

„Édes kettesben” az adóhatóság és a bíróságok. (2012.07.22.)

Az Alaptörvény T) cikke értelmében kötelező magatartási szabályt csak a jogalkotó alkothat. Ennek ellenére elterjedt gyakorlat, hogy az adóhatóság az ellenőrzési eljárásaiban maga határoz meg kötelező magatartási szabályokat a törvényben nem szabályozott esetekben. Ezeket a kvázi jogszabályokat eredményesen nyomja keresztül a bíróságokon. Ezt követően, töretlen bírósági gyakorlatra hivatkozik. A bíróságok - éppen ezért - nem is törekszenek önálló jogértelmezésre. Szakmai kontroll nélkül elfogadják az adóhatóság álláspontját. Az Alaptörvény a bíróságokat sem hatalmazza fel az Alaptörvény T) cikkének megkerülésére. Így a NAV határozataiban jogszerűtlenül hivatkozik „a töretlen bírói gyakorlatra”. A mozgásteret azzal kívánja biztosítani magának a NAV, hogy a törvények első néhány paragrafusa alapján dönt a részletes szabályok figyelembe vétele nélkül. Például a magánszemély az áfa szempontjából adóalany is meg nem is. Ha fizetni kell áfát akkor igen, ha levonni lehetne az áfát, akkor nem.

A költségvetés évek óta növekvő pénzhiánya következtében a NAV csak úgy tudja teljesíteni bevételi elvárásait, ha tudatosan megkerüli a törvényekben foglalt szabályokat és saját „láthatatlan, nem létező” jogszabályok alapján bírságol. Ehhez persze szüksége van a bíróságok támogatására. 2003-tól indult el az a folyamat, amikor a bíróságok úgy „erősítettek”, hogy volt APEH jogászokat vagy büntetőbírókat foglalkoztattak bíróként. Szakmai körökben ismertek voltak, kik azok a bírók, akikhez ha odakerült az ügy, akkor esély sem maradt a jogszabályokban foglaltak kikényszerítésére. A kereset benyújtásakor már előre meg lehetett fogalmazni az ítéletek indoklását is. Ez így nézett ki:

Nyilvánvaló, helytálló, egyértelmű (ezt követi egy szó szerinti idézet a határozatból), Téved a felperes (ezt követi egy szó szerinti idézet a keresetből).

A közelmúltban is született ilyen ítélet üzletszerű ingó témában a Budapest Környéki Törvényszéken: 6.K.32.647/2011/6. dr. Szivák József bíró.

Az ilyen bírók „szentesítették” vagyonosodási ügyekben a bevétel (4.§ (2) bekezdés) szja törvénybeli fogalmával szemben a köznapi fogalmat: bevétel a saját bankszámláról felvett készpénz, áfa ügyekben az áfa levonási jog korlátozását lehetővé tevő adóhatósági „önálló gondolatokat” (nem hiteles a számla), az üzletszerűség szja törvénybeli fogalmának hatályos rendelkezésével szemben a már hatályon kívül helyezett szöveg alkalmazását. Áfa adóalanyiság kérdésében az adószám nélküli magánszemély adóalany is meg nem is, mint a mesében. Ha fizetendő áfáról van szó, akkor a magánszemély adóalany, ha levonható áfáról van szó, akkor nem. A legutóbbi Európai Bírósági döntés nem csak a jogsértő adóhatósági

gyakorlatot, hanem a jogsértő bírósági gyakorlatot is elmarasztalta. Az Európai Bíróság semmi újat nem mondott az okleveles adószakértő számára. A weblapunkon „**Korábbi írásaink**” rovatban 2009. márciusi dátummal megtalálható a „Lefelsőbb Bírósági döntések elemzése” írásom. Ebben a 2. jogesetben már 2009. elején jeleztem a jogsértő adóhatósági és bírósági gyakorlatot:

2.eset (Kfv. I. 35.352/2007/4.) tényállása: az adóhatóság Áfa kiutalás előtti ellenőrzését végezte. Az egyik számlával kapcsolatosan – adózó által nem vitatottan- a következő tényállást állapította meg: A teljesítéskor és készpénzes fizetéskor az Eladónak betelt a számlatömbje, ezért nem tudott a vevőnek számlát adni. Utólag az eredeti teljesítési dátumra készpénzfizetési számlát állított ki a teljesítéssel megegyező számla kelte és fizetési határidővel. Az adóhatóság megállapította, hogy az Eladónak nem csak betelt a számlatömbje, hanem nem volt üres számlatömbje sem, ezért a teljesítést követően vásárolt számlatömbből került kiállításra a számla visszamenőleges dátumokkal. Az adóhatóság fiktívnek minősítette a számlát arra hivatkozással, hogy „...nem fogadható el hiteles dokumentumnak az a számla, amely a kiállítás napján még nem volt a kiállító birtokában”.

Ezt a véleményt hagyta jóvá ítéletében a Pestmegyei Bíróság (dr. Szivák József bírósági elnök), majd felülvizsgálati eljárás keretében a Legfelsőbb Bíróság is.

„A Legfelsőbb Bíróság töretlen ítélkezési gyakorlata alapján csak a tartalmilag és formailag helytálló számla lehet az alapja az adólevonási jog jogszerű gyakorlásának. A felperes kellő körültekintésre sem hivatkozhat megalapozottan, hiszen olyan számlát fogadott be, amelyről tudott vagy tudnia kellett volna, hogy nem megfelelő dátumot tartalmaz (Áfa tv. 44.§ (5) bekezdés), hiszen nem a teljesítés időpontjában állították ki, mégis a teljesítés ideje szerepel a számlakiállítás időpontjának”.

A döntés értékelése: A Legfelsőbb Bíróság ítélkezési gyakorlata áfa tekintetében gyakran ellentétes az Európai Unió áfa irányelvvel, gyakorlattal. Ennek most aktualitását adhatják a tervezett fokozott áfa ellenőrzések.

A hazai gyakorlatban az adóhatóság és a bíróságok „túl könnyen” minősítenek fiktívnek egy számlát. Jelen eset specialitása, hogy a számlán a három dátum közül a teljesítés időpontja és a fizetés kelte helyes, a valóságnak megfelelő volt. „Vissza dátumozás” (nem hiteles adat) csak a számla kelte rovatban történt. **Az áfa visszaigényelhetőségét a teljesítési időpont határozza meg.** Így tévedett a Legfelsőbb Bíróság, amikor ítéletében az áfa visszaigényelésének jogát korlátozta a nem valós számla keltére hivatkozással. Az áfa harmonizált adónem. E körben már kiemelt jelentősége van az Európai Bíróság (EB) joggyakorlatának. Az EB már számtalan döntésében kifejtette, hogy az adóhalmozódás elkerülése érdekében az adóalany adólevonási jogát mindenesetben biztosítani kell, illetve az adólevonási jog gyakorlása csak a közösségi jogszabály által meghatározott esetekben korlátozható. **A levonási jog a teljesítés időpontjában, az adófizetési kötelezettséggel egy időben keletkezik.** A levonási jog tekintetében egy megszerzett jogról van szó. Ennek megfelelően az adó levonásának csak az általában megállapított elévülési idő szabhat korlátot. Jelen ügyben **a teljesítéskor megnyílt az áfa levonási jog.** Ez utólag kiállított számla miatt nem korlátozható. Az e körben kiadott APEH és PM irányelvek is megerősítik, hogy még a hibás teljesítési dátumok sem teszik fiktívvé a számlát. A perben felvetésre került, hogy szükség lett volna szakértő igénybevétele. Sajnos ma még a bíróságok az adókérdéseket nem tekintik szakkérdésnek. Nem tartják indokoltnak a Polgári Perrendtartás 177.§ alkalmazását: „Ha a perben jelentős tény vagy egyéb körülmény megállapításához vagy

megítéléséhez olyan **különleges szakértelem szükséges, amellyel a bíróság nem rendelkezik, a bíróság szakértőt rendel ki.**"

Az adójogszabályok értelmezése speciális szakmai felkészültséget, matematikai gondolkodást igényel, mellyel a bírók döntő többsége nem rendelkezik. Ilyen felkészültséggel az okleveles adószakértők rendelkeznek, ezért adóügyi perekben lehetővé kellene tenni szakmai véleményük kifejtését. Külön felhívnam a figyelmet arra, hogy ez az ítélet még a régi áfa törvény alapján született. A 2008. január 1-től hatályos áfa törvény már nem tartalmazza az *„előzetesen felszámítható adó összegét hitelesen igazoló dokumentum”*, illetve a *„kellő körütekintésre”* utalást.

Az Európai Bíróság azt erősítette meg, hogy az adójogszabályok értelmezése speciális szakértelmet igényel. Ezzel a speciális szakértelemmel a bírók döntő többsége nem rendelkezik. A bíróságok tekintélyének helyreállítás érdekében szükség lenne egy megtisztulási folyamatra. A bírói függetlenség nem azt jelenti, hogy kritika nélkül alávetik magukat az adóhatóság önkényes, jogszabályi alapot nélkülöző jogértelmezéseinek. Az Európai Bíróság közelmúltban nyilvánosságra került ítélete után a NAV sietve kommentált: ez rá nézve nem kötelező, még kivár. Miért is??? **Az Európai Bíróság az Európai Unió legfőbb jogértelmező szerve.** Az áfa irányelvvel kapcsolatosan kiadott jogértelmezése a címzett nemzeti bíróságra kötelező (!). Tehát felesleges várnia az adóhatóságnak arra, hogyan fog dönten a levonható áfa ügyekben a bíróság. Már az furcsa volt, hogy miért a jogalkalmazó NAV adott ki közleményt. Elsőként a Kúriának kellett volna reagálni az Európai Bíróság ítéletére valahogy így: *„A Kúria magára nézve kötelezőnek tekinti az Európai Bíróság jogértelmezését.”*. Ezt követően az NGM-nek, mint az adóhatóság felügyeletét gyakorlónak kellett volna állást foglalnia valahogy így: *„Az NGM utasítja az adóhatóság Elnökét, hogy az Európai Bíróság ítéletét alkalmazza a napi ellenőrzési és hatósági gyakorlatában.”* Ebben a felállásban a NAV-nak nem osztottak lapot. De egyelőre úgy tűnik, a fark csóválja a kutyát. Remélem az Európai Bíróság ítéletével a NAV és Bíróságok *„édes kettesében”* meg fog jelent a *„harmadik”* (okleveles adószakértő) és változni fog a bírósági gyakorlat. A jövőben nem az adóhatóság gyakran szakszerűtlen és csak a pénzbehajtást szolgáló *„jogértelmezéseit”* veszi át a Bíróság, hanem esetleg önálló gondolatokra is képes lesz. Ha ez nem megy magától, akkor a bíróságok szakkérdésként kezeljék az okleveles adószakértő szakvéleményét. Ehhez persze szükséges lenne, hogy az igazságügyi adó-és járulékszakszertők névjegyzékéből kikerüljenek a *„kakukktojások”,* az adóügyi végzettség nélküli önjelölt adószakértők (pontosabb titulus lenne az *„adóasszisztens”* megjelölés).

Az EB döntése következtében, sem a bíróságoknak, sem az adóhatóságnak nem maradt mozgástere azokban az áfa ügyekben, amikor a számlakibocsátó az áfát megfizette. Az Art. 130.§ kizárja azt, hogy ha fizetendő áfáról van szó, akkor hiteles a számla, ha levonható áfáról van szó, akkor ugyanaz a számla már nem hiteles. Az

adóhatóság jogalkalmazó. Mivel számára az Európai Bíróság értelmezte az áfa irányelvet az adólevonási jog korlátozása tekintetében, ezért innentől kezdve nincs mérlegelési lehetősége. ***Tévedett az adóhatóság, amikor közleményében vitatta, hogy a már lezárt ügyekben nincs jogorvoslati lehetőség.*** Azokban az ügyekben, amelyekben a NAV úgy korlátozta az adólevonási jogot, hogy a számlakibocsátó befizette az áfát, a határozat egyértelműen jogsértő. Ha bíróság felülvizsgálta a jogerős határozatot, akkor perújítást lehet kezdeményezni, hiszen az Európai Bíróság nem csak az adóhatósági gyakorlatot marasztalta el, hanem az EU áfa irányelvel ellentétes hazai bírósági gyakorlatot is. Ráadásul a bíróság által elbírált ügyekben nem csak a normál elévülési időn belül lehet vitatni a bírósági ítéletet, hanem 2004 évtől valamennyi jogerős adóhatósági megállapítást. Ennek oka, hogy a bírósági eljárás alatt nyugszik az elévülés. A bíróság által el nem bírált ügyekben felügyeleti intézkedés iránti kérelmet lehet benyújtani, a jogerős határozat felülvizsgálatát kérve. Fontos, hogy ezt ellenjegyeztetni kell ügyvéddel, adószakértővel, adótanácsadóval, vagy okleveles adószakértővel. Ebből – bár a jogalkotó lehetővé teszi – képzeletben húzzuk ki az ügyvédet és az adószakértőt (adóasszisztenst).

Az Európai Bíróság döntése után a NAV gondolkodási időt kért, de egy percre sem gondolkodott. Gondolkodás nélkül sorra hozza határozatait olyan esetekben, amikor a számlakibocsátó befizette az áfát. Például a mezőgazdasági termelő egy kereskedőn keresztül értékesíti gabonáját. A kereskedő úgy adja tovább, hogy a vevő a terményt közvetlenül a termelőtől szállítja el. A NAV arra hivatkozva, hogy nem történt szállítás a termelő és a kereskedő között hiteltelennek minősíti a számlát és adóhiányként állapítja meg a levont áfát annak ellenére, hogy azt a számlakibocsátó befizette. Tehát ***ugyanaz a termelő által kibocsátott számla hiteles, ha fizetendő áfáról van szó, de nem hiteles, levonható áfáról van szó.*** De a NAV nem vonta kétségbe a szerinte hiteltelenül beszerzett gabona továbbértékesítésekor felszámított áfát. Így szerinte meg kellett fizetni a termelőnek és a kereskedőnek is az előzetesen felszámított áfát, ám a kereskedő nem helyezheti levonásba azt. Ez azt jelenti, hogy kétszeres (halmozott) áfa bevételhez jut a költségvetés, ami ellentétes a hozzáadott érték adó irányelvvél. Ráadásul még, a nem létező adóeltitkolásra hivatkozva 50 százalékos adóbírságot és késedelmi pótlékot állapít meg a NAV. Pedig ezekben az esetekben fel sem merülhet az adóeltitkolás, legfeljebb a NAV „adó(ki)csalása” ***Emiatt egy percre se gondolkozzanak azok, akiknél korábbi áfa adóellenőrzés során úgy korlátozta a NAV (APEH) az áfa levonási jogot, hogy a számlakibocsátó befizette az áfát. Minél előbb keressenek meg, hogy ne maradjon a NAV-nál a jogtalanul beszédett áfa.***

Angyal József okleveles adószakértő, igazságügyi adó-és járulékszakszertő 20/9429-386