

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.741/2017/9.

A tanács tagjai: Dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás
előadó bíró, Dr. Vitál-Eigner Beáta bíró

A felperes: ... Kft.

A felperes képviselője: Dr. ... Ügyvéd Iroda

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: Dr. ... kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági
felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes

A felülvizsgálati kérelem száma: 26.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Kaposvári
Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. szeptember 13-án kelt
4.K.27.417/2016/24/II. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
4.K.27.417/2016/24/II. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az
alperesnek 400.000.- (négy százezer) forint felülvizsgálati eljárási
költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra
3.500.000.- (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati
eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2005-2008. évekre valamennyi

adóra és költségvetési támogatásra kiterjedő, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, amelynek eredményeként 2010. december 22-én meghozott határozatában kötelezte a felperest adóhiánynak minősülő adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére. A felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd (a továbbiakban: alperes) határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az indokolásban rögzítette, hogy a felperes nagyobb tételben vásárolt gépjárművet, amelyeket rövid időre bérbe adott, majd az eredeti bekerülési értékhez képest jelentősen olcsóbb áron értékesített. Az adóhatóság 35 gépjármű adásvételét vizsgálta, azok forgalmi értékét az ... értékelési rendszernek megfelelően az adott típusú, életkorú és átlagos futásteljesítményű gépjárművek alapján határozta meg. Kifejtette, a felperes azzal, hogy jelentősen a piaci ár alatt értékesítette a járműveket természetbeni juttatást biztosított a vevők részére, de kifizetőként a személyi jövedelemadót és a százalékos egészségügyi hozzájárulást nem fizette meg (első adóhatósági eljárás).

- [2] A felperes keresettel támadta az alperes határozatát, a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 8.K.26.892/2013/7. számú ítéletében az alperesi határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Kiemelte, az alperes jogszerűen állapította meg, hogy a bérleti konstrukció, illetve az adásvétel során a felperes volt az, aki értékkel bíró vagyoni értéket ruházott át. A bérleti szerződésekben kikötött vevő kijelölési jog nem képviselt olyan értéket, amely megközelítette volna a tulajdonjoghoz kapcsolódóan a dolog forgalmi értékét. Vizsgálni kell, hogy a jogügyletben a felperes milyen vagyoni értéket juttatott a vevőnek, és a vevő milyen ellenszolgáltatást teljesített. A vevők tulajdonjogukat nem a bérlőktől szerezték meg, így ők nem minősülnek kifizetőnek. A kedvezményesen átadott termékeket a felperes szolgáltatta, ezért független attól, hogy nem volt munkáltatója a vevőknek a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja tv.) szerint kifizetőnek minősül.
- [3] A jövedelemadó alapját képező kedvezmény, juttatás összegének meghatározása során szakértő kirendelésére sem lehetőség, sem szükség nem volt, mert a gépjárművek értékesítése korábban történt, azt a vevők használták, esetleg elidegenítették. Az ... Kft. ETAX értékprogramjának használata a közigazgatási és bírósági eljárásokban elfogadott egy adott gépjármű forgalmi értékének meghatározására, amennyiben ahhoz a szükséges adatok rendelkezésre állnak.
- [4] Az adóhatóság a tényállás tisztázása körében az egyes gépjárművek forgalmi értékét pontosan nem határozta meg, ezzel a tényállást nem kellően tárta fel. A valóság bizonyítása új eljárás keretében történhet meg, amikor minden egyes gépjárműre rendelkezésre álló futásteljesítmények alapján a szükséges program segítségével a gépjárművek forgalmi értéke és az eladási érték közötti különbözet

meghatározandó.

- [5] A jogerős ítélettel szemben a felperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, a Kúria a Kfv.V.35.718/2013/6. számú ítéletében az elsőfokú ítéletet hatályában fenntartotta. Rögzítette, a felperes nem terjesztett elő keresetet arra alapítottnan, hogy a bérlők által fizetett díj több tételből állna és nem kérte a felülvizsgálatot arra vonatkozóan, hogy a díj és a maradványérték milyen elemeket foglalt volna magában. A bérleti díj és a maradványérték elemeire alapított jogszabálysértést a felperes csak a felülvizsgálati tárgyaláson terjesztett elő, ezért azt a Kúria érdemben nem bírálhatta el.
- [6] A felülvizsgálati bíróság egyetértett azzal, hogy a gépjárműveket a felperes adta el a vevőknek, a tulajdonjog nem szállt át a bérlőkre. Az adóhatóság által bizonyított és a felperes részéről nem cáfolt tényből következően, hogy a felperes a gépjárműveket a piaci ár alatt értékesítette egyértelmű, hogy a társaság természetbeni adóköteles juttatást biztosított a vevőknek. Az ügy jogi megítélése szempontjából nem releváns, hogy a vevők miként kerültek vevői pozícióba. A 2014. november 6-án kelt kúriai ítéletet a felperes 2015. február 2-án, míg az alperes másnap kapta meg.
- [7] Az elsőfokú adóhatóság megismételt eljárás eredményeként hozta meg 2014. július 10-én határozatát, amelyben kötelezte a felperest adóhiánynak minősülő adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére. A határozattal szemben a felperes fellebbezett, az alperes a 2014. szeptember 30-án kelt végzésével a jogorvoslati eljárást a Kúria előtt folyamatban lévő eljárás befejezéséig felfüggesztette.
- [8] A Kúria ítéletének meghozatalát követően az alperes a 2015. március 20-án kelt határozatával a megismételt eljárásban hozott elsőfokú határozatot megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot 2005. december 1. - 2008. december 31. közötti időszakra vonatkozóan új eljárás lefolytatására utasította, amelyet a jogerős ítéletnek megfelelően kell foganatosítani (második adóhatósági eljárás).
- [9] Az elsőfokú adóhatóság a 2015. december 31-én hozott határozatában a felperes javára 247.000.-, míg terhére 28.967.000.- forint adókülönbözetet állapított meg, amelyből 28.943.000.- forint az adóhiány. 2006. január-november hónapokra a hatóság rögzítette, hogy adómegállapítási joga elévült. Kötelezte a felperest az adókülönbözet, valamint 5.788.000.- forint adóbírság és 13.301.000.- forint késedelmi pótlék megfizetésére. Az elsőfokú hatóság ... igazságügyi szakértőnek (a továbbiakban: Szakértő) a felperes megbízásából készített és a peres anyaghoz csatolt szakvéleménye alapján határozta meg az elévüléssel nem érintett vizsgált időszakban értékesített 24 gépjármű forgalmi értékét, figyelembe véve az egyéb bizonyítékokat is. A Szakértő által alkalmazott számítási módszer az elsőfokú bíróság részéről elfogadott ... rendszerből indult ki figyelembe véve a korrekciós tételeket és az értékcsökkentő tényezőket. A hatóság

megállapította, hogy az értékesített gépjárművek piaci értéke és a kedvezményes eladási ár különbsége az Szja tv. alapján természetbeni juttatásnak minősül, a felperes mint kifizető elmulasztotta bevallani a kapcsolódó személyi jövedelem adót és százalékos egészségügyi hozzájárulást.

- [10] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2016. május 30-án kelt 2060528134/2016. iktatószámú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Kifejtette, a felperes által a vevőknek adott természetbeni juttatás tényét és a felperes kifizetői minőségét az elsőfokú ítélet és a Kúria ítélete is egyértelműen rögzítette, amelyek nem képezhetik vita tárgyát. A megismételt eljárás során az elsőfokú hatóság jogszerűen használta fel a Szakértő véleményét a forgalmi érték és az eladási érték közötti különbözet meghatározásához. Az elévülés tárgyában tett felperesi érvelés nem jogszerű.
- [11] Az alperes a 2017. május 2-án hozott 2060584167/2017. számú határozatában a másodfokú határozatot úgy módosította, hogy 873.000.- forint késedelmi pótlékot törölt, egyebekben a határozatot változatlan tartalommal fenntartotta (harmadik adóhatósági eljárás).

A kereseti kérelem

- [12] A felperes eljárási- és anyagi jogi jogszabálysértésekre hivatkozással keresettel támadta az alperes határozatát kérve annak bírósági felülvizsgálatát. Egyebek mellett vitatta a természetbeni juttatás adását és a kifizetői minőségét. Véleménye szerint az adóhatóság nem tett eleget a jogerős ítéletben írt kötelezettségének, az ... rendszer nem alkalmas a szokásos piaci érték meghatározására, a benyújtott szakvélemény nem szolgálhat az ítélezés alapjául. Az adóhatóság az elévülést nem megfelelően alkalmazta és számszaki hibákat vétett eljárása során.

Az elsőfokú ítélet

- [13] A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletében a keresetet elutasította. Nézete szerint a kereset a módosító alperesi határozattal érintett részében alapos, ezt meghaladóan alaptalan. A korábbi elsőfokú ítéletben és a Kúria ítéletében írtaktól sem az adóhatóság, sem a bíróság nem térhet el, az a megismételt eljárásban kötelező. E szerint a kedvezményesen átadott termékeket a felperes szolgáltatotta, kifizetőnek minősül és a természetbeni juttatás után adót köteles bevallani és megfizetni. A felperes által becsatolt okiratokból megállapítható a tényleges gépjármű futásteljesítmény, amely figyelembe veendő az ... Kft. ETAX értékprogramjának használata során.
- [14] Az alperes elfogadta a Szakértő szakvéleményében írt forgalmi értékeket, amelyek meghatározásához a felperes szolgáltatott futásteljesítménnyel kapcsolatos adatokat. A felperes - erről való

tájékoztatás ellenére - ellenbizonyítást nem indítványozott, további szakértői bizonyítás elrendelése így nem volt lehetséges.

- [15] A felperes által hivatkozott operatív lízing körében a megismételt eljárásban vizsgálandó nem lehetett a korábbi ítéletekben írtakra figyelemmel.
- [16] A számszaki hiba vonatkozásában a felperes keresetét felhívás ellenére nem pontosította, ezért azt a bíróság érdemben nem tudta elbírálni. Az adó megállapításához való jog elévülése az alapeljárásban hozott másodfokú határozat jogerőre emelkedésétől, vagyis 2011. május 10-től a Kúria ítéletének meghozataláig, 2014. november 6-ig nyugodott. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 2016. január 1-jétől hatályos 120. § (4a) bekezdése a perben nem alkalmazható. A felperes sem hivatkozott arra, hogy az eljárás hatósági felfüggesztése ideje alatt eljárási cselekmény került foganatosításra. Az elévülés számítása körében helytálló az alperesi határozatban írt levezetés. Az e vonatkozásban történt elírás nem hatott ki az elévülés számítására. Az adóbírság és a késedelmi pótlék meghatározását az adóhatóság indokolta, ezzel szemben a felperes egy magánszakértői véleményt csatolt, amely azonban számszaki levezetést nem tartalmaz csak azt rögzíti, hogy az adóbírság és késedelmi pótlék számításának alapja helytelen, az eltérés 13.000.- forint.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [17] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen annak hatályon kívül helyezése és a keresetnek való helyt adás, másodlagosan a hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítása iránt. Véleménye szerint az ítélet sérti az Alaptörvény I. cikk (4), XXIV. cikk (1), XXVIII. cikk (7) bekezdéseit; a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164. § (1), 336/A. § (2) bekezdéseit; a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 1. § (2), 32. § (1), (8), 114. § (6), 121. § (1), 102. § (2) bekezdéseit, valamint az Art. 97. § (4), (6), 120. § (4a), 128. § (1), 129. § (1), 135. § (1) és 140. § (2) bekezdéseit.
- [18] Hangsúlyozta, az eljárás bírósági szakkal együtt 6 évig tartott, amelynek során alkotmányos jogai sérültek, ez már önmagában is alaptörvény-ellenes, mert sérti a tisztességes eljárás elvét. Jogszabálysértésként jelölte meg a Ket. alapelvi szintű sérelmét is.
- [19] A felperes ismertette a gazdasági eseményt, amely véleménye szerint egy lízing volt, ahol a gépjármű tulajdonjoga meghatározott idő elteltével annak maradványértéke megfizetése után szállt át a bérlőre.
- [20] Az alperes és az elsőfokú bíróság a korábbi jogerős ítéletet nem tartotta be, iratellenesen állították, hogy a szokásos piaci érték

a tényleges futásteljesítmény alapján került meghatározásra. Az alapul szolgáló szakvélemény a futásteljesítmény szót nem használta, a felperes a futásteljesítmény adatokat nem fogadta el, a szakvélemény nem megfelelő alap a jogszerű ítélet meghozatalához. Az igazságügyi szakértőnek megadott futásteljesítmények nem a ténylegesek voltak, amelyet jól bizonyít az, hogy minden gépkocsi kilométeróra állása ezer km-re végződik, ez pedig nem lehetséges. A futásteljesítmények meghatározása iratellenes volt, az adóhatóság bizonyítási kötelezettségének nem tett eleget.

- [21] A felperes rámutatott, az új eljárás alapjául szolgáló ítéleteket az elsőfokú bíróság helytelenül értelmezte, nem vizsgálta a hatósági határozatok jogszerűségét a bérleti díj és a maradványösszeg összetétele körében. A maradványérték a bérleti díj nélkül nem értelmezhető, mivel a gépkocsik nem alacsony áron kerültek volna értékesítésre, az operatív lízing teremti meg az alapját a gépkocsi értékének.
- [22] A felülvizsgálati kérelem 3.4. pontjában a felperes kiemelte, hogy az általa benyújtott magánszakértői vélemény célja az ... program alkalmazhatóságának a cáfolása volt, ehhez képest az alperesi álláspont szerint a felperes a szakvéleménnyel bizonyította a szokásos piaci árat. Ezzel szemben a szakvélemény nem igazolja az alperesi álláspontot.
- [23] A második adóhatósági eljárásra történő hatósági utalás hatálytalan, mert az abban az eljárásban hozott elsőfokú határozatot a másodfokú hatóság megsemmisítette. A bíróság megállapításával szemben a felperes többször jelezte azt a tényt, hogy a bírósági eljárási szakasz alatt - Kúria eljárása - az adóhatóság eljárási cselekményt foganatosított, amely súlyos eljárási hibának minősül.
- [24] Az alapeljárásban hozott másodfokú határozat az ítéletben írtakkal szemben 2011. május 10-én nem vált jogerőssé, mert azt a bíróság hatályon kívül helyezte. Így az elévülés időtartama az ítélet meghozatalának időpontjától nem nyugodott, a felülvizsgálat ideje is beszámít az elévülés időtartamába. A második adóhatósági eljárás az első jogerős ítélettel szembeni felülvizsgálati kérelem benyújtását követően is folyt, tehát a Kúria döntésének meghozataláig nem szünetelt az eljárás. Az Art. 120. § (4a) bekezdése alapján az eljárást akár visszamenőleges hatállyal is fel kellett volna függeszteni. Amennyiben az alperes által hozott felfüggesztő végzés jogszerű, úgy 55 nappal átlépte az adóhatóság a 2007. évre vonatkozó elévülési időt. Ellenkező esetben súlyos eljárási hibát vétett a hatóság, ezért eljárása semmis.
- [25] A harmadik adóhatósági eljárás során az alperes túllépte az Art. 128. § (1) bekezdésében meghatározott 60 napos határozathozatali határidőt, ezért az általa kiszabott adóbírság jogszerűtlen a vonatkozó kúriai döntésre és AB határozatra figyelemmel.
- [26] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [27] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.
- [28] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.
- [29] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a pontosan és törvényesen megállapított tényállásból helytálló jogi következtetéseket vont le. A jogerős ítéletben írtakkal a felülvizsgálati bíróság egyetért, a felülvizsgálati kérelemben foglaltakat elbírálva az alábbiakat fejti ki.
- [30] A Kúria elsődlegesen hangsúlyozza, az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait, a bizonyítékokat a Pp. 206. § (1) bekezdése alapján a maguk összességében értékelte és helyesen állapította meg, hogy a kereset nem alapos. Jogszabálysértést ebben a körben a rögzített tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogsértés azonban nem tárható fel.
- [31] A jogerős ítélet a Pp. 213. § (1) és 221. § (1) bekezdésében foglaltakkal összhangban kiterjedt valamennyi a felperes által megjelölt jogszabálysértésre, a közigazgatási és munkaügyi bíróság indokolási kötelezettségének eleget tett.
- [32] A felperes felülvizsgálati kérelme 5. pontjában olyan a hatósági eljárásra vonatkozó jogszabálysértésre hivatkozott - az Art. 128. § (1) bekezdésének sérelme és ehhez kapcsolódóan az adóbírság kiszabásának kizártsága -, amelyet a keresetében nem jelölt meg. Erre vonatkozó kereseti kérelem hiányában a Kúria a jogerős ítéletet e vonatkozásban érdemben nem vizsgálhatta felül.
- [33] A Kúria kiemeli, az Alaptörvény az egész jogrendszer meghatározó alapelveket rögzíti, az adóhatósági eljárásra irányadó konkrét eljárási szabályokat az Art. határozza meg, amely megjelöli az adóhatósági eljárás kereteit is.
- A felperesnek nem sérült az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében rögzített jogorvoslati joga, azt minden esetben gyakorolta is. Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése többek között az ésszerű határidőn belüli hatósági ügyintézésről írja elő. Önmagában az a tény, hogy a felperes előadása szerint az eljárás a bírósági szakkal együtt hat évig tartott nem jelenti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésének sérelmét és azt, hogy a felperesnek sérült volna a tisztességes eljáráshoz való joga. A felperes nem jelölte meg, hogy az adóhatósági és bírósági eljárás során mely eljárási határidő(k) nem került(ek) betartásra. Az, hogy a korábban eljárt elsőfokú bíróság az adókülönbözet összegszerűsége vonatkozásában eljárási hiba miatt hatályon kívül helyezte a hatósági határozatokat és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte, majd

ezt követően az adóhatóságok új határozatokat hoztak nem jelentik az, az ennek következtében megvalósuló időmúlás miatt sérültek a felperes alapjogai.

- [34] A felülvizsgálati bíróság hangsúlyozza, a Ket. 109. § (4) bekezdésének megfelelően a közigazgatási hatóságot a megismételt eljárásban a bíróság ítéletének rendelkező része és indokolása egyaránt köti, annak megfelelően köteles eljárni. Az új eljárásban hozott határozat elleni bírósági perben ismételten nem vitathatók a korábbi eljárásban elbírált, véglegesen lezárt kérdések.
- [35] A Kúria megállapítja, hogy az elsőfokú hatóság és az alperes a jelen per tárgyát képező eljárások során - harmadik adóhatósági eljárás - a korábbi elsőfokú ítéletben és a Kúria ítéletében írtaknak megfelelően jártak el. A gépjárművek futásteljesítményét tisztázták, szakvéleményre alapítottan, az ... értékprogramjának használatával határozták meg a gépjárművek forgalmi értékét, majd ebből a természetbeni juttatás összegét, valamint ehhez kapcsolódóan a bevallani és megfizetni elmulasztott személyi jövedelemadót és százalékos egészségügyi hozzájárulást.
- [36] Az elsőfokú bíróság helyesen rögzítette, hogy a megismételt eljárásra kötelező, jogerős és hatályában fenntartott ítélet szerint a kedvezményesen átadott termékeket a felperes szolgáltatatta, ezért kifizetőnek minősül és a természetbeni juttatás után adót kell bevallania és megfizetnie. Az adókülönbözet jogalapjáról az elsőfokú bíróság és a Kúria jogerősen döntött, ez a kérdés már nem képezheti jelen per tárgyát, így a felülvizsgálati eljárásban sem vitatható.
- [37] A felperes megbízásából a Szakértő 2012. augusztusában a gépjárművekre külön-külön szakvéleményeket készített, amelyek teljes körű értékelést is tartalmaztak. A szakvélemények rögzítik, hogy azokat a Szakértő a gépjárművek megtekintése nélkül, kizárólag a részére a felperes által átadott iratok alapján készítette. Az értékelő lapok minden esetben meghatározták a tényleges kilométerfutást is. A Szakértő az elsőfokú hatóság felé 2013. október 21-én úgy nyilatkozott, hogy a felperes által átadott iratok egy részét a vélemények tartalmazzák, levelével együtt megküldte a teljes átadott iratanyagot. Az egyes értékelések elkészítése alkalmával a felperes szóban kiegészítette, pontosította az általa leírtakat.
- [38] Az elsőfokú hatóság és az alperes határozatukat a felperes megbízásából készített szakvéleményekre alapították, a felperes keresetében és felülvizsgálati kérelmében az ezekben a szakvéleményekben írtakat vitatta.
- [39] A felülvizsgálati bíróság rámutat, az egységes bírói gyakorlat szerint a magánszakértői vélemény nem az azt benyújtó fél nyilatkozatának minősül, hanem egy olyan bizonyítási eszköznek, ami a hatósági állásponttal szemben tartalmaz bizonyítékot. Jelen esetben az alperes jogszerűen alapította döntését a Szakértő szakvéleményeire. A tényleges futásteljesítmény megállapítása a felperes adatszolgáltatása hiányában utólag nem lehetséges, mert a

járműveket régen eladták, azok vizsgálata ebben a körben eredményre nem vezethet. A felperes által szolgáltatott adatok és az ezeken alapuló szakvélemények kitöltik azt a hiátust, amelyet a korábban eljáró elsőfokú bíróság az adóhatóság terhére értékelte.

- [40] A felperes a bíróság erről szóló tájékoztatása birtokában sem kérte a perben szakértő kirendelését annak ellenére, hogy a Pp. 164. § (1) bekezdésére tekintettel a bizonyítási teher őt kötelezte. Az alperes a határozata alapjául szolgáló tényállás valóságát bizonyította, ezért a bizonyítási teher nem fordult át (Pp. 336/A. § (2) bekezdés).
- [41] A Ket. alapelveinek megsértésére a felperes ugyan hivatkozott, de azokat konkrétan nem jelölte meg és a felülvizsgálati kérelem e körben indokolást nem tartalmazott, ezért a Kúria erről érdemben nem tudott dönten.
- [42] A korábban eljáró elsőfokú bíróság a hatályon kívül helyezés mellett új eljárásra kötelezte az elsőfokú hatóságot, amely azt a Kúria döntése előtt lefolytatta és határozatot is hozott. Nincs olyan rendelkezés - ilyenre a felperes sem hivatkozott -, amely a felülvizsgálati kérelem benyújtására alapítottan megtiltaná a jogerős ítéletben írtak teljesítését. Ezt az elsőfokú határozatot az alperes ugyan megsemmisítette és az elsőfokú hatóságot új eljárásra utasította, de az abban beszerzett adatok ismertetése a harmadik adóhatósági eljárás során hozott határozatokban nem jogszabálysértő.
- [43] Az Art. 164. § (1) bekezdése alapján az adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az adóról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni (...). Az elévülés hat hónappal meghosszabbodik, ha az adóbevallás késedelmes benyújtásakor, illetve a költségvetési támogatás igénylésekor az adómegállapításhoz, illetve a költségvetési támogatás igényléséhez való jog elévüléséig kevesebb mint hat hónap van hátra. A 164. § (5) bekezdés kimondja, ha az adóhatóság határozatát a bíróság felülvizsgálja, a másodfokú adóhatósági határozat jogerőre emelkedésétől a bíróság határozatának jogerőre emelkedéséig, felülvizsgálati kérelem esetén a felülvizsgálati kérelem elbírálásáig az adó megállapításához való jog elévülése nyugszik.
- [44] A felülvizsgálati bíróság kiemeli, az elsőfokú bíróság helyesen rögzítette, hogy az adó megállapításához való jog elévülése az első adóhatósági eljárás során hozott másodfokú határozat jogerőre emelkedésétől, vagyis a felperesi képviselő általi átvételétől kezdődően - 2011. május 10. napjától - nyugodott. Az elévülés nyugvása a fent hivatkozott kúriai ítélet 2014. november 6-i meghozataláig tartott. Az Art. 120. § (4a) bekezdését a 2015. évi CLXXXVII. törvény 27. § (1) bekezdése 2016. január 1-jei hatállyal iktatta be, így az - mivel a Kúria eljárása 2014. november 6-án befejeződött - az ügyben nem alkalmazható.
- [45] Az elévülés körében a felperesnek az Art. 120. § (4a) bekezdésére

alapított érvelése nem foghat helyt.

- [46] Az alperes határozata 20-22. oldalain levezette az elévüléssel kapcsolatos okfejtését, az ott írtakkal a Kúria egyetért, az adóhatósági határozattal érintett időszakok nem évültek el.
- [47] A Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdését alkalmazva a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [48] *Az új eljárásra kötelező bírósági döntés rendelkező része és indokolása is köti a közigazgatási hatóságot. A jogerős ítéletben eldöntött kérdések az új eljárás során hozott határozat elleni közigazgatási perben nem tehetők vitássá.*

Záró rész

- [49] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (2) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.
- [50] A pervesztes felperes köteles az alperes részére a Pp. 78. § (1) bekezdésére figyelemmel jogi képviseleti díjban megtestesülő felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.
- [51] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket szintén a felperesnek kell megfizetnie az államnak, annak összegét az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése határozza meg.
- [52] Az ítélet elleni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2019. február 13.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Vitál-Eigner Beáta s.k. bíró

A kiadmány hitelével:
tisztviselő