



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

ítélete

Az ügy száma: Kfv.I.35.150/2022/6.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter a tanács elnöke,

Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró,

dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet bíró

A felperes: Felperes1

Cím2

A felperes képviselője: ügyvéd1

Cím3

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

cím5

Az alperes képviselője: jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 12. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Fővárosi Törvényszék 37.K.705.688/2021/9. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 37.K.705.688/2021/9. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra – 70.000 (hetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2017. évi egyszerűsített éves beszámolójában foglaltak szerint rövid lejáratú kötelezettségének döntő részét a kapcsolt vállalkozás D.Kft.-nek (a továbbiakban: D.Kft.) és egy másik kapcsolt vállalkozás irányában fennálló váltókötelezettség alkotta. A felperes jegyzett tőkéjét 2018. április 6-án 86.000.000 forinttal, május 7-én 54.000.000 forinttal emelte meg. Az összeget mindkét alkalommal a felperesben 2018. április 6-i tőkeemeléssel üzletrészt szerző D.Kft. fizette be. A felperes 2018. augusztus 1. napjával végelszámolás alá került. Az elsőfokú adóhatóság a 2017. január 1-től 2018. július 31-ig terjedő időszakra vonatkozóan, valamennyi adó és költségvetési támogatás tekintetében az adó, költségvetési támogatás alapjának és összegének vizsgálatára irányuló, végelszámolás miatti tevékenységet lezáró adóellenőrzést folytatott le. Ennek során felperesi ügyvezető úgy nyilatkozott, hogy a felperesi tőkeemelések azt a célt szolgálták, hogy felperes alkalmassá váljon a végelszámolási eljárásra, a D.Kft.-hez tartozó mérlegtételétől további veszteségek nélkül, a jogszabályban előírt módon tudjon megszabadulni. Felperes végelszámolója azt adta elő, hogy a tőkeemelés célja nem a vállalkozás működésének fenntartása volt. Az ellenőrzés

rögzítette, hogy felperes saját tőkéje már 2011. évtől kezdődően rendezésre szorult volna, negatív előjelű lett, de csak a 2018. évi tőkeemelésekkel rendeződött.

[2] Az ellenőrzés adatai alapján az elsőfokú adóhatósága megállapította, hogy felperes mind a 2018.01.01-2018.07.31. közötti időszak adózás előtti eredményét, mind a tao adóalapját alacsonyabban mutatta ki. Erre tekintettel 6.290.000 forint adóhiánynak minősülő tao adókülönbötet állapított meg, adóbírságot szabott ki, késedelmi pótlékot számított fel. Alperes a 2234878397 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést.

[3] A felperes keresetében a tőkeemelés jogszerű alkalmazására tekintettel kezdeményezte a bírósági jogorvoslatot. Az elsőfokú bíróságnak az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítő 12.K.33.424/2019/11. számú jogerős ítéletét a Kúria a 2020. szeptember 3-i Kfv.I.35.308/2020/9. számú végzésével hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. Tényként állapította meg, hogy a felperesnek valóban érdekében állt ugyan a végelszámolással történő megszűnés, de kifejezetten olyan megoldást alkalmazott, mely révén - álláspontja szerint - elkerülhette az adófizetési kötelezettséget. Adózói jogait felperes nem rendeltetésszerűen gyakorolta. A végzés [39] pontja szerint a tőkeemelés cégjogi rendeltetésének meg nem felelő, végelszámolás lebonyolíthatóságát célzó adózói döntés egyéb jövedelmet eredményez, utána tao fizetési kötelezettség áll fenn. Az új eljárás szempontja szerint az elsőfokú bíróságnak abból kellett kiindulni, hogy a felperesi tőkeemelés adózási szempontból a jogalkotói szándékkal ellentétes adóelkerülésre irányult, azaz a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményébe ütközött.

[4] A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróság 2020. november 25-én a 9.K.706.8872020/6. számú jogerős ítéletével elutasította felperes keresetét. A felperes felülvizsgálati kérelmének befogadását a Kúria a Kfv.I.35.081/2021/2. számú végzésével 2021. március 11. napján megtagadta.

[5] A felperes 2021. március 25-én az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 92. § b) pontjára hivatkozva ismételt ellenőrzés elrendelése iránti kérelmet nyújtott be. Előadta, hogy a felperes a 2020. október 13. napján, október 14-i hatállyal végelszámolás befejezéséről és a működés tovább folytatásáról döntött, ezáltal megváltozott a tényállás, és így a törztőkeemelést is másként kell megítélni. A tőkeemelést kizárólag a végelszámolás elindítására hivatkozva minősítették át, így az új tény alapján nem terhelheti adófizetési kötelezettség.

[6] Az elsőfokú adóhatóság végzésével elutasította a kérelmet. Indokolása szerint a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 360. § (1) bekezdése folytán a jogerős bírósági ítélethez anyagi jogerő hatás is fűződik. A felek, a bíróság és más hatóságok kötve vannak az anyagi jogerőhöz, és a jogerős határozat tartalmát irányadónak kell tekinteniük. Az anyagi jogerő másik hatása, hogy ítélt dolog (res iudicata)

keletkezik. Az adóhatóság kötve van a 9.K.706.8872020/6. számú jogerős ítélethez. Tájékoztatott arról, hogy a jogerős ítélet ellen perújításnak lehet helye.

[7] Felperes fellebbezésében arra hivatkozott, hogy egy teljesen más tényhelyzetten alapuló bírósági ítélet nem zárhatja ki azt, hogy az új tény alapján más megítélés alá essen az adóhatóság által kizárólag a végelszámolásra tekintettel meghozott határozat. A Pp. szerinti anyagi jogerő nem vonatkozik az ismételt ellenőrzésre.

[8] Alperes a 2528546553 számú végzésével helybehagyta az elsőfokú döntést. Az Air. 92. § b) pontja kapcsán kitért arra, hogy a felperes más kapcsolt vállalkozásai hasonló tényállású ügyeiben hozott, a kereseteket elutasító ítéleteket követően a felperes saját elhatározásán alapuló, a bíróság ítéleteiben foglaltak ismeretében meghozott döntése nem minősül olyan új ténynek, mely az alapeljárásban nem állt és jóhiszemű eljárás esetén sem állhatott a rendelkezésére. A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 96. §-ára hivatkozva rámutatott, hogy a jogerős ítélet res iudicátát eredményez, ami köti az adóhatóságot, kizárt ugyanazon közigazgatási tevékenység jogszerűségének vizsgálata.

A kereseti kérelem

[9] A felperes azért kérte az alperesi végzés bírósági jogorvoslatát, mert az Air. 92. § b) pontjában meghatározott feltételek esetében fennállnak. Álláspontja szerint alperes nem tett eleget indokolási kötelezettségének, nem indokolta sem az új ténnyel, sem a jóhiszemű eljárással kapcsolatos feltételek elvetését. A bírósági ítélet jogereje alapján nem zárható ki, hogy az új tény alapján más megítélés alá essen a végelszámolásra tekintettel meghozott adóhatósági határozat. A jogerőhatás a peres eljárásra és nem az ismételt ellenőrzés esetére vonatkozik, az ítélet anyagi jogereje a keresetindítást, nem az ismételt ellenőrzés iránti kérelmet zárja ki.

Az elsőfokú ítélet

[10] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította felperes keresetét. Rögzítette, hogy a Kúria Kfv.I.35.308/2020/9. számú határozata ugyan új eljárásra kötelezte az elsőfokon eljáró bíróságot, de a véglegesség igényével döntötte el az alapügyben felmerült jogkérdést. A felperes 2020. október 13-án, október 14-i hatállyal határozta el a végelszámolás befejezését és a társaság tevékenységének tovább folytatását. Megállapítható, hogy a felperes által új tényként hivatkozott körülmény az alapügyben hozott határozat véglegessé válását és a Kúria határozatának meghozatalát követően állt be.

[11] Indokolása szerint az Air. 92. § b) pontjának alkalmazásában kell vizsgálni az új tény fogalmát, nem pedig a felperes által hivatkozott általános elvi jelentések alapján. A jogszabály a feltárt tényt és az arra vonatkozó tudattartalmat szorosan összekapcsolja, ami pedig azt jelenti, hogy az ismételt ellenőrzést megalapozó ténynek fenn kell állnia az alapügyben, de az vagy nem áll a felperes rendelkezésére (nem pedig nem létezik), vagy arról – bár fennáll – de nem tud a felperes, majd azt később feltárja az adóhatóság előtt. Az ismételt ellenőrzés célja a korábbi ellenőrzés korrekciója annak tényállás feltárási hibája miatt (fel nem tárt tény), nem pedig újonnan keletkező tények alapján bekövetkező változásokhoz visszamenőleges igazítása adóhatósági megállapításnak. Az Air. 92. § b) pontjának alkalmazása során az új tény fogalma eljárásjogi szempontból értelmezhető, az eljárásban felmerülő új tényként, nem pedig korábban nem létező, újként előálló tényként.

[12] Alaptalanul hivatkozott a felperes a Kúria Kfv.I.35.160/2019/8. számú döntésére, mivel az az az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. tv. (a továbbiakban: Art.) 202. § (2) bekezdésének tartalmát jelenti meg, mely az elévülés kapcsán szabályozza az ismételt ellenőrzés egyik esetkörét, nem pedig az új tény fogalmának általános jogalkalmazói értelmezését adja meg.

[13] Az indokolás [19] pontja alapján a jogerős ítéletre tekintettel sem lehetséges ismételt ellenőrzés elrendelése. Az ismételt ellenőrzés megállapításai alapján az adóhatóság a korábban hozott határozatát módosítja, amennyiben a korábbi ellenőrzés (és így a határozat) megállapításainak megváltoztatása indokolt. Az Air. 120. § (1) bekezdése alapján pedig az adóhatóság csak a közigazgatási bíróság által még el nem bírált jogszabálysértő döntését módosíthatja. Az ítélet anyagi jogereje nem csak a keresetindítást zárja ki, hanem az ítélettel elbírált alperesi határozat adóhatóság általi módosítását is. Nincs jelentősége annak, hogy eltér-e az alapügy tényállása és az ismételt ellenőrzés iránti kérelem alapjául szolgáló tényállás, mert a jogerős ítéletre tekintettel az adóhatóság nem módosíthatná véglegessé vált és a bíróság által elbírált határozatát.

[14] A [20] pont szerint az ismételt ellenőrzés arra szolgál, hogy az adóhatóság az eljárásba újként bevont tényt megvizsgálva döntsön ugyanazon ügylet következményeiről, mely alapján ugyanazt a közigazgatási jogviszonyt (tőkeemelés adójogi következménye) bírálja el újra. Ez pedig eljárás jogilag csak akkor lehetséges, ha van az Art. 92. § b) pontja alkalmazásában új tény, és az alapügyben hozott határozat módosítása lehetséges. A felperes álláspontja tehát téves arra vonatkozóan, hogy az ismételt ellenőrzés nem ugyanazon közigazgatási tevékenység jogszerűségét felülvizsgáló kezdeményezésnek tekinthető. Az ismételt ellenőrzés iránti kérelem rendeltetése ugyanazon, bíróság által el nem bírált közigazgatási tevékenység hatóság általi felülvizsgálatának kezdeményezése arra tekintettel, hogy meglévő, de korábban a felperes jóhiszemű eljárása mellett fel nem tárt tény a már lefolytatott ellenőrzés megállapításainak megváltoztatását eredményezné. Az ismételt ellenőrzés eredményessége esetén az alapügyben hozott határozat módosításával jár, amire csak az Air. 120. § (1) bekezdés szerinti feltételek alapján van helye. Az előfokon eljáró hatóság tévesen hivatkozott közigazgatási perben hozott ítélet jogereje tekintetében a Pp. szabályaira, azonban ennek nincs jelentősége, mert a két jogszabály jelen ügyre vonatkoztatható lényegi tartalma és az abból levonható következtetés ugyanaz. A felperes csak állította, de semmivel nem indokolta, hogy a jogszabály téves megjelölése miatt

fosztotta meg attól a jogától, hogy az ítélet anyagi jogerőhatásra vonatkozóan eltérő álláspontját kifejtse.

[15] Alaptalanul sérelmezte felperes azt is, hogy az alperes megsértette az Air. 73. §-ában előírt indokolási kötelezettségét. Az, hogy a felperes a kérelem elutasításának indokával nem ért egyet vagy az alperes nem a felperes szubjektív elvárási szintjének megfelelő részletességgel, és összetett érvrendszerrel utasítja el a kérelmet, nem jelenti az Air. 73. §-ának sérelmét. Nem része az alperes döntésének, így a jogvitának sem, és arra vonatkozóan nem is folytatott le bizonyítást az alperes, hogy a felperes a gazdasági tevékenységét ténylegesen is folytatja, vagy csak azért döntött a végelszámolás megszüntetése mellett, hogy általa megfelelőnek vélt módon megteremtse az ismételt ellenőrzés feltételeit. Szükségtelen annak alperesi részletezése is, hogy a felperes gondolati rendszere szerint felállított két tényállás ugyanazon ténybeli alapból származik-e. Nem teszi jogszabálysértővé az alperes döntését, hogy más kapcsolat vállalkozások ügyeire – a bíróság szerint relevancia hiányában – hivatkozik. A szükségtelen alperesi hivatkozás nem érinti a kérelem elutasításának jogi helytállóságát. A felperes a bírósági álláspontot saját ügyében is ismerte, szükségtelen más társaságok ügyeiben hozott bírósági ítéletekre ezen okból hivatkozni.

[16] Nem sérül a legalitás elve sem, mivel az alperes megjelölte döntése normatív alapját. Az pedig nem vizsgálható kereseti hivatkozás, hogy az alapügyben hozott, véglegessé vált adóhatósági megállapításnak van-e jogalapja, mert az nem lehet jelen közigazgatási jogvita tárgya, másrészt a Kúria végzésében és a bíróság jogerős ítéletében megállapította, hogy jogszerű volt az alapügyben felperes terhére tett megállapítás. Iratellenesen hivatkozik a felperes az egyedi elbírálás elvének megsértésére is, mert az alperes nem hagyta figyelmen kívül a végelszámolási eljárás megszűnését. Nem jelenti a tény figyelembevételének mellőzését az, hogy a felperestől eltérően értékeli annak jogi relevanciáját az alperes.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[17] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet megváltoztatását, elsődlegesen az alperesi döntésnek az elsőfokú végzésre is kiterjedő hatályon kívül helyezését és új eljárásra utasítását kérte, másodlagosan indítványozta az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozathozatalra utasítását.

[18] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság tévesen értelmezte az Air. 92. § b) pontját, mivel az a jogerős ítéletben foglaltakhoz képest sokkal tágabb lehetőséget biztosít az adózó számára új tényre, körülményre való hivatkozás kapcsán, azaz nem szab időbeli korlátokat és ennek folytán az új tény, körülmény bekövetkezhet, az alapellenőrzést követő időszakban is. Az ezzel ellentétes szűkítő értelmezés kifejezetten a jogszabályi rendelkezéssel ellentétes döntést eredményez. A rendelkezésben megfogalmazott feltételek mindegyike teljesült. A Kúria hivatkozott precedens értékű határozata sem szabja feltételül, hogy az új ténynek, körülménynek csakis az alapellenőrzés idején fennállónak kell lennie, az ismételt ellenőrzés

szempontjából a Kúria e határozattal csakis az új tény létezését és az adókötelezettségre való kihatását, mint vizsgálandó körülményt szabja feltételül. A törvényszöveg értelmezése során figyelemmel kell lenni a magyar értelmező szótárára. Az alapul szolgáló tényállás és a nyelvtani értelmezés alapján jogerős ítélet a Kp. 85. § (2) bekezdésébe is ütközik. Jelen ügyben nem az alapügy, hanem az ismételt ellenőrzéssel kapcsolatos alperesi határozatok képezik a közigazgatási tevékenység tárgyát.

[19] Felperes álláspontja szerint jogellenes a jogerős ítélet a [19] pontjában „körkörös” érvelést alkalmaz, amelyben az elsőfokú bíróság egy, a bíróság által még el nem bírált kérdéskörre hivatkozik. A [20] pont kapcsán hangsúlyozta, hogy egy adott ismételt ellenőrzési eljárás elindítására vonatkozó ügyben az új tény, új körülmény kizárólag a konkrét ügy alaphatározata értelmezési tartományainak kontúrjai között értelmezhető és nem csak úgy általában. Az alaphatározat pedig nem jogszabályra, hanem kizárólag a felperes megszűnésére hivatkozva állapította meg az adótartozást, a megszűnés viszont nem következett be. Ennek folytán nem felel meg az iratoknak az az ítéleti állítás, amely szerint az ismételt ellenőrzési eljárás lefolytatására vonatkozó kérelem a konkrét adóbevallási időszakban felmerült adóztatandó tényállásra vonatkozó adóhatósági álláspont vitatása lenne. A felperes azért kérelmezte az ismételt ellenőrzés lefolytatását, mert az adóhatóság által feltételezett „adóztatandó tényállás” az alapeljárás során sem állt fenn és az alapeljárás jogorvoslati időszakában bekövetkezett jogszerű társasági jogi aktus okán pedig cégbírószági végzés állapította meg, hogy nem is fog bekövetkezni. Elsőfokú bíróság azt sem indokolta meg az ítélet [17] pontja szerint, hogy miért nem új tény, vagy körülmény az az esemény, amikor egy adóhatározatban egy feltételezett jövőbeni, addig be nem következett esemény (megszűnés) bekövetkeztére alapozott adómegállapítás kapcsán az adóhatározat jogorvoslati időszakában bekövetkezett esemény okán kiderül, hogy az biztosan nem fog, illetve nem tud bekövetkezni.

[20] Az elsőfokú bíróság indokolása, jogértelmezése az Alaptörvény 28. cikkébe ütközik. Végeredményében azzal jár, hogy az elsőfokú bíróság szerint a tőkeemelésre alapított adófizetéshez elég lehet, ha csak a végelszámolással megszűnés „kísérlete” valósul meg.

[21] A jogerős ítélet sérti az Air. 1. §-t és 4. §-t. Az ügyben fennálló tényekkel szemben az Air. vonatkozó rendelkezésétől Air. 92. § b) pont eltérő alperesi jogértelmezés alapján az Air. 1. § szerinti követelménnyel ellentétesen és az ügyben előállt új ténytől eltérő alperesi jogértelmezés alapján az Air. 4. §-a szerinti követelménnyel ellentétesen utasították el a keresetet.

[22] Téves az az elsőfokú bíróság azon megállapítás is, hogy az alapügyben hozott jogerős ítéletre tekintettel sem lenne lehetséges az ismételt ellenőrzés elrendelése, az sértene az Air. 120. § (1) bekezdését. Alperes ugyanis egyik határozatában sem hivatkozott ezen jogszabályhelyre, így a bíróság ítélete, indokolása sem egészítheti ki annak érvelését. Felperes a kezdetektől azt adta elő, hogy nem az alaphatározat jogszerűségét, vagy jogellenességét kívánja felülvizsgáltatni, nem annak módosítását, vagy visszavonását kéri, hanem az Air. 92. § b) pontja szerinti ismételt ellenőrzés lefolytatását kéri. Ebből az is következik, hogy az ismételt ellenőrzés nem az alapügy határozatának újabb vitatását jelenti, jelentheti, hanem

csakis és kizárólag a hivatkozott új tény, körülmény alapján történő, azaz egy új tényálláson alapuló ismételt ellenőrzés lefolytatását, ahogy ez magában a kifejezésben is magyar szavak általános jelentése szerint benne van. Az ismételt ellenőrzés nem minősíthető jogorvoslati eszköznek, így annak révén vitatni sem lehet a korábbi alapügyi határozat jogszerűségét és arra sem alkalmas, hogy áttörje a korábbi ítélethez fűződő anyagi jogerőt. Egyébként az ismételt ellenőrzés révén is lehetősége lenne alperesnek arra, hogy a felperes által hivatkozott új tény alapján is ugyanarra az adófizetési kötelezettséget megállapító következtetésre és rendelkezésre jusson.

[23] Alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság helytállóan alkalmazta az Air. 92. § b) pontját, továbbá a Kp. 96. §-ára alapított megállapításai is helytállóak, mivel a jogerős ítélet alapján sem volt helye az ismételt ellenőrzés elrendelésének.

A Kúria döntése és jogi indokai

[24] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

[25] A Kúria a Kp. 115.§ (2) bekezdése folytán alkalmazandó Kp. 108.§ (1) bekezdésének, továbbá a Kp. 120.§ (5) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre állt iratok és bizonyítékok alapján vizsgálhatta felül.

[26] Az Air. 86.§ értelmében az adóhatóság az adótörvényekben és más jogszabályokban előírt kötelezettségek teljesítésének vagy megsértésének megállapítása, a kötelezettségek teljesítésének előmozdítása érdekében ellenőrzést folytat. Az ellenőrzés az Air. 89. § (1) bekezdésének megfelelően vagy a) ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező, az adó, költségvetési támogatás alapjának és összegének vizsgálatára irányuló adóellenőrzés, vagy b) egyéb adókötelezettségek teljesítésére irányuló, ellenőrzéssel lezárt időszakot nem keletkeztető jogkövetési vizsgálat. Az „ismételt ellenőrzés” -t az Air. 89.§ (2) bekezdése akként határozza meg, hogy az ismételt ellenőrzés a törvényben meghatározott feltételek fennállása esetén az ellenőrzéssel már lezárt időszak ellenőrzése, amely így azzal a következménnyel jár, hogy annak lefolytatására és lezárására irányadók az adóellenőrzés szabályai. Az ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező adóellenőrzés esetében az ellenőrzés végleges lezárulásához szükséges az Air. 117. § szerinti határozathozatal. Az Air. 117.§ (1) bekezdése alapján ugyanis adóellenőrzés esetén az adóhatóság, az ellenőrzés eredményétől függetlenül, a megállapításokról határozatot hoz (utólagos adómegállapítás). Az Air. 117.§ nem veszi ki a szabályozás alól az ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező, az adóellenőrzések körébe tartozó ismételt ellenőrzést, így az ismételt ellenőrzést követően az adóhatóságnak ebben az esetben is kötelező határozatot hozni.

[27] Az Air. 86.§-ában adott törvényi definícióból következően az ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező ellenőrzés lefolytatása során tehát az adóhatóságnak az Air. 117.§ szempontjából eljárás jogilag nyitott pozícióban kell lennie, lehetősége kell legyen az ellenőrzés határozattal történő lezárására. Ismételt ellenőrzést követően – amennyiben alapos volt az új tényre, körülményre hivatkozás - erre csak az Air. 120.§ szerinti döntés módosítása vagy visszavonása jogintézmény útján kerülhet sor. Alperes határozatában nem tért ki a szabályozás ilyen szélesebb spektrumú vizsgálatára, ezért nem is kellett felhívnia az Air. 120.§-át. Az intézményi jellemzők teljeskörű figyelembevételével azonban az elsőfokú bíróság nem sértett jogszabályt, következtetéseit megfelelő, az alperes hivatkozása nélkül is irányadó eljárásjogi jogszabályi környezetben helyezte el. A felperes ezt vitató felülvizsgálati előadása alaptalan.

[28] Az Air. 120.§ (1) bekezdése ismételt ellenőrzés esetén is – eltérő szabályozás hiányában – csak akkor ad lehetőséget a döntés módosítására, visszavonására az adóhatóság számára, ha azt a felettes szerv vagy a közigazgatási bíróság még nem bírálta el. A perbeli esetben az ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező, az ismételt ellenőrzés iránti kérelemmel érintett adóellenőrzést az Air. 117.§-a szerint lezáró 2234878397 számú határozatot felperes keresettel támadta, amelyet támadó bírósági jogorvoslati kérelmet az elsőfokú bíróság a 9.K.706.8872020/6. számú jogerős ítéletével elutasította. A jogerős ítéletet követően az adóhatóság ismételt ellenőrzés során nem kerülhet olyan eljárásjogi pozícióba, ahol a 2234878397 számú határozatát módosítaná, vagy visszavonná. Az ismételt ellenőrzés határozattal le nem zárható volta következtében a közigazgatási bíróság ítéletével érintett 2234878397 számú határozatot eredményező adóellenőrzés vonatkozásában nem kezdeményezhető ismételt ellenőrzés.

[29] Felperes ezt az eljárásjogi helyzetet azzal az érveléssel kívánta elkerülni, hogy az ismételt ellenőrzés nem minősíthető jogorvoslati eszköznek, így annak révén vitatni sem lehet a korábbi alapügyi határozat jogszerűségét és arra sem alkalmas, hogy áttörje a korábbi ítélethez fűződő anyagi jogerőt.

[30] Arra, hogy maga az ismételt ellenőrzés nem az Air. szerinti jogorvoslati eszköz, helytállóan hivatkozott felperes. Az Air. 117.§-ának kötelező határozati lezárásra vonatkozó követelménye révén azonban figyelmen kívül hagyta az Air. 120.§-ának fentiek szerinti szabályait, amelyek azonban már az Air. jogorvoslati köze tartoznak, így az ismételt ellenőrzés alkalmazhatóságát behatárolja a korábbi közigazgatási per ténye.

[31] Amennyiben tehát az adóellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező adóhatározat esetében már sor került a kereset elutasításával járó közigazgatási perre, nem lehet ismételt ellenőrzést lefolytatni. A jogerős ítélet [19] pontjában az elsőfokú bíróság – felperes által „körkörösnek” értékelt – érvelése az alapul szolgáló törvényi rendelkezések okszerű, logikus alkalmazásán nyugszik. Ez tartalmazza a kereseti kérelem releváns előadásának elbírálását.

[32] Felperes hivatkozott arra is, hogy az ismételt ellenőrzés nem az alapügy határozatának újabb vitatása, hanem kizárólag a megjelölt új tény, körülmény alapján történő, azaz egy új tényálláson alapuló ismételt ellenőrzés lefolytatása. A Kúria ezt az előadás az Air. ismételt ellenőrzést meghatározó 89.§ (2) bekezdése következtében nem tekintette megalapozottnak. Az ismételt ellenőrzés nem választható le a korábbi ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező adóellenőrzésről, csak az alapügyben megállapított tények, körülményekhez képest megfogalmazott eltérésekre tekintettel létezhet.

[33] Az Air. 92. § b) pontja szerint az adóellenőrzéssel lezárt bevallási időszak tekintetében az adó, költségvetési támogatás ismételt vizsgálatára kerülhet sor az adózó kérelmére, ha az adózó által feltárt új tény, körülmény tisztázása a korábbi ellenőrzés megállapításainak megváltoztatását eredményezné, feltéve, hogy az új tény, körülmény korábban nem állt és jóhiszemű eljárás esetén nem állhatott az adózó rendelkezésére, illetve arról az adózó nem tudott és jóhiszemű eljárás esetén nem is tudhatott.

[34] A Kúria az ismételt ellenőrzés jogintézményét a Kfv.V.35.116/2021/5. számú ítéletében már érintette, az abban foglaltakkal a Kúria jelen tanács is egyétért, attól eltérni nem kíván. A Kúria hangsúlyozza, hogy azon ítélet alapjául szolgáló tényállásban az adóellenőrzést nem követte bírósági jogorvoslat, így ott a Kúria az Air. 92. § b) pontja szerinti ismételt ellenőrzést érdemben vizsgálhatta. A Kúria azon ítélet [43] pontjában megállapította, hogy az Air. 92. § b) pontjában foglalt feltételek konjunktívák, így szükséges annak vizsgálata is, hogy az új tényekről, körülményekről mikor szerez tudomást az adózó. Az ítéletben foglaltakból kiemeli a Kúria, hogy az érintett tényeknek, körülményeknek már az adóellenőrzés időtartam alatt létezniük kell. Az adóellenőrzést követően előállított tény, körülmény a maga létezésében lehet valóban új, de nem alkalmas annak a feltételnek a vizsgálatára és igazolására – éppen mert az adóellenőrzést követően keletkezett -, hogy jóhiszemű eljárás esetén az adóellenőrzés alatt nem állhatott az adózó rendelkezésére, illetve arról az adózó nem tudott és jóhiszemű eljárás esetén nem is tudhatott.

[35] Az elsőfokú bíróság vizsgálta a felperes által precedens értékűként hivatkozott Kfv.I.35.160/2019/8. számú ítélet perbeli alkalmazhatóságát, és azt elvetette. A felülvizsgálati kérelemre tekintettel a Kúria megállapította, hogy ez az ítélet az Art. 202. § (2) bekezdését vizsgálta. Eszerint, ha bíróság az adómegállapításhoz való jog elévülési idején túl az adózó adókötelezettségét érintő jogerős döntést hoz, az adózó az adókötelezettsége rendezése érdekében a már elévült adómegállapítási időszak tekintetében is jogosult önellenőrzés benyújtására. Az önellenőrzéssel érintett kötelezettség ellenőrzésére az adóhatóság az önellenőrzés beérkezésétől számított egy éven belül jogosult. Ha a bíróság ítéletével érintett adómegállapítási időszak már ellenőrzéssel lezárt, az adókötelezettséget az adóhatóság az adózó kérelmére ismételt ellenőrzés keretében rendezi.

[36] A Kúria ezen ítéletében az elvülési határidő bekövetkezte után hozott bírósági döntéseken - amelyek nem kizárólag a közigazgatási perekben keletkezett bírói döntések, hanem általánosságban, valamennyi az adófizetési kötelezettségre kiható jogerős bírói döntések lehetnek, pl. a munkaügyi perekben keletkezett ítéleteknek a járulékfizetési

kötelezettségre, és azon keresztül a költségek elszámolására gyakorolt esetleges hatása - alapuló utólagos adó korrekció lehetőségét vizsgálta. A rendezés bizonyítás lefolytatása nélkül matematikai/számviteli úton történik a jogerős bírósági döntés alapján, pl. következő, de már szintén elévült időszakra átvihető áfa kérdése. Az ítélet [35] pontja szerint az Air. 92.§ b) pontjának alkalmazásában az új tény, körülmény az Art. 202.§ (2) bekezdése szerinti, az adózó adókötelezettségét érintő, az adómegállapításhoz való jog elévülési idején túl hozott jogerős bírósági döntés. Ismételt ellenőrzés során az Air. adózókra és az adóhatóságra vonatkozó tényállás tisztázási, bizonyítási kötelezettsége során így az vizsgálható, hogy létezik-e ezen új tény, és az valóban kihat-e az adózó adókötelezettségére.

[37] A felülvizsgálati eljárásra tekintettel a Kúria megállapította, hogy Kfv.I.35.160/2019/8. számú ítélet valóban érintette az ismételt ellenőrzés kérdését, azonban több szempontból is speciális tényállás mentén, az adómegállapításhoz való jog elévülési idején túl az adózó adókötelezettségét érintő jogerős bírósági határozat alapján elvégezhető korrekcióra tekintettel. A Kúria hangsúlyozza, hogy ebben az esetben is csak azért van lehetősége az adózónak az ismételt ellenőrzésre, mert a korábbi adóellenőrzés során vizsgált valamely tényállási elem a bírósági ezen későbbi ítéletében az adóhatóság korábbi ténymegállapításaitól eltérően kerül rögzítésre. A felperes precedens ítéletre való hivatkozása sem cáfolja a jogerős ítélet vonatkozó indokolását.

[38] Fentiekre tekintettel az elsőfokú bíróság jogértelmezése megfelel az Alaptörvény 28. cikke által támasztott követelményeknek, nem sérült az Air. törvényességre (legalitásra) és egyedi elbírálás követelményére vonatkozó elvei sem. Mindezek alapján a Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[39] *Amennyiben az adóellenőrzéssel lezárt időszakhoz kapcsolódó adóhatározat esetében már sor került a kereset elutasításával járó bírósági jogorvoslatra, nem lehet ismételt ellenőrzést lefolytatni.*

Záró rész

[40] A Kúria a pervesztes felperest a Kp. 35.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 83.§ (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

[41] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illetéket a Kp. 35.§ (1) bekezdés folytán alkalmazandó Pp. 102.§ (1) bekezdése alapján viseli a pervesztes

felperes. A Kúria a felülvizsgálati eljárás illetékének alapját az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 39.§ (3) bekezdés d) pontja szerint, mértékét az 50.§ (1) bekezdésének megfelelően állapította meg.

[42] A felülvizsgálati kérelmet felperes indítványára tárgyaláson bírálta el a Kúria.

[43] Az ítélet elleni felülvizsgálatot a Kp. 116. d) pontja zárja ki.

Budapest, 2022. május 12.

**dr. Hajnal Péter s.k. Huszárné dr. Oláh Éva s.k. dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet
s.k.**

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró