

Ingó vagyontárgy értékesítése

K Ú R I A (<http://www.lb.hu>)

[Címlap](#) > 3/2013. számú KMJE határozat

3/2013. számú KMJE határozat

A KÚRIA

3/2013.KMJE

a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény szabályainak – a 2011. évi CLVI. törvénnyel történt módosítását megelőzően – az ingó vagyontárgy átruházásából származó jövedelem adózása szabályai egységes értelmezéséről

A Kúria öttagú közigazgatási jogegységi tanácsa a Kúria Közigazgatási és Munkaügyi Kollégiuma vezetője által kezdeményezett jogegységi eljárásban meghozta a következő

jogegységi határozatot:

A 2011. december 31-ig hatályos adójogi szabályozás szerint gazdasági tevékenység keretében folytatott ingó vagyontárgy értékesítés üzletszerű, és utána az adózónak akkor is az Szja. tv. 58. § (8) bekezdésében foglaltak szerint kell – önálló tevékenységből származó jövedelem szabályai szerint – személyi jövedelemadót fizetni, ha az áfa alanyaként való bejelentkezést elmulasztotta, és így az áfa levonási joga nem nyílt meg.

I n d o k o l á s

I.

A Kúria Közigazgatási és Munkaügyi Kollégiumának vezetője a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény (a továbbiakban: Bszi.) 32. § (1) bekezdés a) pontja alapján jogegységi eljárás lefolytatását indítványozta a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja. tv.) - 2011. évi CLVI. törvénnyel történt módosítását megelőzően – az ingó vagyontárgy átruházásából származó jövedelem szabályainak egységes értelmezésére. Indítványozta továbbá az ingó vagyontárgy átruházási tevékenységhez kapcsolódó, az általános forgalmi adóról szóló - többször módosított - 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: régi Áfa. tv.) és a 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: új Áfa. tv.) vonatkozó szabályainak értelmezését is, valamint, hogy a jogegységi tanács foglaljon állást abban a kérdésben is, hogy az előzőekben felhívott adójogszabályok alapján 2005-2008. évekre milyen módon határozhatók meg az adóéven belüli nagyobb számú ingó vagyontárgy átruházás jogkövetkezményei mindkét adónemben, milyen módon értelmezhető a személyi jövedelemadó körében az üzletszerűség fogalma.

A kezdeményezés indokaként rögzítette, hogy az ingók értékesítését lehetővé tevő weboldalak elterjedése lényegesen megváltoztatta az ingó vagyontárgyak adásvételének lehetőségeit és megkönnyítette az ilyen vagyontárgyak nagyobb tömegű és rendszeres áruba bocsátását. Az ingó vagyontárgy átruházásából származó bevétel a személyi jövedelemadóban már az

adórendszer 1988-as bevezetését követően is jövedelemnek számított, illetve az általános forgalmi adóban is – bizonyos feltételek teljesülése esetén – adókövetkezményeket vont maga után. Az internetes oldalakon történő értékesítések adókövetkezményeit az adóhatóság magánszemélyek esetében vizsgálta és jellemzően 2005-2008. évek közötti időszakra – mindkét adónemben – adókülönbözetet és járulékait állapított meg.

Az adóhatósági határozatok nyomán indult közigazgatási perekben hozott kúriai ítéleteket elemezve az állapítható meg, hogy a Kúria két pénzügyi ítélet tanácsa – azonos időszakra nézve és azonos jogszabályi keretek között – érdemben eltérően határozta meg az ugyanolyan jellemzőket mutató ingó átruházás adókövetkezményeit.

Az ingók átruházására vonatkozó jogi kereteket az adóvizsgálattal érintett évekre személyi jövedelemadóban az Szja. tv. 58.§-a határozta meg. A törvény alapesetben az úgynevezett „külön adózó” jövedelmek között tüntette fel az ingó vagyontárgy átruházásból származó jövedelmet, ami azt jelentette, hogy az nem esik összevonás alá az adózó többi jövedelmével, illetve az adózási mód is elkülönül az általános szabályoktól.

A törvényalkotó az ingó vagyontárgy üzletszerű átruházására ugyanakkor külön szabályt is alkotott az 58.§ (8) bekezdés szerint, melynek értelmében az üzletszerű értékesítést az úgynevezett „önálló tevékenységből” származó jövedelemként kell kezelni, s adózási módja is ekként alakul. Az 58.§ (8) bekezdés – formailag – az üzletszerű értékesítés fogalmához három együttes feltételt határozott meg.

Az általános forgalmi adó esetében az érintett időszakra a régi Áfa. tv. 3.§ a) pontja, 5.§ (1) bekezdése, valamint az új Áfa. tv. 2.§ a) pontja és 6.§ (1) bekezdése alapvető szabályai határozták meg az ingó vagyontárgy átruházásának megítélését. Ebben az adónemben különösen nagy szerepe van a tevékenység rendszeres jellegének, ugyanakkor a hivatkozott áfa-törvények az üzletszerűség vonatkozásában az Szja. tv. 58.§ (8) bekezdéséhez hasonló definíciót nem tartalmaztak.

Az ingó vagyónátruházás adókövetkezményei tekintetében a Kfv.I. tanács 2012. december 6. napján hozott Kfv.I.35.721/2011/6. sorszámú ítéletében akként foglalt állást, hogy a 2006., 2007. és 2008. adóévekben végzett - több százas nagyságrendű - az internetes oldalakon történő értékesítés személyi jövedelemadó következményének meghatározására az Szja. tv. 58.§ (8) bekezdése szerinti, az üzletszerű értékesítésre vonatkozó szabályokat kell alkalmazni. A Kfv.I. tanács álláspontja szerint az Szja. törvény 58.§ (8) bekezdésben foglalt azon feltételeket, amelyek az általános forgalmi adó hatálya alá való szabályszerű bejelentkezésre, illetve az adólevonási jog megnyíltára vonatkoznak az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1.§ (4) és (7) bekezdés alapján kell értelmezni. Az adózóra vonatkozó feltételek az Szja. tv. 58.§ (8) bekezdés szerint megállapíthatók, figyelemmel arra is, hogy a jogalkotó különbséget kívánt tenni az alkalmi, a ténylegesen saját ingóságaitól megválni szándékozó értékesítő és a rendszeresen ilyen tevékenységet végző adózó között. A Kfv.I. tanács utalt a rendeltetésszerű joggyakorlás elvére is, illetve a joggal való visszaélés tilalmára, mely az Alkotmánybíróság 31/1998. (VI.25.) AB számú határozatában megfogalmazottak szerint az egész jogrendszerben, így a közjogban is érvényesül. A Kfv.I. tanács az ingó értékesítések rendszeres és nagyobb számú esetére ugyanakkor figyelembe venni rendelte az Szja. tv. 58.§ (8) bekezdésének harmadik feltételét is, tehát az általános forgalmi adóban jelentkező alanyi adómentesség határát. Ebből következően a felperes adófizetési kötelezettségének újbóli megállapítása során ezt az értékhatárt is figyelembe kell

vennie az adóhatóságnak, ami a gyakorlatban bizonyos összeghatárig adómentes értékesítést jelent.

Az ingó vagyontárgy átruházás adókövetkezményeit a Kfv.V. tanács a 2013. június 4. napján kelt - öttagú tanácsban meghozott – Kfv.V.35.202/2012/13. számú határozatában a Kfv.I. tanács el z ekben idézett álláspontjától – azonos tényállás és jogi szabályozás mellett - markánsan eltér en határozta meg.

A Kfv.V. tanács álláspontja szerint az általános forgalmi adóra vonatkozó törvények a perben érintett id szakban nem határozták meg az üzletszer ség fogalmát, azonban ennek ügydönt jelent sége nem volt, mivel a felperes által végzett kereskedelmi tevékenység gazdasági tevékenységnek min sül, s ilyen módon a régi Áfa. tv. 3.§ a) pontja, 5.§ (1) bekezdése, illetve az új Áfa. tv. 2.§ a) pontja és 6.§ értelmében a tevékenység gazdasági tevékenységnek min sül és áfa körbe tartozik. A személyi jövedelemadót illet en viszont a Kfv.V. tanács eltér en értelmezte a Kfv.I. tanácstól az Szja. tv. 58.§ (8) bekezdésében foglalt feltételek érvényesülését. A Kfv.V. tanács els sorban az adójogban is érvényesül normavilágosság követelményére hivatkozott, és a 814/B/2004. AB határozat indokolását hívta fel. A perrel érintett id szakban hatályos Szja. tv. 58.§ (8) bekezdése szerinti üzletszer séget nem látta alkalmazhatónak. Kiemelte, hogy a jogszabályhely több együttes feltételt rögzít, amelyb l az következik, hogy bármelyik hiánya kizárttá teszi az üzletszer ség megállapítását, és ezáltal az önálló tevékenységre vonatkozó adózási következmények alkalmazását. A Kfv.V. tanács az értelmezés kapcsán nyomatékkal utalt a szabályozás kés bbi megváltozására, ennek során felhívta az egyes adótörvények és azzal összefügg egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvényhez f zött indokolást is, mely kitért a módosítás el tti szabályozás nem egyértelm voltára, illetve a hétköznapi fogalmak szerinti üzletszer séggel ellentétes értelmére. Kiemelte, hogy a jogalkalmazó szervek nem hagyhatják figyelmen kívül a jogalkotói célt, a konkrét normákban megfogalmazott szabályt, amennyiben ismert el ttük a jogszabály módosítás indoka is. Emiatt arra az álláspontra helyezkedett, hogy a perrel érintett id szakban az Szja. tv. hatályos szabályai szerinti üzletszer ség törvényi feltételei nem állapíthatók meg az ügyben, ezért az ingó értékesítésb l származó jövedelmet nem lehet önálló tevékenységb l származó jövedelemként elszámolni.

Az el z ek alapján látható, hogy a Kfv.I. és Kfv.V. tanács az ingó vagyontárgy átruházásának személyi jövedelemadó következményét meghatározó Szja. tv. 58.§-át - ezen belül az 58.§ (8) bekezdését - az ügy eldöntésére kiható módon eltér en értelmezte, ami az ilyen típusú ügyekben az els fokon eljáró bíróság, illet leg az adóhatóság jogalkalmazásában zavarokhoz vezethet és nem szolgálja a jogalkalmazás egységességének és kiszámíthatóságának megvalósulását. Mindez egyértelm en alátámasztja, hogy a kérdésben jogegységi eljárás lefolytatására van szükség.

Indítványozta továbbá, hogy a jogegységi tanács vizsgálja meg az Szja. tv. 58.§ (8) bekezdésének feltételeit, a feltételek tényleges tartalmát és foglaljon állást abban a kérdésben is, hogy együttes feltételnek tekinthet k-e az olyan feltételek egy adózás alá tartozó tevékenység meghatározásában, ahol a feltételek közül az egyik az adózó szándékától függ, a másik feltétel pedig a tevékenység nagyságrendjéb l ered objektív alapú következmény.

A jogegységi tanács döntése a jövő re nézve egyrészt eldöntheti az ingó értékesítések adókövetkezményeivel kapcsolatos jogvitákat, másrészt pedig értelmezési útmutatóként szolgálhat az Szja. tv. 58.§ (8) bekezdéséhez hasonló feltételrendszerek esetén.

II.

A Legfőbb Ügyész az indítványra írásbeli nyilatkozatot tett. Kifejtette, hogy az általános forgalmi adó fizetési kötelezettséget nem befolyásolta, hogy az adózó bejelentkezett-e vagy sem az általános forgalmi adó hatálya alá tartozók nyilvántartásába.

A személyi jövedelemadó kötelezettség vonatkozásában ugyanakkor rögzítette, hogy az ingó vagyontárgy ellenérték fejében történő rendszeres átruházása akkor minősülhet üzletszernek, ha a tevékenységet végző az általános forgalmi adó adóalany nyilvántartásába bejelentkezett. Az üzletszeresség megállapításának további feltétele az adóalany adólevonási jogának megnyílása az általános forgalmi adóra vonatkozó jogszabályi előírások szerint. Az üzletszer ingó átruházást végző magánszemély személyi jövedelemadó fizetési kötelezettségére az önálló tevékenységből származó jövedelemre vonatkozó szabályokat kell alkalmazni.

Nem üzletszer az ingó vagyontárgy rendszeres értékesítése, ha a magánszemély az általános forgalmi adó hatálya alá tartozó adózók nyilvántartásába nem jelentkezett be, vagy az általános forgalmi adóra vonatkozó szabályok szerint adólevonási joga nem nyílt meg. Ilyen esetben a magánszemély adókötelezettségére az Szja. tv. egyes különadózó jövedelmekre vonatkozó 58.§ (1)-(7) bekezdését kell alkalmazni.

A jogegységi tanács az elé tárt jogkérdésben a következők szerint foglalt állást:

III.

A jogegységi indítvány rögzíti, hogy a két ellentétes ítéletben foglalt történeti tényállás azonos, mindkét ügy felperese ugyanazt a tevékenységet folytatta, és egyikük sem jelentkezett be az Áfa. tv. hatálya alá, adóbevallást nem nyújtott be, adót nem fizetett sem áfa, sem szja adónemben. Mindkét eljárásban egyetértett az eljáró bíróság, hogy az a körülmény, hogy a folytatott gazdasági tevékenység az áfa hatálya alá tartozik, de a felperes a bejelentést elmulasztotta, az áfa-fizetési kötelezettséget nem befolyásolhatja.

Az áfa tekintetében a perekkel érintett időszakban 2007. december 31-ig a régi Áfa. tv., 2008. január 1-től az új Áfa. tv. volt hatályban, de az eldöntendő jogkérdést illetően a két törvény szabályozásában nincs lényegi eltérés. Általános forgalmi adót kell fizetni az adóalany által teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után (régai Áfa. tv. 3.§ a) pont, új Áfa. tv. 2.§ a) pont), adóalany az a jogképes személy vagy szervezet aki (amely) saját neve alatt gazdasági tevékenységet folytat tekintet nélkül annak helyére, céljára és eredményére (régai Áfa. tv. 4.§ (1) bekezdés, új Áfa. tv. 5.§ (1) bekezdés), és gazdasági tevékenység a bevétel elérése érdekében rendszeresen vagy üzletszerűen végzett tevékenység, így a kereskedelmi tevékenység is (régai Áfa. tv. 5.§ (1) bekezdés, új Áfa. tv. 6.§ (1) bekezdés). Ugyancsak nincs érdemi különbség a két törvényi szabályozásban az adólevonási jog megnyílását illetően. Feltétel, hogy az adóalany az áfa hatálya alá tartozó adózók nyilvántartásába bejelentkezzen, és ne álljon fenn valamely törvényi kizáró feltétel (pl: alanyi mentesség választása). (Régai Áfa. tv. 32-33/A.§, 36.§, 49.§ (1)-3) bekezdés, 50.§ (1) bekezdés, új Áfa. tv. 119-122.§, 131.§ és 187.§.) A bejelentkezési kötelezettséget az Art. 16.§ (2) bekezdése írja elő. Ezen szabályozás mellett az indítványban érintett ügyekben eljáró valamennyi hatóság és bíróság úgy foglalt állást, hogy a gazdasági tevékenység törvényi tényállása megvalósulása önmagában - a törvény erejénél fogva - létrehozza az áfafizetési kötelezettséget, az nem kötődik az ügyfél általi bejelentkezés, mint adminisztratív aktus tényéhez. E kérdésben tehát nem volt eltérés a jogértelmezés.

Az áfakörbe történő bejelentkezés azonban visszahat az Szja. tv. 58.§ (8) bekezdésére, az ott megfogalmazott – az üzletszerűséget definiáló - három együttes feltételre. E törvényi rendelkezés szerint nem alkalmazhatók az (1)-(7) bekezdés rendelkezései akkor, ha az ingó vagyontárgy átruházása üzletszerűen történik. Ekkor – kivéve, ha a magánszemély a bevételt egyéni vállalkozói tevékenysége keretében szerzi meg – az önálló tevékenységből származó jövedelemre vonatkozó szabályokat kell alkalmazni. E rendelkezés alkalmazásában üzletszerű az átruházás, ha ellenérték fejében történik, és az ügylettel kapcsolatban a magánszemélynek az általános forgalmi adó szabályszerűen bejelentkezett alanyaként adólevonási joga megnyílik.

Annak kifejtését meg kell vizsgálni azonban, hogy a bejelentkezés hiánya miként hat vissza az Szja. tv.-ben foglalt feltételrendszerre, szükséges az Szja. tv. konjunktív feltételeinek harmadik eleméről külön szólni.

Mindkét ítélet érintette ezen harmadik feltételt is. A Kfv.I. ítélet még jogkövetkezményt is fűzött hozzá annyiban, hogy azon vizsgált adóévben, ahol nem érte el az adózó az alanyi mentesség felső határát, nem nyílt meg a levonási joga, ott a bíróság nem találta megállapíthatónak az üzletszerűséget, és arra az évre vonatkozóan nem látta fennállni a szigorúbb adófizetési kötelezettséget. A Kfv. V. ítélet elméletileg és annyiban érintette ezt a kérdést, hogy még az is igazságtalan helyezethez vezethet az adólevonási jog megnyílta, az alanyi mentesség határának elérése során, ha két, szabályosan az áfakörbe bejelentkezett ügyfél közül az egyik nem választhatja az alanyi mentességet, a másik pedig igen, ami az Szja. tv. vonatkozásában diszkriminatív megkülönböztetés lenne.

Valójában azonban az alanyi mentesség összeghatára jelen jogkérdés tekintetében nem releváns körülmény. Egyetlen vizsgált adóévben sem ronthatja le ugyanis a nagy számú értékesítés üzleti minősítését az, hogy a forgalmazott áru ellenértéke mekkora összeg volt, azaz elérte-e az alanyi mentesség határát vagy sem. Amennyiben az adóalany azért nem tudta választani az alanyi mentességet, mert bejelentkezés hiányában nem is választhatott, akkor erre a körülményre a kedvezőbb adójogi pozíció elérése érdekében nem hivatkozhat.

A második és harmadik feltétel tehát olyan szorosán egymásból következik, hogy a második hiányában a harmadik vizsgálata fel sem merülhet, ugyanis következetes jogértelmezés nem alapul fikción (ha bejelentkezett volna, akkor a mentességet választotta, illetve választhatta volna). Annak a körülménynek a megítéléséhez tehát, hogy az Szja. tv. vonatkozásában az ingóértékesítés üzletszerűnek minősül-e vagy sem, külön adózik-e vagy összevontan, nincs jelentősége annak, hogy az adott adóévben mekkora összeg volt a forgalom, mert az áfakörbe történő bejelentkezésnek meg kell (meg kellett volna) eltelnie az alanyi adómentesség választását. Az alanyi adómentesség összeghatárának joghatást tulajdonítani – mint ahogy a Kfv.I. ítélet tette – nem lehet, a Kfv.V. ítéletben foglalt elvi kifejtés pedig azért esik kívül jelen jogegységi eljárásban megítélendő kérdéskörön, mivel tény, hogy az általános forgalmi adó hatálya alá egyik adózó sem jelentkezett be. Az, hogy egy feltételezett szituációban az oda bejelentkezettek további lépésben - az Szja. tv. rendelkezéseit figyelembe véve - még milyen sérelem érheti vagy érhetne volna, nem kapcsolódik a jogegységi eljárás tárgyához.

A jogegységi indítványban ismertetett konkrét jogesetekben tehát a második feltétel (a bejelentkezés) hiánya egyértelműen az ügyfelek jogellenes mulasztására vezethet vissza (nem jelentkeztek be), a harmadik feltétel hiánya pedig ennek szükségszerű következménye.

IV.

A jogegységi indítványban foglalt kérdések megválaszolása szempontjából kiemelt jelentősége annak van, hogy miként ítélendő meg az az adózó döntését I függő körülmény, hogy nem jelentkezett be az áfa hatálya alá, noha az általa folytatott tevékenység alapján ezt meg kellett volna tennie. A Kfv.I. ítélet a megoldást a rendeltetésszerű joggyakorlás alapelveiből és a joggal való visszaélés tilalmából jogértelmezéssel vezette le, amelynek keretében azt rögzítette, hogy egy szabálytalanul eljáró adózó nem kerülhet kedvezőbb pozícióba, mint a jogkövető. A Kfv.V. ítélet álláspontját a normavilágosságra hivatkozással fejtette ki akként, hogyha nem egyértelmű a jogszabály, akkor ezen hibát jogalkalmazói értelmezéssel korrigálni nem lehet.

Jelen esetben a norma egyértelmű és világos egy olyan alaphelyzetre vonatkozóan, amely az önkéntes jogkövetésre épül. A jogalkotó abból indult ki, hogy a bejelentkezési elírásokat betartják. Semmilyen nem büntető jogi jellegű normán nem kérhet számon, hogy jogszerű magatartást feltételezve fogalmazza meg a norma hipotézisét. Az Alkotmány 2.§ (1) bekezdésében rögzített jogállamiság elve, illetve az Alaptörvény O. cikkében rögzített felelősségi elv („Mindenki felelős önmagáért, képességei és lehetőségei szerint köteles az állami és közösségi feladatok ellátásához hozzájárulni.”) alapján a bírói jogértelmezés beleértheti a norma által szabályozott magatartási körbe azt az esetet, amikor a törvény által elírtak alól az adózó önkényesen kivonja magát.

Az Alkotmánybíróság a 38/1993. (VI.11.) AB határozatában kiemelte, hogy a jogot végül is a bíróságok saját értelmezésük szerint állapítják meg [ABH 1993.256., 262.]. A jog e szerint az, amit a bírói gyakorlat a jogszabályból egyedi jogviták sokaságának rendezésén keresztül, lehetséges egyéb tartalmak mellett értelmezés útján a jogszabályból kibont. Más döntések a jogszabályok közötti ellentmondás kapcsán kiemelték, hogy az elsősorban a bíróságoknak kell feloldani. Csak akkor áll fenn az alkotmányellenesség, ha a bírói jogértelmezéssel a jogszabályi kollízió nem feloldható, s valamelyik rendelkezés egyben az Alkotmányba is ütközik [35/1991. (VI.20.) AB határozat]. Az Alkotmánybíróság a tisztességes eljárás követelményeivel szorosan összefüggő jogbiztonságra vonatkozó döntéseiben azt is hangsúlyozta, hogy a jogbiztonság nem csak egyes normák egyértelműségét követeli meg, de az egyes jogintézmények működésének kiszámíthatóságát is [összefoglalóan: 47/2003. (X.27.) AB határozat, ABH 2003.525., 535]. Az alkotmányosan is elfogadott rendszerképző jogértelmezésnek természetesen vannak határai. Ez nem kerülhet szembe a jogbiztonság követelményével. A jogalkalmazói jogértelmezés ezért csak olyan módra képes jogszabályra épülhet, amely világosan kijelöli az adott jogintézmény célját, alkalmazásának kereteit, szempontjait és rendjét, az alkalmazásával érintettek körét, azok jogait és köteleseit és az intézménnyel összefüggésben igénybe vehető jogorvoslati rendet [ABH 2003.525., 549]. Mindebből az következik, hogy a törvényhozói következetlenség vagy egy normaszöveg ellentmondásos volta, többféle értelmezésre is lehetőséget nyújtó tartalma anyagi alkotmányellenesség hiányában jogalkalmazói jogértelmezéssel feloldható. A jogértelmezés korlátját jelenti az, ha egy norma működésképtelen, azaz a jogszabállyal szemben támasztható minimális követelményeknek sem felel meg. Jelen esetben ez nem áll fenn, a norma működésképes, csak az a kérdés, hogy a szó szerinti értelmezésen át lehet-e lépni a törvény céljára, alapelveire tekintettel. Az Alaptörvény 28. cikke szerint a bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával, és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak. E szöveg kifejezetten elírja a jogszabályok céljának, az ésszerűség követelményének figyelembe vételét. Így, ha változnak a külső viszonyok (megváltozik a közgazdasági feltételrendszer, egyéb szabályok miatt a szöveg más kontextusba helyeződik) és a jogalkotó nem korrigál,

akkor a bírói jogértelmezés során az Alaptörvény 28. cikke szerint lehetőség van a normaértelmezést a megváltozott viszonyokhoz igazítani. Egyes felfogások szerint az Alaptörvény fenti rendelkezése az objektív teleologikus értelmezés alaptörvényi kötelezettségét írja elő. Ugyanakkor nem lehet eltekinteni attól, hogy a jogszabály nyelvi formában válik ismertté, az értelmezést a nyelvi tartalom megismerésével kell kezdeni, de ennek eredménytelensége – vagy „abszurd” eredménye – nyithat utat a céltételezéses (teleologikus) értelmezésnek. Az Alaptörvény 28. cikke tehát arra ír elő kötelezettséget, hogy a jogszabálynak alkotmányosnak kell lennie, és a jogszabályt az objektív, tehát a jogalkotói szándékon túli céljának, a józan észnek, a közjónak, erkölcsnek és gazdaságosságnak megfelelő tartalommal kell alkalmazni. Az alkotmányos tartalom jelen esetben a teherbíró képességhez igazodó adófizetési kötelezettséget jelenti. Azt a célt kell keresni, amelynek a mentén az alkalmazandó norma a jogrendszerbe illeszkedve képes hatását kifejteni, azaz érvényesülni. Így: mi az adó általános funkciója, mi az szja és az áfa funkciója, mi az a tárgyilagos mérlegelés szerinti ésszerű indok, ami miatt az Szja. tv. alkalmazását vissza kell vezetni az Áfa. tv-ben használt fogalomra. A célmeghatározásba belefér a deduktív módszer, azaz kiindulás az alapelvekből, amelyek rávetíthetők az egyedi norma tartalmára.

Jelen ügyet vizsgálva tehát nem fogadható el a formális megközelítés, csak mert az Szja. tv. 58.§ (8) bekezdését a jogalkotó jogkövető magatartásra alkotta. A konkrét normaértelmezés visszavezethető az alapelvekhez. Az Art. 1.§ (7) bekezdése, 1.§ (9) bekezdése, valamint az Szja. tv. 1.§ (4) bekezdése rögzíti: A szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az adókötelezettséget nem befolyásolja az, hogy a magatartás (cselekmény, mulasztás) törvényi rendelkezésbe ütközik, vagy sérti a jó erkölcsöt. Az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló, a magánszemély adójának csökkenését eredményező eltérő szabály, adókedvezmény annyiban alkalmazható, illetve legérvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló szerződés, jogügylet, más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja az eltérő szabály, az adókedvezmény célját. Ha a felek akár a szokásos piaci értékektől, áráktól való eltérésekkel, akár színlelt jogügyletekkel kívánják érvényesíteni, növelni az adószabályok alkalmazásának előnyeit, akkor azokat az adókötelezettség megállapítása során figyelmen kívül kell hagyni.

Normaelkerülés esetén tehát fel sem merülhet az Szja. tv. 58.§ (8) bekezdése szerinti hármas feltétel formális együttes alkalmazása, mert az ellentétben állna a szabályozás céljával, amely az üzletszerű ingóértékesítéseket szigorúbb szabályok szerint adóztatja. Nem lehet helytálló az a jogértelmezés, melynek révén a törvénnyel szembe helyezkedő ügyfél kedvezőbb adójogi helyzetbe kerül, mint a jogkövető. A rendeltetésszerű adózói magatartás elősegítését a jogegységi határozatban foglalt jogértelmezés szolgálja.

Egyértelmű, hogy az Szja. tv. 2011. évi módosítása a szabályokat megkerülő adózói magatartás miatt az egyébként világos szabályozást kívánta pontosítani abból a célból, hogy a jogellenes magatartás tanúsítása ne vezethessen előnyhöz. Tartalma azonban nem ellentétes a korábbi, a jelen jogegységi eljárásban vizsgált előírással. A jogalkotó feltehetőleg azzal szembesült, hogy nem valódi feltétel egy olyan jogszabályi előírás, aminek betartása az adózó elhatározásától függ, és ez a jogszabály céljának érvényre juttatását veszélyeztetheti.

V.

Összefoglalva tehát, már az Szja. tv. 2011-es módosítása előtt, a perbeli vizsgálati időszakban is üzletszerűnek volt minősíthető és ezáltal nem különadózó, hanem összevont adózás alá tartozó jövedelem volt az a bevétel, amit az adóalany rendszeresen ellenérték fejében végzett tevékenységből szerzett akkor is, hogyha – noha kötelessége lett volna – az áfa hatálya alá

nem jelentkezett be. Nem hozhatja t ugyanis kedvez bb helyzetbe a jogkövet adózóknál az a körülmény, hogy törvényi kötelezettségét önkényesen megszegte. Az Áfa. tv. rendszeres gazdasági tevékenységhez f zi a forgalmi adó fizetési kötelezettséget. Fel sem merül, hogy ez alól mentesülhetne valaki azon okból, hogy nem jelentkezett be az áfa hatálya alá. A bejelentkezést nem tartalmi, hanem formai követelményként min síti (adminisztráció). A rendszeres gazdasági tevékenység objektív voltahoz köt dik ex lege az adófizetési kötelezettség (akkor is fizet, ha nem jelentkezett be), ugyanakkor a bejelentkezés elmulasztásának értelemszer következménye, hogy az adólevonási jog nem fogja megilletni, mert az ezt megalapozó dokumentumok (számlák) hiányoznak. Az Szja. tv. a saját szabályrendszerében felhívja az Áfa. tv.-t, amikor az üzletszer ség fogalmát az áfa hatálya alá tartozással írja le. Márpedig az áfa fizetési kötelezettség a rendszeresen végzett gazdasági tevékenység után akkor is fennáll, ha az adózó jogkövet módon bejelentkezett és akkor is, ha jogsért en ezt nem tette meg, de meg kellett volna tennie. Tény, hogy az Szja. tv. az áfa alá bejelentkezés fogalmát használja, de a bejelentkezés egy adminisztratív aktus (Art.16.§). Rendszeres gazdasági tevékenység folytatása esetén az adózó mindenképp az áfa hatálya alá kerül. Az Szja. tv. az üzletszer séget visszavezette az Áfa. tv-hez, de ez tartalmi és nem formai okból volt szükséges. Alapvet jogállami elvekkel lenne ellentétes, ha a törvényes el írásokat figyelmen kívül hagyó jogalany egy adminisztratív kötelezettség önkényes megszegésével, az el írt bejelentkezés elmulasztásával a törvényi rendelkezés célját megghiúsíthatná. E ponton a tételes jogi norma tartalmának – az alapelvekkel összhangban álló jogértelmezés útján való megállapítása – nem lép túl a jogalkalmazói jogértelmezés elfogadott keretein.

Budapest, 2013. november 13.

Dr. Darák Péter s.k. a jogegységi tanács elnöke
Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet s.k. el adó bíró
Dr. Lomnici Zoltán s.k. bíró
Dr. Sperka Kálmán s.k. bíró
Dr. Kurucz Krisztina s.k. bíró

A kiadmány hitelül:
(Marton Zsuzsanna)
tisztvisel
