

Alkotmánybíróság

Budapest

Tisztelt Alkotmánybíróság!

<b>ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG</b>	
Ügyszám: <u>IV/1522-2/2020</u>	
Érkezett: <u>2020 NOV 09.</u>	
Példány: <u>1</u>	Kezelőiroda:
Melléklet:	<u>chi</u>

A [REDACTED], mint indítványozó – az eredeti indítványunkhoz I/1. szám alatt csatolt meghatalmazással igazolt jogi képviselőnk útján – az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény 27. § alapján előterjesztett, az Alkotmánybíróságon IV/1522-1/2020 ügyszám alatt nyilvántartásba vett indítványunk kiegészítéseként az alábbi

### **alkotmányjogi panasz indítványt**

terjesztjük elő.

**Kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy állapítsa meg a Kúria Kfv.I.35.387/2019/10. számú ítélete és a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 101.K.27.266/2019/2. számú ítéletével hatályában fenntartott 101.K.27.808/2018/22. számú ítélete, valamint a Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság 2235395594 iktatószámom kiadott, és NAV Heves megyei Adó- és Vámigazgatósága (elsőfokú adóhatóság) által hozott 4076186193 iktatószámú közigazgatási határozatok alaptörvény-ellenességét, és az Abtv. 43. §-ának megfelelően azokat semmisítse meg.**

**Kérelmünk indokolásaként az alábbiakat adjuk elő:**

#### **I.**

### **AZ INDÍTVÁNY BENYÚJTÁSÁNAK TÖRVÉNYI ÉS FORMAI KÖVETELMÉNYEI**

#### **1. A pertörténet és a tényállás rövid ismertetése, a jogorvoslati lehetőségek kimerítése**

a) ) A [REDACTED] (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2017. november 6. napjától a 2014. január 2015. december időszakra Áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott egyesületünknel, mely alapján a 2018. június 4-én kelt 4076186193 számú határozatában egyesületünket **60.643.000 forint adóhiány, 15.161.000 forint adóbírság és 3.681.000.- késedelmi pótlék** megfizetésére kötelezte. A megállapított adókülönbözet nagy része abból keletkezett, hogy az adóhatóság vállalkozási tevékenységnek és ebből következően adókötelesnek minősítette az egyesület színházi előadásokkal összefüggésben jegyek értékesítéséből származó bevételét.

b) Az ellenőrzés során és az elsőfokú határozat ellen benyújtott fellebbezésünkben végig rámutattunk arra, hogy számunkra azért sérelmes az adóhatóság megállapítása, mert az adóhatóság által korábban végzett ellenőrzések megállapításai, nevezetesen a 2015. május 14. napján készült 1965252600 iktatószámú, **5415596223 ügyszámú jegyzőkönyvben rögzített megállapítások szerint egyesületünk nem végez adóköteles tevékenységet**. Emiatt **abban a meggyőződésben** voltunk, hogy tevékenységünk után nem kell áfát fizetni. Az utólagos adómegállapítást tartalmazó határozat ezért a jogos várakozásunkat, a bizalomvédelem elvét sérti.

c) A fellebbezés folytán eljáró másodfokú adóhatóság 2018. szeptember 28. napján kelt 2235395594 számú határozatával az elsőfokú adóhatóság határozatát helybenhagyta A határozat megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság a rendelkezésére álló dokumentumok, bizonylatok, egyéb adatok alapján megalapozott következtetésre jutott, amikor a feltárt tényállás alapján

megállapította, hogy az adózó a vizsgált időszakban nem kizárólag közhasznú tevékenységet végzett, hanem amellet – a jegyértékesítésből és az előadó művészeti tevékenységből származó bevétel realizálása révén – vállalkozási tevékenységet is folytatott, és az árbevétellel kapcsolatban áfa fizetési kötelezettség terhelve.

d) Az alperes határozata ellen keresetet nyújtottunk be, azonban az elsőfokú bíróság keresetünket **101.K.27.808/2018/22. számú ítéletével elutasította.**

Az elsőfokú bíróság ítélete szerint alperes maga sem vitatta, hogy a 2015. május 14. napján készült 1965252600 iktatószámú (5415596223 ügyszámú) jegyzőkönyv azt rögzíti, hogy felperes közérdekű vagy egyéb speciális jellegére tekintettel adómentes tevékenységet végez, illetve, hogy a vizsgálat alá vont időszakban vállalkozási tevékenységet nem végzett. Ugyanakkor a bíróság megállapítása szerint nem hagyható figyelmen kívül az, hogy ezen vizsgálat egy célvizsgálat volt, amely jellegéből adódóan a felperes tevékenységére irányuló, a tárgyi időszaki dokumentumok tartalmi felülvizsgálatát eredményező ellenőrzést nem tartalmazott, nem arra irányult. Így ezen adóhatósági eljárásokból sem juthatott arra a következtetésre a felperes, hogy a tevékenysége az Áfa törvény hatálya alá nem tartozó tevékenység.

Az elsőfokú bíróság nem találta alaposnak egyesületünknek a C-181/04-C-183/04. számon egyesített ügyekben (a továbbiakban: Elmeka ügy) hozott Európai Unió Bírósága döntésére való hivatkozását, mivel álláspontja szerint abban az ügyben konkrét kérdésre konkrét választ adott az adóhatóság, míg jelen peres eljárásban az adóhatóság egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló eljárás során ezen vizsgálat jellegéből adódóan általános jelleggel tett megállapítást. Szerinte az adóhatóság tartalmi felülvizsgálatot nem alkalmazott, így ezen hivatkozás sem helytálló. A bíróság megállapítása szerint az Európai Unió Bírósága fenti döntésében írt tényállás nem feleltethető meg jelen per alapját képező tényállásnak. Jelen esetben ugyanis lehetősége van az adóhatóságnak arra, hogy a korábbi ellenőrzési jegyzőkönyvben írtakat módosítsa. A korábbi ellenőrzés során, bár jegyzőkönyv lett felvéve, de határozat nem született. A bíróság megállapítása szerint a jogos elvárás elve érvényesül nem csak a jogalkotás, hanem a jogalkalmazás szempontjából is. Ugyanis, ha a korábbi ellenőrzési jegyzőkönyvben foglalt hatósági megállapítás alapján egy határozat született volna, akkor attól már nem lehetett volna eltérni, akkor már nem lehetett volna súlyosabb következményt alkalmazni, kivéve, ha az adózó az adóhivatalt megtévesztette. A bíróság megállapítása szerint a magyar bírói gyakorlat is alkalmazza a jogos elvárás elvét a fentiek miatt. Ezt az álláspontot támasztja alá a Kúria gyakorlata is. Ilyen szempontból a jogos elvárás elve a súlyosítási tilalom elvének felel meg.

e) Az elsőfokú bíróság ítélete ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtottunk be a Kúriához, melynek alapján a **Kúria** a jelen indítványban sérelmezett ítéletével a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 101.K.27.266/2019/2. számú ítéletével hatályában fenntartott 101.K.27.808/2018/22. számú ítéletét – az indokolás pontosításával – **hatályában fenntartotta.**

A Kúria ítéletének lényegét az alábbiakban idézzük.

[28] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság ítéletének meghozatala során a Kp. 84. § (2) bekezdésére tekintettel alkalmazandó Pp. 346. § (3)-(7) bekezdései szerint járt el; az iratoknak megfelelő tényállást rögzített, a bizonyítékokat a Kp. 78.§ (2) bekezdése szerint egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékelte a Pp. 279. § (1) bekezdése szerint, jogszabály értelmezése az alábbi pontosítással az ügy érdemére kihatóan nem volt téves.

[29] A jogbiztonság és bizalomvédelem (jogos elvárások védelme) elvének lényege, hogy az uniós szabályok hatásainak egyértelműeknek és előreláthatónak kell lenniük azok számára, akikre annak hatálya kiterjed.

[30] Az elsőfokú bíróságnak nem annak általános lehetőségét kellett vizsgálnia, hogy a felperesben alakulhatott-e ki olyan meggyőződés a Tevékenység utáni adókötelezettségről, mint amilyen ténylegesen kialakult, hanem – az Elmeka ítélet 3) pontjára figyelemmel – azt, hogy felperes elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplőként észszerűen vélelmezhetette-e az általa kialakított gyakorlat helyességét, és ha igen, akkor e bizalom jogos volt-e (Elmeka ítélet 32. bekezdés). Utóbbi vonatkozásokban a releváns anyagi és eljárási jogszabályok (Áfa tv., Art., Civil törvény) értékelése mellett az elsőfokú bíróság indokolási kötelezettségének eleget tett. A felperes abban nem tévedett, hogy a bizalomvédelem (jogos elvárás) elve és az Art. 142.§ (1) bekezdése nem egy az egyben azonos fogalmak, ugyanakkor ezt kategorikusan az elsőfokú bíróság sem jelentette ki. A jogerős ítélet 9. oldalán e tekintetben az „Ilyen szempontból” mondatkezdésnek is van jelentősége, mely az ezt közvetlenül megelőző indokolásrészsel együtt nyer értelmet.

[32] A Kúria – részben osztva a felülvizsgálati kérelemben kifejtetteket – a jogerős ítélet indokolásától (8. oldal utolsó bekezdése) annyiban eltér, hogy az Art. 142. § (1) bekezdésének második fordulata („ha pedig az ellenőrzés hatósági eljárás megindítása nélkül befejeződött,”) nem mindegyik azonos fajtájú, és nem feltétlenül csak az azonos fajtájú ellenőrzések viszonylatára vonatkozik. E fordulat két olyan ellenőrzés tekintetében alkalmazandó, amely ellenőrzések eredményeként az adóhatóság határozatot hozott, vagyis konkrét adójogviszonyt alakszerű érdemi döntéssel (Art. 123. §) zárt le. Ezt fejezi ki a normaszöveg további részében az „új határozat szókapcsolat is - az új határozat mindig csak egy megelőző határozathoz képest lehet új -, továbbá ennek felel meg a kialakult bírói gyakorlat is.

[33] Az Ellenőrzés 1. eredményeként határozat – adóalapra, adóra és jogkövetkezményre tett adóhatósági megállapítást tartalmazó alakszerű döntés – nem született, és az ellenőrzés e fajtájának természetéből, valamint az Art. 105.§-ából eredően a vizsgálat eredményét határozatban realizálni sem lehetett. A felperes így tévesen állította, hogy a súlyosítási tilalom konkrét adójogviszonyt elbíró érdemi döntés – határozat – nélkül is értelmezhető, és azt is, hogy saját álláspontjának elvetése az Art. 142. § (1) bekezdése második fordulatának kiüresedéséhez vezetne.

[34] A felperes szükségtelenül emelte ki az Ellenőrzés 1. jegyzőkönyvében tett megállapításokat, mert azt az elsőfokú bíróság is értékelési körébe vonta (jogerős ítélet 9. oldal első bekezdés), ugyanakkor össze is vetette a felperes által nem, illetve súlytalannak tartott más jogi tényekkel (harmonizált jogfogalmak miatt a Civil törvény irrelevanciája, az Art. 142. § rendelkezése). Az Art. 87. § (1) bekezdés c) pontja szerinti egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés során történt „tartalmi felülvizsgálat” jelentéstartalmát a felperes szintén szükségtelenül vitatta, mert e kifejezés – a jogerős ítélet indokolásának egészét nézve – az adójogviszonyt véglegesen lezáró döntéssel záródó vizsgálatokra vonatkozott.

[35] Az Elmeka ügy és a jogerős ítélettel elbírált jogvita a felperes által kiemelt „levél” és „adóhatósági megállapítás” alapján okszerűen azért nem vethető össze, mert felperes az adóhatóságtól nem kért előzetes tájékoztatást Tevékenységének minősítéséről, másrészt pedig azért sem, mert felperes az adóhatósági megállapítás fogalmát tévesen értelmezte.

[37] A Kúria ugyanakkor a Kfv.I.35.064/2018/12. számú – helyi adóügyben hozott – a ítéletének 35-38. pontjaiban az EUB Elsőfokú Bírósága T-326/07. számú ügyben hozott ítéletén keresztül rámutatott arra, hogy a közigazgatás által adott konkrét biztosítékok hiányában a bizalomvédelem elve nem hivatkozható. A Kúria jelen felülvizsgálati ügyben e korábbi

döntéséhez képest, valamint az Art. 142.§-ára alapított következetes bírói gyakorlatra is visszautalva megállapította, hogy az Ellenőrzés 1.-t lezáró jegyzőkönyv – éppen az eljárás fajtája miatt – egy ellenőrzéssel le nem zárt időszakra (2013. adóévre) vonatkozó olyan okirat volt, amelyben az adóhatóság nem adott, és nem is adhatott konkrét biztosítékot arra, hogy a felülvizsgálati kérelemmel érintett 2014-2015. adóévekben folytatott Tevékenység is megalapozza a felperes alanyi adómentességét.

[38] Előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése nem volt indokolt, mert a jogvitában nem volt érintett olyan közösségi jogforrás, amelynek értelmezését az EUB nem végezte el, és amely nélkül a jogvita nem volt elbírálni. Az EUB továbbá a bizonyítékok értékelése terén az Elmeka ügyben is hangsúlyozta a tagállami jogalkalmazó döntési kompetenciájának jelentőségét.

[40] Az ellenőrzéssel lezárt időszakot nem keletkeztető ellenőrzés során tett, de határozatban nem realizált megállapítással ellentétes tényekre is alapítható utóbb bevallások utólagos ellenőrzése alapján hozott határozat. A bizonyítékok együttes értékelésével dönthető csak el, hogy a hatósági jogalkalmazás ellentétes-e a jogbiztonság és bizalomvédelem elvével.

A fentiek szerint – tekintettel arra, hogy a Kúria végzése ellen fellebbezésnek nincs helye – a **jogorvoslati lehetőségeinket kimerítettük.**

Szeretnénk rámutatni arra, hogy egyesületünk a közigazgatási eljárás és a bírósági eljárások során **nem vitatta, hogy egyesületünk a vizsgált időszakban adóköteles tevékenységet végzett**, hanem azt állítottuk, hogy a vizsgált időszakban abban a **téves meggyőződésben voltunk**, hogy nem kell áfát fizetnünk, és ezt a **téves meggyőződésünket az elsőfokú adóhatóság ellenőrzése során jegyzőkönyvbe foglalt megállapítás okozta.** Emiatt soha nem azt állítottuk, hogy az adóhatóság utólagos adómegállapítása anyagi jogilag jogszabálysértő, hanem azt, hogy **az a jogbiztonság, azon belül a bizalomvédelem alkotmányos elvébe és az Európai Unió Bírósága által kialakított esetjogi gyakorlatba ütközik.**

## **2. Az ügy érdemében képviselt álláspontunk**

a) Álláspontunk szerint ügyünkben a közigazgatási hatóságok és a közigazgatási bíróság, valamint a Kúria megsértette az Alaptörvényben biztosított, a **tisztességes eljárásra vonatkozó alapjogunkat.**

**Ezen alkotmányos alapjog megsértése azzal következett be, hogy a korábban végzett ellenőrzés eredményeként az elsőfokú adóhatóság kifejezett, írásban rögzített megállapítást tett arra vonatkozóan, hogy az indítványozó egyesület nem végez adóköteles tevékenységet, az adóhatóság felé bejelentési kötelezettségeinek eleget tett, majd ezen megállapítás ellenére egy később elvégzett ellenőrzést során nagy összegű adóhiányt és ennek jogkövetkezményeit állapította meg az indítványozó terhére.**

A közigazgatási és bírósági eljárásban képviselt álláspontunk lényege az volt, hogy **a vizsgált időszakban egyesületünk joggal bízott abban, hogy tevékenysége áfa-mentes.** Ezt a meggyőződésünket az **elsőfokú adóhatóság ellenőrzéseire alapoztuk.** Az elsőfokú adóhatóság 2015. április 15. és 2015. május 14. közötti időszakban egyesületünkönél egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést végzett a 2013. január 1-től 2013. december 30-ig terjedő időszakra vonatkozóan. Ezen ellenőrzést lezáró jegyzőkönyvében az adóhatóság megállapította, hogy az Egyesület **vállalkozási tevékenységet a vizsgált időszak alatt nem végzett**, és kifejezetten **jogszerűnek minősítette a bejelentési kötelezettségünk teljesítését** is, és nem hiányolta, hogy nem tettünk eleget az áfa-fizetési kötelezettség alá történő bejelentkezési kötelezettségünknek.

Az adóhatóság 2017. évben 2016. évre vonatkozóan is végzett egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzéseket, melyek megállapításait a 2054265164 és 2053875263 számú jegyzőkönyvek tartalmazzák. Tényként állapítható meg, hogy **ezek a jegyzőkönyvek és az ezek alapján kiadott határozat sem tartalmazzák**, hogy az adóhatóság szerint az egyesület adóköteles tevékenységet végez.

Ezt követően az elsőfokú adóhatóság a 2018. június 4-én kelt 4076186193 számú határozatában egyesületünket **60.643.000 forint adóhiány, 15.161.000 forint adóbírság és 3.681.000.- késedelmi pótlék** megfizetésére kötelezte

Az adóhatóság korábbi ellenőrzési gyakorlata **azt a jogos várakozást alapozta meg bennünk**, hogy tevékenységünk nem áfa-köteles, ezért az **adókülönbözet utólag történt megállapítása véleményünk szerint sérti a tisztességes eljáráshoz való alapjogunkat.**

Ismételten kiemelni kívánjuk, hogy a közigazgatási és a bírósági eljárás során nem azt állítottuk, hogy a vizsgált időszakban tevékenységünk nem volt áfa-köteles, hanem azt, hogy azon meggyőződésünket, hogy tevékenységünk egésze cél szerinti tevékenység, és emiatt **nem kell áfát felszámítanunk, az adóhatóság ellenőrzési megállapításai alátámasztották, megerősítették**, és ennek ellenére tették meg megállapításaikat terhünkre.

b) Másodlagosan előadjuk, hogy álláspontunk szerint az ügyben lefolytatott közigazgatási és bírói eljárások a bizalomvédelem elve alkalmazásának mellőzésével kapcsolatosan **más alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdéseket** is felvetnek, amelyek megalapozhatják a bírói döntések megsemmisítését.

#### **4. A jogorvoslati lehetőségek kimerítése**

Az ügyben a **jogorvoslati lehetőségeket kimerítettük** mind a közigazgatási, mind a bírói eljárásban. Nyilatkozunk arról, hogy az ügyben semmilyen hatóság, illetve bíróság előtt **nincs folyamatban** eljárás.

#### **5. Az alkotmányjogi panasz benyújtásának határideje**

A Kúria ítéletét (eredeti kérelmünkhöz **I/2.** szám alatt csatolva) jogi képviselőnk **2020. július 9-én** vette kézhez elektronikusan, így az Abtv. 30.§ (1) bekezdése alapján az alkotmányjogi panasz a benyújtására alapjául szolgáló bírói döntés közlésétől számított 60 napon belül, tehát **határidőben** került benyújtásra.

#### **6. Az indítványozó érintettségének bemutatása**

Panaszunkat **eljárásjogilag** az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (Abtv.) 27. §-ára alapozzuk, amely kimondja, hogy az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja alapján alaptörvény-ellenes bírói döntéssel szemben az egyedi ügyben érintett személy vagy szervezet alkotmányjogi panasszal fordulhat az Alkotmánybírósághoz, ha az ügy érdemében hozott döntés vagy a bírósági eljárást befejező egyéb döntés

- a) az indítványozó Alaptörvényben biztosított jogát sérti, és
- b) az indítványozó a jogorvoslati lehetőségeit már kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva.

Az egyedi ügyben való **érintettségünket** igazolja, hogy a Kúria ítélete által lezárt ügyben felperesként, a közigazgatási (adóigazgatási) eljárásban pedig ügyfélként (adózóként) vettünk részt. A közigazgatási és bírósági döntések a tisztességes eljáráshoz való alapjogunkat sértették, melyet jelen indítványunkban részletesen kifejtünk.

**7. Annak bemutatása, hogy az állított alapjogsérelem a bírói döntést érdemben befolyásolta vagy a felmerült kérdés alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés**

Jelen beadványunk II. részében részletesen bemutatjuk, hogy a közigazgatási hatóságok megsértették a fentiekben megjelölt alapjogunkat, és az elsőfokú bíróság, valamint a Kúria által hozott ítéletek alaptörvény-ellenesen, alapjogunkat megsértve állapították meg az adóhatósági határozatok jogszerűségét.

## II.

### AZ ALKOTMÁNYJOGI PANASZ BENYÚJTÁSÁNAK ÉRDEMI INDOKOLÁSA

#### 1. Az Alaptörvény megsértett rendelkezéseinek pontos megjelölése

Jelen indítványunk anyagi jogi alapjaként elsődlegesen az Abtv. 27. § a) pontjában foglaltak szerinti okot jelöljük meg, mert véleményünk szerint a Kúria ítélete (valamint azt megelőző közigazgatási és bírói döntések) sértik az Alaptörvény következő rendelkezéseit:

*„B) cikk (1) Magyarország független, demokratikus jogállam.”*

*„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.”*

*„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.”*

#### 2. A megsemmisíteni kért bírói döntések alapjog-sértésének indokolása

2.1. Az elsőfokú bíróság és a Kúria ítéletének alaptörvény-ellenességét abban jelöljük meg, hogy **nem minősítették a tisztességes eljáráshoz való jogunk megsértésének** az adóhatóság magatartását.

Hivatkozunk az Alkotmánybíróság 3311/2018. (X. 16.) AB határozatára, amelynek [27] pontja a következőket mondja ki: *Az Alkotmánybíróság gyakorlata a tisztességes eljáráshoz való jogot a hatósági és a bírósági eljárásokkal kapcsolatosan nevesítette. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése és XXVIII. cikk (1) bekezdése eljárási természetű alapjog, amely az eljárás egészének minőségére vonatkozik. Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény negyedik módosítása (2013. március 25.), valamint a 13/2013. (VI. 7.) AB határozatában a korábbi alkotmánybírósági határozatokban foglaltak felhasználhatóságát illetően rögzített szempontok figyelembe vételével alapján arra jutott, hogy a tisztességes eljáráshoz való jog követelményével kapcsolatos korábbi megállapításai alkalmazhatóságának a konkrét ügyben nincs akadálya [hasonlóan lásd: 7/2013. (III. 1.) AB határozat]. A 6/1998. (III. 11.) AB határozat úgy foglalta össze a tisztességes eljáráshoz való jog lényegét, hogy az „**olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembe vételével lehet csupán megítélni. Ezért egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás méltánytalan vagy igazságtalan, avagy nem tisztességes**” [ABH 1998, 91, 95]*

**Az Alkotmánybíróság fent idézett határozatában rámutat arra az általa következetesen képviselt álláspontra, hogy a hatóságok, illetve bíróságok eljárása lehet akkor is méltánytalan vagy igazságtalan, avagy nem tisztességes, ha egyébként az összes eljárási részletszabályt betartották.**

**Rámutat arra is, hogy a tisztességes eljáráshoz való jogot csak az eljárás egészének és körülményeinek figyelembe vételével lehet megítélni.**

A fentiek alapján álláspontunk szerint jelen beadvány tárgyát képező ügyben a közigazgatási és bírósági eljárások tisztességes voltát nem lehet elszigetelten, és csak a formai szabályok

betartása szabályszerűsége vizsgálatával megítélni, hanem **együtt kell értékeln**i az elsőfokú adóhatóság korábbi megtévesztő megállapítását és az ezt követően hozott adóhiányt megállapító határozatot. Álláspontunk szerint az adóhatóság ellenőrzési magatartását folyamatában vizsgálva a tisztességes eljáráshoz való jog sérelme akkor is megállapítható, ha az egymást követő hatósági eljárások során a szabályok formailag betartásra kerültek.

**Álláspontunk szerint az adóhatóságok és a bíróságok eljárása akkor lett volna tisztességes eljárás, ha az eljárásuk során alkalmazták volna a jogállamiságnak az alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében rögzített alkotmányos alapelvét, ezen belül is a jogbiztonság, azon belül a bizalomvédelem alapelvét.**

Itt hivatkozunk az Alkotmánybíróság 142/2010. (VII. 14.) AB határozatára, amely az 5. pontjában megállapítja, hogy „**A jogbiztonsághoz szorosan hozzátartozik nemcsak a visszaható hatály tilalmának és a szerzett jogok védelmének elve, hanem a bizalom védelmének elve is, vagy másképpen a jogos elvárások védelme.**”

A határozat konkrétan a bizalomvédelem elvének értelmezése kapcsán hivatkozik az **Európai Unió Bírósága gyakorlatára** a következők szerint: „*A jogbiztonságnak ez a felfogása megjelenik az Európai Bíróság gyakorlatában is [lásd különösen az Elsőfokú Bíróság (negyedik tanács) egyik ítéletét (1997. január 22., Opel Austria GmbH kontra az Európai Unió Tanácsa); az Elsőfokú Bíróság T-466/93., T-469/93., T-473/93., T-474/93. és T-477/93. sz., O’Dwyer és társai kontra Tanács egyesített ügyekben 1995. július 13-án hozott ítéletének (EBHT 1995. II-2071. o.) 48. pontját; továbbá C-376/02. sz., (a Hoge Raad der Nederlanden előzetes döntéshozatal iránti kérelme) a Stichting “Goed Wonen” kontra Staatssecretaris van Financiën ügyben, 2005. április 26.]*.”

A bírósági eljárásban hivatkoztunk az ún. Elmeka ügyre, amelyben az Európai Unió Bírósága ítéletében kimondja, hogy “**a Bíróság töretlen ítélkezési gyakorlata szerint a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét az Európai Unió intézményeinek, de az uniós irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak is tiszteletben kell tartaniuk** (lásd ebben az értelemben különösen: Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet, C-487/01 és C-7/02, EU:C:2004:263, 57. pont; „Goed Wonen”-ítélet, C-376/02, EU:C:2005:251, 32. pont; Elmeka NE-ítélet, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 31. pont)./.../

“Az Elmeka a Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios-hoz (a tengeri ügyekben illetékes pireuszi adóhatóság, a továbbiakban: a pireuszi adóhatóság) intézett 1994. június 21-i levelével **felvilágosítást kért arról, hogy a tartályhajójával az Oceanic társaság megbízásából külföldi utakat lebonyolító és a pireuszi kikötői finomítókból származó üzemanyagot szállító hajók ellátása keretében, köteles-e a törvény értelmében a HÉA-t felszámítani az Oceanic számára kibocsátott fuvarlevélen, vagy pedig az 1642/1986. sz. törvény alapján mentes a HÉA alól, és ebben az esetben milyen eljárás szerint. Kérelmére válaszként a pireuszi adóhatóság azt közölte vele, hogy a szóban forgó fuvarlevelek mentesek a HÉA alól. /.../**

Harmadik kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy tekintettel a közösségi jognak a HÉA-ra vonatkozó szabályaira és elveire, a nemzeti adóhatóságnak az adóalanyt arra felhatalmazó aktusa, hogy a vele szerződőre ne hárítsa át a HÉA-t, kelthet-e - akkor is, ha az aktus jogellenes - olyan jogos bizalmat az adóalanyban, amellyel ellentétes lenne az említett adó utólagos megfizetése. /.../

A Bizottság álláspontja szerint **a bizalomvédelem elve nem teszi lehetővé az adóalany által a kérdéses adóévekben a vele szerződőnek fel nem számított és az adóhatóságnak be nem fizetett HÉA utólagos megfizetésének követelését abban az esetben, ha az adóhatóság többéves magatartása arra a jogos meggyőződésre juttatta az adóalanyt, hogy nem köteles ezt az adót**

*felszámítani. A tárgyaláson a Bizottság azonban hozzátette, hogy az a körülmény, hogy a tájékoztatást nem az illetékes adóhatóság adta, esetleg más értékeléshez vezethet./.../*

*Az előzőekben kifejtett észrevételekre figyelemmel a harmadik kérdésre azt kell válaszolni, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszer keretében a nemzeti adóhatóságok kötelesek tiszteletben tartani a bizalomvédelem elvét. A kérdést előterjesztő bíróságra tartozik annak értékelése, hogy az alapügyek körülményei között az adóalany ésszerűen vélelmezhetette-e azt, hogy a kérdéses határozatot erre hatáskörrel bíró hatóság hozta.”*

Esetünkben a hatáskör kérdése nem lehet kétséges, hiszen a felperes adóigazgatási ügyeiben hatáskörrel és illetékességgel rendelkező **adóhatóság maga végzett ellenőrzést** és ennek eredményeként kifejezetten megállapította, hogy a felperes vállalkozási tevékenységet a vizsgált időszak alatt nem végzett, **jogszerűnek minősítette** a bejelentési kötelezettségünk teljesítését is, és nem hiányolta, hogy nem tettünk eleget az áfa-fizetési kötelezettség alá történő bejelentkezési kötelezettségünknek. Álláspontunk szerint egy **konkrét adóhatósági ellenőrzés alapján tett megállapításnak** sokkal súlyosabban kell latba esni, mint egy felvilágosítást kérő levélre adott válasznak.

Álláspontunk szerint **megalapozatlan a Kúria ítélete 35. pontjának** azon megállapítása, hogy az Elmeka ügy és a jogerős ítélettel elbírált jogvita a felperes által kiemelt „levél” és „adóhatósági megállapítás” alapján **okszerűen azért nem vethető össze, mert felperes az adóhatóságtól nem kért előzetes tájékoztatást** tevékenységének minősítéséről.

Továbbra is fenntartjuk azt a véleményünket, hogy ha az EU Bíróság szerint az Elmeka ügyben egy tájékoztatást kérő **levélre adott téves adóhatósági válasz** megalapozta a bizalomvédelem elvének alkalmazását, akkor a mi esetünkben az adóhatóság által, törvényben biztosított saját hatáskörében, **az összes rendelkezésre álló dokumentum, adat, információ birtokában végzett ellenőrzés megállapítását** súlyosabban kell figyelembe venni a bizalomvédelem elvének megsértésének értékelésénél.

A Kúria ítéletének 37. pontja hivatkozik a Kúria Kfv.I.35.064/2018/12. számú ítélet 35-38. pontjaiban foglaltakra, amelyben az **EUB Elsőfokú Bírósága T-326/07. számú** ügyben hozott ítéletén keresztül rámutatott arra, hogy a közigazgatás által adott konkrét biztosítékok hiányában a bizalomvédelem elve nem hivatkozható. *„A Kúria jelen felülvizsgálati ügyben e korábbi döntéséhez képest, valamint az Art. 142.§-ára alapított következetes bírói gyakorlatra is visszaütalva megállapította, hogy az Ellenőrzés 1.-t lezáró jegyzőkönyv – éppen az eljárás fajtája miatt – egy ellenőrzéssel le nem zárt időszakra (2013. adóévre) vonatkozó olyan okirat volt, amelyben az adóhatóság nem adott, és nem is adhatott konkrét biztosítékot arra, hogy a felülvizsgálati kérelemmel érintett 2014-2015. adóévekben folytatott Tevékenység is megalapozza a felperes alanyi adómentességét.”*

A Kúria ítéletében hivatkozott T-326/07. számú ügyben hozott EUB ítélet 179. pontja a következőképpen rendelkezik (kiemelés tőlünk): *„Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a bizalomvédelemre való hivatkozás joga minden olyan magánszemélyre kiterjed, akinek a helyzete akként jellemezhető, hogy a közösségi közigazgatás pontos biztosítékok adásával jogos bizalmat keltett benne (a fenti 81. pontban hivatkozott Di Lenardo és Dilexport ügyben hozott ítélet 70. pontja; a fenti 81. pontban hivatkozott Embassy Limousines & Services kontra Parlament ügyben hozott ítélet 74. pontja; lásd e tekintetben a fenti 81. pontban hivatkozott Atlanta kontra Európai Közösségek ügyben hozott ítélet 52. pontját). Ilyen biztosítéknak minősül a közlés formájától függetlenül a feljogosított és megbízható forrásból származó pontos, feltétlen és egybehangzó tájékoztatás (a fenti 81. pontban hivatkozott szélenergia-átalakító berendezés ügyben hozott ítélet 36 pontja). Ezzel szemben senki nem hivatkozhat ezen elv megsértésére, akinek a közigazgatás nem adott konkrét biztosítékokat (a Bíróság C-506/03.*



sz., Németország kontra Bizottság ügyben 2005. november 24-án hozott ítéletének [az EBHT-ban nem tették közzé] 58. pontja, valamint C-182/03. és C-217/03. sz., Belgium és Forum 187 kontra Bizottság egyesített ügyekben 2006. június 22-én hozott ítéletének [EBHT 2006., I-5479. o.] 147. pontja).”

Álláspontunk szerint a Kúria ítélete ellentétes a fent idézett uniós esetjogi döntéssel, ugyanis az Európai Unió Bírósága megfelelő biztosítéknak minősíti a tájékoztatást „**a közlés formájától függetlenül**”, ha az

- megbízható forrásból származik,
- pontos,
- feltétlen és
- egybehangzó.

Az EUB szerint nincs jelentősége annak, hogy az adóhatóság közlése *tájékoztatást kérő levélre adott válasz, adóhatósági határozat*, vagy (mint esetünkben történt) adóhatósági ellenőrzés *jegyzőkönyvébe foglalt ténymegállapítás* formájában történik.

Egyesületünk esetében teljesültek a fenti kritériumok, ugyanis a tájékoztatás

- a) **megbízható forrásból** származik, mert vitathatatlanul az erre hatáskörrel rendelkező adóhatóság végezte az ellenőrzést,
- b) **pontos**, mert az ellenőrzésről készült jegyzőkönyv szó szerint a következő megállapításokat tartalmazza:
  - “Az adózó közérdekű és egyéb speciális tevékenységére tekintettel **adómentes tevékenységet végez**, könyvvizelési kötelezettségének az egyszeres könyvvitel szabályai szerint tesz eleget.”
  - “Az Egyesület **vállalkozási tevékenységet a vizsgált időszak alatt nem végzett.**”
  - “A vállalkozás **bejelentési- és adatszolgáltatási kötelezettségének a jogszabályi előírásoknak megfelelően eleget tett.**”
- c) **feltétlen**, mert az adóhatóság által végzett ellenőrzés során ténylegesen feltárt tényeken, és nem feltételezéseken alapul; A jegyzőkönyv rögzítette, hogy “Az adózó által bemutatott **bizonylatokat, nyilvántartásokat az adóhatóság felülvizsgálta.**”
- d) **egybehangzó**, mert a fenti b) pontban idézett megállapítások több oldalról is megerősítette az egyesület által folytatott gyakorlat helyességét.

A Kúria ítéletében éppen az általa hivatkozott T-326/07. számú EUB ítélettel megy szembe, amikor a döntése elvi tartalmát a következőképpen határozza meg (kiemelés tőlünk): „[40] Az ellenőrzéssel lezárt időszakot nem keletkeztető ellenőrzés során tett, de **határozatban nem realizált megállapítással ellentétes tényekre is alapítható utóbb bevallások utólagos ellenőrzése alapján hozott határozat. A bizonyítékok együttes értékelésével dönthető csak el, hogy a hatósági jogalkalmazás ellentétes-e a jogbiztonság és bizalomvédelem elvével.**”

A Kúria álláspontja figyelmen kívül hagyja az EUB ítéletnek azt a meghatározását, hogy a tájékoztatás a **közlés formájától függetlenül** megalapozza a bizalomvédelem elvének sérelmére való hivatkozás lehetőségét, mert nem tekinti megfelelő „tájékoztatásnak” egyrészt azt a jegyzőkönyvi megállapítás formájában megjelenő adóhatósági közlést, amelyik nem adózói kérdésre adott válasz formájában jelenik meg, másrészt azt a megállapítást, amelyiket az adóhatóság nem határozatba foglalta.

**2.2.** Álláspontunk szerint önmagában is sérti a jogállamiság elvét, és emiatt alaptörvény-ellenes, és **a tisztességes eljáráshoz való alapjog sérelmét jelenti** az elsőfokú bíróság – a Kúria által is

elfogadott – azon megállapítása, amely szerint „nem hagyható figyelmen kívül az, hogy ezen vizsgálat egy célvizsgálat volt, amely jellegéből adódóan a felperes tevékenységére irányuló, a tárgyi időszaki dokumentumok tartalmi felülvizsgálatát eredményező ellenőrzést nem tartalmazott, nem arra irányult.” Ez az ítéleti megállapítás jóváhagyja, bátorítja azt az esetleges hatósági magatartást, hogy ha egy ellenőrzést a hatóság valamilyen általa meghatározott célból végez el, az e cél témakörén kívül eső körben felelőtlenül és következmény nélkül tehet bármilyen – adott esetben valótlan – megállapítást.

A bíróságok figyelmen kívül hagyják azt a tényt, hogy attól függetlenül, hogy a vizsgálatnak volt-e más célja, a mi esetünkben – mint többször rámutattunk - az adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 87. § (2) bekezdés c) pontjában meghatározott **egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést folytatott le**, amely az Art. 118. § (1) és (2) bekezdésében rögzített adókötelezettségekre, ezen belül a bejelentésre, bevallásra, adatszolgáltatásra, nyilvántartásra, bizonylat kiállításra, és bizonylat megőrzésre, könyvvezetésre, az adó-, adóelőleg levonására, beszédésére a kötelezettségek határidőben és alkalmas módon való teljesítésére vonatkozó előírások betartására terjedt ki. Maga az adóhatósági jegyzőkönyv sem említette, hogy az ellenőrzésnek más célja (pl. másik adózóval való gazdasági kapcsolat feltárása) lett volna. Amennyiben volt más célja is az ellenőrzésnek, **ez sem mentesítette volna az adóhatóságot az alól a kötelezettsége alól, hogy az Art. hivatkozott szabályai szerinti egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést a jogszabályoknak megfelelően teljes körűen lefolytassa, és ennek alapján a valóságos tényeknek megfelelő és jogszerű megállapításait megtegye.**

Ennek tükrében iratellenes, jogellenes és alaptörvény-ellenes az a megállapítás, hogy a szóban forgó ellenőrzés „jellegéből adódóan a felperes tevékenységére irányuló, a tárgyi időszaki dokumentumok tartalmi felülvizsgálatát eredményező ellenőrzést nem tartalmazott, nem arra irányult”. Az ellenőrzés bejelentésre, bevallásra, adatszolgáltatásra, nyilvántartásra, bizonylat kiállításra, és bizonylat megőrzésre, könyvvezetésre, az adó-, adóelőleg levonására, beszédésére a kötelezettségek határidőben és alkalmas módon való teljesítésére vonatkozó előírások betartására terjedt ki. Ezen ellenőrzés keretében az adóhatóságnak rendelkezésére állt minden olyan információ, amely alapján az egyesületünk tevékenységét megítélhette, többek között tételesen átvette a **jegyár-bevételünket dokumentáló bizonylatokat** is. Ezeknek a bizonylatoknak az átvétele önmagában bizonyítja, hogy **az adóhatóság tisztában volt azzal, hogy az egyesület ellenérték fejében nyújt szolgáltatást**. Emiatt - a bírósági ítélettől eltérően – semmiféle szükség nem volt semmiféle „tartalmi felülvizsgálatra” annak megítéléséhez, hogy ez a tevékenység adóköteles-e vagy sem. Ráadásul az adóhatóság a jegyzőkönyvben is rögzítette, hogy az adózó által bemutatott **bizonylatokat, nyilvántartásokat az adóhatóság felülvizsgálta**.

Az ellenőrzés keretében az “iratátadás-átvételtől” 2015. április 27-én felvett jegyzőkönyv rögzítette, hogy az adózó az adóhatóság részére – többek között – az alábbi iratokat adta át (kiemelés tőlünk):

- 6. ssz.: 1 dosszié szerződések (Tao és **jegyár bevételhez** kapcsolódó);
- 9. ssz.: 2 dosszié közhasznú jelentés, határozatok, **jegyár bevételről** nyilatkozatok, adatszolgáltatás;
- 14. ssz.: 7 db számlatömb, **56 db nyugtatömb**, 7 db pénztártömb.

Az adóhatóság a tények ismeretében tette meg azokat a megállapításait, hogy egyesületünk **adómentes tevékenységet végez, vállalkozási tevékenységet a vizsgált időszak alatt nem**

**végzett, bejelentési- és adatszolgáltatási kötelezettségének a jogszabályi előírásoknak megfelelően eleget tett.**

**A fentiek miatt álláspontunk szerint alaptörvény-ellenes az a bírósági és adóhatósági álláspont, amely amiatt nem tekinti relevánsnak a téves, emiatt megtevesztő adóhatósági megállapítást, mert véleménye szerint az ellenőrzésnek más volt a célja.**

### **3. Alapvető alkotmányjogi kérdés annak vizsgálata, hogy a jogbiztonságon belül milyen helyet foglal el a jogos várakozás és a bizalomvédelem elve**

Jelen indítványunkban másodlagosan, alapvető alkotmányjogi kérdésként jelöltük meg annak vizsgálatát, hogy a bizalomvédelem elvének milyen szerepe van a jogalkalmazásban.

Ennek oka, hogy viszonylag kevés, és egy meghatározott szűk körben mozog azoknak az alkotmánybírósági határozatoknak a száma, amelyek a bizalomvédelem elvét, mint alkotmányos elvet vizsgálják, még kevesebb az erre hivatkozó bírósági döntések száma, s feltehetően ennél is kevesebb, vagy nincs olyan közigazgatási határozat, amely a bizalomvédelem elvét a közigazgatási eljárásban hozott határozat jogi alapjának tekintené.

Álláspontunk szerint az Alkotmánybíróságnak iránymutatást kellene adnia a bizalomvédelem elvének alkalmazására még akkor is, ha ennek az elvnek az alkalmazását – a jogbiztonsággal együtt – nem tekinti vizsgálhatónak alkotmányjogi panasz keretében.

Tekintettel arra, hogy az EU Bíróság esetjoga a bizalomvédelem elvét a tagállamok hatóságai által is alkalmazandónak minősíti, álláspontunk szerint az Alkotmánybíróságnak ebben a tekintetben állást kellene foglalnia az Alaptörvény elvárásai és az uniós alapelvek egymás közötti viszonyával kapcsolatban is.

A jelen indítványban szereplő ügyben eljáró bíróságok az adóügyekben gyakorlatilag **egyenlőségjelet tettek a bizalomvédelem (jogos elvárás) elve** és az Art. 142. § (1) bekezdése szerinti **súlyosítási tilalomra vonatkozó szabályozás közé**. A hivatkozott törvényi rendelkezés szerint ha a korábbi ellenőrzés eredményeként határozatot hoztak, a határozat jogerőre emelkedésétől, **ha pedig az ellenőrzés hatósági eljárás megindítása nélkül befejeződött, a befejezéstől számított egy éven túl olyan új határozat**, amely az adókötelezettséget, az adó alapját, az adó összegét, a költségvetési támogatás alapját és összegét az adózó terhére változtatja meg, még akkor sem hozható, ha az alapeljárásban hozott határozatot a felettes adóhatóság megsemmisítette és új eljárás lefolytatását rendelte el, vagy a határozatot az elsőfokú adóhatóság visszavonta.

Az elsőfokú bíróság megállapítása szerint a jogos elvárás elve érvényesül nem csak a jogalkotás, hanem a jogalkalmazás szempontjából is. Ugyanis, ha a korábbi ellenőrzési jegyzőkönyvben foglalt hatósági megállapítás alapján egy határozat született volna, akkor attól már nem lehetett volna eltérni, akkor már nem lehetett volna súlyosabb következményt alkalmazni, kivéve, ha az adózó az adóhivatalt megtevesztette. A bíróság megállapítása szerint a magyar bírói gyakorlat is alkalmazza a jogos elvárás elvét a fentiek miatt, és ezt az álláspontot támasztja alá a Kúria gyakorlata is. A bírósági ítélet szerint ilyen szempontból **a jogos elvárás elve a súlyosítási tilalom elvének felel meg**.

A Kúria ítélete szerint a felperes abban nem tévedett, hogy a bizalomvédelem (jogos elvárás) elve és az Art. 142.§ (1) bekezdése nem egy az egyben azonos fogalmak, ugyanakkor szerinte ezt kategorikusan az elsőfokú bíróság sem jelentette ki. Ezen indokolástól függetlenül a Kúria ítéletének 40. pontja tartalmilag megerősíti azt a jogértelmezést, hogy a súlyosítási tilalomra vonatkozó szabály csak egy korábbi **határozat** egy éven túli megváltoztatását tilalmazza, és

nem vonatkozik olyan esetekre, amikor korábban nem határozatban tett adóhatósági tényállítás utólagos megváltoztatásáról van szó.

Álláspontunk szerint ebben a vonatkozásban a magyar adóhatósági és bírósági gyakorlat is ellentmond az Európai Unió Bírósága gyakorlatának, ugyanis – mint az Elmeka ügyben is szerepel - az EUB abban az esetben is megállapította a bizalomvédelem elvének megsértését, amikor az adóhatóság nem határozattal, hanem csak egy egyszerű tájékoztatással tévesztette meg az adózót.

### III.

#### EGYÉB NYILATKOZATOK ÉS MELLÉKLETEK

**a) Nyilatkozat arról, ha az indítványozó kezdeményezte-e a bíróságon az alkotmányjogi panasszal támadott bírósági ítélet végrehajtásának felfüggesztését.**

Bejelentjük, hogy eredeti beadványunk benyújtásával egyidejűleg az Abtv. 53. § (4) bekezdésére hivatkozással kezdeményeztük az elsőfokú bíróságnál, hogy az alkotmányjogi panasz benyújtására tekintettel az Ítélet végrehajtását – a közigazgatási határozatokra biztosított azonnali jogvédelemre is kiterjedően – felfüggeszteni szíveskedjen.

Az elsőfokú bíróság az ítélet felfüggesztésére irányuló kérelmünknek **eleget tett**.

**b) Ügyvédi meghatalmazást az eredeti indítványunkhoz csatoltuk 1. mellékletként.**

**c) Nyilatkozat az indítványozó személyes adatainak nyilvánosságra hozhatóságáról**

Az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény 52. § (5) bekezdésére és 57. § (1a) bekezdésére, valamint az Alkotmánybíróság ügyrendjéről szóló 1001/2013 (II. 27.) Tü. határozat 36. § (2) bekezdésére tekintettel kijelentjük, hogy a jelen ügyben előterjesztett alkotmányjogi panasz indítványunkban szereplő személyes adataink **nyilvánosságra hozatalához nem járulunk hozzá**, kérjük **adataink zártan történő kezelését**.

**d) Az érintettséget alátámasztó dokumentumok**

Eredeti indítványunkhoz csatoltuk az alperesi **adóhatóság határozatát** (2. melléklet) az elsőfokú **bírósági ítéletet** (3. melléklet) és a **Kúria ítéletét** (4. melléklet).

**Kelt: Budapesten, 2020. november 7. napján**

Tisztelettel:

  
indítványozó képviselőjében

  
Dr. Szikora János  
ügyvéd

Dr. Szikora János  
Ügyvédi Iroda  
