



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.297/2024/7.

A tanács tagjai: Dr. Kurucz Krisztina a tanács elnöke
Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit előadó bíró
Dr. Vitál-Eigner Beáta bíró
Dr. Horváth Tamás bíró
Dr. Rák-Fekete Edina bíró

A felperes: felperes
cím1

A felperes képviselője: Dr. Dombi Sándor ügyvéd
cím2

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
cím3

Az alperes képviselője: Dr. Darai Péter kamarai jogtanácsos
cím4

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Fővárosi Törvényszék 2024. szeptember 24.
napján kelt 108.K.702.561/2023/7. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 108.K.702.561/2023/7. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 30.000 (azaz harmincezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak az esedékesség napjáig 70.000 (azaz hetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket az állami adó- és vámhivatal által közzétett illetékbevételi számlára. A fizetendő illeték ezen ítélet jogerőre emelkedését követő 60. napon válik esedékessé.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes (korábban cég1) a eladó-vel (a továbbiakban: eladó) 2018. szeptember 28-án adásvételi szerződést kötött, megvásárolta az eladó kizárólagos tulajdonában álló ingatlanok helyrajzi számon nyilvántartott, természetben cím5 szám alatt található „műhely” megnevezésű ingatlanokat (a továbbiakban: Ingatlanok) bruttó 114.300.000 Ft vételár ellenében. A felperes a vételárat a szerződéskötést követő 15 napon belül átutalással vállalta megfizetni.

[2] Az adásvételi szerződés szerint az Ingatlanokat végrehajtási jog, 300.000.000 Ft kölcsön és jelzálogjog erejéig a jelzálog jogosult (a továbbiakban: jelzálog jogosult) javára bejegyzett jelzálogjog, valamint elidegenítési és terhelési tilalom terhelte. A tulajdonjog bejegyzéséhez szükséges jelzálog jogosult hozzájáruló nyilatkozatának megszerzését az eladó az adásvételi szerződés megkötését követő 30 napon belül vállalta.

[3] Az adásvételt követően a felperes több eljárást indított, (ingatlan-nyilvántartási eljárás, polgári per, utólagos ellenőrzési eljárások) és vele szemben adóellenőrzési eljárás is indult.

[4] *Az ingatlanügyi eljárások:*

1.) 2018. október 1-én a felperes tulajdonjog bejegyzési kérelme alapján a ingatlanügyi hatóság (a továbbiakban: ingatlanügyi hatóság) a 60999/2019. számú 2018. november 12-én kelt határozatával az eljárást megszüntette, mivel felperes a kiadott hiánypótlás ellenére sem fizette meg az igazgatási szolgáltatási díjat és nem csatolta a jelzálog jogosultnak a tulajdonjog bejegyzéséhez szükséges hozzájáruló nyilatkozatát.

2.) 2019. március 11-én ismételt tulajdonjog bejegyzési kérelem alapján 38678/2019. számon indult eljárás, melyet az ingatlanügyi hatóság 2019. május 8-án kelt végzésével felfüggesztett a jelzálogjog jogosulttal szemben indított polgári per befejezéséig.

3.) 2021. augusztus 2-án kiadott 53115/2021. számú határozat az Ingatlanokra bejegyzett jelzálogjog és a feljegyzett elidegenítési és terhelési tilalom törléséről, valamint a 56093/2021/2019.03.11. számú határozat a felperes tulajdonjogának ingatlan-nyilvántartási bejegyzéséről rendelkezett.

[5] *A polgári per:*

A felperes a jelzálog jogosulttal szemben az Ingatlanokat terhelő jelzálogjog, valamint az elidegenítési és terhelési tilalom törlése iránt pert indított, a Fővárosi Törvényszék 2020. október 27-én kelt 17.G.42.220/2019/18. számú ítéletét a Fővárosi Ítéltábla 2021. május 20-án kelt 14.Gf.40.087/2021/8. számú ítéletével (a továbbiakban: Fővárosi Ítéltábla döntése) helyben hagyta, mely kimondta, hogy a jelzálogjog alapjául szolgáló követelés 2019. január 14. napján elévült, a jelzálogjog a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a

továbbiakban: Ptk.) 5:142. § (1) bekezdés e) pontja, az elidegenítési és terhelési tilalom a Ptk. 5:31. § alapján megszűnt.

[6] *Az adóellenőrzés:*

2019. január 9. napján kelt megbízólevéllel a elsőfokú adóhatóság (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a felperesnél 2018. szeptember hónapra általános forgalmi adó (áfa) adónemben ellenőrzést végzett, melynek eredményeként 2019. október 11. napján kelt 4315118446 számú határozatával (a továbbiakban: alapellenőrzés) a felperes terhére 24.300.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, ebből 245.000 Ft adóhiánynak, 24.055.000 Ft jogosulatlan visszaigénylésnek minősült. Az adóhiány és jogosulatlan visszaigénylés összege után 48.600.000 Ft adóbírságot szabott ki. A határozat jogorvoslat hiányában 2019. november 13. napján véglegessé vált.

[7] Az elsőfokú adóhatározat indokolása szerint 2018. szeptember hónapban az eladó a jelzálog jogosult hozzájáruló nyilatkozatát nem szerezte be, az elidegenítési tilalomra tekintettel a felperes tulajdonjogát nem jegyezték be, a termékértékesítés nem valósulhatott meg. Adófizetési kötelezettség hiányában az adó áthárítására sem került sor, így a felperesnek adólevonási joga sem keletkezett. Az adóhatóság a felperes által befogadott 90.000.000 Ft + 24.300.000 Ft áfa összegű számla hiteltelensége okán, adólevonási jogát megtagadta. A határozat jogorvoslat hiányában véglegessé vált.

[8] *A felperes által kezdeményezett ismételt ellenőrzési eljárások:*

1.) 2020. április 8-án az ellenőrzéssel lezárt időszak tekintetében kérte ismételt ellenőrzés lefolytatását, mely kérelmet az elsőfokú adóhatóság a 2020. július 9-én kelt 4328711634 számú végzésével elutasított. A felperes fellebbezése folytán eljár alperes 2020. szeptember 3. napján kelt 4319655943 számú végzésével az elsőfokú végzést helybenhagyta. Megállapította, hogy sem az ismételt ellenőrzés iránti kérelem, sem a fellebbezés nem tartalmaz olyan, az eljárás korábbi szakaszában nem ismert új tényre, körülményre hivatkozást, mely a korábbi ellenőrzés megállapításainak a megváltoztatását eredményezné. A végzés jogorvoslat hiányában 2020. szeptember 22-én véglegessé vált.

2.) 2021. augusztus 11-én újabb, ismételt ellenőrzés iránti kérelem az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 92. § b) pontja alapján. A felperes hivatkozott arra, hogy a polgári perben az elévülést jogerősen kimondó Fővárosi Ítéltábla döntése alapján az ingatlanügyi hatóság az Ingatlanok tulajdoni lapjáról a jelzálogjogot és az elidegenítési és terhelési tilalmat törölte, a felperes tulajdonjogát bejegyezte, mely új körülmények miatt indokolt az ismételt ellenőrzés lefolytatása, a korábbi ellenőrzés megállapításainak megváltoztatása.

[9] Az elsőfokú adóhatóság 6433044810/2020/NAV számú végzésével a felperes kérelmét elutasította, mert álláspontja szerint a becsatolt dokumentumok az adóellenőrzés során feltárt körülményeken, az adóhatóság megállapításain nem változtatnak, a kérelem nem felel meg az Air. 92. § b) pontjában foglaltaknak.

[10] Az alperes a felperes fellebbezését követően kiadott 2022. január 19-én kelt 6453610374/2021/NAV számú végzésével az elsőfokú végzést helybenhagyta, az Air. 89. § (1)-(2) bekezdéseire, 92. § b) pontjára, az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Adóig.vhr.) 85. § (1) bekezdésére hivatkozással.

[11] Indokolása szerint helytállóan rögzítette az elsőfokú adóhatóság végzésében azt, hogy az ismételt ellenőrzés elrendeléséhez a jogszabály kettős feltételt támaszt. Új ténynek és körülménynek csak az minősíthető, ami a tényállás tisztázásának keretei között bizonyítékként, tényálláselemként értékelhető és alkalmas az ellenőrzés megállapításainak

megváltoztatására, továbbá ezen új tény, körülmény korábban nem állhatott az adózó rendelkezésére.

[12] Jelen eljárásban kizárólag azt kellett vizsgálni, hogy a felperes előterjesztett-e olyan új tény, körülményt, amely a korábbi ellenőrzés megállapításai megváltoztatását eredményezné. Nem képezheti az eljárás tárgyát a már véglegessé vált döntés jogszerűségének felülvizsgálata. Nem vitatta, hogy a felperes tulajdonjoga az Ingatlanokra az ingatlan-nyilvántartásba 2021.-ben bejegyzésre került.

[13] Az adóhatóság az eladónál a 2018. szeptemberi időszakra jogkövetési vizsgálatot végzett. Az ellenőrzés 2020. július 14-én kelt megállapítása szerint az eladó az ingatlanok adásvételéről kiállított 2 db számlát (VGVR-2018-29., VGVR-2019-24.) sztomírozta, melyet a felperes is átvett 2019. december 30-án. Ezt követően az ügyletről újabb bizonylatot nem állítottak ki. Utalt az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a Ptk. 5:34. §-ára.

[14] A felperes 2021. évi tulajdonjogának bejegyzése nem változtat az Áfa tv. 9. § (1) bekezdése szerint minősülő termékértékesítésre vonatkozó határozati megállapításon, miszerint a jogügylet a teljesítési időpontban (2018. szeptember 28.) nem valósulhatott meg a jelzálogjog jogosultjának hozzájáruló nyilatkozata hiányában. Tekintettel arra, hogy a jelzálogjog jogosult követelésének elévülése 2019. január 14-én következett be, így a felperes kellő alappal nem hivatkozhat arra, hogy a tulajdonszerzéshez a számla szerinti teljesítési időpontban ne lett volna szükség a hozzájáruló nyilatkozatra. Az elsőfokú adóhatóság a felperes kérelmét jogszerűen utasította el.

A kereseti kérelem és az alperes védírata

[15] A felperes keresetében az alperes végzésének a megváltoztatását, az ismételt ellenőrzés elrendelését kérte. Előadása szerint a jogerős polgári ítéletet követően az ingatlanügyi hatóság a tulajdonjogát az ingatlan-nyilvántartásba bejegyezte ugyanazon adásvételi szerződés, ugyanazon ügylet és gazdasági esemény alapján, mint amire az adóhatóság a megállapításait alapította. Utalt az Áfa tv. 55. § (1) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 215. § (4) bekezdésére.

[16] Előadta, a tulajdonjog bejegyzésének ténye a bírság jogalapjának hiányán túl cáfolja azt is, hogy a nyilvántartását meghamisítva fiktív számlát tüntetett fel analitikájában, ami kizárja az Art. 215. § (4) bekezdésének, a 200 %-os mértékű bírság alkalmazásának a lehetőségét.

[17] Álláspontja szerint érdektelen, hogy a tulajdonjoga bejegyzéséhez egy elévülésre alapított jogerős bírósági ítélet vezetett, kizárólag annak a ténynek van jelentősége, hogy az adásvételi ügylet (gazdasági esemény) alapján az ingatlanügyi hatóság a tulajdonjogát bejegyezte. Ezt az adóhatóság nem értékelte, holott a határozat megváltoztatását kellene eredményeznie. A tulajdonjog ingatlan-nyilvántartási bejegyzésének ténye korábban nem állt és nem is állhatott a rendelkezésére, arról nem tudott és jóhiszemű eljárás mellett nem is tudhatott.

[18] Az alperes védíratában a kereset elutasítását kérte a másodfokú végzésben foglaltak fenntartása mellett. Indokolása szerint a kereseti kérelemmel ellentétben a felperes által hivatkozott megváltozott körülmények, a tulajdonjog bejegyzés ténye a vizsgálati megállapításra nincs kihatással. A keresetben foglalt érvek alkalmatlanok a felülvizsgálattal érintett végzés jogszerűségének megdöntésére.

A megelőző bírósági eljárásban hozott döntés

[19] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes végzését - az elsőfokú végzésre is kiterjedően - megváltoztatta, a felperes kérelmének helyt adott és elrendelte az ismételt ellenőrzést.

[20] Indokolása szerint a Fővárosi Ítéltábla döntése eredményezte a felperes tulajdonjoga bejegyzését. Ez az alapellenőrzés lezárásának időpontjában még nem állt rendelkezésre, a vizsgált tényállási elem megváltozott, mely új tény az alapellenőrzés során jóhiszemű eljárás esetén sem ismerhetett fel sem a felperes, sem az adóhatóság, mivel ez a Fővárosi Ítéltábla ítéletének következménye.

[21] Az elsőfokú bíróság az elévülés, mint új tény okán megállapította, hogy az Air. 92. § b) pontjának második törvényi feltétele fennáll, mivel az új tény annak megállapítását kell, hogy eredményezze, hogy az adásvételi szerződés szerinti tulajdonjog átruházás megtörtént, az ingatlan-nyilvántartásba bejegyzésre került. A vételár kiegyenlítése, a számla kiállítása, illetve annak sztorizálása, az áfa kötelezettség egyenes vagy fordított adózás hatálya alá tartozása olyan kérdések, amelyek a 200 %-os bírság kiszabásának lehetőségét a perbeli tényállás alapján jogszerűen nem eredményezhetik, ezt azonban az adóhatóságnak az ismételt ellenőrzés alkalmával kell elbírálnia. A gazdasági esemény hiányának megállapítása kapcsán kiszabott adóbírság mértéke az, amelyre a feltárt tényállás szerint az új tény egyértelműen és kétségtelenül kihatással bír. Az Air. 92. § b) pontja alapján a kettős törvényi feltétel megvalósult, helye van az ismételt ellenőrzés elrendelésének.

[22] Az alperes felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria Kfv.VI.35.486/2022/7. számú végzésével a jogerős ítéletét hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. Előírta elsődlegesen annak a jogi helyzetnek a meghatározását, amelyet a felperes részéről fellebbezéssel nem támadott ellenőrzési eljárásban hozott végleges döntés 2018. szeptember hónapra tartalmaz az Ingatlanokra és a felperesi adózóra vonatkozóan; ezt követően annak a részletes vizsgálatát, hogy a megvásárolt Ingatlanokkal milyen jogszabályok alapján, mikor és milyen változás történt, annak mi volt a jogkövetkezménye, mivel az Air. 92. § értelmezése, az abban foglalt feltételek, az új tény, körülmény fennállásának vizsgálata nem végezhető el a felperes tulajdonjoga bejegyzésével kapcsolatos események időrendi sorrendbe állítása nélkül. Az elsőfokú bíróságnak ezt követően azt kellett eldöntenie, hogy van-e olyan új tény, körülmény, változás, mely 2018. szeptember hónapban már megtörtént, azonban azt a hatóság még nem értékelte és alkalmas a korábbi ellenőrzés megállapításainak megváltoztatására.

Az elsőfokú bíróság ítélete

[23] A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította.

[24] Indokolásában rögzítette, hogy a Kúria iránymutatása a Kp. 115.§ (2) bekezdése alapján alkalmazandó 110. § (3) bekezdése szerint köti. A Fővárosi Ítéltábla döntésében megállapított elévülés (2019 január 14.), a felperes tulajdonjogának bejegyzése (2021. augusztus 2.), a tulajdonjog bejegyzés joghatályának beállta (2019. március 11.) nem minősülhet olyan új ténynek, körülménynek, amely az Air. 92. § b) pontjában foglalt feltételnek megfelel. Mindezen tények, körülmények a felperesnél végzett adóellenőrzés vizsgált időszakát (2018. szeptember) követően, utóbb következtek be. Az adásvételi szerződés megkötésének, illetve a számla teljesítésének időpontjában: 2018. szeptember 28-án a jelzálogjog alapjául szolgáló követelés még nem évült el, az Ingatlanokat ebben az

időpontban az ingatlan-nyilvántartásba bejegyzett jelzálogjog, illetve annak biztosítására alapított elidegenítési és terhelési tilalom terhelte. Ennek következtében a felperes tulajdonjogának megszerzéséhez a Ptk. 5:32. § (1) bekezdése és 5:34. §-a alapján a jelzálogjog jogosultjának hozzájárulására volt szükség. A hozzájáruló nyilatkozat hiányában a tulajdonjog bejegyzésére legkorábban 2019. március 11. napjával kerülhetett sor az ingatlannyilvántartásról szóló 1997. évi CXLI. törvény (Inytv.) 44. § (1) bekezdése alapján, mivel ekkortól a hozzájárulás már nem volt a bejegyzéshez szükséges törvényi kellék.

[25] Hangsúlyozta, az alperes megállapítása azon alapul, hogy a termékértékesítés a vizsgált időszakban (2018. szeptember) nem valósult meg, amely megállapítás jogszerűségét nem érinti, hogy később 2019. márciusban a gazdasági esemény megtörtént.

[26] Az elsőfokú bíróság szerint a felperes által hivatkozott új tények, körülmények még 2018. szeptemberében nem következtek be, így fogalmilag kizárt, hogy azokról a felperes 2018. szeptemberében tudhatott volna. Jogszabályi előírásnak megfelelő új tény, körülmény hiányában értelmezhetetlen annak vizsgálata, hogy az új tény, körülmény alkalmas-e a korábbi ellenőrzés megállapításainak megváltoztatására. Ebből következően az alperes a keresettel támadott végzésében jogszerűen utasította el a felperes ismételt ellenőrzés elrendelésére irányuló kérelmét.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[27] A felperes felülvizsgálati kérelmében a Kp. 121. § (1) bekezdés *a)* pontja alapján kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására, új határozat hozatalára utasítását.

[28] Előadása szerint a követelés elévüléséről meghozott jogerős bírósági döntés anyagi jogerő hatással azt az új tényt állapította meg, hogy az elévülés és a jelzálogjog megszűnése már 2019. január 14. napján bekövetkezett, mely időpont az adóvizsgálatot megelőzi. Az elsőfokú bíróság összekeverte az elévülés bekövetkezésének tényét azzal, hogy a polgári bíróság ezt jogerős ítéletében mikor állapította meg. A követelés elévülése, a jelzálogjog megszűnése és ezek időpontja, valamint a követelés elévülésének, a jelzálogjog megszűnésének jogerős bírósági megállapítása nem ugyanaz az esemény. A követelés elévülése és a jelzálogjog megszűnése nem annak jogerős bírósági megállapításával következik be.

[29] Utalt a Kúria Kfv.35.486/2022/7. számú határozatára, mely rögzíti, hogy a hivatkozott új tényeknek, körülményeknek az adóellenőrzés időtartama alatt fenn kell állnia. Az ellenőrzési eljárás 2019. július 5. napján fejeződött be, 2019. október 11-én hozta meg az elsőfokú adóhatóság határozatát, az elévülés az adóvizsgálatot megelőzően (2019. január 14.) bekövetkezett.

[30] Az elsőfokú ítéletben a gazdasági esemény megvalósulása keveredik azzal a procedurális kérdéssel, hogy a tulajdoni lapra bejegyzett elidegenítési tilalom esetében a földhivatal egyébként mikor és hogyan, milyen folyamat eredményeként jegyzi be a vevő tulajdonjogát. A tulajdonjog bejegyzésére sor kerülhet a jogosult hozzájárulása alapján, de annak hiányában is, például amikor az adásvételi szerződés megkötését követően a jelzálogjog (bármely okból) megszűnik, mely esetben a jogosultnak már nincs mihez hozzájárulnia, a hozzájárulás számonkérése értelmetlen. Lehetséges az is, hogy az elévülésre a jelzálogjog egyéb okból megszűnésére, érvénytelenségére a polgári ítélet csak később, akár évek múltán áll a vevő rendelkezésére. Utalt a Ptk. 5:31. § (2) bekezdésére, 5:32. §-ára, 5:34. §-ára, az Alaptörvény 28. cikkére.

[31] Amennyiben a tulajdonjog bejegyzéséhez mégsem szükséges a jogosulti hozzájárulás, ez nem hathat ki a gazdasági esemény megvalósulására, hiszen ugyanazt az adásvételi szerződést jegyezte be a földhivatal. Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság az adóbírság 200 %-os mértéke tekintetében nem foglalt állást és nem vizsgálta az Air. 92. § b) pontjának azt a feltételét, hogy az adózó által feltárt új tény, körülmény tisztázása a korábbi ellenőrzés megállapításainak megváltoztatását eredményezné-e vagy sem.

[32] Az alperes ellenkérelmében kérte az elsőfokú ítélet hatályában fenntartását. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság teljeskörűen vizsgálta a keresetben foglaltakat, a törvényi rendelkezéseket megfelelően értelmezte, abból helytállóak a levont következtetései, jogszabálysértés a felperes felülvizsgálati kérelme alapján nem állapítható meg. A felperes előadásában időrendi sorrendben felsorakoztatott bizonyítékok nem támasztják alá érvelésének megalapozottságát. Az elsőfokú bíróság ítéletét a Kúria által a megismételt peres eljárásra adott iránymutatásnak megfelelően folytatta le.

[33] Megítélése szerint a tulajdonjog változás ingatlan-nyilvántartási bejegyzése nem változtat azon, hogy az Áfa tv. 9. § (1) bekezdése szerinti termékértékesítés az ügylet teljesítésekor a számlán rögzített időpontban (2018. szeptember 28.) nem valósulhatott meg, mivel az Ingatlanokat ekkor még jelzálogjog, illetőleg annak biztosítására alapított elidegenítési és terhelési tilalom terhelte, melynek jogosultja hozzájáruló nyilatkozatát a felperes által sem vitatottan nem adta meg. Az elévülés 2019. január 14. napján következett be, ezen tényből nem következik okszerűen az, hogy a számla 2018. szeptember 28-ai teljesítési időpontjában a tulajdonjog átszállásához nem is lett volna szükség a hozzájáruló nyilatkozatra.

A Fővárosi Ítéltábla kizárólag az elévülés tényére tekintettel rendelkezett a perbeli jelzálogjog, valamint elidegenítési és terhelési tilalom törléséről.

Az utóbb bekövetkezett számlasztorzírozás miatt nem is áll a felperes rendelkezésére számla, így az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja szerinti tárgyi feltétel hiányában az adólevonást jogszerűen nem is gyakorolhatná. Az ellenőrzés megállapítását nem az adólevonáshoz felhasználni kívánt bizonylat utólagos sztorzírozásának tényére alapozta, hanem elsődlegesen arra a körülményre, hogy a felperes által is tudottan egy ténylegesen még létre sem jött ügylet kapcsán befogadott számlára alapított adólevonási jogot.

[34] Hivatkozott arra, hogy felperes a jogorvoslati lehetőségeit sem az alapellenőrzési eljárásban, sem az első ismételt ellenőrzés iránti kérelme elutasításával összefüggésben megfelelő tájékoztatás ellenére nem merítette ki. Utalt a Kúria Kfv.35.116/2021., Kfv.35.150/2022., Kfv.35.116/2021/5. számú határozataira.

[35] Kiemelte továbbá, hogy mint új tényre, körülményre a felperes az első alkalommal előterjesztett ismételt ellenőrzés iránti kérelmében a felek közötti perfeljegyzés tényére, a második kérelmében már a Fővárosi Ítéltábla döntésére hivatkozott, az eljárás jelen szakaszában pedig már az elévülés 2019. január 14-ei bekövetkezésével érvel, maga is következtelen abban, hogy mit is tekint olyan új ténynek, körülménynek, amely az ismételt ellenőrzés elrendelését megalapozhatná.

A Kúria döntése és jogi indokolása

[36] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[37] A Kúria az elsőfokú bíróság jogerős ítéletét a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 108. § (1) bekezdésében foglaltak szerint a felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem keretei között vizsgálta felül. A Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében a

felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[38] Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, mely jogát vagy jogos érdekét sérti. A felperes az Alaptörvényben rögzített jogát gyakorolta akkor, amikor az elsőfokú határozattal szemben fellebbezést, a másodfokú határozat bírósági felülvizsgálata iránt keresetet, majd a megismételt bírósági eljárásra tekintettel felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.

[39] A Kp. 110. § (3) bekezdése értelmében, ha a másodfokú bíróság az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasítja, a hatályon kívül helyező végzésben az új eljárás lefolytatására vonatkozó iránymutatást ad, amely az elsőfokú bíróságot köti. A Kúria következetes joggyakorlata szerint (Kfv.38.348/2019/11., Kfv.37.031/2021/5., Kfv.35.002/2024/5.) a megismételt eljárásban hozott döntés a körben bírálható felül, hogy a korábbi kúriai végzésben foglaltaknak teljeskörűen megfelelt-e.

[40] A Kúria megállapította, hogy a megismételt eljárásban az elsőfokú bíróság a jogvita elbírálásához szükséges anyagi jogszabályokat, azok alkalmazását, az ehhez szükséges tényállási elemeket, az Air. 92. § b) pontjában foglalt feltételeket vizsgálta, a rendelkezésre álló tényeket, körülményeket teljeskörűen értékelte, eleget tett a kúriai iránymutatásnak, a Kp. 110. § (3) bekezdésében foglaltaknak.

[41] A Kúria áttekintette, hogy időrendben a 2018. szeptember 28. napján megkötött polgári jogi szerződésnek a felperes vonatkozásában milyen jogkövetkezményei voltak:

1. 2018. október 1. - a felperes az adásvételi szerződés alapján eredménytelenül kérte az Ingatlanokra a tulajdonjoga bejegyzését, mivel a jelzálog jogosult hozzájáruló nyilatkozata hiányában az nem volt teljesíthető, az ingatlanügyi hatóság az eljárást megszüntette.
2. 2019. január 9. - áfa adónemben 2018. szeptember hónapra a felperessel szemben megindult az adóellenőrzés.
3. 2019. március 11. - ismételt tulajdonjog bejegyzés iránti kérelem előterjesztése, az ingatlanügyi eljárás felfüggesztve a polgári per befejezéséig.
4. 2019. november 13. – az adóellenőrzési eljárásban az adóhatóság - jogorvoslattal nem támadott, véglegessé vált – határozatával a felperes terhére 2018. szeptemberi időszakra áfa adónemben állapított meg jogsértést, melynek jogkövetkezményeként adóbírság kiszabásáról rendelkezett.
5. 2020. április 8. - a felperes első ismételt ellenőrzés iránti kérelme.
6. 2020. szeptember 22. – az ismételt ellenőrzés iránti kérelmet elutasító - jogorvoslat hiányában véglegessé vált - másodfokú végzés.
7. 2021. május 20. - a felperes által indított polgári perben a Fővárosi Ítéltábla jogerősen megállapította, hogy a jelzálogjog alapjául szolgáló követelés 2019. január 14. napján elévült, a követelést biztosító jelzálogjog, elidegenítési és terhelési tilalom megszűnt.
8. 2021. augusztus 2. - az ingatlanügyi hatóság törli a jelzálogjogot, az elidegenítési és terhelési tilalmat és 2019. március 11. hatállyal a felperes tulajdonjogát az Ingatlanokra bejegyezte.
9. 2021. augusztus 11. - a felperes jelen eljárás tárgyát képező (második) ismételt ellenőrzés lefolytatása iránti kérelmet terjesztett elő.

[42] Az események sorrendisége alapján egyértelműen megállapítható, hogy a felperes tulajdonjogának bejegyzéséhez - az adásvételi szerződés megkötését követően - a jelzálog jogosult hozzájáruló nyilatkozatára szükség volt. Ennek elmaradása miatt szüntette meg az

ingatlanügyi hatóság az eljárást, és a tulajdonjog bejegyzés-, a gazdasági esemény hiánya volt az alapja a 2018. szeptemberi időszakra vonatkozó adóellenőrzési eljárásban alkalmazott jogkövetkezménynek is. Az elévülés bekövetkezésének, a jelzálogjog és az elidegenítési és terhelési tilalom megszűnésének napja 2019. január 14., mely időponttól nem volt szükség a jelzálog jogosult hozzájárulására a tulajdonjog bejegyzéshez.

[43] A jogalkotó az adóellenőrzéssel lezárt bevallási időszak tekintetében a törvény által meghatározott esetekben lehetőséget biztosít az ismételt ellenőrzés lefolytatására. Az Air. 92. § b) pontja szerint 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 eredményezi, 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.

[44] A Kúria az ismételt ellenőrzés jogintézményét a Kfv.35.116/2021/5., Kfv.35.150/2022/6. számú ítéleteiben már vizsgálta - melyet jelen eljárásra vonatkozóan is irányadónak tekint -, kimondva, hogy a tény, körülmény csupán a nem értékeltség miatt minősülhet újnak. „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.” (Kfv.35.150/2022/6. [34] bekezdés).

[45] Az a körülmény, hogy a felperes tulajdonjogát az ingatlanügyi hatóság 2019. március 11-ei hatállyal az Ingatlanokra az ingatlan-nyilvántartásba bejegyezte, nyilvánvaló új ténynek minősül. Annak alapja a jelzálogjog és az elidegenítési és terhelési tilalom megszűnését eredményező követelés elévülése, időpontja: 2019. január 14. napja, mely azonban az adóhatóság által 2018. szeptemberi időszakra vonatkozóan végzett ellenőrzés idején még nem történt meg, így nem állhatott rendelkezésre, és értelemszerűen arról a felperes sem tudhatott.

[46] A Kúria egységes joggyakorlata alapján téves az a felperesi hivatkozás, hogy az új ténynek körülménynek nem a vizsgált időszakra kellene fennállnia, mivel az adóellenőrzés a vizsgálatallal érintett időszakra, jelen esetben 2018. szeptember hónapra vonatkozott.

[47] Az elsőfokú bíróság az Air. 92. § b) pontjában foglalt konjunktív feltételek fennállása körében helytállóan értelmezte a rendelkezésre álló tényeket és azok időrendjét. Okszerűen állapította meg, hogy a polgári bíróság ítélete alapján a jelzálogjoggal biztosított követelés 2019. január 14-ei elévülése nem alapozza meg az Air. 92. § b) pontjában foglaltak alapján az ismételt ellenőrzés elrendelését, mivel az elévülés nem az ellenőrzéssel érintett időszakban, nem 2018. szeptember hónapban történt.

[48] A felperes hivatkozásával szemben az elsőfokú bíróság nem sértett jogszabályt akkor, amikor az alapellenőrzés során kiszabott 200 %-os adóbírság mértéke tekintetében nem foglalt állást, mivel arra az Air. 92. § b) pontjában meghatározott feltételek hiányában, a véglegesen lezárt eljárást követően nincs jogszabályi lehetőség.

[49] Mindezek folytán a Kúria az elsőfokú bíróság helytálló jogértelmezés alapján meghozott döntését a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[50] *Az Air. 92. § b) pontjában foglalt, az ismételt ellenőrzés konjunktív feltételeinek vizsgálata.*

Záró rész

[51] A Kúria a pernyertes alperest megillető a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 21.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdései alapján megállapított felülvizsgálati perköltség viselésére a peresztes felperes kötelezte a Kp. 35. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdése szerint, melyet az alperes által felszámított összeggel egyezően állapította meg.

[52] Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 39. § (1) bekezdése és 50. § (1) bekezdése, valamint a Kp. 35. §-a alapján alkalmazandó Pp. 101. § (1) bekezdése és 102. § (1) bekezdése rendelkezéseinek megfelelően a felülvizsgálati illeték viselésére a felperes köteles, melyet az állami adó- és vámhatóság által közzétett 10032000-01070044-09060018 számú illetékbevételi számlára kell megfizetnie. Az illetékfizetési kötelezettség esedékességére az Itv. 78. § (4) bekezdése az irányadó, az illeték megfizetése során az illetékfizetési kötelezettséget tartalmazó jogerős bírósági határozatot hozó bíróság megnevezését, a bíróság ügyszámot, valamint az adóazonosító számot közleményként fel kell tüntetni.

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

Budapest, 2025. március 20.

Dr. Kurucz Krisztina sk. a tanács elnöke

Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit sk. előadó bíró

Dr. Vitál-Eigner Beáta sk. bíró

Dr. Horváth Tamás sk. bíró

Dr. Rák-Fekete Edina sk. bíró

A kiadmány hitelül:
tiszttviselő