



ALAPVETŐ JOGOK BIZTOSA
AZ ENSZ NEMZETI EMBERI JOGI INTÉZMÉNYE
NAIH nyilvántartási szám: 40689

Az alapvető jogok biztosának

JELENTÉSE

az AJB-492/2018. számú ügyben

Előadó: dr. Vecsera Judit

Érintett szerv: Nemzeti Adó- és Vámhivatal

2018. március

**Az alapvető jogok biztosának
Jelentése
az AJB-492/2018. számú ügyben**

Előadó: dr. Vecsera Judit

Az eljárás megindítása

Egy magánszemély panasszal fordult az alapvető jogok biztosához, amelyben a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (továbbiakban: NAV) által az egyéni vállalkozása körében 2012-2015. adóévekre vonatkozóan lefolytatott bevallások utólagos ellenőrzése alapján hozott határozatot, valamint a határozatban előírt kötelezettségekre vonatkozóan benyújtott fizetési kedvezmény elbírálására vonatkozó határozatot is kifogásolta. A NAV megállapította, hogy a panaszos egyéni vállalkozó 2013. december 6. és 2015. december 31. közötti időszakban jogszerűtlenül adózott a kisadózó vállalkozások tételes adója szerint és erre az időszakra 4.029.705 forint további fizetési kötelezettséget írt elő.

A beadvány alapján felmerült a természetes személyek pontosan meg nem határozható, nagyobb csoportját érintően a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelmének, illetve közvetlen veszélyének a gyanúja. Erre tekintettel az alapvető jogok biztosáról szóló 2011. évi CXI. törvény 18. § (4) bekezdése alapján hivatalból vizsgálatot indítottam.

A vizsgálat eredményessége érdekében megkerestem a NAV vezetője feladat- és hatáskörgyakorlására jogosult parlamenti és adóügyekért felelős államtitkárt (a továbbiakban: NAV vezetője).

Az érintett alapvető jogok és alkotmányos alapelvek

- a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog *„Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék.”* (Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés).

Az alkalmazott jogszabályok

- az alapvető jogok biztosáról szóló 2011. évi CXI. törvény (Ajbt.)
- a kisadózó vállalkozások tételes adójáról és a kisvállalati adóról szóló 2012. évi CXLVII. törvény (Katv.)
- az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól szóló 2013. évi XXXVII. törvény (Módtv1.)
- az egyes adótörvények és más kapcsolódó törvények módosításáról szóló 2016. évi CXXV. törvény (Módtv2.)
- az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (rég. Art.)
- az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (új Art.)
- az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Air.)
- az egyéni vállalkozóról és az egyéni cégről szóló 2009. évi CXV. törvény (Evtv.)
- a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (Szja tv.)
- a kormány tagjainak feladat- és hatásköréről szóló 152/2014. (VI.6.) Korm. rendelet (Statútumr.)

A megállapított tényállás

Egy magánszemély panasszal fordult az alapvető jogok biztosához, amelyben a NAV által az egyéni vállalkozása körében a 2012-2015. adóévekre vonatkozóan lefolytatott bevallások utólagos ellenőrzése alapján hozott határozatot (a továbbiakban: alaphatározat), valamint a határozatban előírt kötelezettségekre vonatkozóan benyújtott fizetési kedvezmény elbírálására vonatkozó határozatot (a továbbiakban: részletfizetési határozat) is kifogásolta.

Panaszában tájékoztatott, hogy 2003-tól egyéni vállalkozóként biztosítási ügynöki tevékenységet végez és 2013. október 1-jétől a Katv. alapján a KATA szerinti adózást választotta, valamint ezen időponttól kezdve ingatlan bérbeadással bővítette tevékenységi körét. Beadványa szerint csupán egy tájékoztató anyagból ismerte meg a Katv. 2013. áprilisi módosítását, amely szerint megszűnt az a tilalom, amely korábban a KATA szerinti adózást kizárta azok számára, akik biztosítási ügynöki tevékenységet folytattak, de elkerülte a figyelmét a Katv. 4. § (4) bekezdésében foglalt tilalom, amely kimondja, hogy „Nem választhatja az adóalanyiságot az a vállalkozás, amely az Önálló vállalkozók tevékenységi jegyzéke, illetve a TEÁOR 2008 szerint 68.20 Saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadása, üzemeltetése besorolású tevékenységből az adóalanyiság választásának évében bevételt szerzett”. Panaszában azzal érvelt, hogy amennyiben erről a tilalomról már akkor is tudomása lett volna, eleve nem módosította volna a tevékenységi körét 2013. október 1-jével bérbeadásra is, hanem az akkor örökölt lakás bérbeadása után 2013. december 6-án szerzett egy havi jövedelmet a személyi jövedelemadó szabályai szerint vallotta volna be.¹ A tévedését észlelve a jogszabály szövegével ellentétes tevékenység felvételét visszamenőlegesen már nem tudta meg nem történné tenni, de a beadvány szerint azt a következő adóévtől törölte². A NAV Győr-Moson-Sopron Megyei Adó- és Vámigazgatósága 2016. február 17. és március 8. között 16/08/350120/6708 megbízólevélszámon 2012., 2013. évekre vonatkozóan egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzést folytatott, amely 2016. június 30-áig bezárólag a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló 1560983070 ügyszámú ellenőrzéssel folytatódott, kibővítve a 2014., 2015. évekkel. Az ellenőrzés eredményeként az adóhatóság a Katv. 5. § (1) bekezdésének l) pontja és 6. §-a alapján megállapította, hogy az ingatlan bérbeadási tevékenységből történő bevételszerzést követően az adott évben és az azt követő két évben jogalap nélkül adózott a KATA szabályai szerint, ennek megfelelően erre az időszakra adózó terhére 4.029.705 forint³ további fizetési kötelezettséget állapított meg. Panaszos sérelmezte, hogy a hatóság az ellenőrzött időszakra vonatkozóan visszamenőlegesen állapította meg a Katv. szerinti adózásra való jogosultsága hiányát, így a ténylegesen felmerült jövedelmét és költségeit elszámolva kell eleget tennie az adózási kötelezettségének. Mivel a KATA költségelszámolásra nem ad lehetőséget, így az adózó a vizsgált időszakban a költségeit nem dokumentálta, vagyis azokat utólag csak minimális mértékben tudta érvényesíteni. A panaszos szerint nem lett volna „életszerű”, hogy tételes elszámolási kötelezettség hiányában a költségeit alátámasztó bizonylatokat gyűjtse. Kifogásolta azt is, hogy bár gondatlanságból megsértette a jogszabály rendelkezéseit, de a tévedését a felismerést követően azonnal korrigálta, csupán a felvett tevékenységi kör visszamenőleges törlésére nem volt lehetősége, mégis kizárták a Katv. szerinti adózók köréből és sújtották az általa okozott adóelmaradás összegét mintegy kétszázszorosan meghaladó fizetési kötelezettséggel, ami nem csupán a vállalkozásnak folytatását nehezítette meg jelentősen, de családja megélhetését is. Panaszos beadványa szerint az ellenőrzést végzők úgy tájékoztatták, hogy a jogszabály egyértelműen ilyen szankciót ír elő, ezért a fellebbezés „csak felesleges további költségeket fog

¹ Ingatlan bérbeadási tevékenység egyéni vállalkozóként és magánszemélyként egyaránt végezhető, eltérő adózási és költségelszámolási szabályok alapján. A KATA adózó egyéni vállalkozó azonban kizárólag magánszemélyként végezheti ezt a tevékenységet, vagyis a KATA jövedelemtől független, havi tételes adójának megfizetése mellett adóalany az ingatlan bérbeadásból származó jövedelem után külön adózik. A külön történő elszámolás feltétele, hogy az ingatlan bérbeadási tevékenység magánszemélyként történő végzésének tényét az adóhivatal felé be kell jelenteni. Amennyiben a tevékenység végzésének bejelentése nem az adóhivatal, hanem az okmányiroda felé történik – ahogy az a konkrét ügyben is megvalósult -, akkor a tevékenység az egyéni vállalkozói tevékenységi kört bővíti. Ebben az esetben adóalany azt nem magánszemélyként végzi, így nem jogosult az egyéni vállalkozásból származó jövedelemtől elkülönült elszámolásra, vagyis kizárja magát a KATA adózói körből.

² Pontosabban: Panaszos a 2014. adóbevallását úgy állította össze, hogy az ingatlan bérbeadási tevékenységből származó bevételt a KATA-s bevételtől elkülönítetten, a személyi jövedelemadó bevallásában tüntette fel, azonban a tevékenység végzésének formájára vonatkozó – az elkülönített elszámolást lehetővé tevő - bejelentési eljárást csak 2015. november 11-én végezte el.

³ Ebből 4.615.530 forint adó- és járulékkötelezettség a személyi jövedelemadó hatálya alá tartozó egyéni vállalkozóként fizetendő összeg, és 623.175 forint jogkövetkezmény, amit a KATA szerinti adózóként erre az időszakra befizetett 1.209.000 forint adó csökkent. Ez összesen 4.615.530 + 623.175 - 1.209.000 = 4.029.705 forint.

számára eredményezni, inkább kérjen méltányosságból részletfizetési kedvezményt”. A panaszos mérséklés iránti kérelmét elutasították, az ellenőrzés eredményeként megállapított nettó tartozás egyösszegű befizetési kötelezettségének 24 havi részletekben történő teljesítését engedélyezték. A beadványozó azt is kifogásolta, hogy a mérséklési kérelmét azzal az indokkal utasították el, hogy tartozásának megfizetése nem okoz gazdasági ellehetetlenülést. A részletfizetési kérelem benyújtásakor a panaszos havi bevétele – a 2016. év első 11 hónapjának átlagában – 616.000 forint volt, a létfenntartási és egyéb kiadások teljesítésére fordítható nettó jövedelmét 286.700 forintban határozták meg, ami a tartozás 165.900 forintos részletekben történő kifizetése esetén azt jelenti, hogy a – más keresővel nem rendelkező - háromtagú család havi összes jövedelmét 120.800 forintra becsülték. Erre a helyzetre vonatkozóan állapították meg, hogy nem veszélyezteti a panaszos vállalkozásának fenntartását. Arra figyelemmel azonban, hogy a panaszos 2016-ban már jogszerűen adózhatott a KATA szabályai szerint, a mérséklési kérelem elbírálását érintő évre sem rendelkezett a költségelszámolását tételesen megalapozó számlákkal, amelyekkel a tényleges bevételét jelentősen csökkentő költségeit érvényesíthette volna. Panaszos szerint így a családja havi jövedelme az adóhatóság által az elismert költségei alapján vélelmezett 286.700 forintot valójában nem éri el. A beadványozó azt is sérelmezte, hogy a mérséklésre irányuló kérelmét részben azért utasították el, mert a tulajdonát olyan ingatlanok is képezik, amelyek nem a lakhatását szolgálják, így fedezetet jelentenek a kötelezettsége teljesítéséhez. Panaszos állítása szerint azt azonban nem vették figyelembe, hogy azon az egy bérbeadott ingatlanon túl, amelynek 50%-ban a tulajdonosa és a bevételét figyelembe vették, a többi ingatlant haszonélvezeti jog terheli, így annak értékesítésére nincs lehetősége.

Vizsgálatom során áttekintettem a Katv.-nek az adóalanyiság megszűnésére, valamint az adózás rendjére vonatkozó jogszabályok alapján az adóhatóság tájékoztatási kötelezettségére, illetve a fizetési kedvezményekre vonatkozó rendelkezéseket, ezenkívül megkerestem a NAV vezetőjét, hogy tájékoztasson a szakmai álláspontjáról, valamint a KATA alanyok nyilvántartásba vételéről szóló értesítő levél tartalma, az adóalanyiság kizárásának visszamenőleges jellege, valamint a méltányossági alapon gyakorolható fizetési kedvezmények tekintetében.

A NAV vezetőjének szakmai álláspontját, valamint a konkrét kérdésekre adott részletes tájékoztatását is tartalmazó válaszlevél az egyedi ügyre vonatkozó információkon túl a következőkről tartalmazott tájékoztatást.

A Katv. 4. § (5) bekezdésében részletezett, a *nyilvántartásba vételről szóló értesítő levél konkrét tartalma* tekintetében *belső szabályozó nem tartalmaz többletrendeletet*. Az ismertető levél tartalmának kialakítása a Katv. vonatkozó rendelkezéseinek megfelelően történt, amely a jogszabályváltozásokat követve folyamatosan aktualizálásra kerül. *Az ismertető levél nem tartalmaz ugyan konkrét tájékoztatást a 68.20 TEÁOR számú lakásbérbeadás, albérlet megnevezésű tevékenységből származó bevétel szerzésének következményeire*, azonban a 13KATA „Nyilatkozat és adatszolgáltatás megszerzett bevételről. Bevallás százalékos mértékű adóról, társasági adóról kisadózó vállalkozás részére 2013 évre” megnevezésű, a NAV által rendszeresített *nyomatvány kitöltési útmutatója részletesen rögzíti* e tevékenység választása esetén irányadó - következőkben részletezett - szabályokat: „Az adóalanyiság keletkezése. A KATA szerinti adóalanyiság a választás bejelentését követő hónap első napjával jön létre. A tevékenységét év közben kezdő vállalkozás bejelentését az állami adó- és vámhatósághoz való bejelentkezéssel egyidejűleg teljesítheti. Ebben az esetben az adóalanyiság a vállalkozás nyilvántartásba vételének napjával jön létre. Nem választhatja az adóalanyiságot az a vállalkozás, amelynek adószámát az adó- és vámhatóság a bejelentést megelőző két éven belül törölte, vagy ezen időszakban a vállalkozás adószáma jogerősen fel volt függesztve. Nem választhatja az adóalanyiságot az a vállalkozás, amely az Önálló vállalkozók tevékenységi jegyzéke, illetve a TEÁOR 2008 szerint - 68.20 - Saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadása, üzemeltetése besorolású tevékenységből az adóalanyiság választásának évében bevételt szerzett. Az adóalanyiság létrejöttének nem akadály, ha az adóalany az adóévre az Szja tv. szerinti átalányadózást, vagy az egyszerűsített vállalkozói adó szerinti adóalanyiságot választott.” A NAV vezetője felhívta figyelmemet arra, hogy a kisadózó vállalkozásokra

vonatkozóan számos, az adókötelezettség teljesítéséhez szükséges minden információt tartalmazó tájékoztató anyag megtalálható az adóhatóság internetes honlapján, így például a 2012. november 12. napján a „Bejelentkezés a kisadózó vállalkozások tételes adójának hatálya alá” címen publikált útmutató kiemeli, hogy a 68.20 TEAOR számú tevékenységből adott évben szerzett bevétel elérése esetén nem választható a kisadózói tételes adó alá történő bejelentkezés. A közzétett központi tájékoztatások, útmutatók lehetővé teszik széles körben az egységes jogértelmezést, az adózók tájékozódását, amelyre lehetőséget biztosít az adóhatóság személyes és telefonos ügyfélszolgálat is.

A Katv. szerinti adózásból történő *kizárás visszamenőleges hatályának* indoklottsága tekintetében a következőkről tájékoztattott a NAV vezetője. A Katv. 5. § (1) bekezdés I) pontja alapján a KATA szerinti adóalanyiság megszűnik a 4. § (4) bekezdése szerinti tevékenységből származó bevétel megszerzése esetén a bevétel megszerzését megelőző nappal. Ugyanezen 5. § (2) bekezdése kimondja, hogy az adóalanyiság megszűnéséről az adóhatóság határozatot hoz. A Katv. 6. § alapján az adóalanyiság megszűnésétől számított 24 hónapban az adóalanyiság ismételen nem választható. Az adott ügyben adózó a kisadózó vállalkozások tételes adója hatálya alá tartozó adózói nyilvántartásba vételét követően választott olyan tevékenységet, amely tevékenységből történő bevételszerzéssel - a fentebb idézett jogszabályi rendelkezés alapján - a törvény erejénél fogva kizárta magát a Katv. szerinti kedvezményes adózási formából. Tekintve azonban, hogy nem önmagában a tevékenység végzése jelent automatikus kizáró okot, hanem a tevékenységből származó bevétel realizálása, ezen kizáró körülmény bekövetkezését - amennyiben az adóalany az önadózás keretében helytelenül szerepelteti bevételeiben ezen bevételét (például KATA bevételként) — az adóhatóság hivatalból nem vizsgálja. A kedvezményes adózási forma feltételeinek fennállásáról emellett az adóhatóság bevételek utólagos ellenőrzésének keretében tud meggyőződni, ahogyan azt tette is az adózó ügyében. Amennyiben az adózó az adóhatóság felé bejelentette volna a törvényben meghatározott kizáró feltétel bekövetkezését, az adóhatóság határozattal a jövőre nézve kizárhatta volna a KATA hatálya alól. A NAV vezetője felhívta figyelmemet arra, hogy az adóhatóság javaslatára 2017. január 1-jével beemelésre került a Katv. rendelkezései közé azon előírás, miszerint az ingatlan bérbeadásból származó bevétel megszerzésének időpontját a kisadózó vállalkozás köteles legyen bejelenteni az adóhatósághoz annak érdekében, hogy az adóhatóság a bejelentést követően intézkedni tudjon az adóalanyiság megszüntetése iránt, ezzel a jogszabályba foglalt kötelezettséggel is azt az elvet megerősítve, hogy főszabályként az önadózás elve mentén kell eljárni. A bevételek utólagos ellenőrzése jellegénél fogva mindig a múltba irányul, célja annak kontrollálása, hogy a bevallott adó alapja, összege, a valóságosnak megfelelő összegben került-e bevallásra, és ha eltérés mutatkozik a bevallott és a tényleges összeg között, úgy a különbözetet az adóhatóság az ellenőrzés során feltárja.

Abban a kérdésben, hogy a jelen ügyben felvázolt helyzetre tekintettel *méltányossági alapon* jogszabály lehetőség ad-e a megállapított adókülönbözetre és jogkövetkezmények enyhítésére, illetve elengedésére, a NAV vezetője arról tájékoztattott, hogy a régi Art 1. § (6) bekezdése általános alapelvként rögzíti, az adóhatóság eljárása során köteles méltányosan eljárni, és ha a törvényekben, illetve e törvényben meghatározott feltételek fennállnak, az adótartozást mérséklje, illetve fizetési könnyítést engedélyez. A régi Art. 134. § (1) és (3) bekezdései értelmében az adóhatóság a magánszemély kérelme alapján az őt terhelő adótartozást, valamint a bírság- vagy pótléktartozást mérsékelheti vagy elengedheti, ha azok megfizetése az adózó és a vele együtt élő közeli hozzátartozók megélhetését súlyosan veszélyezteti. Az adóhatóság a pótlék- és bírságtartozást kivételes méltányosságból mérsékelheti (elengedheti) különösen akkor, ha annak megfizetése a vállalkozási tevékenységet folytató magánszemély, jogi személy vagy egyéb szervezet gazdasági tevékenységét ellehetetlenítené. Az adóhatóság a mérséklést az adótartozás egy részének (vagy egészének) megfizetéséhez kötheti. Magán- és nem magánszemély vállalkozók esetében egyaránt előfordul esetenként, hogy a pótlék- és bírságtartozásuk a folyó fizetési kötelezettségekkel együtt már olyan mértékűvé válik, amelynek megfizetése az adózó gazdasági tevékenységének ellehetetlenülését eredményezheti. Ennek elkerülése érdekében az adóhatóság a

pótlék- és bírságtartozást - a jelzett körülményre tekintettel - mérsékelheti. Az ellehetetlenülés körülményeinek fennállását az adózónak kell bizonyítania. Az adóhatóság minden esetben a konkrét ügy összes körülményeit figyelembe véve, az adózó által csatolt bizonyítékok, valamint a rendelkezésre álló adatok, tények alapján vizsgálja azt, hogy a pótlék- és bírságtartozásnak a folyó fizetési kötelezettségekkel együtt történő teljesítése a megélhetést súlyosan veszélyeztetné-e, illetve, hogy az adózó gazdasági tevékenységének ellehetetlenülését eredményezné-e vagy sem. A vizsgálat során elengedhetetlen a vagyoni, jövedelmi helyzet feltárása.

Válaszlevelében a NAV vezetője hangsúlyozta az adóhatóság *új szemléletét*, amely szerint az adóhatóság a jogszerűség biztosítása mellett ügyfélközpontú, szolgáltató hatóságként jár el.

A vizsgálat megállapításai

I. A hatáskör tekintetében

A feladat- és hatáskörömet, valamint ennek ellátásához szükséges vizsgálati jogosultságaimat az Ajbt. határozza meg, amelynek 18. § (1) bekezdésének a) pontja alapján az alapvető jogok biztosához bárki fordulhat, ha megítélése szerint közigazgatási szerv tevékenysége vagy mulasztása a beadványt tevő személy alapvető jogát sérti vagy annak közvetlen veszélyével jár ... , feltéve, hogy a rendelkezésre álló közigazgatási jogorvoslati lehetőségeket - ide nem értve a közigazgatási pert - már kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva. A 18. § (4) bekezdésében biztosított hatáskör szerint az alapvető jogok biztos a hatóságok tevékenysége során felmerült, az alapvető jogokkal kapcsolatos visszasság megszüntetése érdekében hivatalból eljárást folytathat, amely a természetes személyek pontosan meg nem határozható, nagyobb csoportját érintő visszasság kivizsgálására vagy egy alapvető jog érvényesülésének átfogó vizsgálatára irányulhat. *A beadványban említett konkrét ügyben mind az alaphatározat, mind részletfizetési határozat fellebbezés hiányában első fokon jogerőre emelkedett, ugyanakkor, mivel a beadvány a KATA szerint adózó vagy annak hatálya alá bejelentkezni szándékozó egyéni vállalkozók teljes körét érintő kérdésre hívja fel a figyelmet, az eljárást hivatalból folytattam le.*

Az alapvető jogok biztos eljárása során vizsgálja, hogy akár a hatósági jogalkalmazás, akár az annak alapjául szolgáló jogszabály alapjoggal összefüggő visszasságot eredményez-e. Az ombudsmani gyakorlat eddig is világossá tette, hogy a biztos számára egy adott jogi szabályozás alapjogi aspektusú vizsgálatára, valamint a jogszabály hiányosságával, tartalmi hibáival, avagy a hatósági jogalkalmazással összefüggő intézkedések megfogalmazására a törvény lehetőséget teremt. A preventív alapjogvédelemre hangsúlyt helyező ombudsmani gyakorlat alapján a biztos mandátuma keretei között marad akkor, ha az alapjogi aspektusú vizsgálatához nélkülözhetetlen módon, éppen a konkrét alapjogsérelmek és ezen alapuló panaszok hatékony megelőzése érdekében áttekinti a releváns jogi szabályozást.

Az Ajbt. 28. § (1) bekezdése szerint az alapvető jogok biztos a általa lefolytatott vizsgálatról jelentést készít, amely tartalmazza a feltárt tényeket és az ezeken alapuló megállapításokat és következtetéseket. Ha a rendelkezésre álló adatok szerint az alapvető jogokkal kapcsolatos visszasságot a vizsgált hatóság saját hatáskörben meg tudja szüntetni, az alapvető jogok biztos a Ajbt. 32. § (1) bekezdése alapján kezdeményezheti a vizsgált hatóság vezetőjénél a visszasság orvoslását.

II. Az érintett alapvető jogok és alkotmányos alapelvek tekintetében

Az alapvető jogok biztos a egy adott társadalmi probléma mögött álló összefüggés-rendszer feltárása során *autonóm, objektív módon*, kizárólag *alapjogi érvek* felsorakoztatásával és összevetésével tesz eleget az Alaptörvényben kapott mandátumának. Álláspontom szerint az ombudsman akkor jár el helyesen, ha következetesen, zsinórmértékként támaszkodik az Alkotmánybíróság alapvető jogállami garanciákkal és az alapjogok tartalmával kapcsolatos elvi megállapításaira, valamint az egyes alapjogi tesztekre.

Az Alkotmánybíróság a 22/2012. (V. 11.) AB határozatában arra mutatott rá, hogy „az

előző Alkotmány és az Alaptörvény egyes rendelkezései tartalmi egyezősége esetén éppen nem a korábbi alkotmánybíróági döntésben megjelenő jogelvek átvételét, hanem azok figyelmen kívül hagyását kell indokolni”. Ugyanakkor a testület a 13/2013. (VI. 17.). AB határozatának indokolása során azt emelte ki, hogy az adott határozatban vizsgált törvényi rendelkezések esetében már az Alaptörvény negyedik módosítása alapján jár el a korábbi alkotmánybíróági határozatokban foglaltak felhasználhatóságát illetően. A testület ennek kapcsán elvi érveléssel mondta ki azt, hogy „az Alkotmánybíróóság a hatályát veszített alkotmánybíróági határozat forrásként megjelölésével, a lényegi, az adott ügyben felmerülő alkotmányossági kérdés eldöntéséhez szükséges mértékű és terjedelmű tartalmi vagy szövegszerű megjelenítéssel hivatkozhatja vagy idézheti a korábbi határozataiban kidolgozott érveket, jogelveket. Az indokolásnak és alkotmányjogi forrásainak ugyanis a demokratikus jogállamban mindenki számára megismerhetőnek, ellenőrizhetőnek kell lennie, a jogbiztonság igénye az, hogy a döntési megfontolások átláthatóak, követhetőek legyenek. A nyilvános érvelés a döntés indoklásának létalapja. A korábbi határozatokban kifejtett érvek felhasználhatóságát az Alkotmánybíróóság mindig esetről esetre, a konkrét ügy kontextusában vizsgálja.”

A *tisztességes eljárás*hoz való jog lényegéről a 6/1998. (III.11.) számú határozatában kialakított álláspontját az Alkotmánybíróóság a 8/2015. (IV.17.) számú határozatában megerősítette: a tisztességes eljárás követelménye „olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni. Ezért egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás „méltánytalan” vagy „igazságtalan”, avagy „nem tisztességes”. A tisztességes eljárás követelménye a hatósági ügyek intézése során túlmutat az eljárás legalitásán. Az Alaptörvény XXIV. cikkének érvényesüléséhez nem elegendő, ha a hatóságok betartják az ügy elintézésére irányadó anyagi és eljárási jogszabályokat, hanem szükséges az is, hogy *mind az egyedi ügyintézés, mind az arra irányadó jogszabályok segítsék az ügyféli jogok érvényesülését*. Álláspontom szerint a jogállamiság és az abból fakadó tisztességes eljárás követelményének nem csak a szabályozási szinten, hanem a jogalkalmazó szervek mindennapi gyakorlatában is folyamatosan érvényesülnie kell.

III. Az ügy érdeme tekintetében

Vizsgálatom a hatáskörömet meghatározó fenti szabályokra figyelemmel a KATA hatálya tartozó adózóként történő nyilvántartásba vételre vonatkozó értesítő levél tartalmára, a KATA szerinti adóalanyiság megszűnésének, valamint a fizetési kedvezmények általános rendszerének jogszabályi előírásaira, az ezzel kapcsolatos adóhatósági gyakorlatra, valamint önellenőrzés jogintézményének szabályaira terjedt ki.

1. A KATA hatálya tartozó adózóként történő nyilvántartásba vételre vonatkozó értesítő levél tartalma

Az adóhatóság régi Art. és ezzel összhangban a Katv. szerinti tájékoztatási kötelezettségét és annak jelen ügyre vonatkozó tartalmát érintő előírások vizsgálata alapján a következőket állapítottam meg.

Az adózó KATA szerinti adózás alá történt bejelentkezése időpontjában hatályos régi Art. indokolása szerint az ügyfelek tájékoztatásának általános elvét a törvény részletesen szabályozza. Meghatározza az *adóhatóság kitanítási kötelezettségének* terjedelmét is, de az indokolás rögzíti, hogy ugyanakkor a tájékoztatási kötelezettség *nem korlátlan*. A tételes jogi rendelkezések szerint az adóhatóság az adózónak a *törvények megtartásához szükséges tájékoztatást megadja*, az adóbevallás, az adóbefizetés rendjét vele megismerteti, az adózót jogainak érvényesítésére figyelmezteti (rég. Art. 1. § (5) bekezdése). A fentiekkel összhangban a Katv. 4. § (5) bekezdése előírja, hogy az állami adóhatóság a kisadózó vállalkozások tételes adója hatálya alá tartozó adózóként történő *nyilvántartásba vételről* értesítő levélben *tájékoztatja* a kisadózó vállalkozást. Az utóbb idézett rendelkezés „különösen” fordulattal egy példalózó felsorolást is tartalmaz az értesítő levélben foglaltakra vonatkozóan: az tartalmazza a) a kisadózó vállalkozás nevét, elnevezését, székhelyének

címét és adószámát, b) a kisadózó vállalkozások tételes adója szerinti adóalanyiság kezdő dátumát, c) a bejelentett kisadózó nevét, címét és adóazonosító jelét, d) a főállású kisadózói jogállás esetén ennek tényét, e) a kisadózó vállalkozások tételes adójának fizetendő összegét, az általános szabályok szerint esedékességét és a bevételi számla számát, f) rövid ismertetőt a kisadózó vállalkozások tételes adójával kapcsolatos adókötelezettségről. Vagyis az idézett rendelkezés – az adózó döntésétől függő, valamint az objektív tényeken túl – az e) pontban az állami adóhatóság tájékoztatási kötelezettségének tartalmára vonatkozó konkrét, míg az f) pontban általános előírást fogalmaz meg.

A KATA szerinti kedvezményes adózás alól 2013. április 21-étől kizárólag a 68.20. Saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadása, üzemeltetése besorolású tevékenység van kizárva. Az ebből származó bevétel megszerzésének ténye két tekintetben befolyásolja az adóalanyiság fennállását: egyrészt a Katv. 4. § (4) bekezdése alapján az adóalanyiság választását kizáró feltétel jelent, másrészt amennyiben a korábban egyébként jogszerűen választott adóalanyiság alatt adózó ilyen bevételt szerez, az 5. § (1) bekezdésének l) pontja szerint annak bekövetkezését megelőző nappal az adóalanyisága megszűnik.

A NAV vezetőjének válasza szerint a Katv. 4. § (5) bekezdése alapján a KATA adózóként történő nyilvántartásba vételről adózóknak küldött értesítő levél nem tartalmaz kifejezetten az egyetlen kizárt tevékenységből származó bevétel következményeire vonatkozó információkat. Az adózói tájékoztatást szolgálja a NAV vezetője által említett 13KATA jelű, a megszerzett bevételről szóló, a jogkövetkezmények szempontjából bevallásnak minősülő nyilatkozat kitöltési útmutatója, amely az adóalanyiság megszűnési esetei között sorolja fel „a Katv. 4. § (4) bekezdése szerinti tevékenységből származó bevétel megszerzés”-ét. A 18KATA kitöltési útmutatója ezt az információt változatlan formában tartalmazza. Azonban fontosnak tartom kihangsúlyozni, hogy a gyakorlatban egy kitöltési útmutató jellemzően az érintett adóévet követően kerül használatra, amikor az adóalanyok az adóévben már megszerzett bevételeikről benyújtják a bevallásukat. Ebből következik, hogy a fő funkciója nem a jogszerűen választott adóalanyiság megszűnését jelentő tényről való előzetes tájékoztatás.

Az adókötelezettség teljesítéséhez szükséges információkat tartalmazó tájékoztató anyagra példaként hozta fel a NAV vezetője az adóhatóság internetes honlapján 2012. november 12. napján „Bejelentkezés a kisadózó vállalkozások tételes adójának hatálya alá” címen publikált tájékoztatót. A tájékoztató kiemeli, hogy „Nem választható a tételes adó akkor sem, ha az adózó TEÁOR 2008 szerint ... 68.20 Saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadása, üzemeltetése besorolású tevékenységek folytatásából bevételt szerzett.” Vagyis ez a tájékoztató kizárólag a 4. § (4) bekezdésére, azaz a választási jogosultság megszűnésére hívja fel a figyelmet, az 5. § (1) bekezdésének l) pontjára, tehát az adóalanyiság megszűnésének esetére nem vonatkozik.

Tekintettel a 68.20 Saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadásából, üzemeltetéséből származó bevétel megszerzéséhez, valamint a Katv. időközi módosítása folytán előírt bejelentési kötelezettség elmulasztásához fűződő jogkövetkezmény súlyára, a tisztességes hatósági eljárásból való jog sérelmének veszélye miatt indokoltnak tartom a KATA alanyok nyilvántartásba vételéről szóló értesítő levél kiegészítését a jogszerűen választott adóalanyiságnak a bevétel megszerzése okán a Katv. 5. § (1) bekezdésének l) pontja alapján történő megszűnése, valamint a megszerzés időpontjára vonatkozó, a Katv. 5. § (1a) bekezdésében előírt bejelentési kötelezettség fennállása tárgyában.

2. Az KATA szerinti adóalanyiság megszűnése

A Katv. 5. § (1) bekezdés l) pontja a KATA szerinti adóalanyiság egyik megszűnési okaként említi azt az esetet, amikor az adóalany „68.20 Saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadása, üzemeltetése” besorolású tevékenységből bevételt szerez. A hivatkozott rendelkezés szerint az adóalanyiság ebben az esetben a bevétel megszerzését megelőző nappal következik be. Az adóellenőrzés időpontjában hatályos 6. § alapján az adóalanyiság megszűnésétől számított 24 hónapban a KATA szerinti adóalanyiság ismételen nem választható.

Jelen vizsgálatom alapját jelentő egyedi ügyben a Katv. 5. § (1) bekezdés l) pontja szerinti feltétel bekövetkezett, vagyis NAV az alaphatározatában a jogszabályi előírás alapján a törvény erejénél fogva megszűnő

adóalanyiság tényét és annak jogkövetkezményeit rögzítette, a jogkövetkezmények kiszabásának mérlegelési szempontjait az alaphatározat tartalmazza, mindezekre tekintettel a NAV gyakorlatára vonatkozó alapjogi visszásságot nem tártam fel.

Azonban a Katv. adóalanyiság megszűnésére vonatkozó szabályozási rendszerének, valamint az adóalanyiságból történő kizárásra vonatkozó rendelkezéseknek az alaphatározat meghozatalát követő két módosítása az alaphatározatban jogszerűen előírt befizetési kötelezettségek méltányossági szempontú vizsgálatát tehetik szükségessé.

A KATA szerinti adóalanyiság megszűnésének eseteit az Katv. 5. § (1) bekezdése sorolja fel. A megszűnést, mint szankciós jellegű jogkövetkezményt a jogalkotó két esettípusban rendeli alkalmazni: egyrészt egyébként más szankcióval is járó, vagyis jogellenes adózói magatartás (pl. számlaadás elmulasztása miatt kiszabott mulasztási bírság kiszabása, adótartozás) kifejtése, másrészt bizonyos tevékenység végzéséből származó bevétel szerzése esetén. A Katv. hatályba lépésekor a bérbeadás mellett a biztosítási ügynöki tevékenységből származó bevétel megszerzése is kizáró ok volt. A két tevékenységnek a kedvezményes adózási módból való kizárása okát a törvény indokolása nem tartalmazza. A jogalkotó 2013. április 21-étől a biztosítási ügynöki tevékenységet kivette a kizárt tevékenység közül a Módtv1. 60. § (2) bekezdése alapján. A módosításhoz fűzött indokolás a következő: „A törvény lehetővé teszi, hogy az adózási mód választásából eddig kizárt, biztosítási ügynöki tevékenységet végző vállalkozások is bejelentkezzenek az általános feltételek szerint a KATA hatálya alá. A biztosítási ügynökök jellemzően vállalkozási jogviszonyban végzik tevékenységüket, a tevékenység végzésének körülményei, jutalékrendszerben való díjazásuk megalapozza ezt a jogviszonyt. A foglalkoztatásnak ezt a formáját a biztosítókra vonatkozó törvényi szabályozás is lehetővé teszi. A biztosítási szektorban jelenleg jól kiépített kisvállalkozói bolygóvállalati rendszer működik, *nincs reális esély arra, hogy a biztosítók a foglalkoztatás formáját munkaviszonyra módosítsák. Ilyen feltételek mellett indokolatlan az adott tevékenységet végzők kizárása az egyszerű adózási mód választásának lehetőségéből.*” A kizárás alóli felmentés indoka tehát az volt, hogy a bevétel szerzést lehetővé tevő jogviszony természetéből adódóan vállalkozási jellegű, vagyis a jogalkotó felismerte, hogy ezzel valójában nem a biztosítási ügynök és a biztosító közötti tényleges munkaviszonyt kívánták leplezni a kedvezményes adózás érdekében⁴. Megjegyzendő ezzel összefüggésben, hogy a munkaviszony leplezésének feltételezésére vonatkozó érv a létrejövő bérleti jogviszony miatt az ingatlan bérbeadásából származó jövedelem esetében sem tűnik relevánsnak, és önmagában nem indokolja az ingatlan bérbeadására vonatkozó tevékenységnek a kisadózói körből történő kizárását, és ezzel egyidejűleg a jövedelemnek a személyi jövedelemadó szabályai szerinti adóztatását. *Azonban tekintettel arra, hogy a jogalkotónak széleskörű mérlegelési lehetősége van a közteher tárgyának, forrásának, alanyának és mértékének meghatározása során, a vizsgálatom - szélsőséges indokolatlanság hiányában - a tevékenység kizártságának célszerűségére nem terjedt ki.*

Az alaphatározat meghozatalát követően a KATA szerinti adózási módból történő kizárást illetően a Katv. 6. §-a két tekintetben is jelentősen módosult az alábbiakban részletezettek szerint.

A konkrét ügyben a Katv. akkor hatályos 6. §-a alapján az adóhatóság az adóalanyiság megszűnésétől a jövőre számított 24 hónapra zárta ki a KATA szerinti kedvezményes adózási mód alkalmazását. Ennek következményeként adózót a kizárást követő két évben, azaz 2014. és 2015. években keletkezett jövedelme tekintetében a KATA szerinti adózásnál lényegesen magasabb adóterhet jelentő személyi jövedelemadó szerinti adózási és járulékfizetési kötelezettség terhelte. Az alaphatározat meghozatalát követően a 6. §-t a Módtv2. 59. § 2. pontja úgy módosította, hogy 2017. január 1-jétől a kizárás időtartama 24 hónapról 12 hónapra csökkent. A csökkentésre vonatkozóan a Módtv2. indokolása érdemi információt nem tartalmaz, „szövegcsere” módosítást jelöl meg indokként.

⁴ A munkaviszonyból származó bevételt terhelő adó- és járulékfizetési kötelezettség magasabb, mint a KATA szerinti adózás alapján fizetendő adó, ezért felmerülhet annak a lehetősége, hogy egy vállalkozási szerződés valójában munkaviszonyt takar.

Másrészt jogalkotó – ahogy azt adóhatósági javaslatra történt módosításként a NAV vezetője is hangsúlyozta válaszelevelében - a Módtv. 56. §-a alapján szintén 2017. január 1-jei hatállyal az 5. §-t *kiegészítette* az (1a) bekezdéssel, amely szerint adóalany az ingatlan bérbeadásból származó bevétel megszerzését, mint a KATA szerinti adóalanyiség megszűnését jelentő feltétel bekövetkezését követő 15 napon belül köteles az állami adóhatósághoz bejelenteni ezen bevétel megszerzésének időpontját. A módosítás célja az indoklás szerint, hogy az adóhatóság a bejelentést követően intézkedni tudjon az adóalanyiség megszüntetése iránt. Vagyis ez a törekvés a jogosulatlan adózási mód alkalmazása visszamenőleges időtartamának csökkentésére irányult.

A fentiek alapján a konkrét adóellenőrzés lezárását és a jogkövetkezmények megállapítását követően a Katv. módosításával a jogalkotó vélhető, a NAV válaszából is kiolvasható szándéka a KATA szerinti kedvezményes adózási módból való *kizárás jövőbeni, valamint* – a kizárási feltétel bekövetkezésére vonatkozó bejelentési kötelezettség előírása által – a *visszamenőleges időtartamának csökkentésére*, így a KATA adózáshoz képest magasabb terhet jelentő egyéb adózási módok alkalmazási időtartamának *csökkentésére irányult*. *Ezért a kedvezőlenebb jogszabályi előírások alapján hozott határozatban megállapított fizetési kötelezettségek tekintetében utóbb (ismételten) benyújtott fizetési kedvezmény elbírálása során a tisztességes hatósági eljárásból való jog érvényesülése érdekében indokolt lehet az új Art. 201. § (3) bekezdésében a pótlék- és bírságtartozás tekintetében biztosított, az alábbiakban részletezett méltányossági jogkör jogalkotó fenti szándékával egyező gyakorlása.*

3. Fizetési kedvezményre vonatkozó kérelem elbírálása

A *fizetési kedvezmények rendszere* jelenti egyrészt a fizetési kötelezettség összegének csökkentését, másrészt – ettől függetlenül vagy ezzel együtt – a meghatározott összegű fizetési kötelezettség fizetési határidejének meghosszabbítását és/vagy a fizetendő részletek számának növelését. A döntés törvényben meghatározott szempontok mentén a NAV méltányossági jogkörébe tartozik. A törvényi előírásokhoz kapcsolódva, az egységes jogalkalmazás érdekében került kiadásra a méltányossági jogkör gyakorlásáról, az adómérséklésre és a fizetési könnyítés engedélyezésére irányuló kérelmek elbírálása során követendő eljárásról szóló 7004/2010. (AEÉ 10.) APEH irányelv (a továbbiakban: irányelv).

A konkrét ügyben alkalmazott régi Art. 134. § (1) bekezdésének első fordulata szerint az adóhatóság a magánszemély kérelme alapján az őt terhelő *adótartozást, valamint a bírság- vagy pótléktartozást mérsékelheti vagy elengedheti*, ha azok megfizetése az adózó és a vele együtt élő közeli hozzátartozók *megélhetését súlyosan veszélyezteti*. Az irányelv IV/A. fejezetének 3. pontja előírja, hogy a megélhetés súlyos veszélyeztettségének vizsgálatánál a vagyoni, jövedelmi és szociális helyzet feltárása elengedhetetlen.

A fenti szemponton túl a régi Art. 134. § (3) bekezdésben a *bírság- és pótléktartozás mérséklése* tekintetében (vagyis az adótartozás esetében nem) *kivételes jelleggel egyedi szempontok* figyelembevételére is lehetőséget ad a jogszabály, példálózó jelleggel említve azt az esetet, ha a megfizetés a vállalkozási tevékenységet folytató magánszemély *gazdálkodási tevékenységét ellehetetlenítené*.

A meghatározott összegű kötelezettség megfizetésében jelent könnyítést a régi Art. 133. § (1) bekezdésében szabályozott *fizetési halasztás és részletfizetés* (a továbbiakban együtt: *fizetési könnyítés*), amely az adózó és az adó megfizetésére kötelezett személy kérelmére az adóhatóságnál nyilvántartott adóra engedélyezhető. A fizetési könnyítés engedélyezhetőségének két feltételét rögzíti a törvény: egyrészt ha a fizetési nehézség a kérelmezőnek nem róható fel, vagy annak elkerülése érdekében úgy járt el, ahogy az az adott helyzetben tőle elvárható, másrészt átmeneti jellegű, tehát az adó későbbi megfizetése valószínűsíthető.

A fizetési kedvezmények fentiekben vázolt rendszerével azonos rendelkezéseket tartalmaz az adózás rendjére vonatkozóan jelenleg hatályos új Art. a 198. § (1) bekezdésében a fizetési könnyítésre, illetve a 201. § (1) bekezdésében az adómérséklésre, a (3) bekezdésében a pótlék- és bírságtartozásra vonatkozóan.

Az részletfizetési határozatban a NAV az adózónak a kötelezettségek mérséklésére irányuló kérelmét elutasította, a 24 hónapra vonatkozó részletfizetési kérelmét viszont engedélyezte a következők szerint. A részletfizetési határozat indokolása a 7. oldalon tartalmazza, hogy az egyéni vállalkozás olyan összegű folyamatos bevételekkel rendelkezik, ami lehetővé teszi a késedelmi pótlék és bírság gazdasági ellehetetlenülés nélküli kiegyenlítését, továbbá egyéb olyan kivételes méltánylást érdemlő gazdálkodási körülmények sem állnak fenn, amelyek a mérséklést, elengedést indokoltá tennék, ezért a méltányossági kérelem a régi Art. 134. § (3) alapján nem teljesíthető. A részletfizetési határozat szerint a méltányosság gyakorlásának régi Art. 134. § (1) bekezdésében foglalt törvényi feltétele sem teljesül tekintettel arra, hogy adózó és a vele közös háztartásban élők tulajdonosai olyan vagyontárgyaknak, azaz nem saját lakhatást biztosító ingatlanrészeknek, amelyek a megélhetés súlyos veszélyeztetettsége nélkül fedezetül szolgálnak a fennálló tartozás kiegyenlítésére. A határozat hangsúlyozta, hogy ezen megállapítás nem jelenti azt, hogy az adóhatóság felhívja adózót a hivatkozott vagyontárgyak értékesítésére, azonban azok megléte a méltányossági eljárás során nem volt figyelmen kívül hagyható. A részletfizetési határozatban a NAV megállapította, hogy a tartozás nagyságrendjére, az egyéni vállalkozás által biztosított jövedelemre, és az azt terhelő kiadásokra tekintettel a fennálló tartozás azonnali és egyösszegű kiegyenlítése adózónak fel nem róható fizetési nehézséget okoz, valamint a rendszeres havi jövedelemből a tartozás részletekben való megfizetése valószínűsíthető, a fizetési nehézség átmeneti jellegűnek tekinthető. Ennek megfelelően a részletfizetés engedélyezésének törvényi feltételei fennállása okán a NAV a panaszos által kért 24 havi részletfizetést engedélyezte.

A konkrét egyedi ügyben a fizetési kedvezmény elbírálásának mérlegelési szempontrendszere a részletfizetési határozatból megismerhető, a konkrét eljárás alapján a NAV gyakorlatára vonatkozóan a vizsgálatom során alapjogi visszásságot nem állapítottam meg. Megjegyzendő azonban, hogy az időközben bekövetkezett jogszabályi változásokra is figyelemmel a régi Art. 134. § (3) bekezdése alapján az adóhatóságnak a méltányossági eljárás keretében lehetősége nyílt volna, ha nem is az adótartozás, de a bírság-és pótléktartozás csökkentésére.

4. Az önellenőrzés tárgya, indokai és kizártsága

Tekintettel arra, hogy a konkrét egyedi ügyben problémát jelentett az önellenőrzés lehetőségének kizártsága is, fontosnak tartom e kérdés vizsgálatát, azonban a jogorvoslati lehetőség kimerítésének hiányában az önellenőrzés tárgyára, indokaira és elvégezhetőségére vonatkozó megállapításaim csak általános jellegűek.

A régi Art. 49. § (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik az önellenőrzéssel javítható adatok és a javítás indokainak köréről: ha az adózó az adóhatóság ellenőrzésének megkezdését megelőzően feltárja, hogy az adóalapját, az adót nem a jogszabálynak megfelelően állapította meg, vagy bevallása számítási hiba vagy más elírás miatt az adó alapja, összege tekintetében hibás, bevallását önellenőrzéssel módosíthatja. Az új Art. 54. § (1) bekezdése azonos szabályozást tartalmaz.

Amennyiben az ingatlan bérbeadási tevékenység végzésének megkezdését az adóalany az Evtv. 14. § (1) bekezdésének megfelelően az egyéni vállalkozók nyilvántartását vezető szerv⁵ felé jelenti be, tehát egyéni vállalkozóként végzi, a bevallásában is ennek megfelelően kell kimutatnia az ebből származó jövedelmét. Magánszemélyként történő elszámolásra attól kezdve jogosult, hogy a tevékenységet az egyéni vállalkozók nyilvántartásából törölteti és a (év)T101E-jelű nyomtatvány⁶ B-lapjának 5. rovatában történő feltüntetésével és a nyomtatvány adóhivatal felé történő elektronikus beküldésével az

⁵ A Statútumr. 22. § 4. pontja nyilvántartást vezető szervként a belügyminisztert jelöli ki, a Belügyminisztérium Szervezeti és Működési Szabályzatáról szóló 15/2014. (IX.5.) BM utasítás 2. függelék 2.4.1.6. pontjának 4.a) alpontja a nyilvántartások vezetéséért felelős helyettes államtitkár irányítása alá tartozó Okmányfelügyeleti Főosztály feladatként írja elő az egyéni vállalkozói nyilvántartás vezetését.

⁶ A tevékenység végzésének bejelentésére a konkrét ügyben alkalmazandó 13T101E, valamint a jelenleg használandó 18T101E nyomtatvány kitöltési útmutatója egyaránt a következő tájékoztatást tartalmazza a B-lap 5. rovatához kapcsolódóan: „Ebben a rovatban az új vagy törölt, nem bejegyzett egyéni vállalkozóként végzett tevékenységeket kell feltüntetni. A bejegyzett egyéni vállalkozóként végzett, az egyéni vállalkozók nyilvántartásában szereplő tevékenységi körre vonatkozó változást az okmányiroda útján kell bejelenteni.”

Szja tv. 3. § 17. pont aa) alpontja alapján az ebből származó bevételre az önálló tevékenységből származó jövedelemre vonatkozó rendelkezések alkalmazását *választja*.

Fontosnak tartom hangsúlyozni, hogy az ingatlan bérbeadási tevékenység egyéni vállalkozóként történő végzése jogszerű magatartás. Annak azonban következménye, hogy ebben az esetben erre a tevékenységre és ebből következően az egyéni vállalkozás egészére a kedvezményes adózás mód nem alkalmazható. Az a tény, hogy a KATA szerinti kedvezményes adózási mód nem alkalmazható az ingatlan bérbeadási tevékenységből származó bevétel esetében, nem azt jelenti, hogy az ezt a tevékenységet egyéni vállalkozóként végző személy a kedvezményes adózási mód megtartása érdekében a tevékenység végzésének jellegére vonatkozó korábbi választását utólag visszamenőlegesen átminősítve elkülönítetten személyi jövedelemadót fizetve adózhat, hanem azzal jár, hogy a tevékenység saját választása alapján ilyen formában történő végzése a kedvezményes adózási mód alkalmazását kizárja.

A fentiek alapján az önellenőrzés feltétele (jogellenesség, elírás) nem áll fenn, amennyiben az adózó az ingatlan bérbeadásból származó bevételt a választásának megfelelően az egyéni vállalkozás bevételeként tünteti fel bevallásában - ahogy az a konkrét ügyben a 2013. évi adóbevallás során történt-, majd azt utóbb mégis magánszemélyként személyi jövedelemadót fizetve szeretné elszámolni. Ebben az esetben az adóalany a bejelentés iránya alapján történt választása eredményeként az ingatlan bérbeadási tevékenységet egyéni vállalkozóként végzi, a megfelelő adózási módban elkészített bevallásában így is kell feltüntetnie, mivel a KATA alanyiség fennállása melletti magánszemélyként történő elszámolásnak előfeltétele a tevékenységnek az egyéni vállalkozói nyilvántartásból történő törlése, egyidejűleg a magánszemélyként való végzés adóhivatal felé történő bejelentése.

Panaszos a 2014. adóbevallását úgy állította össze, hogy az ingatlan bérbeadási tevékenységből származó bevételt a személyi jövedelemadó bevallásában tüntette fel, azonban a tevékenység végzésének formájára vonatkozó bejelentési eljárást csak 2015. november 11-én végezte el.

Amennyiben viszont a bevallásban feltüntetett adó, adóalap a magánszemélyként történő elszámolás jogosulatlan alkalmazása folytán nem a jogszabálynak megfelelően került megállapításra - ahogy az a konkrét ügyben a 2014. évi adóbevallás során történt -, az önellenőrzéssel a javítás az alábbiakban részletezett korlátozással elvégezhető. Ebben az esetben az adóévet érintően az adóhatósági ellenőrzés alapján megállapított fizetési kötelezettség az adó- és járulékkötelezettségeket illetően nem, kizárólag a jogkövetkezmények tekintetében lesz enyhébb.

A régi Art. 49. § (2) bekezdésének első fordulata alapján az *ellenőrzés* megkezdésétől a *vizsgálat alá vont adó és költségvetési támogatás* - a vizsgált időszak tekintetében - önellenőrzéssel nem volt helyesbíthető. Az ellenőrzés fajtái között sorolta fel a régi Art. a 87. § (1) bekezdésének a) pontjában a *bevallások* utólagos vizsgálatára, valamint a c) pontban az *egyes adókötelezettségek* teljesítésére irányuló ellenőrzést. Az *adókötelezettségeket* a régi Art. 14. § (1) bekezdése a következőképpen határozza meg: „az adózó az adó és a költségvetési támogatás megállapítása, megfizetése (kiutalása) érdekében köteles jogszabályban vagy e törvényben előírt a) bejelentésre, nyilatkozattételre, b) adómegállapításra, c) *bevallásra*, d) adófizetésre és adóelőleg fizetésére, e) bizonylat kiállítására és megőrzésére, f) nyilvántartás vezetésére (könyvvezetésre), g) adatszolgáltatásra, h) adólevonásra, adóbeszedésre, i) pénzforgalmi számlanyitásra és adóköteles tevékenységével összefüggő kifizetésnek az e törvényben meghatározott módon való teljesítésére (az a)-i) pontban foglaltak együtt: *adókötelezettség*). Ezek alapján a régi Art. 87. § (1) bekezdésének c) pontja szerinti, az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés során a 14. § (1) bekezdésében felsorolt összes adókötelezettség vizsgálat alá vonható (a konkrét irányt az egyes megbízólevelek tartalmazzák), míg a 87. § (1) bekezdésének a) pontja kizárólag a bevallási-, mint egy típusú adókötelezettség ellenőrzésére irányul. A két fajta ellenőrzés közötti szignifikáns különbséget az önellenőrzés kizártsága jelenti: a régi Art 87. § (2) bekezdése értelmében ellenőrzéssel lezárt időszakot a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés teremt. A jelenleg hatályos szabályozási környezetben az önellenőrzés kizártságának időpontját az új Art. 54. § (5) bekezdés első fordulata, az adókötelezettségeket a 9. § azonosan szabályozza, az ellenőrzés

fajtaít és az érintett időszak lezártságát tartalmilag egyezően fogalmazza meg az Air. 89. § (1) bekezdése.

A fentiekből következően sem a régi Art., sem a jelenleg hatályos Air és új Art. rendszere nem zárja ki az önellenőrzés lehetőségét az egyes, illetve az egyéb adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés esetében. Az önellenőrzés tilalma abban az esetben értelmezhető, amennyiben ezt az ellenőrzést az adóhatóság a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzéssel folytatja. Ebben az esetben azonban tekintettel az eljárás folytatólagos jellegére, adózónak a megelőző ellenőrzés során a megbízáselevélben kijelölt ellenőrzési irányok, valamint az adóhatósággal való kapcsolattartás alapján lehetősége van tájékozódni az önellenőrzés szükségességéről.

Intézkedéseim

A jelentésomban feltárt alapvető jog sérelmének veszélyével összefüggő visszasság jövőbeli megelőzése érdekében - az Ajbt. 32. § (1) bekezdése alapján - felkérem a NAV vezetőjét, hogy fontolja meg a KATA alanyok nyilvántartásba vételéről szóló értesítő levél kiegészítését

- a jogszerűen választott adóalanyiságnak a 68.20 Saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadása, üzemeltetése besorolású tevékenységből származó bevétel megszerzése okán a Katv. 5. § (1) bekezdésének I) pontja alapján történő megszűnése, valamint
- a megszerzés időpontjára vonatkozó, a Katv. 5. § (1a) bekezdésében előírt bejelentési kötelezettség fennállása tárgyában.

Eljárásomban során az ingatlan bérbeadási tevékenység kedvezményes adózásból történő kizárása célszerűségét nem vizsgáltam, mindazonáltal a jelentésomban feltárt alapvető jog sérelmének veszélyével összefüggő visszasság jövőbeli megelőzése érdekében - az Ajbt. 32. § (1) bekezdése alapján - felkérem a NAV vezetőjét, hogy tekintettel a KATA alanyiság megszűnéséhez kapcsolódó jogszabályváltozásra, vizsgálja meg az új Art. 201. (1) bekezdésében a pótlék- és bírságtartozásra vonatkozóan biztosított méltányossági jogköreinek gyakorlását az olyan fizetési kedvezmények elbírálása során, amelyet az alaphatározat meghozatalát követő jogszabályváltozást megelőző időszakban a Katv. 5. § (1) bekezdés I) pontja alapján megszűnt KATA alanyok adóhatósági ellenőrzése alapján hozott határozatban előírt fizetési kötelezettségek tekintetében nyújtanak be.

Budapest, 2018. március 19.

Székelty László

