

**A JOGVISZONY ELTÉRŐ MINŐSÍTÉSÉNEK TILALMA
AZ ADÓJOGBAN, KÜLÖNÖS TEKINTETTEL
AZ EGYES ELLENŐRZÉSTÍPUSOK SAJÁTOSSÁGAIRA**

**Prohibition of different qualification of legal relationships
in taxation especially types of audit**

DARAI PÉTER*

Absztrakt: Az adóellenőrzés komplexitása miatt az adóhatóság tényfeltárási kötelezettsége is sokrétű. Az adózó vizsgálata során beszerzett bizonyítékok között jelentősége van a partnereknél – láncügyletek esetében az azonosítható résztvevőknél – lefolytatott kapcsolódó ellenőrzés során felderítetteknek is. Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 100. §-a értelmében az adókötelezettséget érintő jogviszony alanyainak ellenőrzése során ugyanazt a vizsgálattal érintett és már minősített jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során. Bár a jogkövetési vizsgálat és az adóellenőrzés közé az egyes sajátosságok miatt nem tehető egyenlőségjel, hivatkozott követelmény mindkét eljárásban érvényesül.

Kulcsszavak: tényállás feltárása, bizonyíték, jogvédelem, számlázási láncolat, indokolási kötelezettség, adóellenőrzés, jogkövetési vizsgálat

Abstract: Seeing that tax audits are complex the investigation the facts of case by the tax authority is divers. In the examination of taxpayer among other means of evidence the related investigations in tax audit are relevant especially establishment in the chain of invoices. In the Act CLI of 2017 on Tax Administration and the Regulation of Tax Administration (in later Air.) Section 100 in the course of auditing the subjects of a legal relationships with respect to tax liabilities, the tax authority shall not be allowed to differently qualify the same legal relationship that has already been affected by the same investigation and qualified, depending on the taxpayer; the statements made for a subject of the legal relationship shall be ex officio taken into account in the course of the investigation of the other subject of the legal relationship. Although the legal compliance verification and the tax audit are not equal because the speciality of proceeding this criterion is dominating on either taxation cases.

Keywords: investigation the facts of case, evidence, legal protection, chain of invoices, obligation to explain, tax audit, legal compliance verification

* DR. DARAI PÉTER
kamarai jogtanácsos
B.-A.-Z. Megyei Ügyvédi Kamara
daraimeister@gmail.com

Bevezetés

A jogviszony eltérő minősítésének tilalma¹ – mely az absztraktban már megszövegezésre került –, mint alapelv kommentárt nem igényelne, mégis szükséges foglalkozni a kérdéssel, figyelemmel arra, hogy a közelmúltban a Kúria egyik eseti döntése² a joghely gyakorlatban való interpretálását helyezte az ítélete elvi tartalmának fókuszába. A dolgozat az adóhatóság által az adóellenőrzés során végzendő bizonyítás és a tényállás feltárását előíró jogi szabályozás gerincét ismerteti, ezt követően vázlatosan feltérképezi az egyes ellenőrzésfajták sajátosságait; végezetül a Kúria álláspontjának bemutatására tesz kísérletet, melynek célja a téma kapcsán esetlegesen fennálló konceptuális zavarok eloszlatása.

1. A tényállás feltárása és a bizonyítás

Az adójog alapelvei [törvényesség (legalitás)³; jóhiszemű eljárás, együttműködési kötelezettség⁴] az adóeljárás során az adózó és az adóhatóság együttműködésére építenek, mely – értelemszerűen – az adóellenőrzés folyamatában is érvényesül, vagyis a jogalkotó az adózóra és az adóhatóságra egyaránt ró kötelezettségeket, ezt ellensúlyozandó jogosultságokat is. Az adózó kapcsán a kötelezettségek egy sokrétű cselekvéssorban jelentkeznek:⁵ 1. Az adózó köteles az adóhatósággal az ellenőrzés

¹ A szabályozás nem tekinthető novumnak, azt az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 2013. január 1. napját megelőzően is tartalmazta [„Az adókötelezettséget érintő jogviszony (szerződés, ügylet) alanyainak ellenőrzése során ugyanazon jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során” (rég. Art. 130. §-a)]. Ezen szabályt az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2012. évi CLXXVIII. törvény 294. § (2) bekezdésének 8. pontja helyezte hatályon kívül; a régi Art. 1. § (3a) bekezdésében „éledt újra”, érdemben – jóllehet az alapelvek között – azonos tartalommal.

² Kúria Kfv.I.35.380/2021. (BH 2022.54).

³ Az adózó, az eljárás egyéb résztvevője és az adóhatóság e törvénynek és más jogszabályoknak megfelelően gyakorolhatja jogait és teljesíti kötelezettségeit (Air. 1. §-a).

⁴ Az adózó és az eljárás egyéb résztvevője köteles a jogait jóhiszeműen gyakorolni és elősegíteni az adóhatóság feladatainak végrehajtását [Air. 8. § (1) bekezdése]. Az adózó és az eljárás egyéb résztvevője jóhiszeműségét az eljárásban vélelmezni kell. A rosszhiszeműség bizonyítása az adóhatóságot terheli [Air. 8. § (2) bekezdése].

⁵ Kúria Kfv.V.35.012/2014., Kfv.I.35.328/2016., Kfv.V.35.027/2017. A kikristályosodott judikatúra szerint az ellenőrzés akadályozásának minősül minden olyan magatartás, amely az eljárást indokolatlanul késlelteti, illetve elhúzza [Legfelsőbb Bíróság (Kúria) Kfv.V.35.524/2009., Kfv.V.35.322/2010., Kfv.I.35.065/2011., Kfv.I.35.571/2012.]. A vizsgálat lefolyását előmozdító együttműködési kötelezettség az adózói oldalon részmozzanatokból áll össze egészszé. Példának okán az iratok bemutatására és átadására vonatkozó adózói kötelezettség [adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 78. § (2) bekezdése] független az adóhatóság előtti személyes megjelenéstől, a nyilatkozattétel saját ügyben történő megtagadása [Air. 59. § (1) bekezdése]

során együttműködni, az ellenőrzés feltételeit a helyszíni ellenőrzés alkalmával biztosítani, az adóhatóság felhívására az adóhatóság által meghatározott módon nyilatkozatot tenni [Air. 98. § (1) bekezdése]. 2. Az adózó az iratokat és az adózással összefüggő, elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését biztosítja. Az ellenőrzés során az adózó és foglalkoztatottja az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást megadja. Nem kötelezhető az adózó olyan nyilvántartás, összesítés, számlítás elkészítésére, amelyet jogszabály nem ír elő [Air. 98. § (2) bekezdése]. 3. Ha az adózót adómentesség, adókedvezmény illeti meg, ezt okirattal vagy más megfelelő módon köteles bizonyítani [Air. 98. § (3) bekezdése].⁶ Az adózó együttműködési kötelezettsége az ellenőrzés során korántsem elhanyagolható, annak teljesítése – avagy elmulasztása – esetenként ügydöntő lehet. Ha az adóhatóság a tényállás tisztázása céljából mindent megtesz, viszont az ügyfél elzárkózik a bizonyítékok szolgáltatásától, ennek következménye az ügyfél terhére esik.⁷

Ezzel szemben: 1. Az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. 2. 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 [Air. 99. § (1)–(2) bekezdései]. Bár nincs elzárva az adózó attól, hogy előterjesszen új bizonyítékot, hivatkozzon új tényre, körülményre, ez csak akkor lehetséges, ha valamely körülmény miatt később jut abba a helyzetbe, hogy a bizonyítékait előterjessze.⁸ A fellebbezésben és a fellebbezés alapján indult eljárásban – semmisségi okon kívül – nem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékra hivatkozni, amelyről a fellebbezésre jogosultnak az elsőfokú döntés meghozatala előtt tudomása volt, azonban a bizonyítékot az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő, a tényre nem hivatkozott [Air. 124. § (3) bekezdése].⁹

Az adóhatóság csak bizonyított és valósággal egyező tények, körülmények együtteséből állapíthat meg tényállást, amelyet ütköztetnie kell az irányadó jogszabályok-

sem mentesít a személyes megjelenési kötelezettség [Air. 56. §-a] teljesítése alól (Kúria Kfv.V.35.104/2013.).

⁶ Kúria Kfv.I.35.706/2014., Kfv.I.35.772/2016., Kfv.V.35.061/2017., Kfv.V.35.057/2018., Kfv.I.35.327/2020.

⁷ Kúria Kfv.II.37.101/2015., Kfv.I.35.796/2015.

⁸ Kúria Kfv.I.35.234/2015.

⁹ Az Air. 124. § (6) bekezdése alapján az új tény, vagy új bizonyíték fogalma – az adózó által nem hivatkozott, és az elsőfokú adóhatóság által a döntéshozatalkor nem ismert bizonyíték mellett – kiterjed az adózó által hivatkozott, de a döntéshozatalig az elsőfokú adóhatósághoz meg nem érkezett bizonyítékra is. A megelőző eljárás idején fennálló, de a megelőző eljárásban nem értékelt tényre, körülményre a felperes vagy az érdekelt akkor hivatkozhat, ha azt a megelőző eljárásban a közigazgatási szerv arra való hivatkozása ellenére nem vette figyelembe, azt önhibáján kívül nem ismerte, illetve arra önhibáján kívül nem hivatkozott [a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 78. § (4) bekezdése].

kal. A közigazgatási határozat akkor jogszerű, ha az érdemi rész és az indokolás összhangja megállapítható, vagyis a döntés okszerű.¹⁰ A döntést olyan bizonyítékokra lehet alapítani, amelyek minden kétséget kizáróan beazonosíthatóak; ez megköveteli azt is, hogy a bizonyítékok beszerzése módjának, idejének, helyének az iratokból ki kell tűnnie.¹¹ A tényállás megállapítása, az annak alapjául szolgáló bizonyítékok értékelése, mérlegelése¹² jogalkalmazói feladat; a hatóság a teljes bizonyítási eljárást „teszi mérlegre”, figyelembe véve a bizonyítékok egymásra épülését, ezt követően alakítja ki azok valódiságára – avagy valótlanságára – vonatkozó meggyőződését. A döntés rendelkező részének a kellő indokolással való alátámasztottságán nyugszik annak meggyőző ereje. Bár az adóhatóságot terheli a tényállásfeltárási kötelezettség, ez nem lehet parttalan; „pusztán” a döntés meghozatalához szükséges releváns elemekre kell, hogy kiterjedjen, melyek alapján az érdemi döntés megalapozottsága, jogszerűsége megítélhető.¹³

2. Az indokolási kötelezettség¹⁴

Szót kell ejteni az indokolási kötelezettség teljesítéséről, annak alapjogi jelentőségéről¹⁵; melyek a jogszabályoknak megfelelő és ténybelileg is megalapozott döntéssel

¹⁰ Ezt a bírósági joggyakorlat is alátámasztja; a közigazgatási döntések jogszerűségét az anyagi és az eljárásjogi szabályok megtartása egyaránt befolyásolja, az eljárásjogi szabályok megsértése azonban nem eredményezi szükségszerűen az érdemi döntés jogszerűtlenségét (Kúria Kfv.I.35.631/2012.).

¹¹ 498/B/2009. AB határozat, ABH 2010, 2046, 2056–2058; Kúria Kfv.V.35.216/2014.

¹² Könnyen adhat vitára okot a kérdés, hogy a „bizonyítékok mérlegelése”, vagy a bizonyítékok értékelése” megfogalmazás tekinthető-e helyesnek, figyelemmel arra, hogy a két logikai művelet egymással nem szükségképp ekvivalens. A felvetésre a mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozatok felülvizsgálatáról szóló 2/2015. (XI. 23.) KMK vélemény válaszol. A judikatúra különböztet diszkrecionális jogkörben végzett és bizonyíték értékelésekor végzett hatósági tevékenység között (Kúria Kfv.III.37.582/2016., Kfv.I.35.715/2019., Kfv.I.35.219/2020.). A tényállás megállapításakor az egyes bizonyítékok szabad értékelése nem jelenti azt, hogy a hatóság a döntést mérlegelési jogkörben hozta volna. Bár a bizonyítékok értékelése szintén „mérlegelés” (ún. „bizonyítási értékelés”), a bírósági felülvizsgálat szempontjából – ha az ügytípusra a jogszabály nem tartalmaz adekvát döntési lehetőségeket, vagy konkrét kereteket – mégsem minősíthető annak. [Ld. DUDÁS Dóra Virág – KOVÁCS András: A közigazgatási bírósági felülvizsgálat bizonyítási-mérlegelési szabályai és terjedelme a tisztességes eljáráshoz való jog tükrében. *Jogtudományi Közlöny*, 2018/3., 155–164. Ld. még Kúria Kfv.V.35.789/2014.].

¹³ Kúria Kfv.III.35.103/2015., I.35.400/2016., I.35.770/2016., I.35.270/2017.

¹⁴ Ld. KOVÁCS András György: A bírói döntések karakterisztikája komplex problémák esetén, az ítéleti indokolás meggyőző erejének egyes kérdései. *Állam- és Jogtudomány* 2006/2., 269–289.; BENCZE Mátyás – KOVÁCS Ágnes: „Nem foghat helyt”. Az Alkotmánybíróság az indokolási kötelezettség teljesítéséről. *MTA Law Working Papers* 2018/10, <https://jog.tk.hu/mtalwp/nem-foghat-helyt-az-alkotmanybirosag-az-indokolasi-kotelezettseg-teljesiteserol>, 2021. november 5.

¹⁵ Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és észszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak

szemben támasztott minimumok. Az indokolási kötelezettséget egyrészt az anyagi szabályok is előírják¹⁶, másrészt az indokolt hatósági döntéshez való jogot az Alaptörvény is alkotmányos rangra emelte. Jóllehet az Alkotmánybíróságnak az indokolási kötelezettség alapjogi elvárásai kapcsán született 7/2013. (III. 1.) AB határozata ezeket a standardokat¹⁷ a bíróságok aspektusából – mint a törvényes ítélet kritériumai – vonta vizsgálat alá, ezek az elvárások a hatósági döntésekre is irányadóak.¹⁸

Első és legfontosabb tétel, hogy az indokolás tartalma és terjedelme – annak mélysége – mindig a jogvita jellegéhez, az eljárásjogi szabályokhoz és az ügy egyedi körülményeihez – az előadott konkrét kérelmek, észrevételek és kérdések érdeméhez – kell, hogy igazodjon. A tisztességes követelménye ezen megközelítésben azt az elvárást jelenti, hogy az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeket a döntéshozatalkor kellő alapossággal meg kell vizsgálni, azok értékeléséről számot kell adni.¹⁹ Ezt az Alkotmánybíróság kiegészíti azzal, hogy a kötelezettségből nem következik a felek részéről felhozott minden észrevétel megválaszolásának (megcáfolásának) kötelezettsége, különösen nem a kérelmező szubjektív elvárásait kielégítő mélységű érvrendszer bemutatása. Ezen kötelezettség az adott jogvita szempontjából releváns, az ügy kimenetelét érdemben befolyásoló kérdésekre terjed ki.²⁰

szerint kötelesek döntéseiket indokolni [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése]. Ld. CHRONOWSKI Nóra: Mikor megfelelő az ügyintézés? Uniós és magyar alapjogvédelmi megfontolások. *Magyar Jog* 2014/3., 137–145.; CHRONOWSKI Nóra – PETRÉTEI József: Alkotmányi eljárásjog, alkotmányjogi eljárások, eljárás alkotmányosság. *Iustum Aequum Salutare* 2016/3., 63–84.; RÁK-FEKETE Edina: A tisztességes hatósági ügyintézéshez való jog érvényesülése a gyakorlatban. *Közjogi Szemle* 2020/3., 93–99.

¹⁶ Air. 73. § (1) bekezdésének c) pontja.

¹⁷ Origóként az Emberi Jogok Európai Egyezményének 6. cikke 1. pontjában meghatározott tisztességes eljáráshoz való jog szolgált. Az Alkotmánybíróság az indokolt döntéshez való jogot az előbbi részjogosítványként elemezte; figyelemmel az alaptételre, mely szerint a hazai alapjogi védelem szintje nem lehet alacsonyabb az Emberi Jogok Európai Bírósága (a továbbiakban: EJEB) részéről az adott jog kapcsán biztosított jogvédelemnél {61/2011. (VII. 13.) AB határozat, ABH 2011, 291, 321; utóbb 22/2013. (VII. 19.) AB határozat, Indokolás [16]; 3027/2018. (II. 6.) AB határozat, Indokolás [15]}.

¹⁸ „Jogállami keretek között a ’tisztességes’ karakter minden közhatalom erejével felruházott eljárással szemben követelmény. Ezért a sajátosságok figyelembevételével, de a hatósági eljárásban is meg kell jelennie a *fair* eljárás követelményeinek, amely követelményeket az alapjogi jogalanyisággal rendelkező ügyfeleknek alanyi jogként, végső fokon alapjogként ki kell tudni kényszeríteni. E jogok érvényesíthetősége a hatóság működésének korlátja, jogszerű eljárásának pedig mércéje.” {3223/2018. (VII. 2.) AB határozat, Indokolás [28]}. „(...) a jogalkotó a közigazgatási hatósági eljárások esetében nem írhat elő a *fair* eljáráshoz való joggal ellentétes, az ügyfél és más érintett személy érdekeit teljes mértékben figyelmen kívül hagyó eljárási rendet [165/2011. (XII. 20.) AB határozat, ABH 2011, 478, 520.]” Ld. *uo.*, Indokolás [30].

¹⁹ 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [34].

²⁰ 3107/2016. (V. 24.) AB végzés, Indokolás [38]; 3062/2019. (III. 25.) AB végzés, Indokolás [33]; 3290/2021. (VII. 7.) AB végzés, Indokolás [39].

Az indokolt döntéshez való jog tehát a jogalkalmazó – akár a bíróság, akár a közigazgatási hatóság – döntési szabadságának abszolút korlátját jelenti; lényegében azt, hogy a döntés indokairól az eljárási törvényeknek megfelelően kell számot adni. Az indokolt döntéshez való jog kapcsán felállított alapjogi elvárások körében az Alkotmánybíróság hivatkozott arra is, hogy az Alaptörvénynek ezt a szabályát a taláros testület együtt olvassa a jogvita jellege és az ügytípus által determinált eljárásjogi keretekkel.²¹ Eszerint az indokolás terjedelme és mércéje között alapjogi kapcsolat nem lelhető fel, az előbbi nem alkotmányossági kérdés.²² A bizonyítékok mindenre kiterjedő számbavétele, irreleváns ellentmondások feloldásának szükségtelen ismeretése, az oda nem illő tényállási elemek felsorakoztatása az indokolás koherenciáját is megtöri; a döntés áttekinthetőségét nehezítheti, azt el is lehetetlenítheti.²³

3. A kapcsolódó ellenőrzések megállapításainak bizonyítékként történő felhasználása

Az adóvizsgálat nevesített bizonyítékai között kiemelkedő jelentőséggel bír(hat)nak a kapcsolódó ellenőrzés²⁴ során feltártak, azok különösen a láncolatos – számtalan esetben határokon is átnyúló – ügyletsorozatok felgöngyölítése szempontjából relevánsak. Az adóhatóság a többszereplős ügyletek esetében jogosult a láncolat valamennyi gazdasági szereplőjét ellenőrizni, ezen vizsgálatok eredményét a láncolat többi szereplőjénél figyelembe venni.²⁵ Ezek indokoltsága nem vonható kétségbe a tényállás feltárására vonatkozó kötelezettség, illetve a szabad bizonyítás elvére figye-

²¹ 28/2013. (X. 9.) AB határozat, Indokolás [29]; 23/2020. (VIII. 4.) AB határozat, Indokolás [38].

²² 3183/2017. (VII. 14.) AB végzés, Indokolás [14]; 3312/2018. (X. 16.) AB határozat, Indokolás [30]; 3101/2021. (III. 22.) AB végzés, Indokolás [15].

²³ 3115/2016. (VI. 21.) AB határozat, Indokolás [48]–[49]. Az indokolásnak viszont tartalmaznia kell az alkalmazni kívánt norma összevetését a tényállással, mint ahogy annak jogi levezetését is, amelyből a döntéshozó álláspontja az adott joghely értelmezése kapcsán megállapítható [Kúria Kfv.V.35.515/2018., Kfv.I.35.019/2021.].

²⁴ Az adóhatóság az adózó ellenőrzése során a tényállás tisztázása érdekében más adózó ellenőrzését elrendelheti (a továbbiakban: kapcsolódó vizsgálat) [az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII.28.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Adóig. vhr.) 77. § (1) bekezdése]. A kapcsolódó vizsgálat egy tekintet alá esik az adózónál vagy a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózónál már folyamatban lévő ellenőrzés, ha annak eredménye a tényállás tisztázásához szükséges. Az adóhatóság a kapcsolódó vizsgálat időtartama alatt az ellenőrzést folytathatja [Adóig. vhr. 77. § (2) bekezdése]. Az adóhatóság az adózót a kapcsolódó vizsgálat kezdő és befejező időpontjáról értesíti [Adóig. vhr. 77. § (3) bekezdésének második mondata]. Ez utóbbinak kellő tájékoztatást kell tartalmaznia annak okán, hogy azonosítható legyen az, hogy milyen adózónál, mivel összefüggésben rendelték el. Elégtelen csupán annak az állítása, hogy a kapcsolódó vizsgálat lefolytatása szükséges; ez lehetetlenné teszi az adózó garanciális jogainak érvényesítését (Kúria Kfv.I.35.234/2017.).

²⁵ Kúria Kfv.I.35.425/2013., Kfv.I.35.495/2014., Kfv.I.35.388/2016., Kfv.I.35.672/2016., Kfv.I.35.706/2019.

lemmel, ha ennek kapcsán visszaélésszerű joggyakorlás nem állapítható meg.²⁶ Ezt azért szükséges említeni, mert az eljárási szabályok 2018. január 1. napjával az ellenőrzésre irányadó határidők tekintetében megváltoztak. Ha jogszabály eltérően nem rendelkezik, az ellenőrzés lefolytatásának határideje a) adóellenőrzés és ismételt ellenőrzés esetében 90 nap, a legnagyobb adótéljesítménnyel rendelkező adózók esetében és központosított ellenőrzés esetében 120 nap, b) jogkövetési vizsgálat esetében 30 nap [Air. 94. § (1) bekezdése]. Az adóellenőrzés időtartama a csoportos adóalany, valamint az áfaregisztrált adóalany kivételével a cégbejegyzésre nem kötelezett adózó és a megbízható adózó esetén – feltéve, hogy az adózó az ellenőrzést nem akadályozza – nem haladhatja meg a 180 napot [Air. 94. § (3) bekezdése]. Az adóellenőrzésre nyitva álló időtartam nem haladhatja meg a 365 napot [Air. 94. § (4) bekezdése].

A kötöttség lényeges eltérést mutat a korábbi szabályozáshoz – különösen a régi Art. 92. § (11) bekezdéséhez – képest. Ezen jogszabályhely úgy rendelkezett, hogy a kapcsolódó ellenőrzés időtartama az ellenőrzési határidőbe nem számít bele. A szabályt már az alapvető jogok biztosának AJB-787/2012. számú jelentése is kifogásolta azon érvelésre alapítva, hogy a kapcsolódó vizsgálatok időkorlát nélküli alkalmazhatóságával²⁷ olyan teret adnak az adóhatóságnak, hogy az ellenőrzést évekig is elhúzhata; ez pedig sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését, mely az ügyfél hatósági ügyek tisztességes intézéséhez való alapjogát rögzíti. A tisztességes ügyintézéshez és a törvényes határidőben hozott döntéshez való jog azon alapvető tézist támasztja alá, hogy a jogállamiság elvéből kifolyólag alapkövetelmény a közigazgatás törvény alá rendeltsége; a kiszámíthatóság – beleértve az egységes jogalkalmazást –, valamint az eljárási garanciák biztosítása összekapcsolódik az alapjogok védelmével, kölcsönösen feltételezve egymást. A közigazgatás törvényessége csak akkor valósul(hat) meg, ha az szabályozott eljárási keretek között működik; a közigazgatási szerv alkotmányos kötelezettsége, hogy hatáskörének keretei között az ügyben törvényes határidő alatt érdemi döntést hozzon.²⁸ A tisztességes ügyintézéshez való jog értelmezésekor a Kúria kifejtette, hogy ennek sérelme akkor állapítható meg, ha összekapcsolódik más eljárási szabályszegéssel, így kihat az ügy érdemi megítélésére [1/2010. (II. 18.) Közigazgatási jogegységi határozat, 7/2016. számú Közigazgatási elvi határozat]. A tisztességes ügyintézéshez való jog célja – egyéb alapelvekhez hasonlóan –, hogy „segédletül” szolgáljon a tételes jog értelmezéséhez; arra közvetlenül jogot és kötelezettséget alapítani csak kivételes kö-

²⁶ Ez vonatkozik a nemzetközi társhatósági megkeresésekre (SCAC) is (Kúria Kfv.I.35.270/2017.). Ennek indoka, hogy egy bizonyos revíziós szakaszban eljárási cselekményre csak az adózói iratok ismeretében adódik lehetőség, ezért kapcsolódó vizsgálat elrendelésére (SCAC-megkeresésre) nem is szükségképp az adózóval szemben elrendelt vizsgálattal egyidejűleg, hanem azt követően kerülhet sor, hogy a tényfeltárás során beszerzett bizonyítékokat a revízió megvizsgálja és kielemez.

²⁷ Ez vonatkozott a SCAC-megkeresésekre is [rég Art. 92. § (12) bekezdése].

²⁸ Kúria Kfv.V.35.216/2014., Kfv.I.35.016/2017.

rülmények között lehet.²⁹ Az Air. 94–95. §-ai a régi szabályokhoz képest szigorúbb időbeli korlátok közé terelik az eljárás befejezését. Az adóhatóság az ellenőrzési határidő lejártát követően ellenőrzési cselekményeket nem végezhet, az ellenőrzési határidő meghosszabbításának³⁰ hiányában az ellenőrzést a törvényben előírt módon és határidőben kell lezárni [Air. 95. § (6) bekezdése].

4. A revíziós jegyzőkönyv

Az adóhatóság a megállapításait – ha jogszabály eltérően nem rendelkezik – jegyzőkönyvbe foglalja [Air. 115. § (1) bekezdése]. A jegyzőkönyv a határozat kiindulópontja; az utóbbi realizálja a revíziós megállapításokat. Adóellenőrzés esetén az adóhatóság – az ellenőrzés eredményétől függetlenül – a megállapításokról határozatot hoz (utólagos adómegállapítás). Egyéb esetben határozatot csak akkor hoz az adóhatóság, ha valamilyen kötelezettség teljesítését írja elő, vagy jogkövetkezményt állapít meg [Air. 117. § (1)–(2) bekezdései]. Hangsúlyozni kell, hogy a revíziós jegyzőkönyv – még ha tartalmaz is adókülönbözetet, számítást, számszaki levezetést – nem minősül végrehajtható okiratnak. Az adóeljárás során elkülönül az ellenőrzés és a hatósági eljárás; az utóbbi döntési kötelezettsége³¹ magában foglalja, hogy a revízió – a bizonyításon kívül – nem eredményez kötőerőt a hatósági eljárás számára.

Ha az adóhatóság a vizsgálat megállapításait más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével vagy ennek során beszerzett adatokkal, bizonyítékokkal támasztja alá, az erről szóló jegyzőkönyvnek, határozatnak, illetve a kapcsolódó vizsgálat során feltárt adatoknak, bizonyítékoknak az adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetni kell [Air. 97. § (3) bekezdése].³² Ennek kapcsán ki kell

²⁹ Emiatt az ügy érdemére kiható eljárásjogi sérelem esetében van csak helye az elsőfokú döntés megsemmisítésének és az elsőfokú hatóság új eljárásra utasításának. Ilyen fokú jogszabálysértés megállapítása azon oksági kapcsolatra épülhet, hogy azok betartása esetén az ügyben más döntés születhetett volna. Ellenben bizonyos garanciális szabályok megszegése az ügy érdemére kiható jogszabálysértést eredményezhet akkor is, ha a hatóság a jogi biztosítékok betartása mellett is ugyanazon döntést realizálná (Kúria Kfv.III.37.162/2015., Kfv.IV.37.936/2015.).

³⁰ Az ellenőrzési határidő meghosszabbításának akkor van helye, ha a) az adózó az ellenőrzést a megjelenési kötelezettség elmulasztásával, az együttműködési kötelezettség megsértésével vagy más módon akadályozza, b) a jogainak gyakorlásában akadályozott természetes személy adózó az ellenőrzés megkezdésének vagy az ellenőrzési cselekményeknek az elhalasztását kéri, c) az adózó iratai hiányosak vagy rendezetlenek, illetve nyilvántartásai pontatlanok vagy hiányosak és így az adókötelezettség megállapítására alkalmatlanok, vagy az adózó által előterjesztett irat hiteles fordítására kerül sor, d) az ellenőrzés lefolytatására rendelkezésre álló határidő a tényállás teljes körű feltárásához és a bizonyítási eljárás befejezéséhez nem elegendő [Air. 95. § (5) bekezdése].

³¹ Kúria Kfv.V.35.430/2014.

³² Ha a kapcsolódó vizsgálat során beszerzett adatok, bizonyítékok alapján az alapügy tényállása a kapcsolódó vizsgálatlal érintett körben tisztázott, az ellenőrzés a kapcsolódó vizsgálat befejezésétől függetlenül lezárható [Adóig. vhr. 77. § (3) bekezdésének első mondata].

emelni, hogy az Air. vonatkozó rendelkezéséből nem vezethető le olyan értelmezés, mely szerint az adóhatóságnak az ellenőrzés során keletkezett valamennyi bizonyítékot a jegyzőkönyv mellékleteként kellene csatolni. Ezt az adóeljáráshoz az adótitok védelmére vonatkozó rendelkezések sem teszik indokolttá; ellenben megvan a lehetőség arra, hogy adózó az adó eljárás során valamennyi irat vonatkozásában a jogszabály keretei között éljen a megismerési és az iratbetekintési joggal. A bizonyítékok ismertetése azt a célt szolgálja, hogy az adózó kellő információkkal rendelkezzen arról, hogy mely bizonyítékokat kell egy iratbetekintés alkalmával a jogainak gyakorlásához igényelnie; erre már a 3223/2018. (VII. 2.) AB határozat is rámutatott. Eszerint az adóhatóság köteles a kapcsolódó vizsgálat felhasznált anyagát az adózóra vonatkozó részében ismertetni, így az adózónak módjában áll az érdemi védekezést előkészíteni. A nyilatkozat tételéhez, illetve a védekezéshez való jog a tisztességes ügyintézéshez való jogra visszavezethető részjogosultság, viszont az iratbetekintésen keresztül történő korlátozása szükségesnek és arányosnak minősül az adótitok-védelemre tekintettel.³³

Az Alkotmánybíróság jogértelmezése jelenik meg az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) C-298/16. számú (Ispas) és a C-189/18. számú (Glencore) ügyekben hozott ítéleteiben és a döntéseket megelőző főtanácsnoki indítványokban. Előbbi ítélet az aktanyilvánosság kérdésében utalt arra, hogy „...a nemzeti adóhatóságokat nem terheli azon általános kötelezettség, hogy teljes körű hozzáférést nyújtsanak a rendelkezésükre álló iratokhoz, sem pedig hogy hivatalból közöljék azon dokumentumokat és információkat, amelyeken a tervezett határozat alapul. Az annak vizsgálatára irányuló adóellenőrzési eljárásban, hogy az adóalanyok e területen eleget tettek-e kötelezettségeiknek, ugyanis jogosan várható el ezen adóalanyoktól, hogy hozzáférést kérnek e dokumentumokhoz és információkhoz a célból, hogy adott esetben magyarázattal szolgáljanak, vagy hogy az adóhatóság álláspontjával szemben kifejtsek érveiket. A védelemhez való jog tényleges tiszteletben tartása azonban megköveteli, hogy fennálljon az említett dokumentumokhoz és információkhoz való hozzáférés valós lehetősége, kivéve ha e hozzáférés korlátozását közérdekű célkitűzések igazolják.” [C-289/16. számú (Ispas) ügy, ítélet 32–34. pontjai.] Az EUB a döntést azzal indokolta, hogy „...a védelemhez való jog tiszteletben tartásának uniós jogi általános elve nem tekinthető abszolút jogosultságnak, hanem korlátozható, feltéve hogy a korlátozás a kérdéses intézkedés által követett közérdekű célkitűzéseknek ténylegesen megfelel, és nem jelent a kitűzött célhoz képest aránytalan és megengedhetetlen beavatkozást, amely az így biztosított jogok lényegét sértené (2013. szeptember 26-i Texdata Software ítélet, C-418/11, EU:C:2013:588, 84. pont; 2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet, C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 42. pont)” [ítélet 35. pontja]. A Glencore-ügy ítélete lényegében ugyanezekre az érvekre épül, melyek szerint a védelemhez való jog nem abszolút; „...megsértését az adott ügy egyedi körülményei alapján kell értékelni, különösen a szóban forgó jogi aktus jellegére, elfogadásának körülményeire, valamint az adott tárgyra vonatkozó jog-

³³ 3223/2018. (VII. 2.) AB határozat, Indokolás [56], [62]–[63].

szabályokra figyelemmel (2014. november 5-i Mukarubega ítélet, C-166/13, EU:C:2014:2336, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).” [C-189/18. számú (Glencore) ügy, ítélet 44. pontja]. Az adóhatóságot tehát nem terheli azon általános kötelezettség, mely szerint hivatalból biztosítani kell az ügyre vonatkozó valamennyi iratnak az adózóval való közlését. Az adóalanyoktól elvárható, hogy a szabott eljárási kereteken belül körültekintéssel járjanak el saját jogaik védelme érdekében. A nemzeti jognak kell olyan megoldásokat kialakítani, amely lehetővé teszi, hogy az adózó kérelemre kellő információkhoz jusson hozzá [C-289/16. számú (Ispas) ügy, főtanácsnoki indítvány 122. pontja]. Az iratbetekintés és az iratmegismerés nem azonosítható a hatóságnál található „dokumentumcsomaghoz” való korlátlan hozzáféréssel, még kevésbé más adózóval szemben folytatott eljárás irataiba való teljes körű betekintéssel [C-189/18. számú (Glencore) ügy, főtanácsnoki indítvány 61–62. pontjai].³⁴

5. Az egyes ellenőrzési típusok és joghatásaik

Az adóhatóság az ellenőrzés célját a) ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező, az adó, költségvetési támogatás alapjának és összegének vizsgálatára irányuló adóellenőrzéssel, b) egyéb adókötelezettségek teljesítésére irányuló, ellenőrzéssel lezárt időszakot nem keletkeztető jogkövetési vizsgálattal valósítja meg [Air. 89. §

³⁴ Ez nem ellentétes a fegyveregyenlőség elvével sem. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésének részjogosítványát képező fegyveregyenlőség elvét az EUB, az EJEB, továbbá az Alkotmánybíróság is a tisztességes ügyintézéshez való jog elemeként értelmezi – következésképp annak teljesülését az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni –, lényegében azt a tartalmat társítva hozzá, hogy a hatóság jogi álláspontjával szemben az ügyfél szükség szerint ki tudja alakítani a nyilatkozatai, észrevételei, indítványai tartalmát, illetve – ami ennél is fontosabb – a hivatalból indított, felelősséget megállapító hatósági eljárásokban a védekezését. Ezen megközelítésben – noha a fegyveregyenlőség elve alapján a feleknek megfelelő lehetőséget kell biztosítani az érveik előadására – ez még nem jár egyenesen azzal, hogy a feleket azonos helyzetbe is kell hozni az eljárás minden eleme vonatkozásában. A fegyveregyenlőség azt jelenti, hogy kötelező, egyszersmind észszerű lehetőséget kell biztosítani a félnek arra, hogy olyan körülmények között ismertethesse álláspontját – ideértve a bizonyítékait –, amelyek mellett nem kerül teljesen előnytelen helyzetbe az ellenfelével szemben [Glencore-ügy, ítélet 61. pontja]. A tisztességes eljáráshoz való joghoz kapcsolódó követelmények tiszteletben tartásának érdekében az minősül lényegesnek, hogy a felek kontradiktórius eljárás alkalmával mind az olyan tényállási elemeket, mind az olyan jogkérdéseket megvitathassák, amelyek az eljárás kimenetele szempontjából meghatározók [Glencore-ügy, ítélet 62. pontja]. A fegyveregyenlőség elve az önálló adózói jogokból (iratbetekintési jog, nyilatkozattételi jog, a bizonyítékok megismerésének joga, észrevételezési jog, jogorvoslati jog) együttesen képez jogvédelmi hálót, amely a garanciákat nyújtja az adóeljárás teljes menetében [ld. EUB C-430/19. számú (SC. CF. s.r.l.) ügyet, a C-407/08. számú (Knauff-Gips Kg.) ügyet, illetve a Kúria Kfv.I.35.536/2020. számú, a Kfv.I.35.087/2021. számú és a Kfv.I.35.275/2021. számú ügyeket].

(1) bekezdése].³⁵ Az *adóellenőrzés* keretében az adóhatóság az adózó adómegállapítási, adatbejelentési, bevallási kötelezettsége teljesítését adónként, támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó és támogatás tekintetében is vizsgálja [Air. 90. § (1) bekezdése]. Az adózó által igényelt költségvetési támogatást, adó-visszatérítést, adó-visszaigénylést a bevallási időszak ellenőrzéssel történt lezárásának hatályával a kiutalást megelőzően is vizsgálhatja az adóhatóság [Air. 90. § (2) bekezdése]. Ezzel szemben egy jogkövetési vizsgálat jogi lehetőségei célzottak és szűkre szabottak. Az adóhatóság *jogkövetési vizsgálat* keretében a bevallási időszak lezárását megelőzően is a) ellenőrizheti, hogy az adózó eleget tett-e a törvényekben előírt egyes adókötelezettségeinek, azokat határidőben, illetve az adó megállapítására, bevallására és megfizetésére alkalmas módon teljesíti-e, b) adatokat gyűjthet a nyilvántartásában és az adózó nyilvántartásában, bevallásában szereplő adatok, tények, körülmények valóságtartalmának, illetve ezek hitelességének megállapítása érdekében, c) vizsgálhatja a gazdasági események valódiságát, d) adatokat gyűjthet az ellenőrzési tevékenysége támogatása érdekében, így különösen becslési adatbázis létrehozásához, karbantartásához [Air. 91. § (1) bekezdése].³⁶

Annak előrebocsátása mellett, hogy a két vizsgálati típus egymást nem szükségképp feltételezi, ahogy nem is zárja ki – jellemzően a jogkövetési vizsgálatot követően kerül sor az adott időszakot érintő adóellenőrzés elrendelésére –, hangsúlyozni kell, hogy a jogkövetési vizsgálat és az adóellenőrzés célja és eszköztára is más. Előbbi esetben az adóhatóság az adózói iratok vizsgálatával ellenőrzi azt, hogy az adóalany eleget tett-e az egyes adókötelezettségeinek, azokat határidőben, az adó megállapítására, bevallására és megfizetésére alkalmas módon teljesíti-e. Az adóhatóság ezért különösen a bejelentésre, bevallásra, adatszolgáltatásra, nyilvántartásra, bizonylat kiállítására, megőrzésére, könyvvizetésre, az adó, adóelőleg levonására, beszedésére vonatkozó előírások megtartását ellenőrzi.³⁷ Önmagában az, hogy az adóhatóság az adózónál jogkövetési vizsgálatot végez, nem jelenti azt, hogy az adózó üzleti kapcsolatainak az érdemi (tartalmi) elemzése is megtörténik; a jogkövetési vizsgálat iránya jellemzően az adózói dokumentációk formai ellenőrzése. A régi Art. 118. §-ához fűzött jogmagyarázat – melynek vezérfonalát az Air. is tartja – szerint a jogszabályok az adóbevallási és -fizetési kötelezettség mellett – mint fő kötelezettségek – részkötelezettségeket (bizonylatok kiállítása és megőrzése, könyvvizetés, bejelentkezés, bejelentés, adatszolgáltatás, bankszámlanyitás stb.) is előírnak, melyek nélkül az adózó tevékenységéről nem lehet teljes képet kapni. A jogszabály ezért alkalmazza önálló ellenőrzésként az ún. célvizsgálatot; ezek elsődle-

³⁵ Ezen két kategórián túlmenően a törvény ismeri még az ismételt ellenőrzés (Air. 92. §-a) és a felüellenőrzés (Air. 93. §-a) jogintézményeit is, melyek ismertetésére – mivel a későbbi elemzésre kerülő jogeset kapcsán irrelevánsak – nem kerül sor.

³⁶ Az adóhatóság az állami adó- és vámhatóság nyomozó hatósági hatáskörrel felruházott szerve által feltárt adatok és bizonyítékok alapján bűncselekmény elkövetési értékének megállapítása céljából is vizsgálhatja gazdasági események valódiságát jogkövetési vizsgálat keretében [Air. 91. § (2) bekezdése].

³⁷ Régi Art. 118. § (1)–(2) bekezdései, Kúria Kfv.V.35.342/2011.

ges célja, hogy az adózókat az adókötelezettségek betartására rászorítsa. Itt is kiderülhet hiányosság, mely megkérdőjelezi az adóbevallások valódiságát; a jogalkotó ezért teszi lehetővé azt, hogy a jogkövetési vizsgálat során felderítettek alapján az adóhatóság elrendelhesse egy adóbevallási időszakra a megbízólevélben megjelölt adónemek utólagos vizsgálatát (adóellenőrzés) is.

Az egyes adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzésére irányuló vizsgálat – vagyis a hatályos Air. szerinti jogkövetési vizsgálat –, valamint az adóellenőrzés között tetten érhető különbségekkel a Kúria a Kfv.I.35.380/2021. számú ügyben foglalkozott; az alábbiakban ennek az ismertetésre kerül sor.

6. Az első- és másodfokú adóhatósági eljárás

Az irányadó tényállás szerint a felperes 2017. II–IV. negyedéveiben kristálycukor-, UHT-tej-, étolaj-, csokoládé- és kávékereskedelemmel foglalkozott; az árut 18 belföldi cégtől szerezte be, majd belföldre – elsősorban a P. Kft.-nek – értékesítette. Felperes szállítói és azok beszállítói a Közösség területéről vásárolták termékeiket, melyek egy logisztikai cég magyarországi raktárába kerültek betárolásra, majd raktárközi átadással és áttárolással átszámlázásra kerültek a felperes (a felperes vevője) felé.

Az adóhatóság a 2017. április–december hónapokra áfaadónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett a felperesnél, melynek során adókülönbözetet nem tárt fel. Az elsőfokú döntés fellebbezés hiányában 2019. március 5. napján vált véglegessé. Az Air. 93. § (1) bekezdésének b) pontja alapján utóbb felüellenőrzés elrendelésére került sor, majd az azt lefolytató NAV Központi Irányítás (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a 2020. május 28. napján kelt határozatával – az alapellenőrzés alkalmával hozott döntést megváltoztatva – felperes terhére áfaadónemben adóhiányt állapított meg, adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel. A belföldi beszállítók közül az ellenőrzés 5 beszállító számláit hiteltelennek minősítette és az adólevonási jogot azokra vonatkozóan elvittatta; az összegzés szerint a résztvevők egy számlázási láncolatot hoztak létre. Az ügyletsorban a szállítólevelek egy része hiányzott; ha rendelkezésre állt is, a számla adatain kívül mást nem, vagy csak EKÁER-számot tartalmazott. Felperesnek fel kellett volna tűnnie, hogy magyar szállítólevéllel külföldi honosságú kamionok külföldről ismeretlen eredetű árut hoznak a logisztikai központba. Az elsőfokú adóhatóság az 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) 3. pontja szerinti esetkört rögzítette és egy adórövidítésre alakult számlázási láncolat létrehozását állította, melyről a felperes is tudott, tudhatott.

A felperes fellebbezésére eljár alperes a 2020. augusztus 13. napján kelt PM/13.506-5/2020. számú határozatával az elsőfokú döntést helybenhagyta. Érvelése szerint az adókijátszás bizonyítást nyert, az ügyletek célja az volt, hogy az áru Közösségen belüli beszerzés keretein belül átszámlázásra kerüljön adófizetés nélkül, így a termék a piaci árhoz képest alacsonyabb áron került a végfelhasználóhoz, így a felperes adóelőnyhöz jutott. Az alperes nem osztotta az Air. 100. §-ának sé-

relmére alapított felperesi érvelést; álláspontja szerint a rendelkezés alkalmazására jogkövetési vizsgálat esetén nincs mód.³⁸

7. Az elsőfokú bírósági eljárás

7.1. A felperesi kereset és a védírat

A felperes keresetlevelében elsősorban az alperesi határozat – elsőfokú határozatra is kiterjedő – hatályon kívül helyezését, másodsorban a fentiek mellett az elsőfokú szerv új eljárás lefolytatására kötelezését kérte. Véleménye szerint az elsőfokú adóhatóság döntése a tényállási elemek „keveredése” miatt jogsértő; az értékesítési láncolatban szereplő egyes feleknél a KMK vélemény 1. pontja szerinti esetkört, azaz a gazdasági esemény megtörténtének teljes hiányát állapította meg, míg más esetekben a KMK vélemény 3. pontja szerinti esetkörét alkalmazta (vagyis az ügylet a felek között és a számla szerint létrejött, ellenben a felek bizonyíthatóan csalárd, adókijátszást célzó magatartást valósítottak meg). Felperes megítélése szerint a támadott határozatok tényállásai nem egyértelműek. Nem alapos az alperes érvelése, hogy az Air. 100. §-ának alkalmazása csakis ugyanolyan típusú ellenőrzések esetén merülhet fel; a számlakibocsátóknál végzett vizsgálatok és a felüellenőrzés során az adóhatóság nem jutott egységes álláspontra. Az adóhatóság olyan bizonyítékokkal is érvelt, melyek nem kapcsolódtak a vizsgált időszaki megállapításokhoz.

³⁸ Sajátosan érvényesül az Air. 100. §-a az ún. fiktív számlázásos ügyek esetén. A fiktív számla esetén a számla kibocsátója az adó megfizetésére köteles [általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 55. § (2) bekezdése], míg a számla befogadója levonási jogával [Áfa tv. 119. § (1) bekezdése, 120. § a) pontja, 127. § (1) bekezdésének a) pontja] nem élhet, ezen eltérő adójogi következmények azonban eltérő minősítést nem jelentenek, azok az Áfa tv. számlakibocsátó, illetve számlabefogadó kapcsán előírt különböző rendelkezései alkalmazásának eredményei (Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.415/2017.). Az Air. 100. §-ának gyakorlati alkalmazása a KMK vélemény szerinti adójogi minősítés esetén bír relevanciával, különösen a láncolatos ügyletek esetén, mint a soron következő ügylet minősítésének alapvető feltétele. Amennyiben ugyanis az adózó az ügyletsorozatban beszerzőként és értékesítőként is eljár, akkor a számla befogadása, illetőleg a számlakibocsátás vonatkozásában megtett adóhatósági megállapításoknak egymáshoz logikailag is kapcsolódnia kell. Példának okán, ha az adóhatóság az adózó és a felé számlát kibocsátó adóalany közötti megállapítást az ügylet hiányára alapítja (KMK vélemény 1. pontja szerint esetkör), abban az esetben az ügyletsorozatban az adózó részéről sem történhet saját teljesítés a vevője felé, vagyis az adózó adófizetési kötelezettsége nem a tényállásszerű teljesítésen [Áfa tv. 55. § (1) bekezdése], hanem az áthárított adót feltüntető számla kibocsátásának tényén [Áfa tv. 55. § (2) bekezdése] fog alapulni. Amennyiben ugyanakkor az adóhatóság az adózó beszerzései tekintetében a KMK vélemény 2. pontja szerinti esetkört állapítja meg – vagyis az ügyletek megtörténtek, csak nem a számlán feltüntetett felek között –, akkor az adózó részéről teljesített továbbértékesítések kapcsán kiállított számlák adójogi minősítése sem lehet más, mint az Áfa tv. 55. § (1) bekezdése szerinti tényállásszerű teljesítés. Ugyanakkor ez azt is jelenti, hogy az Air. 100. §-a szerinti minősítés nem csak az ügyleti felek viszonylatában lesz irányadó, az kihat(hat) a teljes számlázási láncolatra is.

Az alperes az EUB, valamint a Kúria gyakorlatát sem követte, a határozataiban a tudattartalom bizonyításának hiányosságai érhetőek tetten.

Az alperes a védiratban a másodfokú döntésben foglaltak fenntartásával a kereset elutasítását kérte.

7.2. Az elsőfokú ítélet

A Fővárosi Törvényszék a 106.K.701.734/2021/12. számú ítéletében a keresetet alaposnak találta, alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Az elsőfokú bíróság hangsúlyozta, hogy nem jogszabálysértő, hogy az elsőfokú adóhatóság bizonyítékként figyelembe vegyen olyan tényeket, körülményeket, amelyeket egy másik adóhatóság egy más időszakra vonatkozó vizsgálata során tárt fel, ha bizonyítást nyer, hogy a figyelembe vett tények, körülmények a vizsgált időszakban is fennállnak. Ha az alperes állítása szerint az egyes vizsgált időszakok között tényállásbeli azonosság áll fenn, akkor ezen bizonyítékokat a döntésben ismertetni kell. Ez elmaradt, így az eltérő időszakok bizonyítékai nem használhatók fel a tárgyidőszaki megállapítások realizálásánál.

Az elsőfokú bíróság a jogviszony minősítését érintő felperesi felvetésre reflektálva kifejtette, hogy az Air. 100. §-a az azonos, vizsgált és minősített jogviszony alanyaira vonatkozóan írja elő az eltérő értékelés tilalmát. Alapos a felperes sérelme a tekintetben, hogy bár a jogkövetési vizsgálat nem teremt ellenőrzéssel lezárt időszakot, vagyis az adóhatóság utóbb a jogkövetési vizsgálattal érintett időszakra elrendelhet adóellenőrzést és tehet akár a korábbiakkal ellentétes megállapítást is; amíg erre nem kerül sor, az eltérő értékelés tilalma a jogkövetési vizsgálat megállapításaira is irányadó. Megalapozott a felperesi hivatkozás, miszerint az elsőfokú adóhatóság a tényállásokat és a KMK szerinti minősítéseket keverve hozta meg döntését. Mindkét adóhatósági határozatban bizonytalanság tapasztalható egyrészt a tekintetben, hogy a bizonylatok szerinti ügyleteket a számlakibocsátók teljesítették-e, másrészt a körben, hogy a felperes aktív szerepet játszott-e az adókijátszásban, avagy arról csak tudott, tudhatott. Az elsőfokú határozatban az adókijátszás igazolására felsorakoztatott objektív körülmények javarészt a számlák hitelességét megkérdőjelező körülmények; az alperesi döntés csupán a felsorolást ismétli, nem tartalmazza a számlakibocsátókra vetített bizonyítékokat, melyek igazolhatnák a felperes tudattartalmát.

Az új eljárásban ezért az adóhatóságnak állást kell foglalnia abban a tekintetben, hogy felperes és a számlakibocsátók között a kérdéses ügyletek ténylegesen megtörténtek-e; megállapításai nem állhatnak ellentétben a számlakibocsátóknál végzett vizsgálatok ugyanezen jogviszonyra tett megállapításaival.

8. A Kúria előtti felülvizsgálati eljárás

8.1. Az alperesi felülvizsgálati kérelem

Az ítélet ellen alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet; érvelése szerint az megsértette az Air. 89. § (1) bekezdésének b) pontját, a 100. §-át, a Kp. 78. § (2) bekezdését és a 89. § (1) bekezdésének b) pontját.

Az alperes továbbra is fenntartotta azon álláspontját, hogy az Air. 100. §-a szerinti kötőerőt nem az utólagos ellenőrzés ténye, hanem a tényállás megállapításának minősége keletkezteti, ennek megtételére csak utólagos ellenőrzés kapcsán kerülhet sor, függetlenül az időbeli egyezőségtől. Utalt a régi Art. 1. § (3a) bekezdése, illetőleg 130. §-a kapcsán kialakult bírói gyakorlatra és hangsúlyozta, hogy a körben, ahol az adóhatóság adóellenőrzést nem végzett, a régi Art. 130. §-ának alkalmazása fogalmilag kizárt. Az alperes rámutatott arra is, hogy az egyes gazdasági események valódiságának vizsgálatára irányuló ellenőrzés és a jogkövetési vizsgálat nem teremt ellenőrzéssel lezárt időszakot, az ott tett minősítésnek jelentőséget tulajdonítani ennek okán nem lehet. Tévedett a bíróság, amikor azt állapította meg, hogy az alperes a minősítéseket keverve hozta meg a döntését, mivel az ügyleteket a KMK vélemény 3. esetkörébe tartozónak sorolta be és az indokolásával az ezt igazoló elemeket rögzítette. Bár az alperes idézte az elsőfokú adóhatóság megállapításait, ez nem jelenti azt, hogy azzal azonosult is.

Az alperes vitatta továbbá azon ítéleti megállapítást, hogy a feltárt objektív körülmények nem voltak elegendőek annak megállapítására, hogy a felperes az adólevonási jogát jogszerűtlenül gyakorolta. Az elsőfokú adóhatóság határozata részletes indokolással ellátva ismertette azon körülményeket, amelyek alapján a felperes tudta/tudnia kellett volna azt, hogy egy adókijátszásra irányuló ügyletsor részese. Az adóellenőrzés elvégzett minden olyan cselekményt, amely az ügyletek megítéléséhez szükséges volt, ezért jogszerűen állapította meg azt, hogy a felperest a számlák kapcsán adólevonás nem illette meg.

8.2. A Kúria ítélete

A Kúria a Kfv.I.35.380/2021/7. számú ítéletében az alperesi felülvizsgálati kérelmet alaptalannak találta. Az Air. 100. §-a kapcsán kifejtett alperesi érvelésre a felülvizsgálati fórum hangsúlyozta, hogy a régi Art. 130. §-a és 1. § (3a) bekezdése kapcsán kialakított bírói értelmezésnél a jogelőd Legfelsőbb Bíróság deklarálta, hogy ezen jogintézmény alapján az adójogviszonyban az adóhatóságnak azonos tényállási elemek esetén azonos jogkövetkeztetéseket kell levonnia³⁹, ahogy az is a joggyakorlat része, hogy az ellenőrzések eltérő típusai, az azok alapján végzett vizsgálatok tartalmi eltérése miatt jogilag és fogalmilag is kizárt ugyanazon cselekmény, jogügylet eltérő minősítése különböző jogalanyoknál végzett vizsgálat során, ha a vizsgálat típusa és szempontrendszere más-más volt.⁴⁰ A Kúria ellenben

³⁹ Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.168/2010.

⁴⁰ Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.005/2012.

leszögezte, hogy a judikatúra megszilárdulása egyrészt még más jogi környezetben történt, másrészt pedig a jogelőd a régi Art. szerinti bevallások utólagos vizsgálata, illetőleg az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló vizsgálatok relációja kapcsán fejtette ki álláspontját, ahol utóbbi nem irányult az ügyletek valós tartalmának feltárására, hanem pusztán formai feltételek kontrolljára. Ezen szabályozás mellett emelte ki a Legfelsőbb Bíróság, hogy a vizsgálati megállapítások eltérő volta nem sérti a régi Art. 130. §-a szerinti, a jogviszonyok azonos elbírálására irányadó kitélt.

Ezzel szemben az Air. többfajta ellenőrzési fajtát ismer és szabályoz. Abban nincs különbség, hogy az adó, költségvetési támogatás alapjának és összegének vizsgálatára irányuló adóellenőrzés keletkeztet ellenőrzéssel lezárt időszakot, az Air. 89. § (1) bekezdésének b) pontjában szabályozott jogkövetési vizsgálatok nem; ellenben a jogkövetési vizsgálatok között fellelhető olyan is, ami nemcsak az adókötelezettség-teljesítés formai feltételeinek való megfelelést, hanem az adókötelezettséget és az adólevonási jogot keletkeztető tényállás valóságának ellenőrzését foglalja magában. Ilyennek minősül az Air. 91. § (1) bekezdésének c) pontja szerinti gazdasági események valódiságát vizsgáló jogkövetési vizsgálat, ahol a felek közötti jogviszony szükségképp minősítésre kerül. A Kúria indokolása különös figyelmet fordított arra, hogy az Air. 100. §-ának szövegezése nem kapcsolódik egyetlen ellenőrzési fajtához sem, továbbá azt sem rögzíti, hogy csak adóellenőrzések megállapításainak egymással való összevetése kapcsán lehetne alkalmazni. A jogviszonyok eltérő minősítésére vonatkozó feltétel bekövetkezését nem az keletkezteti, hogy az adóhatóság ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező vizsgálatot végez, hanem az, hogy a jogviszony tartalmi elemzésére vonatkozó megállapítást tesz-e. Alapos az ítélet azon körben, hogy az ügylet valódisága kapcsán elvégzett jogkövetési vizsgálat során megállapítottak azonos hatásúak az utólagos vizsgálat során megállapítottakkal, így az Air. 100. §-ában megfogalmazott tilalom fennáll. Ez nem áll ellentétben azzal sem, hogy egy későbbi adóellenőrzés megváltoztathatja a jogviszony minősítését; de amíg erre nem kerül sor, a tilalom érvényesül.⁴¹

⁴¹ Erre jutott a legfőbb ítélkezési fórum a régi Art. 130. §-ával összefüggésben is (Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.34.141/2007.). Eszerint annak van jelentősége, hogy a két ellenőrzés ugyanazon adóévre és adónemre vonatkozott-e, valamint sor került-e a vitatott szerződések konkrét vizsgálatára. Ha az ügy- és tényállásbeli azonosság fennáll, akkor a korábbi megállapítások figyelembevételével a később lefolytatott ellenőrzés során nem mellőzhető. A jogintézménynek tehát az a lényege, hogy az adójogi jogviszonyban az azonos tényállási elemek esetén a jogkövetkezményeknek is azonos módon kell érvényesülniük (Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.168/2010.). Más ügyben rögzítést nyert, hogy a régi Art. 130. §-a az eltérő minősítés tilalmát nem „önmagában állóan” szabályozta; a körben, ahol az adóhatóság még nem végzett adóellenőrzést, ott a jogintézmény alkalmazása fogalmilag kizárt (Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.152/2008., Kfv.I.35.225/2010.). Eltérő jogi álláspontra jutott ugyanakkor a Kúria a Kpkf.40.388/2020. számú ügyben. Az ítéletben részletezettek szerint az adóhatóság „(...) jogkövetési vizsgálat esetén határozatban adókülönbözetest nem állapíthat meg, kizárólag a hiányok megszüntetését, avagy a mulasztás pótlását írhatja elő, ezért az Air. 100. §-ban foglaltaknak kizárólag akkor lett volna jelentősége, ha az Adóig. vhr. 89. § (3) bekezdés alapján a jogkövetési

Megalapozottan utalt az elsőfokú bíróság arra, hogy bizonytalan adótenyállásra jogkövetkezmény nem alapítható; a perbeli esetben ezen aggályok az ítéletben részletezettek szerint megállapíthatóak. Az alperesi határozat kizárólag a felperesi szerep meghatározásakor utalt a KMK vélemény 3. pontjára, ugyanakkor a beszál-lítói kapcsolatok minősítésére nem tért ki, ezért a felülvizsgálat elvégzésekor az elsőfokú határozatban szereplő megállapítások irányadóak. Az elsőfokú döntés e körben rögzíti, hogy az ügyletsorba iktatott cégeknél az áruk bizonylatok szerinti eredete nem volt igazolható, azok felett rendelkezési jogosultsággal nem bírtak, magatartásuk a formailag szabályos számlázásra korlátozódott, a számlázási láncolat felépítésére a jogosulatlan adóelőny elérése érdekében volt szükség. Ugyanakkor nem határozható meg az, hogy az ügyleteknek a felperes aktív, avagy passzív szereplője volt, vagy a számlák szerinti ügyletek hiánya vezetett az adólevonási jog elvitatásához. Bár az alperes több indokot előad megállapítása igazolására, a tényállásnak és a jogkövetkezményeknek egymáshoz kapcsolódniuk kell, mely hiányzik. A tudattartalom vizsgálatkor az indokolásbeli koherenciának fenn kell állnia.

A Kúria így megállapította, hogy az alperes felülvizsgálati kérelmében hivatkozott jogsértések nem álltak fenn, ezért a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján az elsőfokú bíróság ítéletét hatályában fenntartotta.

Zárógondolatok

Tanulmányom összegzéseként rögzíthető, hogy jóllehet az adóellenőrzés során – jogszabály eltérő rendelkezésének hiányában – a szabad bizonyítás elve érvényesül, azonban mégis szükséges bizonyos keretet adni annak; ezen bizonyíték értékelési korlátot jelent az Air. 100. §-a szerinti jogviszony eltérő minősítésének tilalma. Mind a kapcsolódó vizsgálatok, mind a jogkövetési vizsgálatok során felderített tények, körülmények alkalmasnak bizonyulhatnak arra, hogy a vizsgált adóalany kapcsán a tényállás tisztázását, valamint a gazdasági események valóságának – avagy azok leplezett, színlelt voltának – a megállapítását előmozdítsák; ugyanakkor nemcsak az egyes ellenőrzések egymáshoz való viszonyának, hanem az egymást követő vizsgálati időszakoknak is relevanciája van. Bár az nem vitatott, hogy az adóellenőrzés során az adóhatóság a vizsgálattal érintett időszak tényállását tárja fel, azonban az adózással érintett ügyletek a valóságban nem minden esetben kezdődnek – illetőleg fejeződnek be – a vizsgálattal érintett időszakban, azokra a vizsgált időszakon kívüli események is befolyásoló hatással lehetnek; jogszabályi tiltás hiányában pedig megengedett, hogy a valósághű tényállás feltárásához az adóhatóság a vizsgálattal érintett időszakot megelőző, valamint azt követő időszak adatait, tényeit, bizonyítékait is értékelési körbe vonja.⁴²

vizsgálatot követően adóellenőrzést is elrendelt volna az alperes és (kiemelés a Kúriától, D. P.) az Air. 117. § (1) bekezdése alapján a megállapításokról határozatot hozott volna (utólagos adómegállapítás).”.

⁴² Kúria Kfv.V.35.162/2010.

Visszakanyarodva a már hivatkozott EUB C-189/18. számú (Glencore) ügyhöz, kijelenthető, hogy az Air. 100. §-a által meghatározottak is csupán az uniós standardokkal összefüggésben értelmezhetők. Michal Bobek főtanácsnok ügyben tett indítványa szerint „(...) [a]z a körülmény, hogy az adóhatóságnak főszabály szerint jogszabályon alapuló kötelessége, hogy következetesen járjon el az azonos tényállások vagy jogviszonyok értékelése során, természetesen egyáltalán nem jelent problémát. Epp ellenkezőleg, amint arra a magyar kormány rámutat, az elősegíti a jogbiztonságot és biztosítja az adózók közötti egyenlőséget. Ugyanakkor ehhez kapcsolódóan két fontos fenntartással kell élni. Először is, az adózás rendjéről szóló törvény 1. §-a (3a) bekezdéséhez hasonló nemzeti rendelkezésnek az értelmezése során tiszteletben kell tartani annak logikáját és rendszerét. A természetes személy adóalanyok nem vonhatók felelősségre más adózók jogellenes magatartásáért kizárólag azon az alapon, hogy alanyai voltak a szóban forgó adófizetési kötelezettséget keletkeztető jogviszonynak. Az ilyen felelősséget egyéni szinten, az ellátási láncban részt vevő minden egyes adóalanyra figyelemmel kell megállapítani. Másodszor, a nemzeti jog ilyen rendelkezése csak azon kötelezettségnek az adóhatósággal szemben való előírására terjedhet ki, hogy olyan nyomós indok hiányában, amely ezzel ellentétes eljárást követel meg, ugyanazon megközelítést alkalmazza valamennyi kapcsolódó ügyben. Más szóval, az ilyen rendelkezés csak annyiban elfogadható, amennyiben nem akadályozza meg az adóhatóságot abban, hogy más eljárásban, amelyben új érvek vagy új bizonyíték merülnek fel, de iure és de facto eltérő következtetésre jusson.”⁴³ Az előterjesztéssel összhangban deklarálta az ítélet, hogy önmagában véve nem ellentétes az uniós joggal az a nemzeti jogi rendelkezés, melynek értelmében az adóhatóság az adóalannal szemben lefolytatott adóellenőrzés során – az ügylet minősítésénél – kötve van az ügyletben részes másik adóalannal szemben korábban lefolytatott kapcsolódó eljárás véglegessé vált határozatban tett megállapításokhoz, azonban ennek alkalmazása nem járhat azzal, hogy az adózót megfosztják a védelemhez való jog lényegétől, a hatékony bírósági felülvizsgálathoz – illetve a tisztességes eljáráshoz – fűződő jogától.

A Kúria elemzett döntésben tett megállapítása tehát nem csupán korlátozott érvennyel engedi meg a következtetéseket; az adóhatóság részéről vizsgált jogügyletek esetenként egymással szerves egységet képezhetnek, ezért azok nem is feltétlenül kezelhetők izoláltan, azokat – csakúgy, mint a bizonyítékok értékelésének a folyamatát – komplex egészként kell figyelembe venni. E körben is érvényesülni kell a jogviszony eltérő minősítésének tilalmára irányadó alapelvnek, mely – mint adózói garancia – végső soron az Air. 2. §-ában deklarált szakszerű és hatékony eljárás elvének érvényre juttatását szolgálja.

⁴³ C-189/18. számú (Glencore) ügy, főtanácsnoki indítvány 46–48. pontjai.

Felhasznált irodalom

- [1] DUDÁS Dóra Virág – KOVÁCS András: A közigazgatási bírósági felülvizsgálat bizonyítási-mérlegelési szabályai és terjedelme a tisztességes eljáráshoz való jog tükrében. *Jogtudományi Közlöny* 2018/3., 155–164.
- [2] KOVÁCS András György: A bírói döntések karakterisztikája komplex problémák esetén, az ítéleti indokolás meggyőző erejének egyes kérdései. *Allam- és Jogtudomány* 2006/2., 269–289.
- [3] Bencze Mátyás – Kovács Ágnes: „Nem foghat helyt”. Az Alkotmánybíróság az indokolási kötelezettség teljesítéséről. *MTA Law Working Papers* 2018/10., <https://jog.tk.hu/mtalwp/nem-foghat-helyt-az-alkotmanybirosag-az-indokolasi-kotelezettseg-teljesiteserol>.
- [4] CHRONOWSKI Nóra: Mikor megfelelő az ügyintézés? Uniós és magyar alapjogvédelmi megfontolások. *Magyar Jog* 2014/3., 137–145.
- [5] CHRONOWSKI Nóra – PETRÉTEI József: Alkotmányi eljárásjog, alkotmányjogi eljárások, eljárási alkotmányosság. *Iustum Aequum Salutare* 2016/3., 63–84.
- [6] RÁK-FEKETE Edina: A tisztességes hatósági ügyintézéshez való jog érvényesülése a gyakorlatban. *Közjogi Szemle* 2020/3., 93–99.

Jogszabályok

- [1] Magyarország Alaptörvénye (2012. április 25.)
- [2] Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Air.)
- [3] Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Art.)
- [4] A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Kp.)
- [5] Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.)
- [6] Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (rég. Art.)
- [7] Az emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én kelt Egyezmény és az ahhoz tartozó nyolc kiegészítő jegyzőkönyv kihirdetéséről szóló 1993. évi XXXI. törvény
- [8] Az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet (Adóig. vhr.)

Európai Unió Bírósága (EUB) döntései

- [1] C-430/19. számú (SC. CF. s.r.l.) ügy
- [2] C-407/08. számú (Knauff-Gips Kg.) ügy

- [3] C-298/16. számú (Ispas) ügy
- [4] C-189/18. számú (Glencore) ügy

Kúria (Legfelsőbb Bíróság) iránymutatásai és döntései

- [1] 1/2010. (II. 18.) Közigazgatási jogegységi határozat
- [2] 2/2015. (XI. 23.) KMK vélemény
- [3] 7/2016. Közigazgatási elvi határozat
- [4] 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény
- [5] Kfv.I.35.141/2007.
- [6] Kfv.I.35.152/2008.
- [7] Kfv.V.35.524/2009.
- [8] Kfv.I.35.225/2010., Kfv.V.35.162/2010., Kfv.V.35.168/2010., Kfv.V.35.322/2010.
- [9] Kfv.I.35.065/2011., Kfv.V.35.342/2011.
- [10] Kfv.I.35.571/2012., Kfv.I.35.631/2012.
- [11] Kfv.I.35.425/2013., Kfv.V.35.104/2013.
- [12] Kfv.I.35.216/2014., Kfv.I.35.495/2014., Kfv.I.35.706/2014., Kfv.V.35.012/2014., Kfv.V.35.430/2014., Kfv.V.35.789/2014.
- [13] Kfv.I.35.234/2015., Kfv.I.35.796/2015., Kfv.II.37.101/2015., Kfv.III.35.103/2015., Kfv.III.37.162/2015., Kfv.IV.37.936.,
- [14] Kfv.IV.37.936/2015.
- [15] Kfv.I.35.328/2016., Kfv.I.35.388/2016., Kfv.I.35.400/2016., Kfv.I.35.672/2016., Kfv.I.35.770/2016., Kfv.I.35.772/2016.,
- [16] Kfv.III.37.582/2016.
- [17] Kfv.I.35.016/2017., Kfv.I.35.234/2017., Kfv.I.35.270/2017., Kfv.V.35.027/2017., Kfv.V.35.061/2017., Kfv.V.35.415/2017.
- [18] Kfv.V.35.057/2018., Kfv.V.35.515/2018.
- [19] Kfv.I.35.706/2019., Kfv.V.35.715/2019.
- [20] Kfv.I.35.219/2020., Kfv.I.35.327/2020., Kfv.I.536/2020., Kpkf.40.388/2020.
- [21] Kfv.I.35.019/2021., Kfv.I.35.087/2021., Kfv.I.35.275/2021., Kfv.I.35.380/2021.

Alkotmánybíróság döntései

- [1] 498/B/2009. AB határozat
- [2] 61/2011. (VII. 13.) AB határozat
- [3] 7/2013. (III. 1.) AB határozat, 22/2013. (VII. 19.) AB határozat, 28/2013. (X. 9.) AB határozat
- [4] 3107/2016. (V. 24.) AB végzés, 3115/2016. (VI. 21.) AB határozat
- [5] 3183/2017. (IX. 30.) AB végzés
- [6] 3027/2018. (II. 6.) AB határozat, 3223/2018. (VII. 2.) AB határozat, 3312/2018. (X. 16.) AB határozat
- [7] 3062/2019. (III. 25.) AB végzés
- [8] 23/2020. (VIII. 4.) AB határozat
- [9] 3101/2021. (III. 22.) AB végzés, 3290/2021. (VII. 7.) AB végzés

Egyéb joganyag

- [1] Az alapvető jogok biztosának AJB-787/2012. számú jelentése