

Alkotmánybíróság
1015 Budapest
Donáti utca 35-45.

A Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság útján

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	10/1855-0/2016
Érkezett:	2016 NOV 11.
Beküldve:	2
Kezelőiroda:	
Melléklet:	17+8 db 44

Tisztelt Alkotmánybíróság!

MISKOLCI KÖZIGAZGATÁSI ÉS MUNKAÜGYI BÍRÓSÁG	
3.	
Az ügy száma..	K 27282/2015
Érkezett:	2016 NOV. 04
Pld..	1
Meli..	16 db
Érk. módja: postán / gyűjtőládába / személyesen / e-mailen / faxon/ hivatali kézbesítéssel / hivatali kapun/ aláírás:	

Alulírott,

kepviselőre jogosult: [redacted] ügyvezető, aláírási címpéldány I/1. szám, hatályos cégkivonat az e-cegjegyzek.hu közhiteles nyilvántartásból letöltve I/2. szám alatt csatolva), képviselőjében eljárva (ügyvédi meghatalmazás I/3. szám alatt csatolva) a következő

alkotmányjogi panaszt

terjesztem elő.

Kérem a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy az alábbiakban részletesen kifejtendő indokok alapján a Kúria Kfv.I.35.228/2016/5. számon hozott ítéletét (a továbbiakban: Ítélet), mint alaptörvény-ellenes bírói döntést megsemmisíteni szíveskedjék.

Kérelmem anyagi jogi jogalapja Magyarország Alaptörvényének a XXVIII. cikk (1) bekezdése (tisztességes eljáráshoz való jog).

Kérelmem eljárásjogi alapja az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés d) pontja, valamint az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI törvény 27. §-a és 43. § (4) bekezdése, amely alapján az Alkotmánybíróság felülvizsgálja a bírói döntés és az azt megelőző közigazgatási (jelen esetben: adó) eljárás Alaptörvénnyel való összhangját, és megsemmisítheti az Alaptörvénnyel ellentétes bírói döntést és közigazgatási határozatot.

Az Indítványozó személyes érintettségét igazolja, hogy az Indítványozó felperes volt az Ítélet által lezárt ügyben, a hatósági eljárásban pedig ügyfél.

Az Ítéletet (I/4. szám alatt csatolva) az Indítványozó 2016. szeptember 1-jén vette kézhez, az Abtv. 30. § (1) alapján az alkotmányjogi panasz határidőben kerül benyújtásra.

A jelen ügy tárgyát képező alkotmányossági kérdés „alapvető alkotmányjogi jelentőségű” (Abtv. 29. §), ugyanis az Indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogát alapvetően érinti az, hogy a Kúria – és a rendes bírósági eljárás kivételével az azt megelőző összes fórum (az Adóhatóság két szinten) – az ügy tárgyát képező adólevonás valódiságára és jogosságára felsorakoztatott, Indítványozó és szerződő partnere által előadott bizonyítékokat **indokolás nélkül** visszautasította, mi több, azt saját prekoncepciójának megfelelően torzította és minden indokolás nélkül csupán olyan személyek nyilatkozatát fogadta el valónak és vette határozata és ítélete alapjául, akik a vitatott jogügyletre nézve teljes és kiterjedt információval nem is rendelkeztek. Az Indítványozó már ezen a helyen hangsúlyozza, hogy **panaszának tárgya nem** a bizonyítékok bíróságok általi értékelése, **hanem a vonatkozó indokolás hiánya**, hiszen az indokolt döntés a tisztességes eljáráshoz való jog immanens részét képezi. A jogvita centrális kérdésében – hiszen ezen dőlt el a per kimenetele – az indokolás teljes hiánya tisztességtelen, mely kérdéssel a t. Alkotmánybíróságnak érdemben kell foglalkoznia.

A panasz tehát hangsúlyozottan nem ütközik az ún. negyedfokú jogorvoslat tilalmának elvébe, a beadványban foglaltakat semmiképpen nem lehet ekként értelmezni, az egyértelműen ellentétes lenne az Indítványozó előadásával és annak szándékolt tartalmával.

Az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI törvény 52. § (5) bekezdése értelmében az Indítványozó kéri adatai zártan kezelését.

II. A tények

1. Az Indítványozó főtevékenységként szállodai szolgáltatást végző gazdasági társaság, tevékenysége ugyanakkor kiterjedt, így építés-kivitelezési munkálatok végzésével is foglalkozik, többek között épületesztalos-szerkezet szereléssel, padló-, falburkolással, stb. (teljes tevékenység listát ld. csatolt cégkivonat).

2. Az Indítványozó a természetben [REDACTED] szám alatti ingatlanon multifunkciós sportpálya és fitness udvar kivitelezéséről határozott, amelyre 2013. december 1-jén kötött vállalkozási szerződésben megbízta az [REDACTED]

[REDACTED]
+ ÁFA összegben került kikötésre.

3. A Kft. és Indítványozó között szintén fent jelölt napon létrejött egy vállalkozási szerződés, amelyben a Kft. Indítványozótól alvállalkozóként épület-kivitelezési munkálatok elvégzését rendelte meg ugyanezen ingatlan és beruházás kapcsán, 15.100.000 Ft + ÁFA vállalkozási díjért. Indítványozó ezt követően a Kft. által részére kiállított számlák vonatkozásában élt az adólevonás jogával, amely cselekmény került a NAV látókörébe, és amelynek vizsgálatát rendelte el a hatóság.

4. A NAV az eljárás során Indítványozótól a hatóság irodájában átvette az MVH jegyzőkönyvét, amelyet tanulmányozva vont le egyrészt következtetéseit, másrészt helyszíni vizsgálatot folytatott Indítványozó szerződéses partnerénél, a Kft.-nél is (jegyzőkönyv I/5. számon csatolva) az Art. 119/A. § (1) és (3) bekezdéseire hivatkozással. A vizsgálat nyomán megállapítást nyert, hogy Indítványozó kőműves munkálatokat és segédmunkákat végzett a Kft. megbízásából. A jegyzőkönyvben ellentmondásos vallomásokat rögzített a hatóság arra nézve, hogy a Kft.-vel szerződött további alvállalkozókkal valójában ki tartotta a kapcsolatot, ki látta el az irányítási feladatokat velük kapcsolatban, és arra jutott a hatóság, hogy valójában Indítványozó volt, aki az utasításokat a Kft. alvállalkozói irányába kiadta. Ezen felül megállapítást nyert, hogy az anyagbeszerzések során a Kft. és Indítványozó is eljár.

5. Az Indítványozó kapcsán folytatott vizsgálatot a hatóság a 370062/4158 vizsgálati napló számú jegyzőkönyvvel (I/6. számon csatolva) zárta le. A revízió során a hatóság a Kft.-től befogadott 21.058.000,- Ft + 5.686.000,- Ft értékű számlát valótlan teljesítésről kiállított

bizonylatnak minősítette, és ehhez kapcsolódóan Indítványozó előzetes általános forgalmi adó levonási jogát nem ismerte el. Indítványozó a jegyzőkönyvre észrevételt (I/7. számon csatolva) tett, amelyben már az eljárás megkezdését követően rögzítette az alábbiakat.

6. Indítványozó előadta, hogy álláspontja szerint az adóhatóság az általa hivatkozott rendeletekben [23/2007. (IV. 17.) FVM rendelet és 35/2013. (V. 22.) VM sz. rendelet] foglalt vizsgálatokra *ab ovo* nem rendelkezett hatáskörrel. Ezzel összefüggésben utalt Indítványozó arra a tényre, hogy a hivatkozott rendeletek a mezőgazdasági, agrár-vidékfejlesztési, valamint halászati támogatásokhoz és egyéb intézkedésekhez kapcsolódó eljárás egyes kérdéseiről szóló 2007. évi XVII. törvény végrehajtási rendeletei és annak alkalmazására a törvényben kijelölt szervezetek jogosultak (ld. 11. § (1) bekezdés), ebben pedig a NAV nem szerepel. Indítványozó ezzel összefüggésben hangsúlyozta, hogy a NAV hatáskörét meghatározó jogszabályok és semmilyen más jogszabály nem jogosítja fel az adóhatóságot arra, hogy más állami szervek hatáskörébe tartozó kérdésben állást foglaljon és ennek alapján adójogi következményeket vonjon le.

7. A hatásköri hiányokon túl Indítványozó előadta, hogy álláspontja szerint semmilyen a revízió által megjelölt támogatási jogszabályt nem sértett meg, és hogy az adóhatóság sem állapított meg olyan tényt, hogy Indítványozó esetleg saját maga által végzett szolgáltatás ellenértékét számolta volna el. Hangsúlyozta, hogy a beruházás költség tervezet teljes mértékben reális árakat tartalmazott, és ugyanennyibe került volna, ha a fővállalkozó nem Indítványozót bízta meg alvállalkozóként, hanem más kivitelezőt.

8. Hangsúlyozta, hogy a revízió minden jogszabályi alapot nélkülöz, mi több a polgári jog szabályainak is ellentmond arra a megállapításra alapozni Indítványozó jogsértő magatartását, hogy a beruházás megrendelője egyben a fővállalkozó alvállalkozója is a munkálatok egy része vonatkozásában. Indítványozó akkor és most sem tudja miként értelmezni azt az adóhatósági megállapítást, mely szerint az [REDACTED] mint generálkivitelező bevonására – nyilvánvalóan – azért volt csupán szükség, hogy a támogatási összeg kiutalásához szükséges dokumentumok a [REDACTED] rendelkezésére álljanak (kivitelezőtől származó számla), az elvégzett munka ne saját maga által nyújtott szolgáltatásnak minősüljön”. Ez nonszensz, a hatóság egy általa „nyilvánvalónak” tartott állításra alapozott minden, az Indítványozóval szemben alkalmazott jogkövetkezményt, holott nem éleltidegen az a szituáció, hogy egy fővállalkozó nem minden munkára rendelkezik

kompetenciával vagy éppen személyi állománnyal és így alvállalkozókat bíz meg, akik közül történetesen az egyik munkára maga a megbízó (Indítványozó) tud a leginkább kompetens és fővállalkozó szempontjából kedvező ajánlatot és munkavégzést nyújtani. Továbbá az sem hagyható figyelmen kívül, hogy maga Indítványozó nem lett volna képes (állományilag, szakmailag és gépparkilag) a beruházást megvalósítani, így ezért, és nem az adóhatóság által rosszhiszeműen feltételezett, de alá nem támasztott okokból volt szükség egy fővállalkozó megbízására.

9. Indítványozó rámutatott arra is, hogy a megbízásból keletkezett bevétele után szintén megfizette az általános forgalmi adót, így jogellenes magatartás részéről nem kimutatható. Összességében pedig rámutatott, hogy a költségvetés bevétele egy fillérrel nem lett kevesebb, míg az érintettek (Indítványozó és a Kft.) egy fillérrel több bevételre nem tettek szert, mint ami a számlákból és a dokumentációból kitűnik, az áfa szempontjából pedig teljesen közömbös az ügyben azonosítható beruházási konstrukció.

10. A jegyzőkönyvben foglaltak nyomán a NAV Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Adóigazgatósága 2015. január 6-én kelt, 3245942843 számú elsőfokú, Indítványozót elmarasztaló határozatot (I/8. számon csatolva) hozott, amelyben Indítványozó terhére 5.686.000,- Ft adókülönbözetet állapított meg, ebből 1.526.000,- Ft-ot jogosulatlan visszaigénylésnek, míg 4.160.000,- Ft-ot adóhiánynak minősített. A határozatban az adóhatóság 2.843.000,- Ft adóbírságot szabott ki és 37.000,- Ft késedelmi pótlékot számított fel.

11. Indítványozó a határozat ellen fellebbezéssel (I/9. számon csatolva) élt, amelyben az alábbiakat adta elő, kérve az elsőfokú határozat megsemmisítését. Egyrészt a fent már előadottakat (ld. 5-9. pontok) ismételve hangsúlyozta, hogy a vizsgált ügyletnek semmiféle olyan adójogi következménye nincs, ami adóhatósági beavatkozást igényelne. Indítványozó kiemelte, hogy nem is értelmezhető számára a hatóság eljárása annak fényében, hogy dokumentációval igazoltan adórövidítés nem történt, ebből kifolyólag pedig az Art. 1. § (7) bekezdése nem ad alapot az adóhatóság vizsgálódására, sem a szerződések átminősítésére. Rámutatott az Indítványozó, hogy a hatóság nem adójogi, hanem támogatási szempontból találta kifogásolhatónak a jogügyletet, amelyre azonban – az észrevételben előadottakra is utalva – nem volt hatásköre.

12. Fellebbezésében Indítványozó kimutatta, hogy ha az adóhatóság rosszhiszemű feltételezésének engedünk teret, és úgy tekintjük, mintha a beruházás saját vállalkozás keretében valósult volna meg, az áfa egyenlege abban az esetben is 0 Ft, ha a vállalkozói számlában szereplő áfa-alaptól kisebb összegű beruházási érték alapján kerül megállapításra a fizetendő és a levonható áfa. Ebben az esetben tehát közömbös az áfa szempontjából a vállalkozási konstrukció, ugyanakkor az adóhatóság „kreált” egy adókülönbözetet azzal, hogy valótlannak minősített valós jogügyleteket alátámasztó számlákat.

13. Az Indítványozó fellebbezésére eljáró NAV Észak- magyarországi Regionális Adó főigazgatósága 3799586405 számon hozott másodfokú határozatában (I/10. számon csatolva) az elsőfokú adóhatósági határozatot helybenhagyta. A hatóság másodfokon eljárva úgy találta, hogy Indítványozó fellebbezésével ellentétben az elsőfokú hatóság a tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett és helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy a vitatott számlák nem tekinthetők az áfa levonást megalapozó hiteles bizonylatoknak. A hatóság hiányolta az Indítványozó által benyújtandó új bizonyítékokat, tényeket, így nem talált alapot más, a kérdéses számlákon szereplő gazdasági események valóságtartalmát elfogadó döntés meghozatalára.

14. A másodfokú szerv több pontban foglalta össze, hogy mely, az elsőfokú adóhatóság által megállapított tényekre, és a vizsgálatból levont következtetésekre alapozta határozatát. Kitért arra, hogy szerinte a szerződésben nem lett kikötve azon részteljesítések műszaki tartalma, amelyekhez a számlák kiállítását kötték a felek, ahogy az sem lett kikötve pontosan, hogy a Kft. milyen feladatok elvégzését vállalta tételesen. Azt is Indítványozó terhére értékelte, hogy a Kft. és az ő tevékenysége szinte teljes mértékben megegyezett a dokumentumok alapján, és hogy a kivitelezést nagy arányban Indítványozó végezte.

15. A határozat végül megállapította, hogy Indítványozó egy jogellenes jogiszonyra, egy színlelt szerződésre alapítottan kiállított számlák vonatkozásában kívánta az adólevonási jogát gyakorolni, mely számlák befogadása kapcsán – motivációként – a pályázati támogatás megszerzése volt a cél.

16. Indítványozó 2015. május 6-án.felügyeleti intézkedés iránti kérelemmel (I/11. szám alatt csatolva) élt a NAV elnöke felé. Ebben újfent előadta a korábbi észrevételben és a fellebbezésében foglalt érveit, így az adóhatóság hatáskörének hiányára utalt a végrehajtási

rendeletek vonatkozásában, továbbá hogy a revízió nemhogy egy esetleges adókijátszásra irányuló törekvést, de az adó bármelyik fél részéről történő csökkentését sem azonosított és támasztott alá. Ismételten hangsúlyozta, hogy álláspontja szerint, mivel a revízió semmilyen ún. adórövidítést nem tudott feltárni, így önkényesen, hatáskörébe nem tartozó módon a támogatási rendeletek megsértésének megállapítását próbálja állítani, és erre hivatkozással, teljesen tévesen, akarja az Art. 1. § (7) bekezdésében meghatározott minősítése lehetőséget gyakorolni (amellyel csak akkor élhetne a hatóság, ha kétséget kizáróan bizonyítani tudja, hogy a felek akarata adókijátszásra irányult).

17. Indítványozó ismét előadta, hogy nem bizonyíték a gazdasági események „nem felek között megtörténte” (avagy arra, hogy Indítványozó saját javára végzett volna munkát, nyújtott volna szolgáltatást), hogy a részteljesítések nem voltak kellő precizitással a szerződésbe foglalva, ahogy az sem, hogy ezen elvégzett munkafolyamatok a számlán nem kerültek részletesen felsorolásra, mi több, utalt rá, hogy szokatlan és irreális elvárás a számla olyan részletes kiállítása, amelyet az adóhatóság kívánt meg az eljárás során. A műszaki tartalom kapcsán hivatkozta, hogy azok a tervekben, a költségvetés kiírásban és a pályázati anyagban részletesen felsorolásra kerültek, arra elegendő volt utalni a szerződéskötéskor. Ugyanezzel összefüggésben rámutatott, hogy a hatóság teljes mértékben figyelmen kívül hagyta az alvállalkozói szerződés mellékletét, amely részletesen felsorolta az általa hiányolt munkafázisokat, továbbá a számlához csatolt felmérési naplót és számlarészletezőt. Az Indítványozó további, részletes cáfolatát adta minden hatósági megállapításnak – kimutatta, hogy a hatóság által bizonyítékként értékelt körülmények valójában semmit nem bizonyítanak – és kérte a határozat(ok) megsemmisítését. Rámutatott arra is Indítványozó, hogy a megépült projektet az MVH ellenőrei szigorúan leellenőrizték és mindent rendben találtak a beruházás és lebonyolítás kapcsán.

18. Kérelmére válaszul Indítványozó kézhez kapta a NAV elnökének 2015. július 20-án kelt tájékoztató levelét (I/12. számon csatolva), amelyben az alábbi megállapítások olvashatók. Egyrészt az elnök meglátása szerint Indítványozó téved, amikor azt állítja, hogy nem adójogi, hanem támogatási szempontból minősítette a hatóság a szerződéseket, mivel azok a valós tartalom szerint kerültek minősítésre. Nem vitatta az alvállalkozó igénybevételenek jogosságát, azonban míg a polgári jog diszpozitív szabályai ezt lehetővé teszik akár úgy is, hogy maga a megbízó lesz a fővállalkozó alvállalkozója, addig az adójogban nem érvényesülhet ez a tartalomalakítási szabadság. Az elnök, a korábbi

határozatokhoz hasonlóan nem fogadta el Indítványozó érvelését arra nézve, hogy a költségvetés kiírásban főként a normagyűjteményben foglalt, tehát piaci árak kerültek meghatározásra, így nem történt kijátszás. A tájékoztatás értelmében a NAV elnöke felügyeleti intézkedést nem tett, mivel álláspontja szerint az első- és másodfokú hatóság nem követett el jogszabálysértést.

19. Összefoglalva a hatósági eljárási szakaszt, a NAV által el nem fogadott bizonyítékok, illetőleg jogellenesen és valótlanul tett megállapítások a következők voltak. A hatóság nem fogadta el a Kft. meghatalmazottjának nyilatkozatát arra nézve, hogy a Kft. szakemberei végezték a pályakitűzést, az anyagbeszerzést, a hegesztő munkákat, a lebonyolítást és a munkafelügyeletet. Ezzel ellentétben a hatóság az arra rálátással nem bíró, a kivitelezés helyszínén időszakosan megjelenő alvállalkozó(k) nyilatkozatát fogadta el és alapozta rá, hogy Indítványozó végezte a munkálatokat, így saját részre történő munkavégzés zajlott valójában. A hatóság félremagyarázta Indítványozó képviselőjének nyilatkozatát, amikor azt akként értékelte, mintha saját maga is elismerte volna a saját részre történő munkavégzést. A szerződéses konstrukció jogszerűségét minden jogszabályi alap nélkül vonta kétségbe a hatóság, annak indokát nem adta, még akkor sem, amikor Indítványozó rámutatott, hogy az adó bevallása minden teljesítés-számlázás után megtörtént, és nincs sem adókijátszásra sem adócsökkentésre irányuló törekvés a feleknél.

20. A hatóság elferdítve emelte be határozatába Indítványozó Kft. által is megerősített nyilatkozatát, miszerint azért volt szükség a Kft. bevonására, mivel Indítványozó nem rendelkezett a teljes kivitelezés lebonyolítására elegendő eszközzel, személyi és gépi állománnyal. Noha Indítványozó ezt és még azt is előadta, hogy tehergépjárművük sem volt, ezt is a Kft.-n keresztül kívánta „bevonni”, a határozatba már csak annyi került, hogy a Kft.-re azért volt szüksége kizárólag Indítványozónak, mert ő maga nem tudott építésvezetőt biztosítani. Az is visszás volt, hogy az ellenőrzés során a vizsgálat önkényesen napi 3 fő alkalmazott foglalkoztatásával számolt, holott Indítványozó jelezte, hogy legalább naponta 5 fő alkalmazott a helyszínen tevékenykedett. (Hangsúlyozom, ezeket az ellentmondásokat nem azért sorolom fel, hogy a t. Alkotmánybíróság ezeket érdemben, tartalmilag mérlegelje, csupán arra világítok rá, hogy az adóhatósági eljárás nélkülözött minden következetességet, indokolást, az ebben születő döntések pedig önkényesek és a tényállás tisztázási kötelezettség tekintetében törvénysértőek. Ezen hatósági határozatokat pedig hiába helyezte hatályon kívül

a jogerős ítélet, a Kúria döntésében visszahelyezte őket hatályukba, konzerválva ezzel Indítványozó jogsérelmét.)

21. Az Indítványozó felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be (I/13. szám alatt csatolva) a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz, amelyben kérte az adóhatóság határozatainak hatályon kívül helyezését illetőleg szükség esetén a hatóság új eljárás lefolytatására kötelezését. Kereseti kérelmében Indítványozó újfent előadta, az általa végig az adóhatósági eljárás során is hangsúlyozott, ám a hatóság által figyelembe nem vett érveket, így mindenekelőtt azt a tényt, hogy a hatóság hatáskör hiányában megállapítást nem tehetett volna, és hogy az Art. 1. § (7) bekezdése kapcsán a hatóság az Indítványozó adókijátszó magatartását vagy erre irányul szándékát nem bizonyította, ahogy az adócsökkentést sem egyik érintett fél vonatkozásában. Utal rá Indítványozó, hogy adóhatóság a fenti mulasztásával nem tett eleget az Art. 97. § (4) bekezdésében foglalt tényállás tisztázási kötelezettségének, és ennek hiányában Indítványozó terhére nem bizonyított tény, körülmény nem értékelhető. Hivatkozott rá Indítványozó, hogy a hatóság okirati bizonyítékok nélkül tett állításokat a jegyzőkönyvekben és a határozatokban, továbbá részben figyelmen kívül hagyta (ld. MB-Szer Kft. meghatalmazottjának nyilatkozata, mely szerint a Kft. szakemberei végezték a munkálatokat) vagy elferdített (ld. Indítványozó ügyvezetőének nyilatkozat az anyagszállításról és a Kft. megbízásának szükségességéről) azon nyilatkozatokat, amelyek valamilyen oknál fogva nem illeszkedtek abba a preconcepciójába, hogy Indítványozó adókijátszást követett el.

22. A bíróság 2015. június 2-án kelt végzésében (I/14. szám alatt csatolva) a másodfokú adóhatározat végrehajtását a közigazgatási per tartamáig felfüggesztette, majd 24.K.27.282/2015/7. számon, 2015. december 8-án hozott ítéletében (I/15. szám alatt csatolva) a NAV 3799609690 iktatószámú határozatát, az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte. Az ítéletben a bíróság megállapította, hogy az Indítványozó keresete megalapozott. Mindenekelőtt rögzítette a fórum, hogy ítéletében arról kellett döntenie, hogy a hatóság a Kft. által Indítványozó felé kibocsátott számlák kapcsán Indítványozó adólevonási jogát jogszerűen vonta-e meg a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján.

23. A bíróság a peres eljárás során mind az Indítványozó, mind pedig a Kft. ügyvezetőjét, valamint a műszaki ellenőrt meghallgatta, akik a megbízással érintett területen lefolytatott beruházás és annak lebonyolítása kapcsán egyező nyilatkozatot tettek. Mindebből a bíróság

megállapította, hogy a vitatott számlákon foglalt teljesítés megtörtént, a Kft. Indítványozót alvállalkozóként vonta be, aki szintén elvégezte az ebből eredő számlákon feltüntetett teljesítést. A nyilatkozatok abban is egybeesnek, hogy mi volt az oka annak, hogy a kézi munkavégzést és a terepmunkát a Kft. saját alkalmazottaival már nem tudta végezni. A bírósági eljárásban fény derült arra is, hogy a hatóság megállapításaival ellentétben a az alvállalkozókkal a megállapodást a Kft. kötötte és az anyagbeszerzést a terepfeltöltéssel összefüggésben beszerzett kömennyiségen kívül teljes egészében a Kft. eszközölte. A 2015. december 8-i tárgyaláson a Kft. ügyvezetője tételesen nyilatkozott az általuk végzett munkák vonatkozásában is, illetőleg arra nézve, hogy melyeket végezte Indítványozó.

24. A bíróság megállapította, hogy a megállapodás tartalmát nem teszi automatikusan hiteltelenné az, hogy a további alvállalkozók Indítványozót jelölték meg, mint akivel a munkáról tárgyaltak – mivel egymásra voltak utalva a munkafolyamatokban –, ezt maga a Kft. ügyvezetője is hangsúlyozta, hogy a megállapodás közte és alvállalkozó között jött létre, de ha nem volt a helyszínen, úgy előállhatott a helyzet, hogy Indítványozóval egyeztetett a fuvar beszerzése kapcsán. A bíróság álláspontja szerint továbbá nem életszerűtlen, hogy a beruházó adott esetben a kivitelezés során valamely anyag beszerzésében közreműködik.

25. A bíróság a fentiekre figyelemmel a rendelkezésére álló okiratok, bizonylatok és a felek nyilatkozatai alapján arra következtetett, hogy a gazdasági ügylet ténylegesen létrejött, a teljesítettségre pedig nincs kihatással önmagában az a körülmény, hogy az elvégzendő munkálatokat a szerződés tételesen nem bontotta ki. A bíróság rámutatott arra, hogy az Art. 1. § (7) bekezdése valóban lehetővé teszi a hatóságnak az adójogi szempontú minősítést a felek közötti polgári jogi jogviszony érintetlenül hagyása mellett. Tekintettel arra azonban, hogy a teljesítés ezen szerződések alapján teljes körűen megvalósult (a felmérési napló, a számlarészletező számla és a helyszíni ellenőrzés alapján), és a Ptk. nem zárja ki azt, hogy a megrendelő alvállalkozóként is közreműködjön, nem állapítható meg a felek közötti megállapodás színleltsége még arra tekintettel sem, hogy a munkák tetemes részét Indítványozó végezte.

26. Jelen beadvány szempontjából kiemelten fontos következtetése az ítéletnek, hogy az **adóhatóság által tett megállapítások** a bíróság meglátása szerint **nem nyertek tényszerű igazolást**. A teljesítés a gazdasági ügyletben szereplők részéről maradéktalanul megtörtént, és megállapítható, hogy azt a számlákon szereplő felek végezték. Ebből kifolyólag azonban a

számlák hiteltelenségének megállapítására jogszabálysértően került sor. Az ítéletből is jól kivehető, hogy az adóhatóság egyrészt nem tett meg mindent a tények tisztázása érdekében, de ami jelen beadvány szempontjából még fontosabb, hogy **önkéntesen fogadott el bizonyítékokat, amelyek az ő prekoncepcióját támasztják alá, és söpört félre vagy éppen torzított el más bizonyítékokat, amelyek nem voltak kedvezőek a számára.**

27. A jogerős bírósági ítélettel szemben a hatóság terjesztett be felülvizsgálati kérelmet (I/16. szám alatt csatolva) a Kúriához, amelyben kérte az Indítványozó keresetének elutasítását, és az ítélet hatályon kívül helyezését. Beadványában azzal érvelt, hogy az adólevonási jog törvényi feltételének nem felelhet meg az, ha az Indítványozó egy vállalkozás beiktatásával a saját alkalmazottai útján elvégzett beruházási értékhez kapcsolódó előzetesen felszámított adót igényel vissza, amelyre az adott szerződéses konstrukció nélkül nem nyílt volna lehetősége. A hatóság sem vitatta, hogy a vállalkozói szerződés teljesítése érdekében alvállalkozó igénybevétele lehetséges.

28. Indítványozó felülvizsgálati ellenkérelmében (I/17. szám alatt csatolva) kérte a jogerős ítélet hatályában fenntartását. Kérelmében Indítványozó hivatkozta, hogy nem állapítható meg jogszabálysértés, ha a felülvizsgálati kérelem a bizonyítékoknak okszerű mérlegelését támadja, így az alperesi kérelem részben a felülmérlegelés tilalmába ütközik. Továbbiakban összefoglalóan hivatkozta a már előadottakat, így azt a tényt, hogy jelen ügyben gazdasági társaságok egymással vállalkozási szerződést kötöttek, a teljesítés megtörtént, és hogy sem adókijátszásra, sem adócsökkentésre irányuló szándékot az adóhatóság felmutatni nem tudott.

29. A Kúria – jelen beadvánnyal támadott – Ítélete 2016. szeptember 1-jén került kézbesítésre Indítványozónak. Az Ítélet hat oldal, amelyből az első négy a per adatait és a tényállást ismerteti, az 5. oldalon pedig mindösszesen 3 (azaz három!) bekezdésben tartalmaz érdeminek tűnő megállapításokat az ügyre vonatkozóan. A Kúrai egyetértését fejezte ki a hatóság által végzett jogviszony minősítéssel, annak érdemi okát azonban nem adja, csupán egy zavaros utalást tesz arra, hogy amennyiben az adóhatóság kötve lenne a polgári jogi szerződések „menetéhez” (jelentsen ez bármit), akkor nem tudná feltárni a visszaéléseket. Teljes mértékben figyelmen kívül hagyva az Indítványozó által mind a hatósági, mind pedig a bírósági eljárásban előadottakat felhív egy olyan Európai Unió Bíróság által hozott ítéletet, amely az adóelőny megszerzése érdekében eljáró személyek vizsgálatát alapozza meg. **Ezzel ignorálta Indítványozó tételes, számszaki kimutatását arra nézve, hogy bármely**

konstrukcióban ugyanannyi a végösszeg, „elcsalt” ÁFA kimutatását sem az adóhatóság preconcepciójában, sem az amúgy valós jogügyletben kimutatni nem lehet.

30. Az Ítélet az alábbiakban előadottakra tekintettel alaptörvény-ellenes.

III. A bírói döntés alaptörvény-ellenességének oka

A tisztességes eljáráshoz való jog

31. Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése deklarálja a tisztességes eljáráshoz való jogot. Az AB klasszikus megfogalmazásában: *„a tisztességes eljáráshoz való jog az Alkotmányban explicit módon nem nevesített, de az alkotmánybírószági gyakorlatban az 57. § (1) bekezdésébe foglalt független és pártatlan bírósághoz való jog, illetve a 2. § (1) bekezdéséből eredő eljárási garanciák védelmének egymásra vonatkoztatásából tartalmilag levezetett alkotmányos alapjog”* [315/E/2003. AB határozat].

32. *„A „tisztességes eljárás” (fair trial) követelménye nem egyszerűen egy a bíróságnak és az eljárásnak itt megkövetelt tulajdonságai közül (ti. mint „igazságos tárgyalás”), hanem [...] az Alkotmány alkotmányi rendelkezésben foglalt követelményeken túl – különösen a büntetőjogra és eljárásra vonatkozóan – az 57. § többi garanciájának teljesedését is átfogja. Sőt az – 57. §-a tartalmához és szerkezetéhez mintát adó eljárási garanciákat tartalmazó cikkei általában elfogadott értelmezése szerint a fair trial 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].

33. A tisztességes eljáráshoz való jog alkotmányos követelménye több elvet és garanciális elemet is magában foglal, így a bírósághoz fordulás jogát, a pártatlanság valamint a jogegyenlőség követelményét, az ésszerű időn belüli eljárást, a fegyveregyenlőség elvét és a jogorvoslathoz való jogot is.

34. Több alkotmánybírószági döntés rámutatott, hogy az eljárás tisztessége olyan

minőség, amely az eljárás egészének figyelembevételével ítéltető meg. Az Alkotmánybíróság az erre vonatkozó döntéseiben meghatározza a tisztességes eljárás által megkövetelt általános ismérveket. Kiemelte, hogy a tisztességes eljáráshoz való joggal *„szemben nem létezik mérlegelhető más alapvető jog vagy alkotmányos cél, mert már maga is mérlegelés eredménye”* [pl. 14/2002. (III. 20.) AB határozat, ABH 2002, 101, 108.; 15/2002. (III. 29.) AB határozat, ABH 2002, 116, 118 120.; 35/2002. (VII. 19.) AB határozat, ABH 2002, 199, 211.; 14/2004. (V. 7.) AB határozat, ABH 2004, 241, 256.].

35. Az Alkotmánybíróság – összefüggésben a döntés indokolásának ügyfél jogorvoslatát segítő jellegével – az indokolást alátámasztó bizonyítékokkal kapcsolatosan arra a konklúzióra jutott, hogy *„azoknak megfelelő alapot kell teremteniük a hatékony jogorvosláshoz.”* [630/B/2005 AB határozat]. A bizonyítékok figyelembe vételénél pedig a hatóságoknak elsődlegesen azt kell szem előtt tartaniuk, hogy a tényállás teljes mértékben feltárára kerüljön.

36. Az újabb alkotmánybírósági gyakorlat értelmében a tisztességes eljáráshoz való jog vizsgálata kapcsán a szükségességi-arányossági teszt alkalmazása is indokoltá válik. Az Alkotmánybíróság III/1522/2014. számú 2014. november 11-én kelt határozatában mondta ki a következőket: *„A jelen ügyben azt kellett megvizsgálni, hogy a keresetindítási határidő rövide, mint a bírósághoz való fordulás jogának, valamint a tisztességes eljáráshoz való jognak a korlátozása megfelel - e az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésében írt szükségességi - arányossági tesztnek, mely szerint 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.”* [említett határozat 152.]

- *Az indokolási kötelezettséggel kapcsolatos alkotmánybírósági gyakorlat*

37. Figyelemmel az Alaptörvény 28. cikkében előírt jogszabály értelmezési kötelezettségre is, az Alkotmánybíróság azt vizsgálja, hogy az indokolási kötelezettséget előíró eljárási jogszabályokat a bíróság az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott követelményeknek megfelelően alkalmazta-e. Az Alkotmánybíróság tehát a rendes bíróságoktól eltérően nem a felülbírálatra alkalmasság szempontjából vizsgálja a bíróságok indokolási kötelezettségének teljesítését, és tartózkodik attól, hogy jogági dogmatikához tartozó kérdések helytállóságáról, illetve törvényességéről, avagy kizárólag

törvényértelmezési problémáról állást foglaljon. [IV/3003/2012. (VI. 21.) AB végzés, ABH 2012,131.; Indokolás (4) bekezdése] Ennek megfelelően az Alkotmánybíróság nem vizsgálja azt sem, hogy az indokolásban megjelölt bizonyítékok és megjelenő érvek megalapozottak-e, mint ahogy azt sem vizsgálja, hogy a jogalkalmazó helytállóan értékelte-e az eljárásban beszerzett bizonyítékokat és előadott érveket, vagy a konkrét ügyben a bírói mérlegelés eredményeként megállapított tényállás megalapozott-e. A tényállás megállapítása, a bizonyítékok értékelése, és mérlegelése ugyanis az eljárási jogi szabályokban a jogalkalmazó számára fenntartott feladat. [3237/2012. (IX. 28.) AB végzés, ABK 2012, 504-505.; 3309/2012. (XI. 12.) AB végzés, ABK 2012, 622-624; Indokolás (5)]

38. Az Alkotmánybíróság által vizsgált, az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében rejlő indokolási kötelezettség alkotmányos követelménye a bíróság döntési szabadságának abszolút korlátját jelenti, nevezetesen azt, hogy döntésének indokairól az eljárási törvényeknek megfelelően szükséges számot adnia. Az indokolási kötelezettség alkotmányjogi értelemben vett sérelme az eljárási szabály alaptörvény-ellenes alkalmazását jelenti. A tisztességes eljárásból fakadó elvárás tehát az eljárási szabályok Alaptörvénynek megfelelő alkalmazása, ami a jogállami keretek között működő bíróságok feladata. Az eljárási törvény rendelkezéseire is figyelemmel, a tisztességes eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást mindenképpen megfogalmazza, hogy a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossággal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon. Ennek megítéléséhez az Alkotmánybíróság vizsgálja a jogvita természetét, az alkalmazandó eljárási törvény rendelkezéseit, a felek által az adott ügyben előterjesztett kérelmeket és észrevételeket, valamint az ügyben választ igénylő lényeges kérdéseket. [összefoglalóan lásd: 7/2013. (III. 1). AB határozat]

- *A vonatkozó EJE esetjog*

39. Figyelemmel arra, hogy a t. Alkotmánybíróság több döntésében is hivatkozta és rendszeresen figyelemmel van a strasbourgi székhelyű Emberi Jogok Európai Bíróságának gyakorlatára és azt töretlen gyakorlata alapján önmagára nézve minimum sztenderdként kötelezőnek tekinti, az alábbiakban a tisztességes eljárás és szűkebben az indokolási kötelezettség kapcsán ezen fórum gyakorlatát is röviden áttekintem.

40. Az Egyezmény garantálja a tisztességes eljáráshoz való jogot. A 6. Cikk vonatkozó része szerint „(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. [...]”

41. A 6. cikk által garantált tisztességes eljárás egyes részelemei együttes teljesülése esetén tekinthető a garanciális követelmény teljes egészében megtartottnak. Ilyen részkövetelmények – a szövegből is kitűnően – a törvény által létrehozott független és pártatlan bíróság, az ésszerű idő követelménye, a terhelt személyes jelenléte a tárgyaláson büntetőeljárás során, az indokolt ítélethez való jog, a teljesség igénye nélkül.

42. A Bíróság esetjoga értelmében a tisztességes eljáráshoz való jogra való hivatkozás megillet minden olyan személyt, aki úgy véli, hogy jogellenes beavatkozás történt valamely jogának gyakorlásába, és aki azt panaszolja, hogy nem volt lehetősége arra, hogy igényét a 6. cikk 1. bekezdésében támasztott követelményeknek megfelelően bíróság elé terjessze. (ld. *Le Compte, Van Leuven and De Meyere v. Belgium*, 23 June 1981, § 44, Series A no. 43)

43. A Bíróság többször megállapította, hogy a tisztességes eljárás kapcsán a szabályozás a Részes Állam hatásköre, annak megtartása pedig a nemzeti bíróságok elsődleges feladata. A Bíróság az ilyen természetű ügyekben az Egyezmény értelmében azt vizsgálja, hogy maga az egész eljárás természete tisztességesnek minősíthető-e. (*Elsholz v. Germany* [GC], no. 25735/94, § 66, ECHR 2000-VIII)

44. A Bíróság esetjoga értelmében azon eljárásokban, ahol a nemzeti jog fellebbezési lehetőséget is biztosít, az alapeljárás olyan meghosszabbításának kell tekinteni a fellebbezési eljárást, ahol az alapügyben érvényesítendő tisztességes eljárás követelményeit szintén szem előtt kell tartani. (ld. *Delcourt v. Belgium*, 17 January 1970, § 25, Series A no. 11; *Gurov v. Moldova*, no. 36455/02, § 33, 11 July 2006)

45. A Bíróság az indokolt bírói döntéshez való jogot az Egyezmény 6. Cikkében foglalt tisztességes tárgyaláshoz való jog részének tekinti. E jog pontos tartalma a Bíróság elmúlt évtizedek során számos döntésében kimunkált, széleskörű gyakorlatából olvasható ki. E körben a Bíróság kiindulópontja az, hogy a bírói döntésekkel szemben valamennyi

demokratikus jogállamban elvárható az objektivitás és az átláthatóság, ami egyfelől elejét veszi az önkényes hatósági és bírósági döntéshozatalnak, másrésztől erősíti a bírósági döntéshozatalba vetett közbizalmat, és a bírói döntések tekintélyét. (*Taxquet kontra Belgium*, 926/05.; 2010. november 16.; § 90.; legutóbb megerősítve: *Shala kontra Norvégia*, 15620/09.; 2012. július 10.; § 29.)

46. A Bíróság következetes gyakorlata szerint a tisztességes eljárás és a jogállamiság elvéhez tartozik az a követelmény, hogy a bíróságok a döntéseik alapjául szolgáló indokokat kellő részletességgel mutassák be. (*Suominen kontra Finnország*, 37801/97.; 2003. július 1.; § 34.; legutóbb megerősítve: *Vojtěchová kontra Szlovákia*, 59102/08.; 2012. szeptember 25.; § 35.) A Bíróság olvasatában az adott bírói döntés természete, és az alapul fekvő egyedi ügy körülményei határozzák meg, hogy milyen terjedelmű és mélységű indokolás elégíti ki az indokolási kötelezettség egyezménybeli követelményét. Ebből következően az indokolt bírói döntéshez fűződő jog megsértését kizárólag az alapul fekvő egyedi ügy összes körülményeinek vizsgálatát követően lehet megítélni. (*Tatishvili kontra Oroszország*, 1509/02.; 2007. február 22.; § 58.; *Gráđinar kontra Moldova*, 7170/02.; 2008. április 8.; § 107.; legutóbb megerősítve: *Sholokhov kontra Örményország és Moldova*, 40358/05.; 2012. július 31.; § 67.)

47. Éppen ezért elképzelhető, hogy valamely részletkérdésre vonatkozó indokolás teljes elmaradása nem, míg egy lényegesebb kérdésre vonatkozó hiányos indokolás viszont az Egyezmény 6. Cikkében biztosított jog megsértését idézi elő. A Bíróság az indokolások fogyatékoságának foka tekintetében kijelölte azt a határvonalat, amely elválasztja az Egyezménynek megfelelően indokolt határozatokat az Egyezményt sértő hiányos vagy fogyatékos indokolást tartalmazó határozatoktól. Ennek során a Bíróság elvi éllel szögezte le, hogy az indokolt hatósági döntéshez való jog semmiképpen sem jelentheti azt, hogy az ügyben eljáró bíróságot a felek valamennyi érvelése tekintetében részletes indokolási kötelezettség terhelné. (*Hiro Balani kontra Spanyolország*, 18064/91.; 1994. december 9.; § 27.; *Ruiz Torija kontra Spanyolország*, 18390/91.; 1994. december 9.; § 29.; *García Ruiz kontra Spanyolország*, 30544/96.; 1999. január 21.; § 26.; *Hirvisaari kontra Finnország*, 49684/99.; 2001. december 25.; § 30.; legutóbb megerősítve: *Sholokhov kontra Örményország és Moldova*, 40358/05.; 2012. július 31.; § 67.)

48. A Bíróság ugyanakkor azt is elvi éllel mondta ki, hogy a döntéssel szemben feltétlen

elvárás, hogy a bíróság az ügy lényegi részeit a szükséges alapossággal vizsgálja meg, és erről a vizsgálatáról a határozatának indokolásában is adjon számot. A Bíróság álláspontja szerint nem felel meg az Egyezmény 6. Cikkében foglalt elvárásnak, ha a felülbírálati bírói fórum az alsóbb fokú bíróságnak az ügy lényegi kérdései tekintetében kifejtett érveit további vizsgálat és a vizsgálat indokainak előadása nélkül hagyja helyben. (*Helle v. Finnország*, 20772/92.; 1997. december 19.; § 60.; *Karakasis v. Görögország*, 38194/97.; 2000. október 17.; § 27.; *Boldea v. Románia*, 19997/02.; 2007. február 15.; § 30.; *Tacquet v. Belgium*, 926/05.; 2010. november 16.; § 91.; legutóbb megerősítve: *Vojtěchová v. Szlovákia*, 59102/08.; 2012. szeptember 25., § 35.) A Bíróság az indokolási kötelezettség teljesítésének vizsgálatakor figyelemmel van arra is, hogy az indokolás hiánya vagy fogyatékosága valamely fél írásban megfogalmazott, világosan és pontosan körülírt kérdését érinti-e. (*Hiro Balani kontra Spanyolország*, 18064/91.; 1994. december 9.; § 28.; *Ruiz Torija kontra Spanyolország*, 18390/91.; 1994. december 9.; § 30., legutóbb megerősítve: *Ilyadi kontra Oroszország*, 6642/05.; 2011. május 5.; § 44.)

49. Az Egyezmény jogvédelmi rendszerében a bírói döntéseknek a tisztességes eljárás által megkövetelt indokolása iránti igény egyfelől szoros összefüggésben áll a jogorvoslathoz fűződő joggal, ugyanis e jog hatékony gyakorlására kizárólag a bíróság döntését alátámasztó indokok ismeretében nyílik valódi lehetőség. (Erről lásd: *Baucher kontra Franciaország*, 53640/00.; 2007. július 24., §§ 47-51.) Másfelől szoros összefüggés mutatkozik az indokolási kötelezettség teljesítése, és a tisztességes eljáráshoz fűződő jogból fakadó azon alkotmányos igény között, hogy az eljárásban szereplő fél meghallgatást nyerhessen, azaz kérelmét a bíróság megvizsgálja. (Erről lásd: *Shala v. Norvégia*, 15620/09.; 2012. július 10., § 29.) Ennek oka az, hogy kizárólag a kellő alapossággal indokolt bírói határozatból tűnhet ki, hogy az ügyet eldöntő bíróság ténylegesen figyelembe vette-e a felek által előterjesztett bizonyítékokat és érveket.

- *Fenti gyakorlat jelen ügyre vonatkoztatása*

50. Kiindulásként rögzíteni kell, hogy miről **nem kell** és miről **kell** döntenie a t. Alkotmánybíróságnak.

51. Nem kell döntenie arról, hogy a Indítványozót jogosan marasztalták-e el jogellenesen gyakorolt adólevonásért. Még sarkosabban fogalmazva: jelen ügyben irreleváns, hogy a

Indítványozó „adócsaló” - e vagy sem. (Megjegyzem, nem az, minden tárgybeli ügylete legális és törvényes volt.)

52. Nem kell arról sem állást foglalnia a t. Alkotmánybíróságnak, hogy a jogszerű adólevonást hogyan, miféle bizonyítási eszközökkel lehet megfelelően alátámasztani, hiszen a töretlen alkotmánybíróági gyakorlat értelmében bizonyítási kérdésekbe az AB – önmagában – nem szól bele.

53. Amiről viszont állást kell foglalnia a t. Alkotmánybíróságnak, az az, hogy alkotmányosan megengedhető-e az, hogy sem az Adóhatóság két fokon, sem az alapjog-sértő helyzetet konzerváló Kúria eljárásában **nem adta értékelhető indokát** annak, hogy a Indítványozó által felajánlott bizonyítási eszközök miért nem elfogadhatóak, illetve miért csak a hatóság preconcepciójának megfelelő (vagy azzá torzított) bizonyítékok fogadhatók el. Az ebben a körben hiányzó indokolás összefér a tisztességes eljárás részét képező indokolási kötelezettséggel? A megválaszolandó alkotmányossági kérdés ennyi – sem több, sem kevesebb.

54. A kérdés megválaszolására az Alkotmánybíróság a már idézett 7/2013-as AB határozatban kidolgozott egy tesztet, melynek elemei a következők. Az Alkotmánybíróság vizsgálja a) jogvita természetét, b) az alkalmazandó eljárási törvény rendelkezéseit, c) a felek által az adott ügyben előterjesztett kérelmeket és észrevételeket, valamint d) az ügyben választ igénylő lényeges kérdéseket.

55. Jelen ügyben kiindulásként célszerű az a) és d) elemeket együttesen vizsgálni, ezekben ugyanis vita vagy bizonytalanság nem lehetséges. A jogvita tárgya egy adóügy volt, Indítványozót elmarasztalták jogellenes adólevonással összefüggésben, jelentős bírságot és minimális, de a fentiekben előadottan jogellenes késedelmi pótlékot is kiszabtak rá. Az ügyben választ igénylő lényegi kérdés pedig végeredményben egy volt (ahogy azt a bíróság is megfogalmazta): hatóság a Kft. által Indítványozó felé kibocsátott számlák kapcsán Indítványozó adólevonási jogát jogszerűen vont-e meg a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján? Amennyiben ugyanis erre a kérdésre a válasz nem, és ez bizonyítható, úgy Indítványozót jogszerűen élhet(ett volna) a levonás jogával, ám ha igen a válasz, akkor elmarasztalásra és büntetésre számíthat (miként ez meg is történt). Az erre az elemre vezetett

bizonyítás, annak eredményes, főként a bizonyítási eljárás jogalkalmazói kezelése tehát a jogvita lelkét képezi.

56. A teszt b) pontjának azonosítása sem okoz nehézséget. Az Áfa tv. 119. § (1) bekezdése értelmében, az adólevonási jog akkor keletkezik – ha e törvény másként nem rendelkezik –, amikor az előzetesen felszámított adónak [120. §] megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani. Az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontjában foglaltak értelmében pedig tárgyi feltétele a levonási jog gyakorlásának a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla. Ezen kívül a vitatott levonás kapcsán fontos, központi kérdés volt, hogy az Art. 1. § (7) pontjában foglalt minősítést a hatóság gyakorolhatja-e jelen ügyben, avagy a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, **amennyiben gazdasági eredménye kimutatható.**

57. A valódi tartalom szerinti minősítés kulcsa minden esetben a tényállás részletes feltárásban és a bizonyítékok alapos mérlegelésében rejlik. Ennek érdekében Indítványozó és a vele szerződésben lévő Kft. mind a telephelyén való vizsgálódás mind pedig az iratbekérések és nyilatkozattételek kapcsán teljes közreműködést tanúsított a hatósággal szemben. A vizsgálatok során a két gazdasági társaságon kívül meghallgattak még három, részmunkálatokat végző, teljes időben nem is a kivitelezés helyszínén tartózkodó alvállalkozót, és a hatóság – majd pedig a Kúria is, elfogadva **(bár annak indokát nem adva)** a hatóság érvelését, utóbbiak közül annak a személynek a nyilatkozatára alapozta az Indítványozó jogellenes magatartásának megállapítását, amely ezt a preconcepcióját alátámasztotta.

58. Arra az adóhatóság egyszer sem tért ki, hogy egyáltalán miért ébredt gyanú benne Indítványozó és a Kft. képviselőinek nyilatkozata, mint bizonyítékok kapcsán. Arra sem adott semmilyen magyarázatot, hogy miért nem fogadja el ezen bizonyítékokat, ellenben a másik, korlátozott információval rendelkező szereplőét minden fenntartás nélkül, a szerződés valódi tartalmának feltárása során. Itt merül fel a kérdés, mi vagy ki képes egy szerződés valódi tartalmáról részletesebb, átfogóbb képet adni – a benne szereplő felek, gazdasági társaságok képviselőik útján, vagy azon vállalkozók, akik vagy csak telefonos kapcsolatban álltak és szállítottak be anyagot a fővállalkozónak, vagy pedig időszakosan végeztek fuvarozást az építési területre? Ez

utóbbi elem különösen annak fényében visszás, hogy noha érthető az a hatósági hozzáállás, hogy egy esetleges adókijátszás résztvevőinek nyilatkozatát fenntartással kezeli, de jelen ügyben nem ez történt. A Kft. képviselőinek nyilatkozatát a hatóság lesöpörte, azt csak a rendes peres eljárásban vette figyelembe a bíróság. Indítványozó képviselőjének nyilatkozatát pedig sikerült úgy kiforgatni, hogy a hatóság mindvégig a maga igazát támasztotta alá vele, csak az eskü alatt tett tanúvallomások következtében került helyre Indítványozó képviselőjének amúgy végig, következetesen fenntartott nyilatkozata és az abban foglaltak kihatása az ügy megítélésére. Az Adóhatóság az általa vitatott ügyletben a gazdasági eredményre való kihatást egyszer sem vezette le, munkálta ki, nem bizonyította, hogy a megrendelő – vállalkozó – alvállalkozói jogügyletben az államot bármilyen mértékű és mérvű adóveszteség érte volna. Ezt nem is tudta volna bizonyítani, hiszen a szereplők a teljesítményük/hozzáadott értékük után keletkezett adófizetési kötelezettségüket bevallották és meg is fizették. Ezen feltétel teljesülése esetén pedig az általános forgalmi adó mint végső fogyasztási adó finanszírozási forrás a beruházásoknál nem lehet.

59. Hangsúlyozom újra, jelen alkotmányjogi panasz tárgya nem az alapeljárásban felmutatott bizonyítékok újraértékelése – erre a fórum nem is hivatott – a központi kérdés a hatóságok és a Kúria azon eljárása, amely a tisztességes eljáráshoz való jogot a végletekig kiüresíti, ti. minden érvelés, indokolás nélkül akceptálnak olyan bizonyítékokat, amelyek megfelelnek az előzetes elképzeléseiknek (Indítványozó „bűnösségét” támasztják alá), és nem reflektálnak azokra a bizonyítékokra, még azok figyelmen kívül hagyását sem okolják meg érdemben, amelyek éppen ellenkezőleg, az Indítványozó jogszerű eljárását igazolják.

60. Ahogy fentebb bemutatásra került, a fellebbviteli bíróságoknak számot kell adniuk arról, hogy miért értenek egyet az alsóbb fokú bíróságok és közigazgatási szervek döntéseivel. A Kúria mindösszesen 3 bekezdéses érvelésében ezt a kötelezettségét elmulasztotta, ami már önmagában is alaptörvény-ellenességre vezet. Általánosságban is elmondható, hogy az egész eljárás hibáját visszaemelte és konzerválta a Kúria azzal, hogy nem adta indokát a hatályon kívül helyező döntésének. Mi több, a Kúria nemcsak hogy felületesen emelte be és fogadta el a hatóság érvelését, de a jogerős ítélet indokolásában foglaltakra egyáltalán nem reflektál, holott ez a minimum elvárhatósági követelmény, ha egy ítéletet teljes mértékben megsemmisítenek. Indítványozónak így még csak arra sincsen rálátása, hogy mely pontokon nem értett egyet a Kúria az alsóbb fokú bírói fórummal. Az Ítélet hiányos indokolása ráadásul azért is rendkívül visszás, hiszen az a legvégső és így a joggyakorlat egységesítésében – evidensen – alapvető szerepet játszó Kúria tollából került ki. A Kúriától alkotmányosan

elvárható, hogy dogmatikailag részletesen kidolgozott határozatokat hozzon, melyek a jövőre nézve is egyértelmű iránymutatásul szolgálnak. Jelen Ítélet ennek a követelménynek egyáltalán nem felel meg, mi több, az iratellenesen, a tanúvallomásokat minden indok nélkül figyelmen kívül hagyva, a tényekkel szembemenve rögzít egy Indítványozó számára alapjogot sértő állapotot.

61. A fentiek valójában azt eredményezik, hogy az Adóhatóság – mivel indokolnia nem kellett a döntését – teljesen önkényesen választhatja/választhatta meg, milyen bizonyítékot és milyen tartalommal fogad el az adóeljárás alanyától. Attól, akinek – jelen ügyben – a működésével játszik, sorsát alapvetően befolyásolhatja. Egy jogállamban ez megengedhetetlen, az ilyen indokolás nélküli, önkényes eljárás sérti a tisztességes eljáráshoz való jogot.

62. Összefoglalva, a Indítványozó működését alapvetően érintő adóügyben a Kúria a jogvita lényegének tekinthető jogkérdésben – nevezetesen, történt-e jogellenes adólevonás – nem adta indokát ítéletének. A Kúria érdemben nem reagált Indítványozó ebben a körben felhozott érveire, nem indokolta meg, hogy Indítványozó bizonyítékai, bizonyítási indítványai miért nem megfelelőek. A Kúria továbbá csak sommásan hatályon kívül helyezte a jogerős ítéletet, de részletes, minden fontos aspektussal számot vető indokolás hiányában nem mutatta meg, hogy valóban megfontolta Indítványozó érveit. Mindez jelen ügyben, mely kiemelt súlyúnak mondható Indítványozó szempontjából, egyértelműen és durván alkotmányellenes, hiszen az ügy tárgyára, jelentőségére és dogmatikai fontosságára tekintettel nagyon alapos és részletes indokolás lett volna alkotmányos elvárás.

63. A bizonyítékok értékelésére vonatkozó érdemi indokolás hiánya az egész – hatósági és Kúria előtti – eljáráson áthúzódó hiányosság volt. Nem megismételve a korábban részletesen kifejtetteket, az indokolás hiánya a jogvita lényegét képező kérdésekben a Kúria Ítéletének megsemmisítést kell maga után vonja, amellyel reparálható az Indítványozó jogsérelme, hiszen a rendes bírósági felülvizsgálat során érdemi, részletes, mindenre kiterő döntés született.

64. Mindezért a Kúria Kfv.I.35.228/2016/5. számon hozott ítéletét, mint alaptörvény-ellenes bírói döntést meg kell semmisíteni.

V. Kérelem

Összegezve a fentebb részletesen kifejtett indokaimat, a megtámadott kúriai Ítélet sérti az Alaptörvény XXVIII. cikkében biztosított tisztességes eljáráshoz való jogot, mert az eljáró bíróság [és az Adóhatóság] ítéletében elmulasztotta alkotmányos indokolási kötelezettségét.

Tisztelt Alkotmánybíróság, a beadványban részletesen kifejtett indokok alapján kérem, hogy Kúria Kfv.I.35.228/2016/5. számon hozott ítéletét, mint alaptörvény-ellenes bírói és döntést megsemmisíteni szíveskedjék.

Budapest, 2016. november 2.

Tisztelettel,

