

**Alkotmánybíróság**

Budapest

Donáti u. 35-45.

1015

**Tisztelt Alkotmánybíróság!**

<b>ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG</b>	
Ügyszám:	IV/ 0 0 4 5 5 - 4 / 2020
Érkezett:	2020 APR 24.
Példány:	1
Melléklet:	0 db
Kezelőiroda:	du'

[REDACTED] korábban már csatolt meghatalmazással igazolt jogi képviselőként eljárva, az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. § (1) bekezdése alapján az alábbi

**alkotmányjogi panaszt**

terjesztjük elő:

**Kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 100.K.30.147/2019/23. számon hozott ítéletének Alaptörvény-ellenességét megállapítani szíveskedjék, és azt az Abtv. 43. § (1) bekezdése alapján semmisítse meg, az Abtv. 43. § (4) bekezdése alapján a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága 2235179473 iktatószámú határozatának megsemmisítésével egyidejűleg.**

Kérelmünk indokolásául az alábbiakat adjuk elő:

**I. Az indítvány benyújtásának formai és tartalmi követelményei**

**1. Tényállás ismertetése**

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal a 2012. év vonatkozásában valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedően bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le az Indítványozónál.

Az első fokon eljáró adóhatóság 2018. január 3-án kelt, 2299510539 számú határozatát a másodfokon eljáró adóhatóság a 2018. június 14-én kelt, 2235179473 számú határozatával lényegét nem érintő, kisebb számszaki változtatással helybenhagyta.

A másodfokú határozattal szemben a [REDACTED] bírósági felülvizsgálat iránti pert indított, azonban a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 100.K.30.147/2019/23. számon hozott, 2019. december 18. napján kelt és ugyancsak 2019. december 18. napján kézbesített ítéletével elutasította a keresetet.

Az ítélet indokolása szerint az eljáró hatóságok a beszerzett bizonyítékok egyenként és összességében történt értékelése alapján helyesen jutottak arra a következtetésre, hogy a vitatott számlák szerinti gazdasági események nem mentek végbe, ezáltal a számlák tartalmi hitelessége nem bizonyított, azokra adólevonási jogot alapítani nem lehet. Mind az elsőfokú adóhatóság, mind az alperes kellően alátámasztott megállapításokat tett, a bizonyítékok értékelése során levont következtetései okszerűek, a bizonyítékok mérlegelési körében a felperes nem igazolt olyan okszerűtlen, logikátlan következtetést, amely megalapozhatta volna a határozat megsemmisítését.

## **2. Jogorvoslati lehetőségek kimerítése**

Indítványozó az elsőfokú adóhatósági határozattal szemben fellebbezést nyújtott be, a másodfokú határozatot bíróság előtt megtámadta. A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 99. § (1) bekezdése kizárja jelen üggyel érintett perben az ítélettel szembeni fellebbezést. Ezáltal Indítványozó kimerítette a rendelkezésre álló rendes jogorvoslati lehetőségeket.

## **3. Határidő megtartása**

Az Abtv. 30. § (1) bekezdése értelmében az alkotmányjogi panaszt a sérelmezett döntés kézbesítésétől számított hatvan napon belül kell előterjeszteni. Az ítélet a [REDACTED] részére 2019. december 18. napján került kézbesítésre, amelynek alapján az alkotmányjogi panasz 2020. február 14-én került előterjesztésre. Az Alkotmánybíróság 2020. március 6-án kelt, IV/455-3/2020. számú – 30 napos határidőt meghatározó - hiánypótlásra történő felhívása 2020. március 19-én került átvételre, így a jelen beadvány tartalmát képező alkotmányjogi panasz az annak előterjesztésére előírt törvényes határidőn belül kerül benyújtásra.

#### **4. Érintettség bemutatása**

Indítványozó érintettségének indokolásául előadjuk, hogy az alapul szolgáló ügy felperese volt, másrésről az ítélettel felülvizsgált adóhatósági határozatok Indítványozó vonatkozásában állapítottak meg hátrányos jogkövetkezményt, vagyis sújtották a [REDACTED] adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék fizetési kötelezettséggel.

#### **5. Az Alkotmánybíróság hatáskörét megalapozó rendelkezések**

Az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja szerint, az Alkotmánybíróság „*alkotmányjogi panasz alapján felülvizsgálja a bírói döntésnek az Alaptörvénnyel való összhangját*”. Ennek megfelelően az Abtv. 27. §-a szabályozza az alkotmányjogi panasz intézményét. A Tisztelt Alkotmánybíróság hatáskörét a fenti rendelkezésekre alapítjuk.

## **II. Érdemi indokolás**

### **1. Az Alaptörvény megsértett rendelkezései**

Alaptörvény I. cikk (3) bekezdés: „*Az alapvető jogokra és kötelezettségekre vonatkozó szabályokat törvény állapítja meg. Alapvető jog más alapvető jog érvényesülése vagy valamely alkotmányos érték védelme érdekében, a feltétlenül szükséges mértékben, az elérni kívánt céllal arányosan, az alapvető jog lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható.*”

Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdés: „*Mindenkinek joga van a tulajdonhoz és az örökléshez. A tulajdon társadalmi felelősséggel jár.*”

Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés: „*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.*”

Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés: „*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.*”

Alaptörvény 28. cikk: „A bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. A jogszabályok céljának megállapítása során elsősorban a jogszabály preambulát, illetve a jogszabály megalkotására vagy módosítására irányuló javaslat indokolását kell figyelembe venni. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak.”

## **2. Az Alaptörvény-ellenesség indokolása**

### **a. A vonatkozó jogszabályi rendelkezések ismertetése**

A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény ( a továbbiakban: Kp.) 2. § (1) bekezdése szerint, a bíróság feladata, hogy eljárásával a közigazgatási tevékenységgel megvalósított jogsértéssel szemben – erre irányuló megalapozott kérelem esetén – hatékony jogvédelmet biztosítson.

A Kp. 2. § (4) bekezdése szerint, ha e törvény eltérően nem rendelkezik, a bíróság a közigazgatási jogvitát a kereseti kérelem, a felek által előterjesztett kérelmek és jognyilatkozatok keretei között bírálja el. A bíróság a fél által előadott kérelmeket, nyilatkozatokat nem alakszerű megjelölésük, hanem tartalmuk szerint veszi figyelembe.

A Kp. 3. § (3) bekezdése szerint, a jogvita elbírálásához szükséges tények feltárása, az alátámasztásukra szolgáló adatok és bizonyítékok rendelkezésre bocsátása – ha törvény eltérően nem rendelkezik – a feleket terheli.

A Kp. 78. §. (1) bekezdésén keresztül alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 265. § (1) bekezdése értelmében a perben jelentős tényeket annak a félnek kell bizonyítania, akinek érdekében áll, hogy azokat a bíróság valósnak fogadja el (a továbbiakban: bizonyítási érdek), továbbá a bizonyítás elmaradásának vagy sikertelenségének következményeit is ez a fél viseli.

A Kp. 78. § (2) bekezdése szerint, a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli.

A Kp. 85. § (1) bekezdése szerint, a bíróság a közigazgatási tevékenység jogszerűségét a kereseti kérelem korlátai között vizsgálja.

A Kp. 85. § (2) bekezdése szerint, a bíróság a közigazgatási tevékenység jogszerűségét – ha törvény eltérően nem rendelkezik – a megvalósításának időpontjában fennálló tények alapján vizsgálja.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 159. § (1) bekezdése szerint, az adóalany köteles – ha e törvény másként nem rendelkezik – a 2. § a) pontja szerinti termékértékesítéséről, szolgáltatásnyújtásáról a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője részére, ha az az adóalanytól eltérő más személy vagy szervezet, számla kibocsátásáról gondoskodni.

Az eljárás során alkalmazott adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 97. § (4) bekezdése szerint, az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.

A régi Art. 97. § (5) bekezdése szerint, bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, a próbavásárlás, a fel nem fedett próbavásárlás, a próbagyártás, a helyszíni leltározás, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó vagy nyilvánosan elérhető elektronikus adat, információ.

A régi Art. 97. § (6) bekezdése szerint, az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.

## **b. A bírósági ítéletben rögzített indokolás**

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 2019. december 18-án kelt 100.K.30.147/2019./23. számú ítéletének indokolásában az alábbiakat rögzíti:

*„Átérve az általános forgalmi adót érintő megállapítások vonatkozásában a felszámított és levonható adó körében előadott jogsérelemre, a bíróság hangsúlyozza, hogy a vonatkozó törvényi rendelkezések értelmében ezen jogok kizárólag alakilag és tartalmilag*

hiteles számla alapján gyakorolhatók. E jogosultság gyakorlása szempontjából a számla akkor tekinthető hiteles bizonylatnak, ha annak minden adata helytálló, a számlában feltüntetett gazdasági esemény a valóságban is a számla szerinti felek között, a számlában feltüntetett időben és tartalommal ment végbe, és a gazdasági esemény nem adóelkerülési célt szolgált. A számlán feltüntetett adatok bármelyikének valótlanlansága megdönti a számla hitelességét.

Az ellenőrzési eljárás során az adóhatóságot terheli az Art. 97. § (4)-(6) bekezdései szerinti tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettség, amely azonban nem korlátlan. A vonatkozó jogszabályi rendelkezések szerint a döntés meghozatalához szükséges releváns tényeket, illetve körülményeket kell feltárni, és a megalapozott döntéshez szükséges bizonyítékokat az értékelés körébe vonni. Ezen eljárás során a felperest együttműködési kötelezettség terheli, a bizonyítékait az alperesi hatóságok elé kell tárni, mivel elsősorban - a jelen ügyben számlabefogadó és számlakiállító - felperes rendelkezhet olyan adatokkal, dokumentumokkal, amelyek alátámasztják az általa befogadott/kiállított számlák hitelességét, a gazdasági események számlákban foglaltak szerinti megvalósulását. Amennyiben az együttműködési kötelezettségének a felperes nem tud eleget tenni, és így a számlák hitelességéhez kétség fér, az adóhatóságnak a tényállás tisztázási kötelezettsége körében a felperes szerződéses partnerei nyilatkozatainak beszerzésével, számviteli nyilvántartásba történő betekintéssel, kapcsolódó vizsgálattal, tanúvallomással és minden egyéb törvényes eszközzel kell tisztázni a tényállást. Amennyiben az így lefolytatott bizonyítási eljárás eredménye a számlák tartalmi hitelességét nem támasztja alá, ennek következményeit a felperes tartozik viselni.

A bíróság megállapította, hogy a tényállás tisztázása érdekében az adóhatóság széleskörű bizonyítási eljárást folytatott le: vizsgálatot végzett a felperesnél, szerződéses partnereinél és azok alvállalkozóinál, nyilatkoztatta a felperes, szerződéses partnerei és az alvállalkozók vizsgált időszakos képviselőit, vizsgálta a kibocsátott számlákat, a bemutatott szerződéseket. Megállapítható, hogy az irati bizonyítékok hiányában a számláknak éppen azok a lényegi elemek hiányoztak, melyekből a gazdasági események rekonstruálhatók lettek volna, illetve az ennek érdekében beszerzett nyilatkozatok sem voltak alkalmasak a gazdasági események megtörténtének alátámasztására.”

Továbbá:

„A bíróság megállapította, hogy az eljáró hatóságok a beszerzett bizonyítékok egyenként és összességében történt értékelése alapján helyesen jutottak arra a következtetésre, hogy a vitatott számlák szerinti gazdasági események nem mentek végbe, ezáltal a számlák tartalmi hitelessége nem bizonyított, azokra adólevonási jogot alapítani nem lehet. Mind az elsőfokú adóhatóság, mind az alperes kérelme alátámasztott megállapításokat tett, a bizonyítékok értékelése során levont következtetései okszerűek, a bizonyítékok mérlegelése körében a felperes nem igazolt olyan okszerűtlen, logikátlan következtetést, amely megalapozhatta volna a határozat megsemmisítését.

A felperes adólevonási jogát az adóhatóság a [REDACTED], [REDACTED] társaságoktól befogadott számlák tekintetében tagadta meg. A bíróság hangsúlyozza, hogy a vitatott számlák tartalmi hitelessége azért nem állapítható meg, mert nincs egyetlen olyan adat, amely igazolná, hogy a számlakibocsátók milyen konkrét teljesítést nyújtottak a felperessel kötött megállapodás alapján. A számla tartalmilag csak akkor hiteles, ha annak valamennyi adata, így a szolgáltatásnyújtás mértékére vonatkozó adat is helyálló és kívülálló személyek által is egyértelműen megállapítható. A felperes nem rendelkezett olyan bizonyítékkal, amely alkalmas lett volna a leszámlázott teljesítés kétséget kizáró igazolására ezért az ellenőrzés során az adóhatóság alappal vonta kétségbe a felperes által befogadott számlák tartalmi hitelességét. A bíróság kiemeli, hogy az adólevonási joggal érintett számlák tartalmilag nem feleltek meg az Áfa tv. rendelkezéseinek, mely hiányosságok objektív okok miatt következtek be. Ilyen objektív oknak minősült ha a kiállított számlákhoz nem kapcsolódnak a jogügylet tartalmát megerősítő és az áthárított adó összegét hitelesen igazoló olyan egyéb okirati bizonyítékok, amely egybevetve a számlák adataival ellenőrizhetővé teszik a gazdasági eseményt, illetve alkalmasak annak alátámasztására, hogy a számlában rögzített adatok valósak. A rendelkezésre álló bizonyítékok ismeretében csak az rögzíthető, hogy az ellenőrzés eredménye nem támasztotta alá a számlák tartalmi hitelességét a leszámlázott teljesítés vonatkozásában, ezért a felperest a vizsgált jogügyletekkel összefüggésben az adólevonási jog az Áfa tv. 120. § a) pontja és 127. § (1) bekezdése a) pontja alapjául vételével jogszerűen nem illetheti meg.”

**c. A bírósági ítélet törvényi rendelkezésbe valamint az Alaptörvénybe történő ütközése**

A fentiek alapján megállapítható, hogy a hivatkozott ítélet indokolása is rögzíti, hogy a [REDACTED] adólevonási jogát az adóhatóság a [REDACTED] és a [REDACTED] társaságoktól befogadott számlák tekintetében tagadta meg.

Ugyanakkor a Nemzeti Adó- és Vámhivatal a [REDACTED] 2012. évre vonatkozó valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzése során, nem tudta és nem is kívánta bizonyítani azt, hogy a [REDACTED] és üzleti partnerei között az adóhatóság által el nem fogadott számlákban megjelölt termékértékesítések illetve szolgáltatásnyújtások nem jöttek volna létre.

Az adóhatóság a régi Art. 97. § (4) bekezdésében meghatározott tényállástisztázási és bizonyítási kötelezettségét nem teljesítette, ezzel szemben a [REDACTED] kötelezettségének minősítette, a fentiekben hivatkozott termékértékesítések illetve szolgáltatásnyújtások megtörténtének igazolását.

Ezt az adóhatósági álláspontot a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a fentiekben ismertetett ítéletének indokolása szerint teljes mértékben elfogadta, ugyanakkor az ezen állítólagos kötelezettséget megalapozó jogszabályi rendelkezéseket (hiszen ezek valójában nem is léteznek) a bíróság sem tudta az ítéletében rögzíteni.

Mind a jelen eljárás alapját képező adóhatósági határozatok, mind a bírósági ítélet többször hivatkozott az adózónak az ellenőrzési eljárás során tanúsítandó együttműködési kötelezettségére, amely kötelezettséget a régi Art. 95. § (3)-(4) bekezdése és 99. § (1) bekezdése határozza meg.

A jogszabályban meghatározott együttműködési kötelezettségének, a [REDACTED] az adóhatósági eljárás során igyekezett eleget tenni.

A fentiektől függetlenül a régi Art. egyértelműen meghatározta azt a szankciót, amellyel az adóhatóság az ellenőrzési eljárás során együttműködési kötelezettségüket nem teljesítő adózókat sújthatta.

A régi Art. 119. § (8) bekezdése szerint, az ellenőrzés megállapításai alapján az adóhatóság megfelelő határidő tűzésével elrendelheti, hogy az adózó iratait, nyilvántartásait, bevallásait a jogszabályokban foglalt előírásoknak megfelelően rendezze, pótolja, önellenőrizze. Amennyiben az adózó ennek



határidőn belül nem tesz eleget, az adóhatóság a 172. § (20b) szerinti mulasztási bírsággal sújtja.

A régi Art. 172. § (20b) bekezdése szerint, ha az e bekezdés a)-b) pont szerinti személy az adóhatóság felhívása ellenére iratait, nyilvántartásait, bevallásait a jogszabályokban foglalt előírásoknak megfelelően - a megadott határidőben - nem rendezi, pótolja, javítja, illetőleg önellenőrzi

a) az egyes gazdasági események valódiságának vizsgálatára irányuló ellenőrzés során a magánszemély adózó, illetve az adózónak nem minősülő magánszemély a vizsgált gazdasági eseményekhez kapcsolódó számlák nettó értékének 10%-áig, más adózó a vizsgált gazdasági eseményekhez kapcsolódó számlák nettó értékének 50%-áig, de mindkét esetben legfeljebb 1 millió forintig,

b) minden más esetben, az adózó 1 millió forintig, terjedő mulasztási bírsággal sújtható.

A fentiekkel ellentétben ugyanakkor a régi Art-nak nem volt (és a jelenleg hatályos Art-nak sincs) arra vonatkozó előírása, amely szerint, ha az ellenőrzési eljárás során az adózó együttműködési kötelezettségét nem teljesíti, az azt eredményezi, hogy a régi Art. 97. § (4) bekezdésében az adóhatóság terhére meghatározott tényállástisztázási és bizonyítási kötelezettség megfordul, és a továbbiakban ez a kötelezettség az adózót fogja terhelni.

A fentiekből következően a jogerős adóhatósági döntés felülvizsgálatára irányuló kereseti kérelmet elbíráló Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által meghozott 2019. december 18-án kelt, 100.K.30.147/2019/23. számú ítélet az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésébe ütközik, amely szerint *„Mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.”*

A jogerős adóhatósági döntés ugyanakkor az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésébe ütközik, amely szerint *„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.”*

A bizonyítási terhet jogellenesen megfordító adóhatósági eljárást egyrészt nem lehet részrehajlás nélküli eljárásnak minősíteni, másrészt az adóhatóság a nemlétező kötelezettség teljesítését megkövetelő álláspontját természetesen nem tudta a jogszabályi előírásoknak megfelelően indokolni. A

fentiek alapján az adóhatósági eljárás illetőleg a jogerős adóhatósági döntés az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésébe ütközik.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által meghozott ítélet, mivel az, annak a fentiekben részletesen ismertetett indokolása szerint, a bizonyítási terhet jogellenesen megfordító adóhatósági álláspontot teljes mértékben elfogadta, szükségképpen az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésébe ütközik. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által lefolytatott eljárást nem lehet tisztességes eljárásnak minősíteni, hiszen az adóhatóságnak a nemlétező kötelezettség teljesítését megkövetelő álláspontját az eljáró bíróság teljes egészében elfogadta, ugyanakkor az általa meghozott ítélet sem tartalmazott indokolást arra vonatkozóan, hogy milyen jogszabályi előírásokra alapozza ezen döntését.

A fentiekben bemutatott adóhatósági álláspont és az azt teljes mértékben elfogadó azon bírósági álláspont amely az Art.-ban foglalt bizonyítási kötelezettséget egyszerűen megfordítja (bár az a konkrét ügyben természetesen csak a [REDACTED]-re vonatkozik) elvi jelleggel olyan az adózók széles csoportjára vonatkoztatható, és az adózóknak az Alaptörvényben biztosított tulajdonhoz való jogát olyan mértékben veszélyeztető gyakorlatot képvisel, amely álláspontunk szerint alátámasztja, hogy az általunk előterjesztett alkotmányjogi panasz alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésre vonatkozik.

Az előzőekben foglaltak álláspontunk szerint megfelelően alátámasztják, hogy a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság által meghozott 2019. december 18. napján kelt 100.K.30.147/2019/23. számú ítélet az Alaptörvény 28. cikkébe is ütközik, hiszen a bíróság a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét nem az Alaptörvénnyel összhangban értelmezte.

**Mindezek alapján kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy a támadott ítéletet és határozatot azok Alaptörvény ellenességének megállapítását követően megsemmisíteni szíveskedjék.**

Budapest, 2020. április 17.

Tisztelettel:

Dr. Keresztesi Gyula ügyvéd  
Szűcs és Társai Ügyvédi Iroda

jogi képviselőként