

Vitás esetekben talán semmit sem kísér olyan figyelem, mint a Legfelsőbb Bírósági döntéseket. Jelen írásomban kifejezetten adóügyekben hozott Legfelsőbb Bírósági döntésekkel kívánok foglalkozni. Az egyes jogágak közül az adójog a büntető joghoz hasonlít leginkább. A különbség elsősorban abban van, hogy míg a büntető jogban a felek előadásának (tanúvallomásoknak) van elsődleges bizonyító erejük, addig az adóügyekben az okirati bizonyítékok az elsődlegesek. Ez utóbbit – okirati bizonyítékok elsődlegessége – interpretálják többen tévesen úgy, hogy adóügyekben megfordul a bizonyítási teher. A kétséget kizáró bizonyítás adóügyekben is feltétel.

A közelmúltban egy Legfelsőbb Bírósági bíró kinevezésénél a Legfelsőbb Bíróság a közvéleményt nyilatkozatban tájékoztatta, hogy a kinevezés feltételei közt nem szerepel a tévedhetetlenség. Ezt erősíti meg a jogalkotó szándéka is, amikor a Legfelsőbb Bírósági döntések kötelező közzétételével biztosítja a nyilvánossági kontrollt. A nyilvánosság kontroljának joghatása nincs, de felhívhatja a figyelmet a vitatható Legfelsőbb Bírósági döntésekre. Adóügyekben nincs kompetensebb személy az okleveles adószakértőnél a Legfelsőbb Bírósági döntések értelmezésére, szakmai felülvizsgálatára.

Négy konkrét esetet ismertetek, vizsgálom meg:

1. Mi minősül eljárási cselekménynek? Eljárási jogszabálysértés esetén hatályon kívül helyezhető-e az adóhatósági határozat?
2. Áfa visszaigénylésnél a fiktív számla fogalma?
3. Iránymutatóak-e vagyonosodási vizsgálatokban a Legfelsőbb bírósági döntések?
4. Teljes bizonyító erejű magánokirat külföldi állampolgárral.

1.eset (Kfv. I. 35.236/2007/7.) tényállása: az adóhatóság egy beruházás kapcsán keletkezett alvállalkozói számlák esetében fiktív számlákra gyanakodott. Az ellenőrzést a számla kibocsátóknál végezte, eredménytelenül. A másodfokú határozat szerint 4 nappal az ellenőrzési határidő lejártá előtt, a Jegyzőkönyv összeállítása során derült ki, hogy az adóhatóság a tényállást nem tudta tisztázni, ezért a Megrendelő tanúmeghallgatására van szükség. 4 nappal az ellenőrzési határidő lejártá előtt az ellenőrzés faxon tanúként idézte a Megrendelő állandó képviselőjét. A tanúmeghallgatásra az ellenőrzési határidőn belül nem került sor. A tényállás tisztázatlansága ellenére az adóhatóság Jegyzőkönyvvel lezárta az ellenőrzést. A tanúmeghallgatásra az ellenőrzés lejárta követő napon került sor. Erre hivatkozással az adóhatóság kiegészítő vizsgálatot rendelt el. Az adózó észrevételét a törvényesen rendelkezésére álló határidőn belül, az ellenőrzés lejárta követő 13. napon adta be.

Adózó képviselője fellebbezésében, bírósági keresetében és felülvizsgálati kérelmében is arra hivatkozott, hogy az Art. rendelkezései szerint ellenőrzési cselekmény az ellenőrzés lejárta követően nem végezhető. A kiegészítő vizsgálat csak az észrevétel benyújtásától kezdődően 15 napig, illetve meghosszabbítása esetén 30 napig végezhető. A kiegészítő ellenőrzést lezáró jegyzőkönyvben az ellenőrzésre fordított időt a revizorok 43 napban jelölték meg.

A Fővárosi Bíróság döntése szerint az adóhatóság határidőn belül végezte el az eljárási cselekményeket, mert – a bíróság megítélése szerint – **az idézés kiküldése minősül eljárási cselekménynek és nem a tényleges tanúmeghallgatás.**

A Legfelsőbb Bíróság döntései következtetése a tekintetben, hogy míg eljárási jogszabálysértés az adózó esetében jogvesztő hatályúak (fellebbezés, kereset késedelmes benyújtása), addig az adóhatóság részéről történő határidő túllépésnek nincsenek

jogkövetkezményei, ilyen indokkal nincs helye a határozatok hatályon kívül helyezésének. Ennek megfelelően a Legfelsőbb Bíróság a felperes felülvizsgálati kérelmét elutasította.

A döntés értékelése: A Legfelsőbb Bíróság az ítélkezési gyakorlat egységesítésére sablonokat készít, melytől még jogszabályváltozás esetén sem tér el. Egyik ilyen sablon, hogy az adóhatóság határidő túllépése nem az ügy érdemére kiható jogszabálysértés. Idézet az indoklásból:

*„A felperes érvelésével szemben az Art. 92., 97., 104., 105, 121. és 128.§ -ai az ellenőrzésre, a határozathozatalra, a **határidőkre vonatkozó rendelkezések esetleges megsértéséhez nem fűznek olyan jogkövetkezményt, amely kizárná az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettségének teljesítését, döntéshozatali, határozathozatali jogát.**”*

Art. 92.§ (10) bekezdése: *„Az adóhatóság az ellenőrzési határidő lejárát követően ellenőrzési cselekményeket nem végezhet.”*

Összevetve a Legfelsőbb Bírósági indoklást az Art. rendelkezéseivel nyilvánvaló, hogy a Legfelsőbb Bíróság indoklása téves. **Az Art. 92.§ (10) bekezdése jogkövetkezményt fűz az ellenőrzési határidő túllépéshez.** Jelen ügyben az a speciális, hogy általában valóban nem lehet megmondani, hogy mi az a konkrét eljárási cselekmény, amire a határidő lejárát követően került sor. Jelen esetben okiratilag bizonyított az eljárási cselekmény (tanú meghallgatása), és az is, hogy e nélkül a tényállás nem tisztázott. Márpedig az Art. 97.§ (6) bekezdése szerint:

„...A nem bizonyított tény, körülmény (...) adózó terhére nem értékelhető.”

Természetesen okleveles adószakértői véleményem a jogalkotó által biztosított nyilvánossági kontrol keretében született, ennek joghatása nincs, a Legfelsőbb Bíróság döntését kell végrehajtani.

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 módú 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, 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.

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 visszaigénylésének 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 adóhalmazódás 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.

3.eset (Kfv. I. 35.016/2007/7.) tényállása: az adóhatóság úgynevezett vagyonosodási vizsgálatot végzett. A megállapításait pénzforgalmi mérleg alapján végzete.

„E körben vizsgálta a felperes hivatkozásait: (...) pénzügyintézeteknél elhelyezett összegek, megtakarítások (...) A személyi jövedelem adóról szóló 1995. évi CXVII. Törvény 2.§ (4) bekezdése és 4.§ (1) bekezdése alapján be nem vallott adózatlan jövedelmet állapított meg a felperes terhére.”

A Legfelsőbb Bíróság ezzel kapcsolatosan megállapította:

„A felperes kifogásolta továbbá, hogy az adóhatóság a banknál elhelyezett készpénzt kiadásként, a bankból kivett készpénzt bevételként szerepeltette és ennek különbözetét forráshiányként számolta el. A Legfelsőbb Bíróság e körben is megállapította, hogy az alperes módszere helytálló volt. A felperes vagyonának része volt az a készpénz, melyet bankban helyezett el, de az ott elhelyezett pénzből nem fedezhette életvitelének kiadásait, illetve a tagi hitel nyújtását. Ilyen célra csak az a pénz állt rendelkezésére, amelyet kivett a bankból és felhasznált.”

A döntés értékelése: Erre a döntésre mind az APEH, mind a Pénzügyminisztérium előszeretettel hivatkozik, miszerint pénzforgalmi mérleg módszerét a Legfelsőbb Bíróság is jóváhagyta. Valóban így van ez? Felvetődik a kérdés: iránymutatóak-e a Legfelsőbb Bírósági döntések?

Egy bírósági döntés sohasem azt mondja ki, hogy egy adóhatósági határozat megfelel a jogszabályoknak, hanem azt, hogy a felperes által vitatott körben nem jogsértő!

A Polgári Perrendtartás 215.§ szerint „**A döntés nem terjedhet túl a kereseti kérelmen,...**” Ezt hívják kereseti kérelemhez kötöttségnek. Jelen ügyben valószínűleg helyesen döntött a Legfelsőbb Bíróság. Ha ugyanis a felperes keresetében nem jelölte meg jogsértésként az Szja törvény 4.§ (2) bekezdését, akkor ezt a bíróság a Pp. 215.§ -ban foglaltak miatt már nem tehette meg.

E körben az APEH központilag kidolgozott egy módszertant. Eszerint „**az igazi bevétel a saját bankszámláról készpénzfelvétel.**” Határozatában is – mint az a Legfelsőbb Bírósági döntés indoklásából is kiderül – csak az Szja törvény 4.§ (1) bekezdésére hivatkozott. Csakhogy az adóhatóságnak nincs törvényi felhatalmazása arra, hogy általa vélelmezett „igazi” bevétel fogalmat alkosson. A személyi jövedelemadóról szóló törvény 4.§ (2) bekezdése szerint „*Bevétel a magánszemély által bármely jogcímen és bármely formában **mástól** megszerzett vagyoni érték.*”

Tehát saját bankszámláról bevételhez az Szja. törvény szerint nem lehet jutni. „Életszerűtlen” a Legfelsőbb Bíróság indoklása, miszerint bankban „*elhelyezett pénzből nem fedezhette életvitelének kiadásait*”. A lakossági folyószámla pont arra szolgál, hogy az életviteli kiadások egy részét onnan fedezzük.

A fentiek tükrében szót kell ejtenünk egy másik kérdésről is. Mennyire hibásak a bíróságok abban, hogy például vagyonosodási vizsgálatok körében kezd kialakulni egy téves bírósági gyakorlat? Ennek oka megítélésem szerint a gyenge felperesi képviselet. Jelenleg egy elsősorban valóperes ügyekkel foglalkozó ügyvéd képviselheti bíróság előtt adóügyekben az ügyfelét, egy akár 100 milliós adóügyben is, míg egy okleveles adószakértő, aki a legmagasabb adóügyi végzettséggel rendelkezik nem. Egy adóügyi perben lehetővé kellene tenni a jogalkotónak, hogy PM által regisztrált **okleveles adószakértő is képviselhesse a felperest**. Ez megkönnyítené a bírósági ítélkezést is. Jelenleg a felperesek alacsony színvonalú képviselete miatt a bíróságok elsősorban az adóhatóság szakmai felkészültségére hagyatkoznak. Ha egy adóügyben a felperest okleveles adószakértő is képviselhetné, akkor a bíró visszakerülne eredeti helyzetébe: meghallgatja a megfelelő szakmai színvonalon előadott felperesi érvelést, ezt követően az adóhatósági védekezést, majd döntene. Ezek valóban iránymutató döntések lennének. Ehelyett jelenleg a bíró kénytelen az adóhatóságra támaszkodni.

4.eset (Kfv. I. 35.018/2006/5.) tényállása: Amikor az adózó nyer! Az adóhatóság úgynevezett vagyonosodási vizsgálatot végzett. A bíróság a felperes javára döntött és hatályon kívül helyezte az adóhatósági határozatot. Az ügyben az adóhatóság nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, melyet a Legfelsőbb Bíróság elutasított. Részlet az indoklásból: „*Az adóhatóság a felperes által becsatolt bizonyítékok nagyobb részét elfogadta, mégpedig azzal, hogy a felperes a teljes hitelű magánokiratnak minősülő szerződésekkel bizonyította a magyar személyektől a kölcsönnyújtás tényét. Az alperes egy esetben, **a külföldi állampolgárságú személlyel kötött szerződés valóságtartalmát kérdőjelezte meg** akkor, amikor nem fogadta el hiteles bizonyítékként a felperesnek X német állampolgárral kötött megállapodását.*”

„*A felperes által becsatolt kölcsönszerződés ügyvédi ellenjegyzéssel készült (...) a kölcsönnyújtó személy mind az adóigazgatási eljárás során, mind a peres eljárás során tanúvallomásában megerősítette az általa nyújtott kölcsön folyósítását. Ezen túl a bíróság tanúként hallgatta meg a szerződést szerkesztő ügyvédet, aki azt adta elő, hogy a szerződést megkötését követően a jelenlétében történt a pénz átadása.*”

A döntés értékelése: Az ügyet áttanulmányozva egyértelmű, hogy jelen esetben a bíróságoknak nem adójogszabály értelmezési kérdésben, hanem bizonyítottság tekintetében kellett döntenie. A felperesi képviseletet tekintve ez tipikusan ügyvédnek való feladat. Ebben

az ügyben okleveles adószakértő nem tudta volna érdemben képviselni ügyfelét. De a bíróság is viszonylag könnyen tudott dönteni az ügyben, mivel a jogászi végzettséget meghaladóan nem volt szükség speciális adójogszabályi ismeretekre, adójogszabályok értelmezésére.

Összefoglalás: Az adóhatóság határozataiban gyakran hivatkozik Legfelsőbb Bírósági döntésekre. Ezt megalapozatlanul teszi, mivel a Közigazgatási eljárási törvény (Ket.) szerint a határozat indoklásában jogszabályra kell hivatkoznia. Adóügyekben véleményem szerint a Legfelsőbb Bírósági ítéletek nem tekinthetők iránymutatóknak, ha azok nem konkrét jogszabály jogértelmezési kérdésében születtek. A Felperesi keresetlevél ismerete nélkül a Legfelsőbb Bíróság döntéseivel kapcsolatosan sem lehet egyértelműen állást foglalni.

Az általam tett – többször bíráló – okleveles szakértői megállapításokat a jogalkotó által lehetővé tett nyilvánossági kontroll keretében végeztem, mely értelemszerűen joghatást nem vált ki. Ennek ellenére eredménynek tekinteném, ha a jogalkotó napirendre tűzné javaslatomat, miszerint adóügyekben okleveles adószakértő is képviselhesse bíróság előtt a felperest. Ez a bíróságok munkáját segítené, gyorsítaná, a joggyakorlatot helyes irányba terelné.

Angyal József okleveles adószakértő, igazságügyi adó- és járulékszakértő