

## **A NAV megint felülbírálja a Kúriát. Mikor válik jogerőssé a módosított másodfokú határozat? (2015.07.22)**

Az adóhatósági ellenőrzési eljárások a következő sablon szerint zajlanak: A revizorok a jegyzőkönyvben állapítják meg azt a maximális adóhiányt, amit szeretnének megállapítani. Ez gyakran köszönő viszonyban sincs a hatályos adójogszabályokkal. Minden azon múlik, mennyire kitartó az ügyfél. Sokan belefáradnak már az ellenőrzési eljárásba és az elsőfokú határozattal szemben már nem fellebbeznek. Akik élnek fellebbezési jogukkal, azok gyakran azzal szembesülnek, hogy a másodfokú adóhatóság mintha nem is létezne, helyben hagyják az elsőfokú határozatot. Korai az örömük azoknak, akiknél megsemmisíti a másodfokú adóhatóság az elsőfokú határozatot és új eljárást rendel el. Az esetek döntő többségében ugyanis a másodfokú adóhatóság úgy ítéli meg, hogy nagyobb adóhiányt lehet megállapítani az új eljárásban. A másodfokú jogerős határozattal szemben már csak kevesen fordulnak bírósághoz. Az adóhatóság gyakran még a bírósági eljárás alatt is védi a nyilvánvalóan jogsértő határozatot. Például a bruttó összegre számítja fel a NAV még egyszer az áfát. Ilyen – laikusnak is – nyilvánvaló hibát is körömszakadtáig véd a NAV a bíróságon. Amikor már nem tudja tovább védeni jogsértését a NAV (mert nem egy NAV-barát bírót fogott ki), akkor élnek azzal a kötelezettségükkel (Art. 135.§ (1) bekezdés), hogy észelve a határozat jogsértő voltát, a bíróság döntését megelőzően saját hatáskörben módosítják a határozatot. Ez utóbbi viszont kihathat az elévülésre. Az Adózás rendjéről szóló törvény szerint ugyanis az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik a másodfokú határozat jogerőre emelkedésétől a bíróság érdemi döntéséig. A kérdés, hogy mikortól nyugszik az elévülés, ha a NAV a peres eljárás alatt módosítja az alap határozatot. Bár nyilvánvaló, hogy joghatást a módosítást követően csak a módosított határozat válthat ki, a NAV ebben a viszonylag egyszerű kérdésben is úgy véli, hogy **„az elévülés nyugvásának számítását a másodfokú határozat jogerőre emelkedésétől és nem pedig annak esetleges módosításától kell számítani.”** Értelmezhetetlen jogi blödségnek kell minősítenem az adóhatóság további érvelését az ilyen ügyekben: **„Azon körülmény, hogy a jogerős másodfokú határozat utóbb bármely okból (akár többször is) módosításra kerül, kizárólag a határozatból eredő jogkövetkezmények változását eredményezi, azonban magára a határozat jogerejére és az elévülésre nézve semmilyen relevanciával nem bír.”**

Az alperesi jogértelmezést elfogadva, az lehetőséget adna a joggal való visszaélésre: a másodfokú adóhatóság az elévülés bekövetkezése előtt a fellebbezés érdemi elbírálása nélkül hozhat egy megalapozatlan jogsértő határozatot. Ha az adózó a jogsértő határozat bírósági felülvizsgálatát kéri, akkor az alperesi álláspont szerint a per során az adóhatóság mindenféle jogkövetkezmény nélkül szabadon módosíthatja a jogsértő határozatát. Az itt leírtak nem fikciók. Egy konkrét ügyben a per során történő határozat módosításra azért került sor, mert az alperes határozatában többek között **a bruttó összegre számította fel még egyszer az áfát, illetve „elfelejtette”**

**csökkenteni az szja adóalapot az áfával.** Ilyen súlyos tévedések esetén azt kell mondani, hogy ez vagy szándékos tévedés, vagy szakmai alkalmatlanságra vall. Ha szakmai alkalmatlanság, akkor az ilyen határozatok alkalmasak az adóhatóság munkájába vetett közbizalom megingatására, tehát ellentétes a közjóval. A bíróságnak a jogszabályok értelmezésénél figyelemmel kell lennie az Alaptörvény 28.§-ában foglaltakra is. A józanésszel, a közjóval, erkölcsös gazdaságos céllal is ellentétes lenne, ha a NAV jogértelmezését fogadná el a Bíróság, mely így bocsánatos bűnnek tekintené a meggyőző erővel nem rendelkező, tudatosan jogsértő határozat soron kívüli meghozatalát az elévülési határidő szorítása miatt. A módosító határozat és az alaphatározat viszonyáról a Kúria korábban már állást foglalt. Bár a NAV jogalkalmazó és nem jogértelmező szerv, mégis gondolkodás nélkül felülbírálja a Kúriát. A Kúria egy döntése indoklásában ugyanis megállapítja:

**„A bírósági felülvizsgálat során az alaphatározat és annak módosító határozata egyetlen egészet képez, joghatás kiváltására a két határozat csak együtt alkalmas. A bíróság által felülvizsgálandó alap és módosító határozat egységének megbontása, a módosító határozat figyelmen kívül hagyása olyan súlyú eljárásjogi hiba, amely a jogerős ítélet hatályon kívül helyezéséhez vezetett.”**

A NAV semmibe véve a Kúria jogértelmezését, így érvel: **„a bíróság az ítéletében nem a módosító határozatot, hanem a módosítással érintett alaphatározatot vizsgálta felül. Ez nem is lehetne másképpen, hiszen a felperes az alaphatározattal szemben terjesztett elő keresetet, nem a módosító határozattal, így értelemszerűen a bíróság is csak a módosítással érintett alaphatározat jogszerűségéről dönthetett ítéletében”.**

A NAV nemcsak a Kúria döntését, hanem a Polgári perrendtartás 337.§ (3) bekezdését is felül akarja írni: **„A felperes a keresetét az új közigazgatási határozatra tekintettel megváltoztathatja.”**

A jogkövetkezmény a határozat módosításától változik, mégpedig a módosító határozat jogerőre emelkedésétől. A határozat módosításáig az alaphatározat jogkövetkezményei hatályosak, míg a módosítástól az egységes egészet képező módosított határozat jogkövetkezményeit kell alkalmazni. A határozat a közléssel válik jogerőssé. Márpedig a módosító határozat közlése későbbi időpontra esik, mint az alaphatározaté.

Szinte értelmezhetetlen a NAV további görcsölése a témában: **„A jogrendszer egyik alapelvét képező jogbiztonság elvéből is az következik, hogy egy határozat jogerejének bekövetkeztét, mint jogi tényt utóbb nem írhatja felül és nem is befolyásolhatja azon körülmény, hogy a határozat utóbb módosításra került.”** Ettől az indoklástól egy elsőéves joghallgató a fejéhez kap.

A módosító határozat nem az alaphatározat jogereje bekövetkeztét írja felül. Maga a NAV dönt úgy ilyen esetekben, hogy a bíróság által még el nem bírált alaphatározata jogsértő, ezért azt az Art. 135.§ alapján módosítja. Jogkövetkezmények szempontjából a módosított határozat rendelkezéseit kell végrehajtani, a módosító határozat jogerejének bekövetkeztétől.

Jelenleg több ilyen témájú per van folyamatban. A NAV nem hajlandó elfogadni a közvetett Kúria-döntéseket. Ezekben az ügyekben is azzal védekezik, hogy a Kúria döntése nem az elévüléssel kapcsolatos, tehát a per szempontjából irreleváns. Pontosán ezért fontos adóügyekben a kitartás. A NAV ráér. Először eléri a végrehajtás felfüggesztésének elutasítását, majd ezt követően nem érdekelt a per gyors befejezésében. Ezért gyakran előfordul, hogy a jogerős alaphatározatot akár egy-két év elteltével módosítja a peres eljárás alatt a per elhúzódása miatt. Ilyenkor az alaphatározat módosítása miatt egy-két év is feléledhet az elévülés nyugvásából, így jelentős összeg eshet ki a megállapított adóhiányból.

**Angyal József okleveles adószakértő 36/20-942-9386 [www.angyalado.hu](http://www.angyalado.hu)**