a Legfelsőbb Bíróság (jelenleg Kúria) több esetben is előzetes döntéshozatali eljárást, melynek eredményeképpen az Európai Unió Bírósága számos (Tóth Gábor C-324/11; Mecsek-Gabona Kft. C-273/11; Mahagében Kft. és Dávid Péter C-80/11 és C-142/11) ügyben rámutatott az adóhatóság hibás adókezelésére. Ezen hibás adóhatóság általi adókezelést pedig maga a Kúria is megerősítette több ítéletében (Kfv.I.35.507/2011/3; Kfv. I.35.611/2012/4 ; Kfv.V.35.542/2012/7.). Éppen ezért csupán egy másik társaság Európai Unió Bírósága és a Kúria hivatkozott ítéleteit megelőző negatív adóhatósági megállapításából - azon oknál fogva, hogy személyi kapcsolat mutatható ki a Társasággal - megalapozott következtetéseket jelen ügyre levonni nem lehet. Főleg úgy nem, hogy ezen adóhatósági fikciót sem a rendelkezésre álló

dokumentumok, sem a számos adóhatóság által meghallgatott személy nyilatkozata nem támasztotta alá, illetve maga a Másodfokú adóhatóság sem tudott nevesíteni olyan tényt vagy körülményt, amely a korábbi megállapításával összecseng (pl. azonos alvállalkozók, azonos munkaerő kölcsönző cégek).

A fentiekben kifejtettekben levezethető álláspontunk alapján tehát az adóhatóság nem igazolta, hogy a Társaság rosszhiszeműen részt vett volna az adókijátszásban, vagy tudott, vagy tudnia kellett volna az adókijátszásról.

1.1.2. A bizonyítási teher

A másodfokú határozatból kiderül, hogy az adóhatóság azon a jogi állásponton van, hogy az ellenőrzés során a Társaságnak kellett volna bizonyítania azt, hogy a szolgáltatásokat a számlakibocsátó társaságoktól vette igénybe. Sőt, odáig megy a jogértelmezésben, hogy az Art. bizonyítási kötelezettségre vonatkozó szabályát megfordítja, és egyfajta bizonyítási teher megosztásos szabályt kreál. Azzal érvel, hogy „a jogterület fokozottabb visszaélésekre okot adó jellege széles körű dokumentáltságot ír elő felperes esetében”, azonban semmiféle jogszabályi hivatkozást nem szolgáltat ahhoz, hogy az Áfa tv. szerinti levonási jog gyakorlásához bármiféle többlet bizonyítási teher megalapozott lenne a Társaság által végzett tevékenység kapcsán.

A fentiek kapcsán az alábbi álláspontunkat adtuk elő.

Az Art. 97. § (4) és (6) bekezdései egyértelműen rögzítik, hogy az adóigazgatási eljárás során, így a konkrét ügyben a bizonyítás az adóhatóságot terheli, és az első fokú adóhatóság nem bizonyított tényeket, körülményeket jogszerűen nem értékelhetett volna a Társaság terhére. A konkrét ügyben ugyanis nem volt olyan törvényi rendelkezés, amely a bizonyítási terhet a Társaság terhére fordította volna át (ilyen rendelkezésre egyébként az adóhatóság sem hivatkozott).

Mint erre a KGD2011.14 számú döntés is rámutat, az adóhatóságnak nem elégséges arra hivatkoznia, hogy minden rendelkezésére álló eszközzel megkísérelte az ügy eldöntése szempontjából releváns tényállás felderítését. Abban az esetben ugyanis, ha az adóhatóság az adózó által szolgáltatott adatokkal, tényekkel, bizonyítékokkal szemben nem bizonyította kétséget kizáró módon a számlakibocsátók teljesítésének hiányát, és azt az érvelését sem, hogy a számlakibocsátók – adottságaik miatt – nem is voltak képesek a teljesítésre, akkor nem hivatkozhat a számlakibocsátók teljesítésének hiányára.

Ugyanez a döntés kimondja, hogy az Art. 97. § (6) bekezdése szerinti szabályozásból következően nem írható az adózó terhére az a tény, hogy az adóhatóság nem tudta elérni a számlakibocsátó társaságok képviselőit, továbbá az sem, hogy e társaságok adófizetési és bevallás kötelezettségüknek nem, illetve csak utóbb tettek eleget. Hasonló jogi okfejtést tartalmaz a Kúria Kfv.I.35.507/2011/3. számú döntése, illetve az Európai Unió Bírósága C-80/11. számú ügyben hozott döntése is.

Az adólevonásra jogosító hiteles számlával szembeni tartalmi és formai követelményeket az Áfa tv. és a Héa irányelv teljes körűen és kimerítően szabályozza. Azaz, a számla hitelességét az Áfa tv. és a Héa irányelv szabályai alapján, és nem a Sztv. alapján kell vizsgálni. Az Áfa tv. és a Héa irányelv az adólevonási jog gyakorlása körében nem ír elő Adózó részére olyan kötelezettséget, hogy bizonyítsa azt, hogy a szolgáltatást a számlakibocsátótól szerezte be. Ellenkezőleg, a Héa irányelv 218. cikke úgy rendelkezik, hogy a tagállamok kötelesek elfogadni hiteles számlaként minden olyan dokumentumot, amely a Héa irányelv XI. cím 3. fejezetben meghatározott feltételeknek megfelel.

A Másodfokú adóhatóság tehát alaptalanul hivatkozik arra, hogy a Sztv. rendelkezéseiből adódóan a Társaságot terhelte annak bizonyítása, hogy a szolgáltatások igénybevétele a számlákon leírt módon, a számlakibocsátó társaságoktól történtek meg. Ugyanis az adólevonási jog szempontjából hiteles számla kritériumait az Áfa tv. és a Héa irányelv teljes körűen és kimerítően szabályozzák, és ezekből a szabályokból nem az következik, hogy az adózónak kell bizonyítania a szabályszerűen kiállított

számla hitelességét, hanem az, hogy a szabályszerűen kiállított számlát – ellenkező bizonyításig – hitelesnek kell tekinteni.

Az adóhatóság tehát jogszabályi alap nélkül az Art. 97. § (6) bekezdésével és a Héa irányelv 218. cikkével ellentétesen következtetett arra, hogy az eljárás során a bizonyítás a Társaságot terhelte.

Megjegyezzük, hogy egyébként sem megalapozott a Másodfokú adóhatóság azon hivatkozása sem, hogy a Társaság rendelkezésére álló számlák nem feleltek meg a Sztv. 15. § (3) bekezdésében, illetve a Sztv. 165-166. §-okban foglalt szabályoknak. A Társaság számlái ugyanis minden olyan adatot a valóságnak megfelelően tartalmaztak, amelyeket a Társaság könyvvitelében rögzíteni kellett. Az adóhatóság sem vitatta, hogy a Társaságnak a szolgáltatásokat a számlákon szereplő értékben kellett kimutatnia a könyveiben, és azt sem, hogy a könyveiben a számlákon szereplő összegű ellenérték-fizetési kötelezettséget kellett kimutatnia (amelyet később igazoltan ki is egyenlített). A Társaság rendelkezésére álló számlák tehát a Sztv. szempontjából is hiteles dokumentumoknak minősültek.

Nem szabad elfelejteni az adóalany rendelkezésére álló információk, bizonyítékok kapcsán, hogy az adóalanyoknak és az adóhatóságnak más és más eszközök állnak rendelkezésére az adott ügyletek megtörténtének igazolása kapcsán.

A számlabefogadó, azaz jelen esetben a Társaság nem jogosult más adóalany/adóalanyok adózással kapcsolatos iratanyagába betekinteni, nem jogosult a további alvállalkozók ellenőrzésére, amennyiben nem ő bízta meg azokat, mint jelen esetben is, sőt, adott esetben az ilyen típusú információ beszerzésére tett kísérlet az üzleti kapcsolatokat is megnehezítheti, ellehetetlenítheti.

Ezzel szemben az adóhatóság rendelkezésére áll több egyéb, jogszabály által biztosított eszköz a tényállás mélyebb tisztázására, így például a kapcsolódó vizsgálatok indításának a lehetősége, amellettt egyéb, adóbevallással, vagy egyéb adózással kapcsolatos információk birtokában is van. Ezen információk azonban, mivel azok nem tipikus kereskedelmi információk (adott esetben bizalmas, adótitoknak vagy üzleti titoknak minősülő adatok), nem állhatnak az egyes adózók rendelkezésére, azok beszerzése nyilvánvalóan meghaladja a Kúria által megkövetelt elvárható mértéket. Amennyiben az adóhatóság ilyen információk beszerzését írja elő, vagy az ilyen információk, dokumentumok beszerzésének hiányát az adózó terhére értékeli, azzal olyan követelményeket támaszt, melyek a szolgáltatások szabad mozgásának alapelveibe ütköznek.

Ilyen körülményként hivatkozott az adóhatóság következetesen, például az elsőfokú határozat 26. oldalán arra, hogy a Társaság nem tájékozódott alvállalkozóinak e-beszámolóiból arról, hogy alvállalkozóinak vannak-e alkalmazottai és tárgyi eszközei, illetve vesz-e igénybe alvállalkozót. Ennek kapcsán nyomatékosítottuk, hogy egy nem pénzügyi és számviteli tevékenységet főtevékenységként végző társaságtól nem elvárható, hogy tisztában legyen egyáltalán az e-beszámoló létevel, és lekérdezésének mikéntjével, valamint megfelelően értékelní tudja annak tartalmát.

A Másodfokú adóhatóság határozata tehát hibásan következtetett arra, hogy az ellenőrzési eljárásban a bizonyítás elsősorban a Társaságot terhelte, és hogy neki kell viselnie annak következményeit, ha a számlakibocsátó társaságok oldaláról a szolgáltatásnyújtás előfeltételei nem rekonstruálhatók.

Teljesen tévesen állította azt is Másodfokú adóhatóság, hogy ha a számla bármilyen hibában szenved, akkor a hitelessége megdől. Ennek éppen ellenkezőjét mondja az Európai Bírósági gyakorlat (pl. Uszodaépítő Kft, Pannon Gép Centrum ítélet stb.), amely szerint a számla valamely hibája nem dönti meg automatikusan annak hitelességét. Az adóhatóság lényegében akkor hivatkozhatott volna arra, hogy a Társaság rendelkezésére álló számlák nem hitelesek, ha a korábban leírtak szerint megfelelően bizonyította volna azt a tényállítást, hogy a Társaság nem a számlakibocsátó társaságoktól vette igénybe a szolgáltatást, vagy azt hogy Felperes rosszhiszeműen részt vett az adókijátszásban, vagy

tudott, vagy tudnia kellett volna az adókijátszásról. Ezt azonban nem bizonyította, így a döntése ellentétes az Art. 97. § (6) bekezdésével.

1.1.3. Körülmények, amelyek jogszerűen nem voltak a Társaság terhére értékelhetőek

Az adóhatóság határozatai lényegében kizárólag a 1.1. pontban foglalt körülményeken alapulnak. Ezek a körülmények kivétel nélkül a számlakibocsátó társaságok működéséhez kapcsolódnak, és ezekre a körülményekre a Társaságnak a gondos üzletmenet mellett sem lehetett rálátása.

Álláspontunk szerint a Társaság adólevonási joga nem tehető utólag olyan körülményektől függővé, amelyekre a szolgáltatásnyújtás időpontjában sem rálátása, sem ráhatása nem volt. Álláspontunkat az alábbiakra alapoztuk.

A Társaság a saját gyakorlatának megfelelően az ügyletkötés során óvatosságot és körültekintést tanúsított, és:

- (i) ellenőrizte a számlakibocsátó társaságok adóalanyiságát;
- (ii) ellenőrizte a számlakibocsátó társaságok nyilvánosan hozzáférhető cégadatait,
- (iii) a vételárat minden esetben a szolgáltatás teljesítését, illetve annak ellenőrzését követően fizette meg a számlakibocsátó társaságok részére. A Társaság a fizetéseket az általános gyakorlatával összhangban, legtöbbször banki átutalással teljesítette;
- (iv) a Társaság a számlakibocsátó társaságoktól befogadott számlákat a számlázott szolgáltatások adataival összevetve, tartalmilag továbbá az alaki megfelelés szempontjából is ellenőrizte;
- (v) alkalmazottja útján a helyszínen ellenőrizte a teljesítéseket, valamint a Társaság megrendelőinek elégedettségét, melyet a nyilatkozattételre felhívott személyek igazoltak;
- (vi) óranyilvántartásokat készített a teljesítésekről, melyeket a számlákhoz csatolt;
- (vii) ellenőrizte, hogy a számlakibocsátó társaság eleget tett-e a vagyonvédelmi törvénynek, rendelkezett-e rendőrségi engedéllyel, illetve kamarai tagsága volt-e.

Az Európai Unió Bírósága [REDACTED] ügyben a Legfelsőbb Bíróságnak kifejezetten az arra vonatkozó kérdéseiben foglalt állást, hogy az adóalanyt a nemzeti adóhatóság megfoszthatja-e az adólevonási jogától, ha számlakibocsátója alkalmazottait bejelentés nélkül, feketén foglalkoztatja illetve, hogy felrható-e a számlabefogadó mulasztásaként, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalókat nem ellenőrizte olyan szempontból, hogy azok a számlakibocsátóval állnak-e jogviszonyban, illetve a számlakibocsátó e munkavállalókkal kapcsolatos bejelentési illetve egyéb adókötelezettségét teljesítette-e. Ennek kapcsán pedig tekinthető-e ez a magatartás olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett, hogy adó kijátszására irányuló ügyletben vett részt.

Az alapügy előtti tényállás szerint – a jelen adóügy alapjául szolgáló tényálláshoz kísértetiesen hasonlóan – a számlabefogadó társaság az adóhatóság által sem vitatottan szolgáltatást vett igénybe saját szerződéses kötelezettsége teljesítésére, azonban az adóhatóság arra a következtetésre jutott, hogy a kibocsátott számlák nem hitelesek (és ennek megfelelően adólevonásra nem alkalmasak), ugyanis a számlakibocsátó részéről a teljesítés körülményei nem voltak megállapíthatók tekintettel arra, hogy bejelentett alkalmazottal nem rendelkezett, valamint adófizetési kötelezettségét évek óta nem teljesítette, továbbá egyéni vállalkozói igazolványa korábban visszavonásra került.

Az Európai Unió Bírósága kategorikusan rámutatott, hogy ugyan a Héa irányelv 273. cikke mérlegelési mozgásteret biztosít a tagállamoknak, hogy az adócsalások megelőzése érdekében a Héa irányelvben előírtakon kívül más kötelezettségeket is megállapítsanak az adóalanyok számára, ezt a lehetőséget azonban nem lehet a Héa irányelv „Számlázás” című 3. fejezetében meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.

Az Európai Unió Bírósága ebben a kérdésben visszautalt a Mahagében-ügyben hozott ítélet, indokolására, mely szerint az adóhatóság még az adócsalások megakadályozása érdekében sem követelheti meg az adólevonási jogot gyakorolni kívánó adóalanytól, hogy az ellenőrizze, hogy a számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, képes-e azok szállítására, az adóbevallási- és fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, és hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal. Az adóalanyok ellenőrzése ugyanis az adóhatóság feladata, és a fentiek megkövetelésével, illetve az adólevonási jog megtagadásának kilátásba helyezésével az adóhatóság lényegében a saját ellenőrzési kötelezettségét hárítaná át az adóalanyokra.

A Tóth Gábor ügy tekintetében a fentiek kapcsán az Európai Unió Bírósága kimondta, hogy „*a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az a tény, hogy az adóalany nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállalók a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, illetve hogy e számlakibocsátó bejelentette-e ezen munkavállalókat, nem tekinthető olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy hea kijátszására irányuló ügyletben vett részt, ha e címzettnek nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről. Ennélfogva a levonási jog nem utasítható el az említett tény okán, amikor az említett irányelvben az e jog gyakorlására vonatkozó érdemi és formai feltételek is teljesülnek.*”

Az Európai Unió Bíróságának döntésének fényében látható, hogy az adóhatóság a közösségi szabályozással ellentétesen értékelte a Társaság terhére a fentiekben felsorolt körülményeket.

Az Európai Unió Bíróságának döntéséből egyértelműen látszik, hogy a Héa irányelv szabályai értelmében, abban az esetben, ha a Társaság a szolgáltatásnyújtás időpontjában igazolhatóan adóalany volt, továbbá a szolgáltatás igénybevételéről rendelkezett a Héa irányelvben előírtak szerint kiállított számlával, és a számlákon szereplő szolgáltatások igénybevétele ténybelileg nem vitatott, akkor megilleti az adólevonás joga.

A döntésből az is látható, hogy a fenti esetben az adólevonási jog a számlakibocsátók személyében rejlő okokra hivatkozással csak akkor tagadható meg, ha a számlakibocsátók, vagy a szolgáltatásnyújtási lánc korábbi résztvevői adócsalást követtek el, és objektív körülmények alapján bizonyítható, hogy adózó tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az ügylettel adócsalásban vesz részt. Az adóhatóság azonban az ellenőrzés során nem igazolta, hogy a Társaság az adócsalásról tudott vagy tudnia kellett volna, az adóhatóság határozatában hiányolt körülmények vizsgálata a fenti ítélet alapján egyértelműen nem tartoznak abba a körbe, melyek a Társaság objektív felelősségét megalapoznák.

Az adóhatóság tehát nem tagadhatta volna meg a Társaság adólevonási jogát a számlakibocsátó társaságok működésében rejlő körülményekre hivatkozással, ugyanis ezek a körülmények a konkrét ügyben nem voltak a Társaság terhére értékelhetők. Ennek kapcsán szükségesnek tartjuk rámutatni arra, hogy 2013. január 1-től már kikerült a törvényből az Art. 130. §-a, azaz azon adóhatósági kötelezettség, miszerint „*az adókötelezettséget érintő jogviszony (szerződés, ügylet) alanyainak ellenőrzése során ugyanazon jogviszonyt nem minősítheti adózónként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során.*”

Mindezek értelmében a számlakibocsátó társaságoknál feltárt szabálytalanságok nem alapozzák meg a Társaság objektív felelősségét, és a számlakibocsátókat érintő megállapítások a további bizonyítékok megfelelő értékelése mellett álláspontunk szerint nem vehetők figyelembe a Társaság terhére.

Az Európai Unió Bíróságának döntéséből továbbá az is világosan látható, hogy az adóhatóság a Héa irányelvvel ellentétesen hivatkozott arra, hogy a Társaságtól elvárható lett volna, hogy ellenőrizze a számlakibocsátó társaságok működésének jogszerűségét, továbbá azt, hogy a számlakibocsátó társaságok Társaság felé vállalt szolgáltatás nyújtásához szükséges tárgyi és személyi feltételekkel rendelkeztek-e. Az ugyanis, hogy a szolgáltatás teljesítése a Társaság részére megtörtént, kellő

bizonyosságot jelenthetett a Társaságnak a tekintetben, hogy a számlakibocsátó társaságok a szolgáltatás nyújtásához szükséges feltételekkel rendelkeztek. Az pedig nem a Társaság, hanem az adóhatóság és egyéb hatóságok feladata, hogy az üzleti szereplők jogszerű működését ellenőrizzék.

Az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata szerint a Társaságtól a szolgáltatást nyújtó fél fokozottan körültekintő vizsgálata csak akkor lett volna elvárható, ha az ellenőrzés során objektív tények alapján megállapítást nyert volna, hogy ésszerű gyanúja merülhetett fel arra vonatkozóan, hogy adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt. A Társaságnak azonban ilyen gyanúja nem merült fel és ilyet valójában az ellenőrzés sem állapított meg abban a körben, amelyre a Társaságnak rálátása és ráhatása volt normál üzletmenet mellett.

Az Európai Unió Bíróságának döntése alapján megállapítható az is, hogy abban az esetben, ha egy adóalany a Héa irányelv előírásai szerint kiállított számlával rendelkezik (ami a Héa irányelv 226. cikkéből adódóan az adó megállapítása céljából lényeges valamennyi adatot tartalmazza), akkor nem kívánható meg, hogy az adólevonást megalapozó körülményeket e számlán kívül további bizonylattal, okirattal is igazolja.

Az adóhatóság tehát a számla Héa irányelv szerinti céljával és rendeltetésével ellentétesen jutott arra a következtetésre, hogy a Társaságot terheli annak bizonyítása, hogy a szolgáltatást a számlán leírt módon nyújtották. A Héa irányelv rendszerében ugyanis maga a számla az az elsődleges és legfőbb dokumentum, ami az adólevonásra jogosító ügylet bizonyítékaként szolgál.

A Héa irányelv éppen erre tekintettel ír elő szigorú szabályokat a számla tartalmi és formai kellékeire vonatkozóan, és éppen emiatt tartalmaz részletes és szigorú szabályozást az adóalanyokat terhelő nyilvántartási kötelezettségekről.

Jelen esetben azonban az adóhatóság által az eljárás során átadott iratanyagban a Társaság alvállalkozói által kibocsátott - és formai szempontból nem kifogásolt - számlákon túl megtalálhatóak voltak, a felek között létrejött alvállalkozási keretszerződések, és azok mellékletei, melyek tartalmazták az őrzött objektumok címét és a vállalási árat. Rendelkezésre álltak az óranyilvántartások, melyek tartalmazták az az őrzés helyszínét, idejét, és az őrzést végző személyek nevét. Az alvállalkozók által kiállított számlák mellékletében ugyancsak szerepelt az őrzés-védési telephely, a ledolgozott óraszám és a vállalási ár. A felperes megrendelői és az őrzött telephelyű társaságok képviselői az őrzés-védelmi szolgáltatás teljesítését elismerték. A Társaság ügyvezetője, [REDACTED] és a Társaság szakmai ellenőrzését végző alkalmazottja, [REDACTED] valamint a Társaság által igénybe vett alvállalkozók képviselői az eljárás során nyilatkozatot tettek, a gazdasági események megvalósulását ugyancsak megerősítették, az alvállalkozók ügyvezetői a számlák kiállítását elismerték. A személyesen meghallgatott, illetve írásban nyilatkozatot tett vagyonörök elmondták, hogy a Társaság megrendelőinek a telephelyein, illetve az őrzött társaságok telephelyein végeztek munkát a vizsgált időszakban. A munkavállalók a Társaság alvállalkozóinak ügyvezetőit és alkalmazottait, mint a felettesüket nevezték meg, ők adták az utasításokat és a fizetésüket is tőlük kapták, ami ugyancsak azt erősíti meg, hogy a Társaság a számlakibocsátó társaságoktól vette igénybe a szolgáltatást.

Az körülmény, hogy a Társaság megrendelői nem tudták minden esetben megnevezni az egyes telephelyeken ténylegesen munkát végzők személyét, nem bír az ügyben jelentőséggel, hiszen a munkát végző vagyonörök nevét, az őrzés helyszínét és idejét a revízió rendelkezésére bocsátott óranyilvántartások tartalmazták, mely nyilvántartások a Társaság által kiállított számla mellékletét képezték. A munkát ténylegesen elvégző vagyonörök személye a csatolt dokumentumok, és az adóhatóság nyilvántartásai alapján megállapítható volt, őket a revízió személyesen meg is hallgatta, illetve írásban nyilatkoztatta.

Bár a Társaság ügyvezetőjének nyilatkozata szerint a vele szerződő alvállalkozók esetében csak arról győződött meg, hogy rendőrségi engedéllyel, kamarai tagsággal rendelkeznek-e - mely engedélyek meglétét a Másodfokú adóhatóság nem is vitatta a határozatában - és nem kérdezett rá, hogy az

alvállalkozók rendelkeznek-e a munkák elvégzéséhez szükséges személyi feltételekkel, azonban a Társaság részéről [REDACTED] munkavállaló folyamatosan ellenőrizte az egyes objektumoknál a teljesítést, melyet a vagyonörök vallomása is egyértelműen alátámasztott.

Itt szükséges arra is rámutatni, hogy a Másodfokú adóhatóság által hiányolt őrnaplók vezetésére a Társaságnak nincs törvényi kötelezettsége, csupán Rendőrségi napló vezetése kötelező a számára, amelyet a Rendőrség minden évben le is ellenőrzött. Bár egyes szerződések esetében megjelent szerződési kötelezettségként az őrnapló vezetése, azonban azt kiváltotta az órányilvántartás, mely tartalmában közel azonos adatokat rögzített és amely minden számla mellékletét képezte.

Mindezek alapján az adóhatóság a Társaság által szolgáltatott adatokkal, tényekkel, bizonyítékokkal szemben nem igazolta kétséget kizáró módon a számlakibocsátók teljesítésének hiányát, ezért alappal nem hivatkozhat arra, hogy a Társaság által igénybe vett szolgáltatások nem a Társaság alvállalkozóinak teljesítésében valósultak meg.

A fent leírtak szerint a Másodfokú adóhatóság a közösségi joggal ellentétesen értékelt a Társaság terhére az 1.1. pontban felsorolt körülményeket. Ezekért a körülményekért a Társaság nem tartozott, és nem is tartozik felelősséggel. A számlakibocsátó társaságok, illetve azok alvállalkozói által elkövetett szabálytalanságok miatt a Társaság adólevonási joga nem csorbulhat, ugyanis a Társaság ezekről a körülményekről nem tudott, és nem is kellett, hogy tudjon.

A Másodfokú adóhatóság határozatát, az elsőfokú határozatra kiterjedően a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a Társaság által előterjesztett – fentiekben felhívott érveket felvonultató – kereseti kérelmünknek megfelelően nem találta fenntarthatónak, melynek megfelelően 12.K.27.194/2014/5. számú ítéletében a másodfokú határozatot megsemmisítette és az adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

Megállapította, hogy az első- és másodfokú határozat nem áll teljesen összhangban, és egyértelműen megállapított tényállást, és annak alapjául elfogadott bizonyítékokat egyik határozat sem tartalmaz. Ítéleti álláspontja szerint a határozatokból nem állapítható meg kétségtelenül, hogy az adóhatóság a számlák tartalmi hiteltelenségét mire alapította. Nem látta bizonyítottnak, hogy szolgáltatást a számlakibocsátó társaságok nyújtották, ezért megállapítása szerint a számlák mögött megvalósult gazdasági események nem a számla szerinti felek között, és nem a számla szerinti módon mentek végbe. Vagy a jogügylet valós tartalmának minősítése alapján arra a megállapításra jutott, hogy a Társaság ügyvezetője egy csalárd szándékú, tudatos áfa kijátszásra irányuló számlázási láncolat létrehozásában, működtetésében vett részt. Vagy a gazdasági esemény felek közötti megvalósulását nem vitatta, de objektív körülmények alapján bizonyította, hogy a Társaság képviselője tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy áfa-kijátszást megvalósító ügyletben vesz részt.

Miután a Másodfokú adóhatóság határozatában nem rögzítette egyértelműen a megállapított tényállást, abból a bizonyítékok okszerű mérlegelése sem állapítható meg, ezért a bíróság a határozatot érdemi felülvizsgálatra nem találta alkalmasnak. A gazdasági esemény hiányára, a Társaság csalásban való részvételére, számlázási láncolat működtetésére irányuló tényállás nem került megállapításra.

Rögzítette a bíróság, hogy a Társaság az eljárás során az iratanyagát a revízió rendelkezésére bocsátotta, melyben megtalálhatók voltak a Társaság alvállalkozói által kibocsátott - és formai szempontból nem kifogásolt - számlák, a felek között létrejött alvállalkozási keretszerződések, és azok mellékletei, melyek tartalmazták az őrzött objektumok címét és a vállalási árat. Rendelkezésre álltak az órányilvántartások, melyek tartalmazták az az őrzés helyszínét, idejét, és az őrzést végző személyek nevét. Az alvállalkozók által kiállított számlák mellékletében ugyancsak szerepelt az őrzés-védési telephely, a ledolgozott óraszám és a vállalási ár. A Társaság megrendelői és az őrzött telephelyű társaságok képviselői az őrzés-védelmi szolgáltatás teljesítését elismerték. A Társaság

ügyvezetője, [REDACTED] és a szakmai irányítást végző alkalmazottja, [REDACTED] valamint a Társaság által igénybe vett alvállalkozók képviselői az eljárás során nyilatkozatot tettek, a gazdasági események megvalósulását ugyancsak megerősítették, az alvállalkozók ügyvezetői a számlák kiállítását elismerték. A személyesen meghallgatott, illetve írásban nyilatkozatot tett vagyonörök elmondták, hogy a Társaság megrendelőinek a telephelyein, illetve az őrzött társaságok telephelyein végeztek munkát a vizsgált időszakban. A munkavállalók a Társaság alvállalkozóinak ügyvezetőit és alkalmazottait, mint a felettesüket nevezték meg, ők adták az utasításokat és a fizetésüket is tőlük kapták, ami ugyancsak azt erősíti meg, hogy a Társaság a számlakibocsátó társaságoktól vette igénybe a szolgáltatást.

Az elsőfokú bíróság idézte az EUB C-439/04. és C-440/04. számú egyesített ügyben (továbbiakban: Kittel-ügy) és a Mahagében-ügy egyes részeit, majd rögzítette, hogy a Másodfokú adóhatóság határozatának indokolása nem áll összhangban az Európai Unió Bíróságának gyakorlatával és iránymutatásával.

Az elsőfokú bíróság összességében arra az álláspontra helyezkedett, hogy a Másodfokú adóhatóság határozatának indoklása nem tartalmaz olyan releváns és objektív bizonyítékot, mely a számlakibocsátók érdekkörében felmerült szabálytalanságot, valamint a Társaság erről való tudomását bizonyítaná. A megismételt eljárás során a tényállás és az alapul elfogadott bizonyítékok rögzítését írta elő azzal, hogy Indítványozó Áfa levonási jogának gyakorlása csak akkor tagadható meg, ha kétséget kizáróan bizonyításra kerül, hogy a Társaság tudta vagy tudnia kellett volna arról, hogy az adólevonás alapjául szolgáló ügyletre adócsalás céljából került sor.

A Másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását, másodlagosan az ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti az Art. 1. § (7) bekezdés, 2. § (1) bekezdés és 44. § (2) bekezdés, az Áfa tv. 119. § (1) bekezdés, 120. §, 127. § (1) bekezdés, 131. § (1) bekezdés, valamint az Sztv. 15. § (3) bekezdés, 165. § (2) bekezdés, 166. § (2) bekezdés rendelkezéseit, az ítéleti indokolás okszerűtlen, jelentős terjedelmű bizonyítás kiegészítésére a perben nem került sor, a per tárgya pedig nem az elsőfokú, hanem a másodfokú adóhatóság határozata volt.

Véleménye szerint, a másodfokon eljáró adóhatóság objektív körülményeket tárt fel arra, hogy a törvénysértően működő társaságok hálózatának létrehozásában Indítványozónak szerepe volt, különös tekintettel a Társaság és az azonos tulajdonosi és vezetői körrel korábban működő társaságok üzleti partnereikben és működésükben rejlő azonosságára. E téren hangsúlyozta, hogy a Társaság ugyanazon megrendelőknek ugyanazt a munkát folytatta tovább, mint az említett, jogelődnek nem tekinthető társaság, a vagyonöröknek nem volt tudomásuk munkaerő kölcsönzésről, a számlakibocsátó alvállalkozói ugyanakkor munkaerő kölcsönzésre jogosító engedéllyel nem rendelkeztek, irataik nem voltak elérhetőek, adókötelezettségeiket nem teljesítették. Kiemelte, hogy a Társaság ügyvezetője a munkához szükséges személyi feltételeket nem ellenőrizte, a számlakibocsátókkal kötött szerződések ellenére – kivéve a [REDACTED] Kft-vel kötött szerződést – alvállalkozókról tájékoztatást nem kért és nem kapott. Előadta, hogy az órányilvántartások számlákhoz, szerződésekhez nem voltak rendelhetőek, őrnaplót ugyanakkor nem vezettek, a gazdasági események számlákon szereplő felek közti létrejötte nem volt megállapítható. Utalt arra is, hogy [REDACTED] munkavállalója volt a [REDACTED] Kft-nek is, [REDACTED] pedig a felperes ügyvezetőjét régről ismerte. Hangsúlyozta, hogy a számlára számviteli bizonylatként az Sztv. rendelkezései is vonatkoznak.

Indítványozó felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte a keresetlevelében előadottakkal egyezően, azzal egészítve ki, hogy a [REDACTED] Kft-vel való korábbi gazdasági kapcsolatról csak a Társaság megrendelői - és nem a megállapítással érintett alvállalkozók - nyilatkoztak, a Társaság által kiépített láncolatra az eljáró adóhatóságok bizonyítékot nem nevesítettek, a Másodfokú adóhatóság prekoncepció felállításával az Art. 97. § (4) bekezdésével ellentétesen telepített a Társaságra bizonyítási kötelezettséget, a számlakibocsátók teljesítését a keretszerződések és mellékletei, az órányilvántartások, a megrendelők és a vagyonörök szolgáltatás teljesítését megerősítő nyilatkozatai bizonyítják.

Az ügy közigazgatási és bírósági szakában lefolytatott, illetve a bizonyítási eljárás eredményeként begyűjtött bizonyítékok alapján tehát az elsőfokú bíróság az Indítványozó keresetét alaposnak találta, a vitatott határozatot hatályon kívül helyezte és az adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

A fent részletezettek ellenére azonban a Másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelmére eljáró Kúria, jelen alkotmányjogi panasszal támadott Ítéletében, a benyújtott bizonyítékok ismételt egybevetésével az I. fokú bírósággal ellentétes álláspontra helyezkedett, annak alátámasztása nélkül, hogy az I. fokú bíróság a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül, vagy a logika szabályaival ellentétesen mérlegelte volna, megsértve ezzel a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (továbbiakban: Pp.) 275. §-ában rendezett felülmérlegelés tilalmát és az Alaptörvény Nemzeti Hitvallásának a biztonság, a rend és az igazságosság kiteljesítését célul tűző, valamint a visszaélés és részrehajlás nélküli ügyintézésről szóló előírását, az Alaptörvény R) cikkét, T) cikkét, XV. cikkét (törvény előtti egyenlőség), XXIV. cikkét (részrehajlás tilalma, tisztességes hatósági ügyintézés követelménye), XXVIII. cikkét (tisztességes eljáráshoz való jog), 26. cikkét (bírói függetlenség), és a 28. cikkét (jogértelmezésre vonatkozó követelmények), illetve a Társaság Emberi Jogok Európai Egyezménye kihirdetéséről szóló 1993. évi XXXI. törvény 6. cikkében biztosított tisztességes tárgyaláshoz, valamint hatékony jogorvoslathoz való jogát.

2. A MEGSÉRTETT ALAPTÖRVÉNYI RENDELKEZÉSEK

2.1. Magyarország Alaptörvénye

Nemzeti hitvallás

„Valljuk, hogy a polgárnak és az államnak közös célja a jó élet, a biztonság, a rend, az igazság, a szabadság kiteljesítése.”

„Valljuk, hogy népuralom csak ott van, ahol az állam szolgálja polgárait, ügyeiket méltányosan, visszaélés és részrehajlás nélkül intézi.”

Az Alaptörvényben rögzített Nemzeti Hitvallás szerint az állam a polgárok ügyeit visszaélés és részrehajlás nélkül intézi.

R) cikk

„(2) Az Alaptörvény és a jogszabályok mindenkire kötelezőek.”

Az Alaptörvényhez fűzött jogalkotói indokolás szerint:

„2. A jogforrások kötelező ereje

Az alkotmányok hagyományosan tartalmazzák azon generálklauzulát, amely szerint a jogszabályok mindenkire kötelezőek, és - összhangban az Alaptörvény T) cikk (1) bekezdésével - éppen ezért megismerhetőek. E szabály egyben feltételezi azt is, hogy a jogszabályokat mindenki ismeri, amely vélelmet általában valamennyi jogrendszer alapvető szinten alkalmazza, hiszen ennek hiányában a kötelezettségek nem lennének kikényszeríthetőek. A cikk egyben összefügg a jogegyenlőség klauzulájával is, amely szerint a jogszabályok mindenkire egyformán kötelezőek.”

T) cikk

„(1) Általánosan kötelező magatartási szabályt az Alaptörvény és az Alaptörvényben megjelölt, jogalkotó hatáskörrel rendelkező szerv által megalkotott, a hivatalos lapban kihirdetett jogszabály állapíthat meg. Sarkalatos törvény eltérően is megállapíthatja az önkormányzati rendelet és a különleges jogrendben alkotott jogszabályok kihirdetésének szabályait.”

Az Alaptörvényhez fűzött jogalkotói indokolás szerint:

„Szintén a jogállamiság, és ezáltal a jogbiztonság elvével összefüggő kérdés a hatálybaléptetés kapcsán az a jogalkotási törvényben szereplő rendelkezés, amely szerint a jogszabály alkalmazására történő felkészüléshez kellő időt kell biztosítani a jogalkotónak. Az Alkotmánybíróság ezzel a kérdéssel is több döntésében foglalkozott. Leszögezte, hogy a jogállamiság követelményével összefügg, hogy a jogalkotó érvényesítse azt az elvet, hogy a jogszabályok mindenkire kötelezőek [Alaptörvény R] cikk], a jogszabály nem ismerése nem mentesít a jogellenes magatartás következményei alól. Ezért a jogalkotó megköveteli a jogalanyoktól a kihirdetett jogszabályok megismerését.”

XXV. cikk

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

Az Alaptörvényhez fűzött jogalkotói indokolás szerint:

„Minden ember jogképes, továbbá a törvény előtt mindenki egyenlő. Az egyenlőséget a törvény nemcsak a bíróság előtti egyenlőségként, hanem annál általánosabban fogalmazza meg. Az általános jogegyenlőségi szabály mellett külön rögzíti azt is, hogy az alapvető jogokat mindenki számára bármely megkülönböztetés nélkül kell biztosítani. A megkülönböztetés alapjaként egyes helyzeteket kiemel az Alaptörvény, a felsorolás azonban nem taxatív, a nevesítve nem szereplő egyéb helyzetek alapján is tilos a hátrányos megkülönböztetés.”

„A jogi személyek, mint jogképességgel rendelkező szervezetek az alapjogok további értelmezését igénylik. Az Alkotmánybíróság több ízben vizsgálta, hogy az alapjogok a jogi személyekre vonatkoznak-e. A testület eddigi állandó gyakorlata szerint [21/1990. (X. 4.) AB határozat, 7/1991. (II. 28.) AB határozat, 28/1991. (VI. 3.) AB határozat] az alapjogok rendszerint a jogi személyekre is vonatkoznak, így az alapjogok alkotmányos védelmét általában a jogi személyek is érvényesíthetik. Hasonlóképpen a Ptk. 75. § (2) bekezdése is akként rendelkezik, hogy a személyhez fűződő jogok védelmére vonatkozó szabályokat a jogi személyekre is alkalmazni kell, kivéve, ha a védelem - jellegénél fogva - csak a magánszemélyeket illeti meg. [34/1995. (VI. 24.) AB határozat].”

XXIV. cikk

„(1) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.”

Az Alaptörvényhez fűzött jogalkotói indokolás szerint:

„Az Alapjogi Chartában foglalt megfelelő ügyintézéshez, az ún. „jó közigazgatáshoz” való jog mintájára fogalmazza meg az Alaptörvény a bíróságokon kívül a közigazgatási hatósági eljárásokra vonatkozóan is a tisztességes eljárás követelményét, amely szerint **mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék.**”

„A hatóság fogalmába tágabb értelemben minden jogalkalmazó szerv beletartozik, így a közigazgatási szervek mellett a bíróságok is.”

„Elvként érvényesül tehát a pártatlan és részrehajlás nélküli ügyintézés, amelynek megvalósítása szoros összefüggésben áll a jogegyenlőség, a diszkrimináció tilalma, valamint az emberi méltóság alkotmányos elveivel.”

„A tisztességes ügyintézés követelménye nem csupán a jogszabályok megtartásával azonos, bár ez mindenképpen szükséges feltétele annak.”

XXVIII. cikk

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

Az Alaptörvényhez fűzött jogalkotói indokolás szerint:

„Az Alaptörvény az igazságszolgáltatáshoz való jogok körében a nemzetközi emberi jogi dokumentumokat követve fogalmazza meg a bírósághoz fordulás jogát, illetve a bíróságok tisztességes eljárásához való jogot, beleértve az eljárások ésszerű határidőn belüli elbírálásához való jogot is.”

„Az Alaptörvény elismeri mindenki jogát ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, közigazgatási és más hatósági döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.”

„A cikk tehát a bírósági eljárás olyan alkotmányos garanciáit biztosítja, mint a tisztességes eljárásához való jog, a fair eljárás elve, a bírósághoz fordulás joga, a védelemhez való jog, a fegyverek egyenlősége, a nullum crimen sine lege és nulla poena sine lege elve, az ártatlanság vélelme vagy a jogorvoslathoz való jog, amelyek további részjogosítványokra bonthatók.”

„Mindezek közül a tisztességes eljárásához való jog talán a legátfogóbb jog, amelynek nemzetközi irodalma is igen jelentős, köszönhetően a strasbourgi eseteknek is. A tisztességes eljárásához való jog ugyanis az emberi jogi egyezményekben is szerepel, úgymint az Emberi Jogok Európai Egyezményének 6. cikke vagy a Polgári és Politikai Jogok Nemzetközi Egyezségokmánya. A hatályos szabályozás azonban inkább az előbbihez közelít, ugyanis az igazságos jelző helyett a tisztességes-t használja, és tartalmazza az ésszerű időn belül történő elbírálás követelményét is.”

„A cikk alapján tehát az igazságosság helyett a tisztességes eljárás követelménye érvényesül, amely az Alkotmánybíróság álláspontja szerint olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni. Ezért egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás méltánytalan vagy igazságtalan, avagy nem tisztességes. [6/1998. (III. 11.) AB határozat]”

„Az Alkotmánybíróság is rámutatott, hogy csak formalizált eljárás szabályainak követésével keletkezhet érvényes jogszabály, csak az eljárási normák betartásával működnek alkotmányosan a jogintézmények. A formalizált eljárás körébe tartoznak például a jogorvoslat szabályai vagy a jogerő intézménye, hiszen az alaki és anyagi jogerőként való pontos meghatározottsága a jogállamiság részeként alkotmányos követelmény. [9/1992. (I. 30.) AB határozat]”

26. cikk

„(1) A bírák függetlenek, és csak a törvénynek vannak alárendelve, ítélezési tevékenységükben nem utasíthatóak. A bírakat tiszttségükből csak sarkalatos törvényben meghatározott okból és eljárás keretében lehet elmozdítani. A bírák nem lehetnek tagjai pártnak, és nem folytathatnak politikai tevékenységet.”

Az Alaptörvényhez fűzött jogalkotói indokolás szerint:

„A bírói függetlenség egyik leglényegesebb eleme az ítélező bíró függetlensége, amely egyben az ítékezés színvonalát is meghatározza. A bírói függetlenség a törvényeknek való alávetettség mellett más jellegű függőséget vagy alávetettséget is kizár. Ez nyilvánul meg abban az alkotmányi rendelkezésben is, amely szerint a bírók ítélezési tevékenységükben nem utasíthatók. Mindez biztosítja a külső befolyástól mentes tevékenységet.”

„Így a jogot a bíróságok saját értelmezésük szerint állapítják meg. [38/1993. (VI. 11.) AB határozat] Ekként értelmezte a bírói függetlenséget az Európa Tanács Miniszteri Bizottságának R (94) 12. számú ajánlása is. Ennek indokolása szintén azt hangsúlyozza, hogy a bírónak abszolút szabadnak kell lennie az ügyben és a meggyőződésének, valamint a tényeknek és a jogszabályoknak megfelelő döntést kell hoznia.”

28. cikk

„A bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak.”

Az Alaptörvényhez fűzött jogalkotói indokolás szerint:

„Az Alaptörvény meghatározza a bírói jogértelmezés irányvonalait: a bíróságok jogalkalmazó tevékenységük ellátása során a jogszabályok szövegét azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban kötelesek értelmezni, ez azonban nem zárja ki az egyéb jogértelmezési formákat. Egyúttal a jogértelmezés kiindulópontjaként azt rögzíti, hogy a jogszabályok a józan észnek megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak.”

„A bíróságok jogértelmezésénél irányadó szempontok

Szintén új rendelkezés az a jogértelmezésre nézve adott iránymutatás, amelyet az Alaptörvény a bíróságok számára határoz meg. Ez előírja, hogy a jogszabályoknak elsősorban olyan értelmezést kell tulajdonítani, amely összhangban áll az Alaptörvénnyel. E vonatkozásban különös jelentőséget kell tulajdonítani az Alaptörvény R) cikk (3) bekezdésének, amely szerint az Alaptörvény rendelkezéseit azok céljával, a benne foglalt Nemzeti hitvallással és a történeti alkotmányunk vívmányaival összhangban kell értelmezni.”

2.2. Emberi Jogok Európai Egyezménye

6. Cikk – Tisztességes tárgyaláshoz való jog

1. Mindenkinek joga van arra, hogy ügyét a törvény által létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen, nyilvánosan és ésszerű időn belül tárgyalja, és hozzon határozatot polgári jogi jogai és kötelezettségei tárgyában, illetőleg az ellene felhozott büntetőjogi vádak megalapozottságát illetően.”

A fentiekben felhívottakat (2.1. és 2.2. pont) összegezve az Alaptörvényben rögzített Nemzeti Hitvallás szerint az állam a polgárok ügyeit **visszaélés nélkül** intézi. Ennek a hitvallásnak felel meg azon R) cikkben rögzített alapvetés, hogy az Alaptörvény és a **jogszabályok mindenkire kötelezőek**, ezáltal a Pp. rendelkezései nemcsak a polgárokat, hanem a bíróságokat, köztük a Kúriát is kötik. E cikk egyben a - jogalkotó indokolásával alátámasztottan - **összefügg a jogegyenlőség klauzulájával** is, amely szerint a jogszabályok mindenkire egyformán kötelezőek. Az Alkotmánybíróság a T) cikkel is több döntésében foglalkozott, mely kimondja, hogy **kötelező magatartási szabályt** az Alaptörvény és az Alaptörvényben megjelölt, jogalkotó hatáskörrel rendelkező szerv által megalkotott, a hivatalos lapban kihirdetett jogszabály, jelen esetben különösen a **Pp. állapíthat meg**. Az Alkotmánybíróság ennek kapcsán több ügyben leszögezte, hogy a **jogállamiság követelményével összefügg**, hogy a jogalkotó érvényesítse azt az elvet, hogy a jogszabályok mindenkire kötelezőek, a jogszabály nem ismerése nem mentesít a jogellenes magatartás következményei alól. Ezért a jogalkotó megköveteli a jogalanyoktól - ideértve a Kúriát is - a kihirdetett jogszabályok megismerését és megtartását.

Az Alaptörvény XV. cikkében rendezett **törvény előtt egyenlőség** nemcsak a bíróság előtti egyenlőséget foglalja magába, hanem azt is, hogy **az alapvető jogokat mindenki számára bármely megkülönböztetés nélkül kell biztosítani**, azaz az Alkotmánybíróság feladata, hogy a jogszabályok, köztük a Pp. 275. §-ának (nem kirívóan okszerűtlen mérlegelésből adódó felülmérlegelési tilalom) megtartásával, biztosítja a Társaság törvény előtti egyenlőségét és ezáltal a jogállamiságot.

Ezzel szorosan összefügg az Alaptörvény XXIV. cikke, mely ugyancsak rámutat arra, hogy mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok, így a Kúria **részreahlás nélkül, tisztességes módon bírálja el**. A „hatóság” fogalmába ugyanis tágabb értelemben minden jogalkalmazó szerv beletartozik, így a közigazgatási szervek mellett a bíróságok is. **A tisztességes ügyintézés követelménye azonban nem csupán a jogszabályok megtartásával azonos, hanem szoros összefüggésben áll a jogegyenlőség és a diszkrimináció tilalmának elvével.**

Az Alaptörvény XXVIII. cikke még konkrétan fogalmaz, amikor kimondja, hogy mindenkinek joga van ahhoz, hogy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, **független és pártatlan bíróság tisztességes tárgyaláson bírálja el. A cikk tehát a bírósági eljárás olyan alkotmányos garanciáit biztosítja, mint a tisztességes eljáráshoz való jog, a fair eljárás elve.**

A tisztességes eljáráshoz való jog az emberi jogi egyezményekben is szerepel, úgymint az Emberi Jogok Európai Egyezményének 6. cikkében, illetve a Polgári és Politikai Jogok Nemzetközi Egyezségokmányában. **Az Alkotmánybíróság többször kifejtett álláspontja szerint a tisztességes eljárás követelménye olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni, melynek vizsgálata az Alkotmánybíróság feladata.**

Arra is rámutatott a Tisztelt Alkotmánybíróság, hogy egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás méltánytalan vagy igazságtalan, avagy nem tisztességes. Csak az eljárási normák betartásával működnek alkotmányosan a jogintézmények. A formalizált eljárás körébe tartoznak például a jogorvoslat szabályai vagy a jogerő intézménye, hiszen **az alaki és anyagi jogerőként való pontos meghatározottsága a jogállamiság részeként alkotmányos követelmény.** Az Alkotmánynak megfelelően biztosított jogorvoslati lehetőségek mellett beállott **jogerő tiszteletben tartása a jogrend egészének biztonságát szolgálja, így a jogbiztonság része.**

A jogrend egészének biztonságát szolgálja továbbá az Alaptörvény 26. cikke is, azaz hogy a bírák függetlenek, és csak a törvénynek vannak alárendelve. A bírónak abszolút szabadnak kell lennie az ügyben és a meggyőződésének, valamint a tényeknek és a jogszabályoknak megfelelő döntést kell hoznia. Az Alaptörvény 28. cikke azonban meghatározza a bírói jogértelmezés irányvonalait, **a bíróságok jogalkalmazó tevékenységük ellátása során ugyanis a jogszabályok szövegét, azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban kötelesek értelmezni,** azaz a Kúria a jogértelmezése és ezáltal a bizonyítékok összevetése során a Pp. 275. §-a és az annak kapcsán kialakult joggyakorlat szerint, csak akkor állapíthat meg jogszabálysértést a bizonyítékok ismételt összevetése során, ha az I. fokú bíróság bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes eljárását igazolja.

A fentiek alapján a jogbiztonságból levezethető jogerő tiszteletben tartására irányuló jogállamisági követelmény, a törvény előtt egyenlőség és a jogértelmezésre vonatkozó követelmények útján a tisztességes bírósági eljáráshoz való joggal is szoros összefüggést mutat.

Emellett ahogy arra a 30/2014. (IX. 30.) AB határozat Indokolásának [79] pontja rámutat az EJEB a **jogerős bírói ítéletek hatékony érvényesülését a részes államok jogrendszerének alapját adó jogállamiság elvéből levezetve, de a bírósághoz való jog részeként értelmezi.** A bírósághoz fordulás joga pedig a tisztességes bírósági eljáráshoz való jog része. Az Emberi Jogok Európai Bíróságának (továbbiakban: EJEB) tevékenysége során kialakult ítélkezési gyakorlata pedig a hazai igazságszolgáltatási szervekre nézve az Alaptörvény Q) cikkének (2)-(3) bekezdése alapján kötelező, amelyet a Tisztelt Alkotmánybíróság a 32/2003. (IV.4.) AB határozatában és a 61/2011. (VII.13.) AB határozatában maga is elismert.

Az 5/1999 (III.31.) AB határozatban, valamint a 7/2013. (III.1.) AB határozatában a Tisztelt Alkotmánybíróság pedig rámutatott arra is, hogy **a jogbiztonság és a jogerő tiszteletének sérelme egyben alapjogi sérelmet is jelent.**

3. AZ ALAPTÖRVÉNY- ELLENESSÉGET MEGALAPOZÓ BÍRÓI GYAKORLAT BEMUTATÁSA

Az Alaptörvény fentiekben kifejtett rendelkezései mellett az alábbiakban a releváns bírósági gyakorlat bemutatásával kívánunk rámutatni a Kúria ítéletében rejlő alaptörvény-ellenességre, amely sérti az Indítványozó jelen alkotmányjogi panasz A)-B) pontjaiban megjelölt alapvető jogait, különösen a jogbiztonság és a jogerő tiszteletben tartásának elvét.

Indítványozó előjáróban rögzíteni kívánja, hogy a Tisztelt Alkotmánybíróságnak az Alaptörvény hatálybalépését megelőzően kialakított joggyakorlata - a 22/2012. (V.11.) és a 7/2013. (III.1.) AB határozatokra tekintettel - irányadó a jelen ügyben felmerülő alapjogi kérdés elbírálása során is. A hivatkozott AB határozatok kimondják ugyanis, hogy az Alkotmánybíróság „felhasználhatja azokat az érveket, amelyeket az Alaptörvény hatályba lépése előtt hozott korábbi határozata, az akkor elbírált alkotmányjogi kérdéssel összefüggésben tartalmazott, feltéve, hogy az Alaptörvény konkrét az előző Alkotmányban foglaltakkal azonos vagy hasonló tartalmú - rendelkezései és értelmezési szabályai alapján ez lehetséges.”

3.1. A jogerő tiszteletben tartásának elvével ellentétes ítélet hozatala

Az Indítványozó álláspontja szerint az ítélet sérti a jogerő tiszteletben tartásának elvét, mivel az ítéletben a Kúria a bizonyítékoknak a felülvizsgálati eljárásban nem megengedett felülmérlegelését végezte el, és az annak alapján megállapított tényállásra alapítottn hozott új az I. fokú bírósággal szembehelyezkedő ítéletet.

A jogerő védelme az alkotmánybírói gyakorlatban a jogállamiság részét képező jogbiztonság elvéhez kapcsolódóan jelent meg. **Az anyagi igazságosság és a jogbiztonság követelményét a jogerő intézménye hozza összhangba, a jogbiztonság elsődlegessége alapján.** A jogerő intézménye, alaki és anyagi jogerőként való pontos meghatározottsága a jogállamiság részeként alkotmányos követelmény. Az Alkotmánynak megfelelően biztosított jogorvoslati lehetőségek mellett beállott jogerő tiszteletben tartása a jogrend egészének biztonságát szolgálja. A jogerős határozatok megváltoztathatatlanságához és irányadó voltaához alapvető alkotmányos érdek fűződik. **A jogállamiság lényeges eleme, hogy a törvénynek egyértelműen meg kell határoznia, mikor támadható meg egy bírósági határozat rendes fellebbezési jogorvoslattal, illetve, hogy a jogerőssé vált határozat megtámadására milyen feltételek alapján van lehetőség, s hogy mikor következik be az az állapot, amikor a jogerős határozat már semmiféle jogorvoslattal nem támadható. A jogbiztonság megköveteli, hogy a jogerős határozat – az eldöntött kérdés személyi és tárgyi keretei között – irányadóvá váljék mind az eljárásban résztvevőkre, mind a később eljáró bíróságra, illetőleg más hatóságra. (32/2003. (IV.4.) AB határozat [76])**

A 30/2014. (IX. 30.) AB határozat [79] és [81] szakasza továbbá kimondja, hogy „*az EJE a jogerős bírói ítéletek hatékony érvényesülését a részes államok jogrendszerének alapját adó jogállamiság elvéből levezetve, de a bírósághoz való jog részeként értelmezi.*” Emellett pedig „*az Alkotmánybíróság szintén a bírósághoz fordulás alapjoga részének tekinti a jogerős ítéletek hatékonyságát, a jogerő tiszteletben tartásának követelményét, mely ugyanakkor a jogállamiság elvétől elvonatkoztatottan nem értelmezhető.*”

A jogerő áttörésének szükséges (de nem elégséges) alkotmányossági feltétele pedig, hogy ismérveit törvény **pontosan meghatározza, s így kiszámítható legyen.** [9/1992. (I. 30.) AB határozat, ABH 1992, 59, 66.]

A tekintetben, hogy az alapul szolgáló esetben sérült-e a bírósághoz fordulás joga a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése miatt, az alábbi konkrét körülményeket szükséges értékelni.

A Pp. 275. §-a alapján a felülvizsgálati eljárásban főszabály szerint nem kerülhet sor a bizonyítékok felülmérlegelésére. Ez alól csak szűk körben teremt kivételt a legmagasabb szintű igazságszolgáltatási fórum, ha a megállapított tényállás **iratellenes, illetve a bizonyítékok kirívóan okszerűtlenül, vagy a logika szabályaival ellentétesen kerültek értékelésre** (BH 1993.768, BH 1994.622, BH 1994.639, BH 1995.134, BH 1998.401, BH 2001.197, KGD 1993.274, KGD 2007.232, KGD 2014.30). A 3085/2013. (III. 27.) AB végzésében az Alkotmánybíróság továbbá elismerte a Kúria törvényi jogát arra, hogy jogszabálysértést állapítson meg „*a felülvizsgált ítéletben megállapított tényállással összefüggésben, ha az nyilvánvalóan helytelen, kirívóan okszerűtlen vagy logikai ellentmondást tartalmazó következtetésen alapszik.*” Tehát csak ezen feltételek teljesülés esetén kerülhet sor a jogerő áttörésére.

Ezzel egybehangzó módon a Kúria több ítéletében maga is kifejtette, hogy a Pp. 272. § és 275. § szabályaiból következően a felülvizsgálati eljárásban annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet, jogszabálysértést azonban a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése is megalapozhat.

Ezzel ellentétben a Kúria ítéletének indokolása az eljárás korábbi szakaszában beszerzett bizonyítékok ismételt értékeléséből, egybevetéséből áll, annak alátámasztása nélkül, hogy az I. fokú bíróság a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül vagy a logika szabályaival ellentétesen mérlegelte volna. Azon Kúriai érvelés, hogy valamely bizonyíték „*az I. fokú bíróság által bizonyító erőt nem képvisel*” vagy bizonyos bizonyítékokat „*irrelevánsnak ítélt*”, még nem támasztja alá az iratellenességet vagy a kirívóan okszerűtlen, logika szabályaival ellentétes mérlegelést. Az a körülmény, hogy az I. fokú bíróság a bizonyítékok egyenként és összességében történő értékelése során egyes bizonyítékoknak kisebb, vagy nagyobb jelentőséget tulajdonított, még a bíróság diszkrecionális jogkörébe tartozik, jogszabálysértést csak akkor állapíthat meg a Kúria a mérlegelés során, ha az adott bizonyíték egyáltalán nem került vizsgálat alá, vagy annak értékelése iratellenesen, vagy kirívóan, a logika szabályaival ellentétesen történt.

Ilyen megállapítást azonban a Kúria vitatott ítéletében nem tett, illetve nem támasztott alá.

Amennyiben a Kúria egyes indokait külön, illetve az I. fokú bíróság érvelésével összevetve is megvizsgáljuk, úgy az alábbiak rögzíthetőek:

3.2. A kirívóan okszerűtlen, logika szabályaival ellentétes mérlegelés hiánya

A Kúria döntésének indoklásában több helyen (6. oldal 4. bekezdés, 8. oldal 4. bekezdés) **általánosító**, a tényállási háttér konkrét részleteit, illetve bizonyítékokat ignoráló kijelentéseket tesz, melyekben kifejti, hogy véleménye szerint az I. fokú bíróság által lefolytatott „*ellenőrzés terjedelme, iránya, és ennek a jogerős döntésben való megjelenítése önmagában cáfolta*” az ítéleti megállapítás helyességét, ezáltal azt a Kúria alkalmatlannak tekinti a közigazgatási határozat felülvizsgálatára.

A Kúria **generális jelleggel kijelenti**, hogy a Másodfokú adóhatóság „*bizonyította az adólevonással érintett számlákhoz rendelt felperesi megrendelők, a vagyonörök és a társaságok működésének azonosságát, a számlakibocsátók személyi feltételeinek hiányát, egyes számlakibocsátók és alvállalkozók esetén személyi összefonódásokat*”. Ezzel szemben **nem nevesíti, hogy mely bizonyítékok alapján látja ezen ítéleti megállapítását megalapozottnak és nem mutat rá arra sem, hogy miben látja a bizonyítékokat kirívóan okszerűtlenül vagy a logika szabályaival ellentétesen mérlegelését az I. fokú bíróság részéről.**

A fent általánosító következtetései azonban az alábbiak értelmében túlterjeszkednek közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálatának a Pp. és az Art. szabályai által egyértelműen körülhatárolt keretein, ezáltal a felülmérlegelés törvényi tilalmába ütköző ítéleti megállapításokat eredményeznek.

A Pp. 270. § (2) bekezdése kimondja, hogy „*a jogerős ítélet vagy az ügy érdemében hozott jogerős végzés felülvizsgálatát a Kúriától - jogszabálysértésre hivatkozással - a fél, a beavatkozó, valamint a rendelkezés reá vonatkozó része ellen az kérheti, akire a határozat rendelkezést tartalmaz.*”

A fent hivatkozott jogszabályhelyre tekintettel a Másodfokú adóhatóság felülvizsgálati kérelmében megsértett jogszabályi rendelkezésként hívta fel az Art. bizonyítási eljárásra vonatkozó általános jogelvi rendelkezéseit, valamint a bizonyítási eljárás alapvető részletszabályait is (1. § (7) bekezdés, 2. § (1) bekezdés és 44. § (2) bekezdés, az Áfa tv. 119. § (1) bekezdés, 120. §, 127. § (1) bekezdés, 131. § (1) bekezdés), felölelve ezáltal az adóügyekben jellemzően alkalmazott bizonyításra vonatkozó rendelkezések általánosan széles spektrumát.

A felülvizsgálati kérelemre tekintettel a Kúria ítéletének 8. oldalán az alábbi megállapítást teszi: „*a konkrét ügyben a Kúriának arról kellett döntenie, hogy a Másodfokú adóhatóság határozatában, az elsőfokú peres eljárásban, majd a felülvizsgálati kérelemben is konkrétan megjelölt, az elsőfokú bíróság által irrelevánsnak ítélt bizonyítékok alkalmasak-e annak bizonyítására, hogy az Indítványozó tudott, vagy tudnia kellett arról, hogy a számlakibocsátóktól befogadott számlák adótartalmának levonásával adókiadátszás részesévé válik.*”

Ezzel a kijelentésével azonban a Kúria a jogintézményt kiüresítve, rendes jogorvoslati fórummá változtatja a felülvizsgálat Alkotmánybíróság által is rögzítetten rendkívüli jogorvoslati eszközt, tekintettel arra, hogy a bizonyítási szabályok behivatkozásával a bizonyítékok I. fokú ítéleti megállapításokkal ellentétes, ismételt értékelésére, ezáltal jogellenes felülmérlegelésére jogosítja fel a testületet.

Expressis verbis kimondja maga a Kúria is, hogy ítéletének indokolásában felülmérlegeli az I. fokú bíróság bizonyítékokat értékelő, diszkrecionális megállapításait, amikor is ugyancsak konkrétumok nélkül kijelenti ítélete 9. oldalán, hogy véleménye szerint az adóhatóság által megállapított tényállás és jogi indokolás „*egyértelműen tartalmazta az adókiadátszás lényegét, és a vonatkozó – az elsőfokú bíróság által bizonyító erőt nem képviselő – bizonyítékokat.*”

Ugyancsak a bizonyítékok megbízhatóságának és bizonyító erejének az I. fokú bíróság véleményétől eltérő értékelésére és ezáltal felülmérlegelésre szolgáltat példát a Kúria döntésének 10. oldalán tett megállapítása, amely szerint „*az elsőfokú bíróság által irrelevánsnak ítélt bizonyítékok egyenként és összességükben is alkalmasak voltak annak objektív alapú bizonyítására, hogy a Társaságnak legalább tudnia kellett arról,*” hogy a számlák befogadásával adókiadátszásra irányuló tevékenységben vesznek részt.

Itt szükséges azonban megjegyeznünk, hogy az I. fokú bíróság az egyes bizonyítékokat nem okszerűtlen, a logika szabályaival ellentétes mérlegelés eredményeként minősítette irrelevánsnak - melyet maga a Kúria sem mondott ki -, hanem külön, a tényállással és az Európai Unió Bírósága előtt a magyar ügyekben született ítéletek rendelkezéseire (a C-439/04. és C-440/04. számú egyesített ügyekben hozott ítélet /Kittel és Recolta Recycling/, a C-80/11. és a C-142/11. számú egyesített ügyekben hozott ítélet /Mahagében Kft. - Dávid Péter ügy/ a C-324/11. számú ügyben hozott ítéletet /Tóth Gábor/) alapított érvelés mentén.

Ezt támasztja alá, hogy az I. fokú bíróság ítélete 26. oldalán rögzíti, „*az körülmény, hogy a felperes megrendelői nem tudták minden esetben megnevezni az egyes telephelyeken ténylegesen munkát végzők személyét, nem bír az ügyben jelentőséggel, hiszen a munkát végző vagyonörök nevét, az őrzés helyszínét és idejét a revízió rendelkezésére bocsátott órányilvántartások tartalmazzák, mely nyilvántartások a felperes által kiállított számla mellékletét képezték.*”

„*Az a körülmény, hogy a felperes alvállalkozói kölcsönzött munkaerőt vettek igénybe a munkák elvégzéséhez olyan társaságoktól, amelyek munkaerő-kölcsönzésre engedéllyel nem rendelkeztek, illetve, hogy a munkaerő-kölcsönző cégek „rövid életűek voltak” és utóbb felszámolás, illetve végelszámolás alá kerültek, a felszámolónak/végelszámolónak iratanyagot nem adtak át, ezért az nem állt az adóhatóság rendelkezésére, és az áfa bevallási és fizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget, valamint a bejelentett munkavállalóik után nem fizették meg a járulékokat, a felperes áfa levonási joga szempontjából nem bír jelentőséggel, az a felperes terhére nem értékelhető*”

Ezen megállapításra azonban az I. fokú bíróság nem okszerűtlenül, hanem ítéletének 26-29. oldalán, azaz 4 oldalon keresztül az Európai Unió Bíróságának vonatkozó döntéseit felvonultató érvelése mentén jutott, így az semmiképpen nem nevezhető logikátlanoknak.

Az Európai Unió Bíróságának felhívott ítéletei pedig egyértelműen rögzítik, hogy önmagában azzal az indokkal nem lehet megtagadni az adólevonási jogot, hogy az adóalany nem győződött meg arról,

hogy a számlakibocsátó rendelkezik-e a munkák elvégzéséhez szükséges létszámú és szakképzettségű bejelentett alkalmazottal, nem ellenőrizte, hogy kik a bevont további alvállalkozók, ők teljesítő képesek-e, a számlakibocsátó eleget tesz-e az áfa bevallási és befizetési kötelezettségének. Éppen ezért a Kúria helyezkedik szembe az Európai Unió Bíróságának ítéleteivel, amikor az I. fokú bíróság által a közösségi joggyakorlatra alapítottan irrelevánsnak ítélet bizonyítékoknak tulajdonít az ügy szempontjából döntő jelentőséget.

Az I. fokú bíróság azt is rögzítette, hogy szintén nem bír relevanciával az áfa levonási jog szempontjából, hogy azonos székhelyen, azonos tevékenységi körrel és ügyvezetővel működött korábban a [REDACTED] Kft. Ezen megállapítását azonban azon okból tette, hogy „*bár az alperes utalt arra, hogy a [REDACTED] Kft.-nél korábban két alkalommal folyt ellenőrzés, melynek során a felperes terhére tett hiteltelen számlák befogadása miatt megállapításokat, de a korábbi eljárás során beszerzett bizonyítékokra, konkrét ténymegállapításokra nem hivatkozott, csupán általánosságban utalt a felperesi ügyvezető magatartására.*” Tehát az Adóhatóság által előadott tényállási azonosságra vonatkozó bizonyítékok hiányában az I. fokú bíróság eltérő megállapításra nem is juthatott volna, így ezen bizonyíték mellőzése sem tekinthető okszerűtlennek, vagy iratellenesnek.

Amennyiben pedig megnézzük az I. fokú bíróság további érvelését is, úgy ugyancsak arra jutunk, hogy a Kúria felülmérlegelést végzett, mivel az annak hiányát tanúsító okszerűtlenség, vagy a logika szabályaival szembehelyezkedő mérlegelés nem érhető tetten az I. fokú bíróság eljárásában.

Az I. fokú bíróság ugyanis a tényállással megegyezően és a közösségi joggyakorlatnak megfelelően rögzítette, hogy a Társaság az eljárás során az iratanyagát a revízió rendelkezésére bocsátotta, melyben megtalálhatók voltak a Társaság alvállalkozói által kibocsátott - és formai szempontból nem kifogásolt - számlák, a felek között létrejött alvállalkozási keretszerződések, és azok mellékletei, melyek tartalmazták az őrzött objektumok címét és a vállalási árat. Rendelkezésre álltak az órányilvántartások, melyek tartalmazták az az őrzés helyszínét, idejét, és az őrzést végző személyek nevét. Az alvállalkozók által kiállított számlák mellékletében ugyancsak szerepelt az őrzés-védési telephely, a ledolgozott óraszám és a vállalási ár. A Társaság megrendelői és az őrzött telephelyű társaságok képviselői az őrzés-védelmi szolgáltatás teljesítését elismerték. A Társaság ügyvezetője, Németh Attila, és a szakmai irányítást végző alkalmazottja, [REDACTED] valamint a Társaság által igénybe vett alvállalkozók képviselői az eljárás során nyilatkozatot tettek, a gazdasági események megvalósulását ugyancsak megerősítették, az alvállalkozók ügyvezetői a számlák kiállítását elismerték. A személyesen meghallgatott, illetve írásban nyilatkozatot tett vagyonörök elmondták, hogy a Társaság megrendelőinek a telephelyein, illetve az őrzött társaságok telephelyein végeztek munkát a vizsgált időszakban. A munkavállalók a Társaság alvállalkozóinak ügyvezetőit és alkalmazottait, mint a felettesüket nevezték meg, ők adták az utasításokat és a fizetésüket is tőlük kapták, ami ugyancsak azt erősíti meg, hogy a Társaság a számlakibocsátó társaságoktól vette igénybe a szolgáltatást.

Mindezek alapján helytállóan vonta le az I. fokú bíróság azt a következtetést, hogy nem nyert kétséget kizáró bizonyítást, sem a fiktitivás, sem hogy a Társaság egy adókijátszásra irányuló számlázási láncolatban működött volna közre. **„Ehhez az adóhatóságnak a felek közötti tudatos, csalárd szándékú összejátszást kellett volna feltárnia, megjelölve az abban résztvevők személyét, egymáshoz való viszonyát, értékelve a kapcsolatrendszerüket, részletesen be kellett volna továbbá mutatnia az adókijátszásra irányuló számlázási láncolat működési mechanizmusát.”** Ez azonban nem valósult meg sem az adóhatóság sem a Kúria részéről.

4. ÖSSZEGZÉS

Az Alkotmánybíróságnak az Abtv. 27. §-ának értelmében az a feladata, hogy az Alaptörvényben biztosított jogoknak ténylegesen érvényt szerezzen. Ebből következően az Alkotmánybíróság feladatához tartozik annak megválaszolása is, hogy egy adott jogszabály mely jogalkalmazói értelmezése találkozik az Alaptörvényben elismert jogokban rejlő egyes követelményekkel. Az

Alkotmánybíróság az alapjogi követelményrendszer érvényesülését a bírói döntések alkotmányos ellenőrzésén keresztül utolsó belföldi jogi fórumként végső soron maga garantálja. Az Alkotmánybíróság ennek során ugyanakkor biztosítja, hogy az állami működést megtestesítő jogalkalmazói döntések összhangban állnak a vállalt nemzetközi emberi jogi kötelezettségekkel is. (30/2014. (IX. 30.) AB határozat, Indokolás [22]).

Az EJEB több eseti döntésében kifejtette, hogy senki sem jogosult arra, hogy egy jogerős (végleges és kötelező) ítélet felülvizsgálatát kérje pusztán abból a célból, hogy újabb tárgyalást tartsanak, és újra eldöntsék az ügyet. A magasabb szintű bíróságoknak a felülvizsgálat lehetőségét arra kell használniuk, hogy kijavítsák a bírói tévedéseket és a súlyos eljárási szabálysértéseket (miscarriages of justice), és nem arra, hogy újra megvizsgálják az ügyet. **A felülvizsgálat nem lehet álcázott fellebbezés, és pusztán az, hogy egy kérdésnek kétféle megközelítése lehetséges, nem képezheti alapját az ügy újratárgyalásának.** Ettől az elvtől csak akkor lehet igazoltan eltérni, ha azt lényeges és kényszerítő körülmények szükségessé teszik. A bírósághoz fordulás joga (polgári jogok és kötelezettségek esetében) azt jelenti, hogy polgári ügyekben a félnek joga van bíróságok előtt eljárást indítani. E jog pedig látszólagossá válik, ha a részes államok belső joga megengedi, hogy a jogerős bírói döntés az egyik fél hátrányára hatálytalan maradjon. A jogerős és végrehajtható ítélet csak kivételes esetben semmisíthető meg, pusztán abból a célból nem, hogy az ügyben egy másik ítélet születhessen. A rendkívüli jogorvoslatokat a hatóságoknak abból a célból kell alkalmazniuk, hogy – amennyire csak lehetséges – méltányos egyensúlyba hozzák az érintett érdekeket. [Ryabykh kontra Oroszország (52854/99.), 2003. július 24., 51–52. és 55. bekezdés; Mitrea kontra Románia (26105/03.), 2008. július 29., 23–24. bekezdés; Varniene kontra Litvánia (42916/04.), 2013. november 12., 37–38. bekezdés; Nelyubin kontra Oroszország (14502/04), 2006. november 2., 24–25. bekezdés]

Ezzel összhangban az Alkotmánybíróság is kimondja 9/1992. (I.30.) számú AB határozatában, hogy *„az Alkotmánynak megfelelően biztosított jogorvoslati lehetőségek mellett beállott jogerő tiszteletben tartása a jogrend egészének biztonságát szolgálja. A jogerős határozatok megváltoztathatatlanságához és irányadó voltához alapvető alkotmányos érdek fűződik. A jogállamiság lényeges eleme, hogy a törvénynek egyértelműen meg kell határoznia, mikor támadható meg egy bírósági határozat rendes fellebbezési jogorvoslattal, illetve, hogy a jogerőssé vált határozat megtámadására milyen feltételek alapján van lehetőség, és hogy mikor következik be az az állapot, amikor a jogerős határozat már semmiféle jogorvoslattal nem támadható.”*

A 3085/2013 (III. 27.) AB végzés 16. pontja alapján bár a Kúriának lehetősége van jogszabálysértést megállapítani a felülvizsgált ítéletben megállapított tényállással összefüggésben, *„ha az nyilvánvalóan helytelen, kirívóan okszerűtlen vagy logikai ellentmondást tartalmazó következtetésen alapszik”*. Emellett figyelemmel arra, hogy a Kúria az ügy irataiból dolgozik, **nyilvánvalóan helytelennek azok a ténymegállapítások minősülhetnek, amelyek az iratok tartalmával nem támaszthatóak alá, azzal ellentétben állnak, vagyis iratellenesek** (30/2014. (IX. 30.) AB határozat [85] pontja).

A jelen alkotmányjogi panasszal vitatott Kúria ítélet azonban, amint az a 3. pont keretében részletesen is kifejtésre került, egyetlen helyen sem hivatkozik arra, vagy támasztja alá azt, hogy az I. fokú bíróság mérlegelési jogkörében eljárva a fent említett kirívóan logikátlan és iratanyaggal ellentétes következtetéseket vonta volna le a rendelkezésére álló bizonyítékokból. Csupán a bizonyítékok ismételt értékelését végezte el a Kúria azon az alapon, hogy nem találta az egyes bizonyítékokat kellően súlyozottnak, megsértve ezzel a Ptk. 275. §-ában rendezett felülmérlegelés tilalmán keresztül a jogerő tiszteletben tartásának elvét és a jelen alkotmányjogi panasz A)-B) pontjaiban rögzített jogokat.

Amint arra pedig, a fentiekben részletezett EJEB gyakorlat, valamint az Alkotmánybíróság az 5/1999 (III.31.) AB határozatában, valamint a 7/2013. (III.1.) AB határozatában rámutatott, **a jogbiztonság és a jogerő tiszteletének sérelme egyben alapjogi sérelmet is jelent.**

A fent kifejtettekre tekintettel Indítványozó kéri a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy a Kúria jelen alkotmányjogi panasz 3. sz. mellékleteként csatolt, Kfv.III.35.117/2015/7. számú ítéletét vizsgálja meg, és fentiekben kifejtettek alapján állapítsa meg alaptörvény-ellenességét és az Abtv. 43. § (1) bekezdése alapján semmisítse meg a jogerős döntést.

5. ILLETÉK

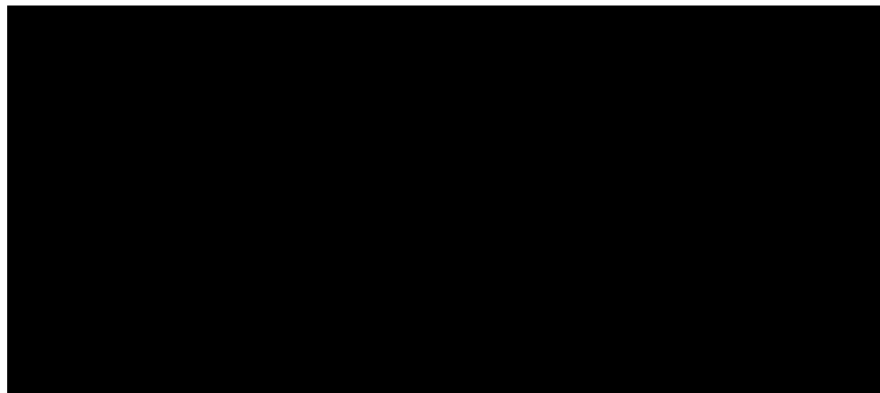
Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 57. § (1) n) pontja alapján az eljárás illetékmentes.

6. MELLÉKLETEK:

1. sz. melléklet: jogi képviselő meghatalmazása
2. sz. melléklet: adatkezelési nyilatkozat
3. sz. melléklet: A Kúria Kfv.III.35.117/2015/7. számú ítélete
4. sz. melléklet: Indítványozó felülvizsgálati ellenkérelme
5. sz. melléklet: A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatóságának felülvizsgálati kérelme
6. sz. melléklet: A Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.194/2014/5. számú I. fokú ítélete
7. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatóságának 13521312122 számú II. fokú határozata
8. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Győr-Moson-Sopron Adóigazgatóságának 3524641959 számú I. fokú határozata

Budapest, 2015. szeptember 17.

Tisztelettel:



**Székesfehérvári Közigazgatási és
Munkaügyi Bíróság**
(8000 Székesfehérvár, Zichy liget 10.) útján

az **Alkotmánybíróság**
(1015 Budapest, Donáti u. 35-45.) részére


indítványozó

képviselőtében:


alkotmányjogi panasza

a **Kúria** mint felülvizsgálati bíróság
(1055 Budapest, Markó u. 16.)

Kfv.III.35.117/2015/7. számú - közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perben a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.194/2014/5. számú jogerős ítélete felülvizsgálataként született - ítéletével szemben.