

AZ ISMÉTELT ELLENŐRZÉS ÉS AZ ALAPELJÁRÁS KAPCSOLÓDÁSI PONTJAI AZ ADÓIGAZGATÁS RENDSZERÉBEN

DARAI PÉTER
vendégelőadó (ME BTK ATTI)

Absztrakt

Jelen tanulmány az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény 92. §-ában szabályozott ismételt ellenőrzés jogintézményét vizsgálja, az adózó által benyújtott kérelem esetében. A jogszabály 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 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.

A törvény lehetőséget biztosít a véglegesség (jogerő) áttörésére, ez azonban kivételes. A hatósági vagy bírósági döntés véglegessége az Alkotmánybíróság gyakorlatában – szoros összefüggésben a jogbiztonsággal – a jogállam alapvető pillére. Mégis előfordulhatnak olyan esetek, amikor nagyobb érdek fűződik az anyagi igazság érvényesüléséhez, mint amekkora sérelmet okoz a véglegesség feloldása. Szükséges azonban kiemelni azt is, hogy az ismételt ellenőrzés nem önálló eljárás, az alapellenőrzésről nem választható le, az új tények, körülmények mibenléte is csupán az alapügyhöz viszonyítva értelmezhető.

Kulcsszavak: ismételt ellenőrzés, új tény és körülmény, bizonyítás, jóhiszemű eljárás, Kúria, alapügy, jogbiztonság, anyagi igazság, arányosság, Alkotmánybíróság.

CONNECTING THE REPEATED AUDIT AND THE BASIC STATE
IN SYSTEM OF TAX ADMINISTRATION

Abstract

This essay trying to present the legal institution of the repeated audit by the Act Act CLI of 2017 on Tax Administration and the Regulation of Tax Administration in Section 92 especially in the case of taxpayer's petition. According to subsection of Section 92 the Act with respect to periods closed by tax audit, taxes and central subsidies may be repeatedly audited upon the taxpayer's request, when the clarification of a new fact or circumstance may result in the modification of the statements of an earlier audit, provided that the new fact or circumstance was not, and in the case of a procedure in good faith, could not be available to the taxpayer, and/or the taxpayer was not, and in the case of a procedure in good faith, could not be aware of it.

The law gives possibility to break the substantive judgment in special situations. In the judicial precedent of Constitutional Court the substantive judgment is the basic of constitutional state with the due process of law. However they are imaginal cases when better inforce the right of substantive justice contrary to substantive judgment. It is necessary to emphasize that repeated audit is not an independent procedure because of the basic state and the new fact or circumstance just defined the context of the tax audit cloused before.

Keywords: repeated audit, new fact or circumstance, proof, act in good faith, Supreme Court, basic case, due process of law, substantive justice, proportionality, Constitutional Court.

1. Bevezetés

Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 89. §-a az ellenőrzés fajtáival foglalkozik. A jogszabályhely (1) bekezdése szerint az adóhatóság az ellenőrzés célját a) *ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező*, az adó, költségvetési támogatás alapjának és összegének vizsgálatára irányuló *adóellenőrzéssel*, b) egyéb adókötelezettségek teljesítésére irányuló, ellenőrzéssel lezárt időszakot nem keletkeztető jogkövetési vizsgálattal valósítja meg.¹ A törvény 90. § (1) bekezdése értelmében az

1 A jogszabály szerint az ellenőrzésre kiválasztás módszere jellemzően az adóalanyhoz,

adóellenőrzés keretében az adóhatóság az adózó adómegállapítási, adatbejelentési, bevallási kötelezettsége teljesítését adónként, támogatásonként és időszakonként vagy meghatározott időszakra több adó és támogatás tekintetében is vizsgálja. A jogkövetési vizsgálat viszont már célzottabb. Az Air. 91. § (1) bekezdése alapján az adóhatóság jogkövetési vizsgálat során a bevallási időszak lezárását megelőzően a) ellenőrizheti, hogy az adózó eleget tett-e a törvényekben előírt egyes adókötelezettségeinek, azokat határidőben, illetve az adó megállapítására, bevallására és megfizetésére alkalmas módon teljesíti-e, b) adatokat gyűjthet a nyilvántartásában és az adózó nyilvántartásában, bevallásában szereplő adatok, tények, körülmények valóságtartalmának, illetve ezek hitelességének megállapítása érdekében, c) vizsgálhatja a gazdasági események valódiságát, d) adatokat gyűjthet az ellenőrzési tevékenysége támogatása érdekében, így különösen becslési adatbázis létrehozásához, karbantartásához. A két vizsgálat típus egymást ellenben nem szükségképp feltételezi. Az adóellenőrzés nem minősül a jogkövetési vizsgálat folytatásának még akkor sem, ha a korábbi vizsgálat eredménye indokolja az elrendelését.² Az adott ügyhöz kapcsolt kockázati tényezők határozzák meg, hogy a jogkövetési vizsgálatot követően szükséges-e az adóellenőrzés megindítása. Másrészt a jogkövetési vizsgálat, illetve az adóellenőrzés célja és eszköztára is más. Előbbi esetben az adóhatóság jellemzően az iratok vizsgálatával ellenőrzi, hogy az adózó eleget tett-e az egyes adókötelezettségeinek. Az adóhatóság így különösen a bejelentésre, bevallásra, adatszolgáltatásra, nyilvántartásra, bizonylat kiállítására, megőrzésére, könyvvezetésre, az adó-, adóelőleg levonására, beszedésére vonatkozó előírások megtartását (az ún. adózási mellékkötelezettségeket) vizsgálja.³

vagy az adóhatóság által vizsgálni kívánt kötelezettséghez kapcsolódik. Ld. Dr. HERICH György: *Adótan*. Budapest, Penta Unió Zrt., 2023, 81–82.

- 2 Kúria Kfv.VI.35.571/2016., az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII.28.) Korm. rendelet 89. § (3) bekezdése.
- 3 Kúria Kfv.V.35.342/2011., az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 118. § (1)-(2) bekezdései. Ld. továbbá SZŐKE Ágnes Éva: Az adóhatósági ellenőrzési típusok elhatárolásának kérdései. *Magyar Jog*, 2017/7-8, 474–480. A fő különbség az eltérő eljárások során feltárt megállapítások véglegességének kérdésében van. Az adóellenőrzés ellenőrzéssel lezárt időszakot keletkeztet, ugyanakkor a jogkövetési vizsgálatnak ilyen joghatása nincs, vagyis elviekben ugyanarra az időszakra – a jóhiszemű és tisztességes hatósági eljáráshoz való jog követelményeinek betartása mellett – az elévülési időn belül többször is lefolytatható. Ennek kapcsán figyelemmel kell lenni az Air. 100. §-ának korlátjára (*a jogviszony eltérő minősítésének tilalma*). Eszerint az adókötelezettséget érintő jogviszony alanyainak ellenőrzése során ugyanazt a vizsgálatot érintett és már minősített jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként

Ugyanakkor az Air. 89. § (2) bekezdése szerint törvényben meghatározott feltételek fennállása esetén ellenőrzésre ellenőrzéssel lezárt időszak tekintetében is sor kerülhet (ismételt ellenőrzés). A jogszabály 92. §-a értelmében ugyanis 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, ha az adóhatóság rendelkezésére álló adatok alapján az ismételt ellenőrzés eredménye ellátási jogosultságot teremt, vagy felüellenőrzés keretében.⁴ Az Air. – bizonyos kritériumok teljesülésekor – lehetőséget biztosít a véglegesség vagy a régi Art. szóhasználatában a *jogerő áttörésére* és az ellenőrzéssel lezárt időszak „felnyitására”, ez azonban kivételes. A hatósági vagy bírósági döntés véglegessége (jogereje) az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint – összefüggésben a jogbiztonság elvével – a jogállam egyik alapvető pillére. A kérdéskörrel a taláros testület maga is több alkalommal foglalkozott,⁵ hivatkozott kijelentést egyértelműsítve, hogy erre – még jogszabályi felhatalmazásra visszavezethetően is – *csak és kizárólag* különösen *indokolt esetben kerülhet sor*.⁶ Jelen írás az ismételt ellenőrzés elrendelésének az egyik – de annál érdekesebb – esetével, az adózó által kezdeményezett eljárással foglalkozik, különösen az új tény és körülmény tartalmi megítélésére és az alapeljárással való összefüggésére koncentrálna.

eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során. Fenti ellenőrzéstípusok előfordulása a leggyakoribb, melyek sajátossága a hivatalból – *ex officio* – történi eljárás; ez különbözteti meg őket a tanulmányban részletesen tárgyalt jogintézménytől.

- 4 2023. július 15. napjáig a jogszabályhely még egy esetet nevesített. Eszerint az ismételt ellenőrzés elrendelésére akkor is volt mód, ha az elsőfokú adóhatóság a korábbi ellenőrzés megállapításának végrehajtását vizsgálta (utóellenőrzés) [Air. 92. § a) pontja]. A rendelkezést fenti nappal a légitársaságok hozzájárulásáról és egyes adótörvények módosításáról szóló 2023. évi LIX. törvény 175. § (2) bekezdése hatályon kívül helyezte.
- 5 24/2013. (X.4.) AB határozat, 2/2015. (II.2.) AB határozat, 3133/2017. (VI.8.) AB határozat, 3027/2018. (II.6.) AB határozat.
- 6 Az adóellenőrzés keretein belül ezért jelentősége van annak is, hogy az adóhatóság milyen körben vizsgálódik; más adónemekben lefolytatott vizsgálat – hasonlóan a már hivatkozott jogkövetési vizsgálatához – nem teremt ellenőrzéssel lezárt időszakot (Kúria Kfv.III.35.213/2015.).

2. Az ismételt ellenőrzés törvényi feltételei

Az Air. 92. § b) pontja értelmében 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.

Rögtön a legelején szükséges leszögezni viszont az alábbiakat. Egyrészt az ismételt ellenőrzésre vonatkozó kérelem – a jogintézmény jellegénél fogva – *nem jogorvoslati eszköz*, hiszen ezeket az Air. is egyértelműen szabályozza (fellebbezés, Air. 121-127. §-ai; felügyeleti intézkedés, Air. 128. §-a; közigazgatási per, Air. 130. §-a). Ezzel összefüggésben az ismételt ellenőrzés alkalmazhatóságát pedig az Air. 120. §-a – a közigazgatási per lefolytatásának ténye – már behatárolja; amennyiben az ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező határozat esetén sor került a kereset elutasításával járó közigazgatási perre, nem lehet ismételt ellenőrzést végezni.⁷ Másrészt viszont az ismételt ellenőrzés elrendelésével nemcsak az eljárás vizsgálati szakasza kerül lefolytatásra, hanem azt hatósági szak is követi, mivel az ismételt ellenőrzés lefolytatására – valamint lezárására – is *ugyanúgy irányadóak az adóellenőrzés szabályai*. Az adóellenőrzésnél az ellenőrzés végleges lezárulásához szükséges az Air. 117. §-ában rögzített határozathozatal;⁸ ennek értelmében az adóellenőrzés esetén az adóhatóság az ellenőrzés eredményétől függetlenül a megállapításokról határozatot hoz (utólagos adómegállapítás). Az Air. 117. §-a nem említi kivételként az ismételt ellenőrzést; következésképp az ismételt ellenőrzést követően az adóhatóságnak szintén kötelező határozatot hozni. Harmadrészt pedig bár kétségtelen, hogy – tartalmi értelmezésében – egy új ellenőrzés új tények, körülmények alapján való lefolytatása történik, az ismételt ellenőrzés ezen megközelítésben *nem választható le a korábbi ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező adóvizsgálatról*; hiszen pont az

7 Az Air. 120. § (1) bekezdése alapján, ha az adóhatóság a felettes szerv vagy a közigazgatási bíróság által még el nem bírált jogszabálysértő döntését, illetve a közigazgatási perrel érintett döntést hozó adóhatóság a bíróság által még el nem bírált jogszabálysértő döntésrészét módosítja vagy visszavonja. Az adóhatóság a döntést az adózó terhére egy alkalommal módosíthatja.

8 Határozat hiányában az Air. 89. § (1) bekezdésének a) pontja szerinti hatály nem áll be (Kúria Kfv.I.35.093/2023.). Ld. még 17/2019. (V.30.) AB határozat, Indokolás [60], [73]-[74].

alapügyben megállapított tényekhez, körülményekhez képest megfogalmazott eltérésekre tekintettel létezhet.⁹

Összefoglalva fentieket tehát az adózó kérelmére indítható ismételt ellenőrzés kritériumrendszere az alábbi: 1. új tény, körülmény 2. az új tény, körülmény a vizsgálati megállapítások megváltozásához vezet 3. az adózó jóhiszemű eljárása, vagyis a bizonyíték korábbi rendelkezésre bocsátása – annak elmaradása – kapcsán az adózót felróhatóság nem terheli. Az alábbiakban ezen feltételek vizsgálati kereteinek kijelölését kísérelm meg.

2.1. Az adózó által feltárt új tény, körülmény

Elsődlegesen az Air. 92. § b) pontjának ismeretében jogalkalmazási szempontból új ténynek, körülménynek az minősíthető, ami a tényállás tisztázásának keretei között – ideértve a bizonyítékok értékelésének logikai folyamatát – bizonyítékként, illetve tényállási elemként értékelhető, mivel fenti törvényhely szerint alkalmasnak kell lenni az ellenőrzés megállapításainak megváltoztatására, más megfogalmazásban a korábbiaktól eltérő jogi álláspontra való következtetésre. A norma szövegéből következően *az adózónak kell igazolnia az előadott tény, körülmény novum jellegét*, illetve azt, hogy az eljárása az új tény, körülmény előterjesztése kapcsán jóhiszemű volt.¹⁰ Az Air. 92. § b) pontjának második fordulata az új tényt, körülményt megszorító módon értelmezi; fenti jogalkotói szándék tehát az eljárás koncentrációjának, az adóügyek észszerű határidőn belül való elintézésének, illetve a rendeltetészerű joggyakorlás elvének érvényesülését szolgálja.¹¹

A Kúria a jogintézményt a Kfv.V.35.116/2021. számú ügyben hozott ítéletében már érintette, az abban foglaltakkal a Kúria Kfv.I.35.150/2022. számú ügyben hozott döntése szintén egyetértett. Az elsőként felhívott ítélet alapjául szolgáló tényállásban az adóellenőrzést nem követte közigazgatási peres jogorvoslat, ezért a Kúria az Air. 92. § b) pontja szerinti ismételt ellenőrzést és annak feltételeit is érdemben vizsgálhatta. A felülvizsgálati bíróság

9 Kúria Kfv.I.35.150/2022.

10 Ez viszont azt is jelenti, hogy a jogszabályi kritériumok konjunkciója miatt amennyiben az adózó által előadottak nem minősülnek novumnak, a feltételrendszer további elemeinek a vizsgálatára lényegében nincs is szükség.

11 Az adóhatóság a szakszerűség, a hatékonyság és a költségtakarékosság érdekében úgy szervezi meg a tevékenységét, hogy – a tényállás tisztázására vonatkozó követelmények sérelme nélkül – az eljárás a lehető leggyorsabban lezárható legyen, és az adózónak, az eljárás egyéb résztvevőjének és az adóhatóságnak a legkevesebb költséget okozza [Air. 2. §-a, a szakszerű és hatékony eljárás elve].

rögzítette, hogy az Air. 92. § b) pontjában foglalt feltételek konjunktív volta miatt szükséges annak ellenőrzése, hogy *az új tényekről, körülményekről mikor szerez tudomást az adózó*. A másodikként felhívott döntésében pedig a Kúria elvi éllel utalt arra, hogy az érintett tényeknek, körülményeknek már az adóellenőrzés időtartama alatt létezniük kell. Az adóellenőrzést követően előállított tény, körülmény a maga létezésében – szűk kronológiai értelmezésben – lehet valóban új, de nem alkalmas annak a feltételnek a vizsgálatára és igazolására – pontosan azért, mivel az adóellenőrzést követően keletkezett –, hogy a jóhiszemű eljárás esetén az adóellenőrzés alatt nem állhatott az adózó rendelkezésére, illetve arról adózó nem tudott és jóhiszemű eljárás esetén nem is tudhatott. Mindezek más megfogalmazásban azt is jelentik, hogy ha a bizonyíték az adóellenőrzés alatt nem létezik, arról az adózó és az adóhatóság sem tudhat, következésképpen a jóhiszeműség – mint az Air. 92. § b) pont szerinti feltételrendszer később majd kifejtésre kerülő eleme – fogalmilag eleve nem is vizsgálható, hiszen az csak már korábbiakban is létező bizonyíték kapcsán értelmezhető. Vagyis a jogszabály a feltárt tényt és az arra vonatkozó tudattartalmat szorosan fűzi össze, ami pedig azt is jelenti, hogy *az ismételt ellenőrzést megalapozó ténynek fenn kell állnia az alapügyben*, de az vagy nem áll az adózó rendelkezésére; vagy arról – jóllehet fennáll ugyan, de – az adózó nem tud, majd azt később feltárja az adóhatóság előtt.

Ki kell emelni, hogy az adózási alapelvek [Air. 1. §-a, *törvényesség (legalitás) elve*; Air. 8. §-a, *jóhiszemű eljárás követelménye, együttműködési kötelezettség elve*] az adóeljárásban elsődlegesen az adózó és az adóhatóság együttműködésére építenek.¹² Az adóeljárásnak – a helyes megközelítés szerint – az adózó nem csupán passzív, hanem az együttműködési kötelezettségéből adódóan aktív résztvevője; a saját jogainak védelme érdekében cselekvő magatartást (nyilatkozattétel, iratok megismerése, iratbetekintés, észrevételezés) kell kifejtenie, esetleges jogsérelmeket megelőzendő magának is megfelelő gondossággal kell az eljárásban közreműködnie. Ez szorosan kapcsolódik ahhoz, hogy az adóellenőrzések fókuszában jellemzően az iratanyag vizsgálata áll. Az Air. 98. § (2) bekezdése szerint az adózó az iratokat és az adózással összefüggő, elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra az adóhatóság által közzétett formátumban rendelkezésre bocsátja, illetve az ellenőrzéshez szükséges tények, körülmények, egyéb feltételek megismerését biztosítja. Az ellenőrzés során az adózó és foglalkoztatottja az adóhatóság részére az ellenőrzéshez szükséges felvilágosítást megadja. Nem kötelezhető az adózó

12 Air. 98. § (1)-(3) bekezdései; Kúria Kfv.V.35.104/2013., Kfv.V.35.012/2014., Kfv.I.35.796/2015., Kfv.I.35.328/2016., Kfv.V.35.027/2017., Kfv.I.35.566/2019.

olyan nyilvántartás, összesítés, számítás elkészítésére, amelyet jogszabály nem ír elő. Az Air. 8. § (1) bekezdése értelmében az adózó és az eljárás egyéb résztvevője köteles a jogait jóhiszeműen gyakorolni és elősegíteni az adóhatóság feladatainak végrehajtását. Az Air. 98. § (1) bekezdése – kibontva a hivatkozott alapelvet – is az ellenőrzés alatti aktív adózói részvételt és együttműködést írja elő; ennek értelmében az adózó köteles az adóhatósággal az ellenőrzés során együttműködni, az ellenőrzés feltételeit a helyszíni ellenőrzés alkalmával biztosítani, az adóhatóság felhívására az adóhatóság által meghatározott módon nyilatkozatot tenni.¹³ Az adózó tehát nemcsak a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv. törvény) szerinti bizonylatai – illetve amit maga gondol relevánsnak –, hanem a kért összes irat átadására köteles.¹⁴

A bizonyítékok átadása különösen lassíthatja az ellenőrzési folyamatot akkor, amikor adózó ezeket részletekben, „csepegtetve” adja át az adóhatóság részére – ideértve akár a jogorvoslati eljárást is –, ugyanakkor ezen magatartása még nem jelenti szükségszerűen a késedelmesen előterjesztett bizonyítékok értékelésének mellőzését. Feltétlen jelleggel az adózó nincs tehát elzárva, hogy akár a másodfokú eljárásban is előterjesszen új bizonyítékot, hivatkozzon új tényre, körülményre, de ez csupán akkor lehetséges, ha valamely – indokolható – körülmény folytán az adózó később jutott azon helyzetbe, hogy a bizonyítékait elő is terjessze.¹⁵ Ezt tartalmazza az Air. 124. § (3) bekezdésének megszorító rendelkezése is. Eszerint a fellebbezésben és a fellebbezés alapján indult eljárásban – semmisségi okon kívül – nem lehet

13 Az ellenőrzés akadályozásának minősül minden olyan magatartás, amely az eljárást indokolatlanul késlelteti, elhúzza [Legfelsőbb Bíróság (Kúria) Kfv.V.35.524/2009., Kfv.V.35.322/2010., Kfv.I.35.065/2011., Kfv.I.35.571/2012.]. A vizsgálat lefolytatását előmozdító *együttműködési kötelezettség az adózói oldalon mozaikelemekből áll össze* egészé. Például az iratok bemutatásának és átadásának kötelezettsége [Art. 78. § (2) bekezdése] így független az adóhatóság előtti személyes megjelenéstől, ahogy a nyilatkozattétel saját ügyben történő megtagadásakor [Air. 59. § (1) bekezdése] az adózót ugyanúgy terheli a személyes megjelenési kötelezettség [Air. 56. §-a]. Ld. Kúria Kfv.V.35.104/2013.

14 Az adóhatóság kompetenciája annak az eldöntése, hogy az ellenőrzést a helyszínen, vagy pedig a hivatali helyiségében folytatja le. Az iratbemutatói kötelezettség alól az adóalanyt nem mentesítheti a tény, hogy az iratokat a saját döntése alapján külföldön őrzi [Legfelsőbb Bíróság (Kúria) Kfv.I.35.523/2009.]. Az iratok rendelkezésre bocsátását a vizsgálat által kijelölt időpontban a törvény kötelező jelleggel írja elő, ennek teljesítéséhez az adózó feltételeket nem támaszthat. Ha az adózó a bizonylatot, könyvet, nyilvántartást online hozzáférést biztosítva, elektronikusan őrzi meg, köteles ellenőrzés esetén az adóhatóság részére az elektronikus hozzáférést, letöltést biztosítani [Art. 78. § (9) bekezdése].

15 Kúria Kfv.I.35.234/2015.

olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékra hivatkozni, amelyről a fellebbezésre jogosultnak az elsőfokú döntés meghozatala, ellenőrzés esetén az észrevétel benyújtására nyitva álló határidő letelte előtt tudomása volt, azonban a bizonyítékot az adóhatóság felhívása ellenére nem terjesztette elő, a tényre nem hivatkozott (ún. *novációs tilalom*).¹⁶ Az új tény, körülmény alapeljárás alkalmával történő hivatkozásának időbeli korlátja emiatt a novációs felhívás hatályával áll be.¹⁷

- 16 A novációs tilalom, mint az új tények előadására, új bizonyítékok előterjesztésére vonatkozó korlát jogpolitikai célja az ellenőrzések indokolatlan elhúzásának felszámolása. Az Air. 124. § (6) bekezdése alapján az új bizonyíték fogalma – az adózó által nem hivatkozott, és az elsőfokú adóhatóság által a döntéshozatalkor nem ismert bizonyíték mellett – kiterjed az adózó által hivatkozott, de a döntéshozatalig az elsőfokú adóhatósághoz meg nem érkezett bizonyítékra is. *A novációs tilalom az adózási bizonyítás (ellenbizonyítás) lehetőségét időbeli síkon szorítja korlátok közé; az erre történő felhívást azért kell komolyan venni, mert a teljesítés elmulasztása egy közigazgatási perben bizonyítási akadályt jelent. A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 78. § (4) bekezdésében foglalt korlát szerint a megelőző eljárás idején fennálló, de a megelőző eljárásban nem értékelt tényre, körülményre a felperes vagy az érdekelt akkor hivatkozhat, ha azt a megelőző eljárásban a közigazgatási szerv arra való hivatkozása ellenére nem vette figyelembe, azt önhibáján kívül nem ismerte, illetve arra önhibáján kívül nem hivatkozott. 2020. január 1. napjától az egyes adótörvények módosításáról szóló 2020. évi CXVIII. törvény 147. §-a alapján az Air. 124. § (3)-(4) és (6) bekezdéseit a felügyeleti intézkedés iránti kérelem benyújtása esetén is alkalmazni kell [Air. 128. § (2a) bekezdése]. Ez független az ellenőrzésről készült jegyzőkönyvre tehető észrevételtől, melyre a jegyzőkönyv átadását, kézbesítését követő 15 napon belül (adóellenőrzés esetén 30 napon belül) van mód; az ennek megtételére nyitva álló határidő már jogvesztő [Air. 97. § (2) bekezdése].*
- 17 Ugyanakkor egyrészt a felhívás alkalmazása az adóhatóságnak csak joga, nem pedig kötelezettsége. Amennyiben az adóhatóság akként dönt, hogy nem él a felhívás lehetőségével, akkor az adott eljárás tekintetében az Air. 124. § (3) bekezdésében rögzített korlát értelemszerűen nem alkalmazható, vagyis az adózó a fellebbezésében hivatkozhat új tényre, bizonyítékra. Másrészt a törvényi tilalommal érintett új tény és bizonyíték csak a hatóság számára minősül újnak; az adózó számára a novum jelleg pusztán annyiban jelenik meg, hogy először a jogorvoslati eljárásban hivatkozik rá – illetőleg terjeszti elő –, jóllehet az már az alapeljárásban is létezett, tudomása volt róla, emiatt lehetősége lett volna az adóhatóság elé tárni. Másként megfogalmazva a novációs tilalom korántsem generális; következésképp a jogorvoslati kérelmében az adózó hivatkozhat új tényeket és bizonyítékokat, annak ellenére, hogy ez kifejezetten már nem szerepel az Air.-ban. A bizonyíték-előterjesztési korlát az Air. 124. § (3) bekezdésében megjelölt és (6) bekezdés alapján árnyalt új tények, bizonyítékok körére vonatkozik („nem lehet olyan új tényt állítani, illetve olyan új bizonyítékra hivatkozni...”; nem pedig „nem lehet új tényt állítani, illetve új bizonyítékra hivatkozni...”). A tilalommal nem érintett új tények és bizonyítékok jogorvoslati eljárásban történő előterjesztésére továbbra is van mód, de a bizonyításra vonatkozó általános szabályok szerint az adózónak kell igazolnia, hogy azok kívül esnek a tilalom körén.

2.2. Az új tény, körülmény bizonyító ereje

Ha és amennyiben a felperes részéről előadott tények, körülmények az Air. 92. § b) pontja szerinti nóvumnak, mint alapfeltételnek megfelelnek, akkor azt kell vizsgálni, hogy azok alkalmasak-e arra, hogy azok eredményeként megváltozzon az ellenőrzés kimenetele, vagyis kihatással bírhatnak-e a korábbi megállapításokra. Más megfogalmazásban elsősorban az vizsgálandó, hogy a megállapítás alapjául szolgáló tényállás valamely eleme megváltozik-e, hiszen ez eredményezheti az alapeljárás alkalmával realizáltak korrekcióját.

Ennek elsődleges kizárhatósági pontja az alapeljárás során a tényállás minél pontosabb feltárása. Az Air. 99. § (1) bekezdése alapján az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Ezen szabályt egészíti ki az Air. 58. § (2) bekezdésének első mondata, mely alapján a hatósági eljárásban minden olyan bizonyíték felhasználható, amely a tényállás tisztázására alkalmas.¹⁸ Ha a törvény eltérően nem rendelkezik, az adóhatóság szabadon választja meg a bizonyítás módját, és a rendelkezésre álló bizonyítékokat bizonyító erejüknek megfelelően értékeli [Air. 58. § (4) bekezdése].

Az adóhatóságot terhelő ezen kötelezettségre, valamint a szabad bizonyítás elvére figyelemmel felhasználhatóak mindazon tények, megállapítások is, melyeket az adózóval közvetett szerződéses kapcsolatban álló vagy állt adóalanyok ügyeiben derített fel az adóhatóság, feltéve, hogy a tényállás szempontjából szintén lényegesek. Ugyanakkor le kell szögezni azt is, hogy *a tényállás tisztázására irányuló adóhatósági kötelezettség nem feltétlen és nem abszolút* – vagyis nem „parttalan” –, annak a releváns tényállási elemekre kell kiterjednie.¹⁹ Az Air. 99. § (2) bekezdése egyértelmű abban a körben, hogy az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni; a nem bizonyított tény, körülmény – a becslési eljárás kivételével – az adózó terhére nem értékelhető. Ez ugyanakkor nem jelentheti azt,

18 Egyetlen evidens megszorítás, hogy nem használható fel bizonyítékként jogszabálysértéssel megszerzett bizonyíték [Air. 58. § (2) bekezdésének második mondata]. A bizonyítás lehetőség és egyúttal kötelezettség is az adóhatóság számára, feltéve, hogy azt nem visszaélészerűen gyakorolja (Kúria Kfv.I.35.270/2017.).

19 Kúria Kfv.III.35.771/2015., Kfv.I.35.270/2017., Kfv.I.35.437/2019., Kfv.I.35.457/2020., Kfv.VI.35.556/2021. A törvény sem teszi a hatóság kötelezettségévé az ügyben fellelhető valamennyi bizonyíték beszerzését, ha a rendelkezésre álló adatok alapján a tényállás kellően tisztázott és ha az ügyben döntést kell hozni, a megalapozottsághoz elegendő adat áll rendelkezésre. A *döntéshozatal* így nem feltétlenül bizonyítási eljárást, viszont mindig *hézagmentesen feltárt tényállást* szükségeltet.

hogy az adóhatóság egyes bizonyítékokat azok valóságtartalmának ellenőrzése, illetőleg az egyéb bizonyítékokkal való ütköztetés nélkül értékeljen. A bizonyító erőnek az értékelése az Air. 4. §-ával áll kapcsolatban, mely szerint az adóhatóság az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékeli, döntését valóság-hű tényállásra alapozza (*egyedi elbírálás elve*).²⁰ Emiatt a bizonyítás eredményének mérlegelésekor a hatóság szükségképpen az egész bizonyítási eljárást „teszi mérlegre”, figyelembe véve a bizonyítékok egymásra épülését, összefüggéseit, esetleg a közöttük feszülő ellentmondásokat, ezt követően alakítja ki azok valóságára – vagy valótlanóságára – vonatkozó meggyőződését. A döntés rendelkező része és indokolása – ahogyan arra közvetetten az Air. 73. §-a is utal – egymással oksági kapcsolatban kell álljon; a döntés rendelkező részének az indokolással való alátámasztottságán nyugszik annak meggyőző ereje. Viszont alapvetően az ügyben eljáró hatóság jogosult minősíteni azt, hogy adott ügy eldöntése szempontjából melyik tény bír jelentőséggel, melyik bizonyítéknak milyen bizonyító erőt tulajdonít, azok erejét hogyan mérlegeli, ahogy azt is, hogy milyen cselekményeket fogadosít – egyáltalában végez-e bizonyítást – és milyen bizonyítékokat használ fel.²¹

20 Jogsabályi tiltás hiányában megengedett, hogy a valóság-hű tényállás feltárásához az adóhatóság a vizsgálattal érintett időszakot megelőző, vagy azt követő időszak adatait, tényeit, bizonyítékait is értékelési körbe vonja [Legfelsőbb Bíróság (Kúria) Kfv.V.35.162/2010.]. Míg ugyanis az adóhatóság a vizsgált időszak tényállásának a feltárását végzi, az adózással érintett ügyletek a valóságban nem minden esetben kezdődnek – illetve fejeződnek be – a vizsgálattal érintett időszakban, azokra a vizsgált időszakon kívüli események is befolyásoló hatással lehetnek. Amíg a korábban, akár az elévülési időn túlra mutató eseménynek a vizsgált időszakra vonatkozó adókihatása mutatkozik, az ottani eseménysor az el nem évült adókötelezettségek jogszerűsége tekintetében vizsgálható (Kúria Kfv.I.35.280/2022.).

21 Fontos rámutatni, hogy a közigazgatási eljárásban a tényállás megállapításánál a bizonyítékok szabad értékelése nem jelenti azt, hogy a hatóság mérlegelési jogkörében hozta volna meg döntését. A kijelentést az teszi szükségessé, hogy vitára adhat okot a kérdés, hogy a bizonyítékok „mérlegelése”, vagy pedig „értékelése” megfogalmazás tekinthető-e helyesnek, figyelemmel arra is, hogy a két logikai művelet egymással nem szükségképpen tekinthető ekvivalensnek. Ezen felvetésre a mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozatok felülvizsgálatáról szóló 2/2015. (XI.23.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) ad fogódzót. Ezen KMK vélemény ismeretében az a közigazgatási határozat nem minősül mérlegelési jogkörben hozott határozatnak, amelyben a hatóság a határozat meghozatalához szükséges bizonyítékok értékelése alapján döntési lehetőségeket nem biztosító jogsabályt alkalmaz. A joggyakorlat különbséget tesz a hatóság diszkrécionális jogkörében végzett tevékenysége, valamint a bizonyítékok értékelése körében végzett tevékenysége – mint mérlegelés – között (Kúria

Az indokolási kötelezettség tehát garanciális jellegű; egyrészt az Air. maga is előírja,²² másrészt az indokolt hatósági döntéshez való jog a jogrendszerben alkotmányos rangon is jelen van. Az ugyan kétségtelen, hogy az indokolási kötelezettség alapjogi kívánalmi tekintetében az Alkotmánybíróság 7/2013. (III.1.) AB határozata ezeket a standardokat²³ ítélkezési aspektusból vizsgálta, a kérdéses kritériumok a hatósági döntésekre szintén vonatkoznak.²⁴ Az indokolás mércéjének tartalma, illetve terjedelme minden esetben a jogvita jellegéhez, a vonatkozó eljárásjogi szabályokhoz, az ügy egyedi körülményeihez – az előadott konkrét kérelmek, észrevételek, illetve a válaszokat igénylő kérdések érdeméhez – kell, hogy igazodjon. Emiatt *a döntés indo-*

Kfv.III.37.582/2016., Kfv.I.35.715/2019., Kfv.I.35.219/2020.). A tényállás megállapítás keretei között a bizonyítékok szabad értékelése emiatt nem jelenti azt, hogy a hatóság mérlegelési jogkörben hozta volna meg határozatát. Bár *a bizonyítékok értékelése szintén „mérlegelés” („bizonyítási értékelés”)*, ez a típusú tevékenység – ha a konkrét ügytípusra a jogszabály nem tartalmaz adekvát döntési lehetőségeket, avagy kereteket – nem minősül mérlegelési jogkörnek, az ilyen határozat nem egyenértékű egy „valódi” mérlegelési jogkörben hozott döntéssel [Ld. DUDÁS Dóra Virág – KOVÁCS András: A közigazgatási bírósági felülvizsgálat bizonyítási-mérlegelési szabályai és terjedelme a tisztességes eljáráshoz való jog tükrében. *Jogtudományi Közöny*, 2018/3, 155–164. A bírósági gyakorlatból ld. Kúria Kfv.V.35.789/2014.].

- 22 Az Air. 73. § (1) bekezdésének c) pontja szerint a döntés tartalmazza a megállapított tényállásra és az annak alapjául elfogadott bizonyítékokra, az adózó által felajánlott és mellőzött bizonyítékokra, a mérlegelés és a döntés indokaira, az ügyintézési határidő leteltének napjára, továbbá a döntést megalapozó, valamint a hatóság hatáskörét és illetékességét megállapító jogszabályhelyek megjelölésére is kiterjedő indokolást.
- 23 Alapként az Emberi Jogok Európai Egyezményének 6. cikke 1. pontjában foglalt tisztességes tárgyaláshoz (eljáráshoz) való jog szolgált. A taláros testület az indokolt döntéshez való jogot – mint előbbi részjogosítványa – vonta elemzés alá; figyelemmel arra is, hogy a hazai alkotmányos védelem szintje nem lehet alacsonyabb az Emberi Jogok Európai Bírósága által a jog kapcsán biztosított jogvédelemnél {61/2011. (VII.13.) AB határozat, ABH 2011, 291, 321; 22/2013. (VII.19.) AB határozat, Indokolás [16]; 3027/2018. (II.6.) AB határozat, Indokolás [15]}. Ld. továbbá KOVÁCS András György: A bírói döntések karakterisztikája komplex problémák esetén, az ítéleti indokolás meggyőző erejének egyes kérdései. *Állam- és Jogtudomány*, 2006/2, 269–289.; DEÁK Beáta: A tisztességes eljáráshoz való jog és annak védelme az Európai Unió Alapjogi Chartájában. *Európai Jog*, 2015/3, 21–28.; illetőleg BENCZE Máttyás – KOVÁCS Ágnes: „Nem foghat helyt”. Az Alkotmánybíróság az indokolási kötelezettség teljesítéséről. *MTA Law Working Papers*, 2018/10. www.jog.tk.hu/mtalwp/nem-foghat-helyt-az-alkotmanybirosag-az-indokolasi-kotelezettseg-teljesiteserol. (2023. 11. 15.)
- 24 A kettő közötti összefüggés így abban is tetten érhető, hogy mivel a Kp. alapján a közigazgatási perben eljáró bíróság a hatóság által meghozott és már eleve indokolt döntéseket von kontroll alá, a bizonyítékok értékelése esetén az ítéleti indokolásnak is ki kell térnie a közigazgatási döntés indokaira, illetőleg – szükség esetén – azok cáfolatára.

kolása a tisztességes ügyintézéshez való jog – nevesített – részelemeként értelmezendő. A tisztességesség követelménye azt az elvárást jelenti, hogy az adott ügy lényegi részeire vonatkozó elemeket a döntéshozatalkor meg kell vizsgálni, ezek értékeléséről – az ügy szempontjából releváns körben – számot kell adni.²⁵ A kötelezettség magában foglalja, hogy a döntésből megállapítható kell, hogy legyen a bizonyítékok beszerzésének módja, ideje és helye, különösen, hogy a tényállást a hatóság az eljárási szabályok megtartásával beszerzett bizonyítékokra alapította és döntését „fair” eljárásban hozta meg. Ahogy a hatóság előtt az ügyfél alakilag és tartalmilag hiteles, ellenőrizhető bizonyítékkal igazolhatja állításait, ez ugyanúgy hatósági követelmény is; a tisztességes eljárás alapelemét képező fegyveregyenlőség elve a bizonyítékok beszerzése körében a közigazgatási eljárás során a hatóságra és az ügyfélre egyaránt vonatkozik.²⁶

Sajátosan értelmezendő az új tény, körülmény az esetben, ha ennek tartalma egy adóügyben hozott jogerős bírósági döntés, amely elévült időszak adókötelezettségének a befolyásolására vonatkozik.²⁷ Kétségtelen, hogy az elévülés minden közigazgatási jogviszonyra – így az adóigazgatási jogviszonyra is – kihatással bír; olyan jogi tény, amely a követelés érvényesítését, illetve a túlfizetés figyelembe vételét gátolja.²⁸ Az Art. 202. § (2) bekezdése – mely szövegében azonos a régi Art. 164. § (2a) bekezdésével – jogalkotói célja nem csak és kizárólag a

25 7/2013. (III.1.) AB határozat, Indokolás [34]; 30/2014. (IX.30.) AB határozat, Indokolás [88]; 3107/2016. (V.24.) AB végzés, Indokolás [38]; 3062/2019. (III.25.) AB végzés, Indokolás [33]; 3290/2021. (VII.7.) AB végzés, Indokolás [39]; 3510/2023. (XII.1.) AB végzés, Indokolás [20]. Ez következik abból is, hogy a tényállás feltárásának kötelezettsége is csak az adott ügy érdemi megítélését befolyásoló tények és körülmények kapcsán tekinthető irányadónak.

26 Kúria Kfv.V.35.216/2014.

27 Az Art. 202. § (2) bekezdése kimondja, hogy 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 1 éven belül jogosult. Ha a bíróság ítéletével érintett adómegállapítási időszak már ellenőrzéssel lezárt, az adókötelezettséget az adóhatóság az adózó kérelmére ismételt ellenőrzés keretében rendezi.

28 Az Alkotmánybíróság a régi Art. 164. § (1) bekezdése kapcsán már megfogalmazta, hogy a törvényalkotó nagyfokú szabadsággal rendelkezik a tekintetben, hogy az alanyi jog érvényesíthetőség korlátját időbeli síkon milyen általános és különös szabályokba foglalja; az ettől való eltérésnek a szabályozott jogviszony tartalmából, természetéből, a jogviszony lényegi sajátosságaiból kell fakadnia, ugyanakkor nem vezethet a jogalanyok közötti indokolatlan megkülönböztetéshez (435/B/2006. AB határozat, ABH 2007, 1976, 1977).

közigazgatási perek zárultával kialakult jogi helyzetre, hanem általánosságban minden olyan jogerős bírói döntésre kiterjed, amely az adómegállapításhoz való jog elévülési idején túl keletkezik, de eredményeképp szükséges az adózó már elévült időszakban fennálló adókötelezettségének rendezése. Az adóügyben hozott bírói döntés abban az esetben alkalmas az elévült időszak adófizetési kötelezettségének befolyásolására, amennyiben az adómegállapítási időszakokra és az adónemekre nézve kimutatható részbeni azonosság és részbeni eltérés;²⁹ ha az azonosság az érintett adónemben áll fenn, abban az esetben eltérésnek az adózással érintett időszakban kell fennállni, azonos időszak esetén az adónemnek kell másnak lenni, mint amire a jogerős bírói döntés irányul. Az Art. 202. § (2) bekezdése az „adókötelezettsége rendezése” céljából követhető eljárási cselekményekre utal. A foganatosítható eljárási cselekmények az Art. 202. § (2) bekezdésének eltérő rendelkezése hiányában azonosak az önrevízió és az ismételt ellenőrzés esetén. Az *Alaptörvény 28. cikkén*³⁰ alapuló jogértelmezés alapján a Kúria azt tekinti irányadónak, hogy a „rendezés” nem ad érdemi lehetőséget bizonyítási eljárás lefolytatására. Ismételt ellenőrzés alkalmával az Air. adózókra, illetve az adóhatóságra vonatkozó tényállás tisztázási, bizonyítási kötelezettség során csak az vizsgálható, hogy létezik-e ezen új tény és az valóban kihat-e az adózó adókötelezettségére. Ezek az eljárási mozzanatok tág értelemben bizonyítási cselekmények, szűk értelemben véve azonban pusztán a bírósági döntés számszaki következményeinek levonását biztosítják. Emiatt *az elévült adómegállapítási időszak adófizetési kötelezettségének rendezése során bizonyítási eljárás nem folytatható le*, a rendezésnek számviteli eszközökkel kell megtörténnie.³¹

2.3. Az adózó jöhizemű eljárása

Végezetül – az Air. alapelvi rendelkezéseiből levezethetően – az ismételt ellenőrzés kritériumai meglétének számbavétele során sem lehet azon körülménytől elvonatkoztatni, hogy *az adózónak a törvény által biztosított jogait*

29 Teljes azonosság nem állhat fenn, mert az azzal járna, hogy a jogerős bírói döntésre kellene önellenőrzést, vagy ismételt ellenőrzést lefolytatni, ami nem lehetséges.

30 A bíróságok a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik. A jogszabályok céljának megállapítása során elsősorban a jogszabály preambulumát, illetve a jogszabály megalkotására vagy módosítására irányuló javaslat indokolását kell figyelembe venni. Az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak.

31 Kúria Kfv.I.35.160/2019.

rendeltetésszerűen kell gyakorolnia, ellenkező esetben ennek az esetleges következményeit nem háríthatja át a költségvetésre. A kérelem tehát akkor teljesíthető, ha az új tény, körülmény nóvum jellege mellett megállapítható az is, hogy ennek az adóhatósággal való ismertetése körében *az adózó eljárása az észszerűen elvárható, jóhiszemű joggyakorlás követelményének* szintén megfelelt. Mindez azt jelenti, hogy az adózónak kell igazolnia az általa előadott tény, körülmény nóvum jellegét és azt, hogy az 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.³²

Az adózó részéről kérelmezett, az adózó által feltárt új tényre, körülményre alapított ismételt ellenőrzésre vonatkozó szabályozás a novációs tilalomban foglalt korlátozás immanens tartalmával is összhangban áll. *Az ismételt ellenőrzés jogintézményével az adózó tehát nem tudja kijátszani a novációs tilalmat* azzal, hogy az alapeljárásban elő nem terjesztett – ezáltal fellebbezési jog korlátozás alá eső – bizonyítékait ismételt ellenőrzés keretében próbálja meg érvényesíteni.³³ Az adóeljárás során az ügyfél nem zárkozhat

32 Halustyik Anna megközelítésében „A jóhiszemű joggyakorlás követelménye általános, más jogágakban is megtalálható alapelv, amely az adóeljárásban azt követeli meg az adózótól, hogy jogai jóhiszemű gyakorlása révén segítse elő az adóhatóság feladatainak végrehajtását.” [HALUSTYIK Anna (szerk.): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Pázmány Press, 2013, 87.]. A jóhiszeműség követelményének megfelelő eljárás ad lehetőséget a rendeltetésszerű joggyakorlás biztosítására. Érdekes adalék fenti kérdés kapcsán – a polgári anyagi és eljárásjogi jóhiszeműség tekintetében – egy másik értelmezés. Eszerint „A polgári jogi jogviszony alanya eljárása során a jóhiszeműség és tisztesség követelményének, mint objektív zsinórmértéknek megfelelően köteles eljárni. Ezzel szemben a *'jóhiszeműen járt el'* megfogalmazás az adott jogalany tudatára vonatkozik, amely szerint tisztában kell lennie a valósággal vagy legalábbis tudnia kellene azt, hogy a valóságnak vélt állapot nem felel meg a tényhelyzetnek. Ennek a jóhiszeműségnek az ellenpárja a rosszhiszeműség, míg a jóhiszeműség és tisztesség elvének ellenpárja a tisztességtelen magatartás.” Ld. Dr. MÉSZÁROS Pál Emil: *A polgári jog és a polgári eljárásjog alapelveinek kapcsolódása, illetve azok alkalmazása a polgári peres és nemperes eljárásokban.* PhD. értekezés. Pécs, Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar Doktori Iskola, 2021, 129–130. Az eljárásjogi jóhiszeműség és rosszhiszeműség, valamint az ezzel kapcsolatos bizonyítási kérdések kapcsán ld. még Dr. BOROS Anita: *Bizonyítás a közigazgatási eljárásjogban.* PhD. értekezés. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar Doktori Iskola, 2008, 328–331.

33 Az Art. 1. §-a kimondja, hogy az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények, önkormányzati rendeletek alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben, önkormányzati rendeletben foglalt rendelkezések megkerülése [A *rendeltetésszerű (célhoz kötött) joggyakorlás követelménye (joggal való visszaélés tilalma)*]. Nyilvánvalóan nem felel meg a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének

el az együttműködéstől; ha megteszi, az együttműködés hiánya miatt előállt helyzetet, jogkövetkezményt a bizonyítékok utólag történő előterjesztésével nem lehet minden feltétel nélkül orvosolni;³⁴ ez ellentétes volna az eljárás koncentrációjával is (Air. 2. §-a). Az ismételt ellenőrzés tehát – mint arra már korábban utaltam – kivételes jogintézmény.

Az adózói jóhiszeműség kapcsán a bizonyítási kötelezettségnek ezen iránya a főszabálytól eltér. Az Air. 8. § (2) bekezdése értelmében az adózó és az eljárás egyéb résztvevője jóhiszeműségét az eljárásban vélelmezni kell. A rosszhiszeműség bizonyítása az adóhatóságot terheli.³⁵ Ugyanakkor *az ismételt ellenőrzés feltételeinek – ideértve a jóhiszeműséget is – bizonyítása az adózó érdekkörébe tartozik;*³⁶ ez tehát azt jelenti, hogy az új tény, körülmény előterjesztése tekintetében a jóhiszeműség vélelme nem érvényesül, annak fennállását esetről esetre vizsgálni kell.

Különösen igaz ez abban az esetben, amennyiben az ismételt ellenőrzés iránti kérelemre azon okra alapítottan kerül sor, hogy az adózó által a korábbi ellenőrzést követően eszközölt számlakorrekció, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa. törvény) 55. § (2) be-

az, ha az adózó valamely jogintézményt nem a saját funkcionális rendeltetésének megfelelően alkalmaz.

34 Kúria Kfv.V.35.012/2014.; Kfv.I.35.234/2015.

35 A Kp. 78. § (4) bekezdése a perbeli novációs tilalom tekintetében kissé eltérően – az új tény, körülmény vizsgálatánál – az önhiba fogalmával dolgozik; a gyakorlatban az önhiba minden esetben a felperes érdekkörébe eső körülményt jelent (Kúria Kfv.V.35.289/2021.). Hogyha a felperes jogi képviselővel jár el, a kimentési lehetősége nem áll fenn, az önhibáján kivüliség nem értelmezhető. A joggal professzionálisan foglalkozó személyeknek a hivatásnál fogva tisztában kell lenniük a bizonyítási követelményekkel, valamint a bizonyítás elmaradás következményeivel; a bizonyítékok időbeni átadásának elmaradása ezért a terhükre róható (Kúria Kpkf.I.35.113/2022.). Ez tükröződik az alsóbb szintű bírósági judikatúrában is. Az állandó meghatalmazott eljárását – annak mulasztását – felperesnek kell betudni. Az önhiba körébe tartozik, amennyiben az adózó a bevallásaival kapcsolatos kötelezettségeire meghatalmazottal rendelkezik, majd a meghatalmazása megszűnését nem jelenti be (Győri Törvényszék 9.K.701.913/2020.). Ha a perbeli bizonyítás alapját képező iratok nem vitatottan már az adóeljárás során is felperes rendelkezésére álltak, azonban a felperes észszerű magyarázattal nem tudott szolgálni arra nézve, hogy ezeket miért nem nyújtotta be, már nem vehetők figyelembe. Nem vezethet eredményre az a védekezés, hogy a jogi képviselő hiánya miatt a felperes tévesen értelmezte a hatóság felhívását az igazolásként elfogadható iratok mibenlétét illetően (Miskolci Törvényszék 5.K.701.125/2021.).

36 Ez egybevág azon eljárásjogi standarddal, miszerint *a kérelemre megindult eljárásban az adózónak kell bizonyítania* – egyes eljárástípusokban valószínűsítienie – azt, hogy esetében a kérelem teljesítésének a feltételei fennállnak.

kezdése szerinti számla érvénytelenítése történt.³⁷ A Kúria konkrét ügyben³⁸ hozott döntésében hivatkozott az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) C-712/17. számú (EN.SA.) ügyben hozott ítéletére, melyben a fiktív, nem teljesített ügyletekről kiállított számlák helyesbítésének egyes elvi kérdéseit rögzítette az adócsalás elleni küzdelem iránti cél és az adósemlegesség tükrében.³⁹ Az ügyben a felülvizsgálati fórum – az EUB döntést elemezve – kifejtette, hogy a számlán feltüntetett héa-t bármely valós adóköteles ügylet hiányában is a számla kibocsátójának kell megfizetnie. A C-643/11. számú (LVK OOD) ügy értelmében a felszámított héa-levonásához való jog gyakorlása nem terjed ki arra a héa-ra, amelyet kizárólag a számlán történt feltüntetése miatt kell megfizetni. Fentiek alapján az adóbevétel kiesés veszélye – főszabály szerint – mindaddig nem hárul el teljesen, amíg a héa-t jogosulatlanul feltüntető bizonylat címzettje adólevonás céljából még felhasználhatja a számlát, ennek

37 Az Áfa. törvény III. fejezete szabályozza az adófizetési kötelezettség keletkezésének, valamint az adó megállapításának időpontját. A jogszabály általános rendelkezést [Áfa. törvény 55-56. §-ai], illetve speciális rendelkezéseket [Áfa. törvény 57-64. §-ai] tartalmaz a teljesítés kapcsán. Eszerint az adófizetési kötelezettséget – mint az Áfa. törvény rendszerének a főszabálya – annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul [Áfa. törvény 55. § (1) bekezdése]. Az Áfa. törvény 55. § (2) bekezdése alapján az (1) bekezdéshez fűződő joghatás beáll abban az esetben is, ha teljesítés hiánya ellenére számlakibocsátás történik. A joghatás a számlán a termék értékesítőjeként, szolgáltatás nyújtójaként szereplő személyre, szervezetre áll be, kivéve, ha kétséget kizáróan bizonyítja, hogy a) a számlakibocsátás ellenére teljesítés nem történt, vagy b) teljesítés történt ugyan, de azt más teljesítette, és ezzel egyidejűleg a kibocsátott számla érvénytelenítéséről is haladéktalanul gondoskodik, illetőleg – nevében, de más által kiállított számla esetében – az a) vagy b) pontban meghatározottak fennállásáról haladéktalanul értesíti a számlán a termék beszerzőjeként, szolgáltatás igénybevevőjeként szereplő személyt, szervezetet. Ez viszont azt is jelenti, hogy az Áfa. törvény 55. § (2) bekezdésének alkalmazására kizárólag kivételes esetekben kerülhet sor. Az Áfa. törvény tehát következetes abban, hogy az áthárított adót tartalmazó számla kiállítása adófizetési kötelezettséget keletkeztet akkor is, hogyha ügyletre ténylegesen nem került sor; az adózót adófizetési kötelezettség terheli mindazon időpontig, amíg a valótlan tartalmú, áthárított adót tartalmazó számlái kapcsán nem él a korrekcióval. Ezt tartalmazza a Tanács közös hozzáadott-értékadó rendszerről szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK Irányelve (a továbbiakban: Irányelv) is. Az Irányelv 203. cikke szerint a számla kibocsátója adóköteles ügylet hiányában is köteles megfizetni a számlán feltüntetett adót.

38 Kúria Kfv.I.35.338/2018.

39 Érdemi eltérés mutatkozik tehát a C-566/07. számú (Stadeco) és C-138/12. számú (Rusedespred) ügyek tényállásaitól, ahol szintén ezen kérdéskör állt a vizsgálat középpontjában, ugyanakkor az érvénytelenített számlákon szereplő ügyletek megvalósulása nem volt vitatott.

okán az Irányelvben előírt kötelezettség az adólevonási jogból esetlegesen következő adóbevétel kiesés veszélyét kívánja elhárítani. Az EUB a C-712/17. számú (EN.SA.) ügy ítéletében kifejtette továbbá azt, hogy az Irányelv 203. cikke szerinti – *a számlakiállítás tényén alapuló – adófizetési kötelezettség az arányosság elve alapján nem lépheti túl az adóbevétel kiesés veszélyének elhárításához, mint cél eléréséhez szükséges mértéket* és különösen nem sértheti túlzottan a héa semlegesség elvét, ezért – az erre irányuló közösségi szabályozás hiánya miatt – a tagállamoknak szabályozni kell azt is, hogy minden jogtalanul felszámított adó helyesbíthető legyen, ha a számlakibocsátó bizonyítja a jóhiszeműségét, vagy ha kellő időben és teljes mértékben elhárította az adóbevétel kiesésének veszélyét. Mivel pedig az EN.SA. szándékosan olyan számlákat bocsátott ki, amelyek valós ügyletnek nem feleltek meg, így nem hivatkozhat jóhiszeműségére. Ezen tényállási elem volt azonosítható a Kúria Kfv.I.35.338/2018. számú ügyben is. Felperes a kijavított bizonylat fiktív voltáról és az ügylet valótlanágáról tudomással bírt, az általa érvénytelenített számla nem hiteles, az alapul szolgáló gazdasági esemény nem a számla szerinti felek között valósult meg; a felek egy tudatosan felépített számlázási láncolatot hoztak létre a felperes részvételével, amelynek célja a jogosulatlan adóelőny biztosítása volt, ezért a felperes jóhiszeműsége kizárt. Ezzel összefüggésben az is tény, hogy a fiktív bizonylatok után az adólevonás megakadályozása nem az érvénytelenítő számláknak, hanem az adóhatóság fellépésének az eredménye volt; ennek okán az adóbevétel kiesés veszélyét nem a felperes, hanem az adóhatóság aktív magatartása hárította el.⁴⁰

A Kúria a Kfv.V.35.116/2021. számú ügyben utalt az *EUB C-81/17. (Zabrus Siret) ügyben* hozott ítéletre, amely szintén az adósemlegesség, a hatékony érvényesülés és az arányosság kapcsán hozott döntésében tulajdonított jelentőséget annak a ténynek, hogy az ellenőrzést a bevallás benyújtását követően azonnal, vagy rövid időn belül megindították, ezáltal megfosztották az adózót a héa bevallás helyesbítésének lehetőségétől. Ha ugyanis az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között az adóellenőrzést az adóbevallás benyújtásának időpontját követően azonnal, vagy rövid időn belül megindítják, ezen szabály alapján az adóalanyokat megfosztják a héa

40 Hasonló kérdésben az EUB a C-48/20. számú (UAB "P.") ügyben vizsgálta az adóellenőrzés megindításának hatását az érvénytelenítés lehetőségére és kimondta, hogy az Irányelv 203. cikkét, valamint az arányosság és az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal az olyan nemzeti szabályozás ellentétes, amely nem teszi lehetővé a jóhiszemű adóalany számára, hogy az adóellenőrzés megindítása után az adót jogalap nélkül feltüntetett számlákat helyesbítse.

bevallás korrekciójának a lehetőségétől, illetően módon a héa levonási jog adóalanyok általi gyakorlása gyakorlatilag lehetetlenné – legalábbis túlzottan nehézé – válik. Emiatt tehát annak is a vizsgálat tárgyát kell képeznie, hogy az eredeti vizsgált időszakhoz képest az adóalany volt-e ténylegesen módja a számlahelyesbítésre.⁴¹

Bár a felhívott döntések a számlakibocsátás tényére tekintettel fennálló adófizetés alóli mentesülés feltételeinek érvényesítése és az adózói eljárás kapcsán értelmezik az uniós és a nemzeti jogot, az ismételt ellenőrzés elrendelésének kritériumai Air. 92. § b) pontja szerinti konjunktív feltételeinek vizsgálata szempontjából – különösen a jóhiszeműség kérdésére vetítetten – is jelentőséggel bírnak. Ennek okán *az adóeljárás során általános jelleggel érvényesülő vélelem – az ügyfél jóhiszeműsége, ezzel szemben a rosszhiszeműség bizonyításának adóhatóság általi kötelezettsége – az ismételt ellenőrzés kapcsán megfordul; az új tény, körülmény – mint bizonyíték – figyelembe vehetősége az adózónak az eljárás során tanúsított magatartásának és tudatállapotának függvénye.*

3. Egy kúriai döntés tanulságai

3.1. Az adóeljárás és a közigazgatási per

Az elsőfokú adóhatóság 2018. szeptember hónapra általános forgalmi adó adónemben az Air. 89. § (1) bekezdésének a) pontja szerinti *adóellenőrzést* folytatott le a felperesnél. A 2019. november 13. napján véglegessé vált elsőfokú határozat megállapítása szerint felperes a 2018. szeptember 28. napján kelt adásvételi szerződéssel *ingatlanokat vásárolt* egy Kft.-től. A Kft. az ügyletről a fenti teljesítési időponttal kibocsátotta a számlát, melynek *az adóját* a felperes a vizsgált időszaki bevallásában *levonásba helyezte*. Az adásvételi szerződés alapján az érintett ingatlanokat *jelzálogjog terhelte*, a jogosultja egy Zrt., melynek javára korábban elidegenítési és terhelési tilalom került bejegyzésre az ingatlan-nyilvántartásba. A szerződés szerint a tulajdonjog megszerzésére így a Zrt. hozzájáruló nyilatkozatának beszerzését követően nyílt lehetőség, mely kapcsán az eladó vállalta, hogy a szerződés aláírásától számított 30 napon belül azt beszerzi. A felek megállapodtak, hogy az eladó a vételár kifizetése napján adja birtokba az ingatlanokat. A szerződéshez kapcsolódó iratok szerint a vételár pénzügyi rendezése engedményezés útján történt, a birtokba adási jegyzőkönyv 2018. október 29. napi keltezéssel került kiállításra.

41 Ld. még EUB C-835/18. számú (SC Terracult s.r.l.) ügy.

Az ingatlanügyi hatóság tájékoztatta az elsőfokú adóhatóságot, hogy az ingatlanokra a tulajdonjog bejegyzése iránt kezdeményezett ingatlan-nyilvántartási eljárást megszüntette, mert a hiánypótlási felhívás ellenére sem történt meg az igazgatási szolgáltatási díj megfizetése, továbbá a *jelzálogjog jogosultjának hozzájáruló nyilatkozata sem került benyújtásra*. A felek nevében eljáró jogi képviselő az adásvételi szerződésben szereplő ingatlanok esetében a tulajdonjog bejegyzés iránt megindított ingatlan-nyilvántartási eljárás felfüggesztését kérte a jelzálogjog, az elidegenítési és terhelési tilalom megszüntetését célzó per jogerős befejezéséig, melynek az ingatlanügyi hatóság eleget tett.

A revíziós megállapítás szerint az adásvételhez kapcsolódóan a Zrt. hozzájáruló nyilatkozatot nem adott a tulajdonjog bejegyzéséhez, ezért az elidegenítési és terhelési tilalom továbbra is fennállt, a felek között az ügylet nem valósulhatott meg, *a felperes az ingatlanok tulajdonjogát nem szerezte meg, így az ügylet tekintetében kiállított számla alapján a levonási jogát is jogszerűtlenül gyakorolta*. Az elsőfokú adóhatóság ezért a vizsgálat megállapításait realizáló határozatában a felperes terhére adóhiányt állapított meg és adóbírságot szabott ki. Az adóhatóság döntésében felhívta a felperes figyelmét a jogorvoslati jog gyakorlásának lehetőségére, illetőleg tájékoztatta a feltételes adóbírság kedvezményéről.⁴² Az elsőfokú határozat átvételét követően a felperes a 2019. november 13. napján kelt beadványában a fellebbezési jogáról lemondott, ezért a határozat ezen a napon véglegessé vált, vagyis a 2018. szeptember hónap általános forgalmi adó adónemben – az Air. 89. § (1) bekezdésének a) pontja alapján – a felperes esetében ellenőrzéssel lezárt időszaknak minősül.

A felperes a 2020. április 8. napján előterjesztett beadványában – az ellenőrzéssel lezárt időszak tekintetében – ismételt ellenőrzés lefolytatását kérte. Az elsőfokú adóhatóság – hivatkozva arra, hogy a felperes által előterjesztett kérelem olyan új tényt, körülményt, mely az ellenőrzési eljárás során nem volt ismert, nem tartalmazott – a felperes kérelmét az Air. 92. § b) pontjában foglaltak szerint a 2020. július 9. napján kelt végzésével elutasította. Felperes fellebbezett, de a felettes szerv a 2020. szeptember 3. napján kelt végzésével az elsőfokú döntést helybenhagyta. Ezen végzés 2020. szeptember 22. napján véglegessé vált, ellene a felperes nem kért bírósági felülvizsgálatot.

2021. augusztus 11. napján a *felperes* újabb ismételt ellenőrzés lefolytatására irányuló kérelmet terjesztett elő. Az ebben előadottak szerint a jelzálogjog, illetőleg az elidegenítési és terhelési tilalom tárgyában indult per ered-

42 Art. 216. §-a.

ményeként 2021. május 20. napján a *Fővárosi Ítéltábla* (a továbbiakban: Ítéltábla) 14.Gf.40.087/2021/8. szám alatt *jogerős ítéletet hozott*; az ítélet szerint az ingatlanügyi hatóság az érintett ingatlanok tulajdoni lapjáról a Zrt. jelzálogjogát, valamint az elidegenítési és terhelési tilalmat törölte, továbbá *bejegyezte felperes tulajdonjogát*, melyet a csatolt iratok szintén alátámasztottak. Az elsőfokú adóhatóság ellenben megállapította, hogy a jogerős ítélet alapján a zálogjoggal biztosított követelés csak 2019. január 14. napján évült el, viszont az adásvételre még korábbi időpontban – 2018. szeptember 28. napján – került sor, a szerződéskötéskor emiatt még szükséges lett volna a Zrt. hozzájárulása, vagyis az új dokumentumok az adóvizsgálat megállapításain nem változtatnak. *A felperes kérelmét az elsőfokú adóhatóság a 2021. november 15. napján kelt végzésével ezért elutasította.*

A végzés ellen a felperes fellebbezéssel élt, amelynek elbírálása során a *másodfokú adóhatóság a 2022. január 19. napján kelt végzésével – egyező indokokkal – az elsőfokú döntést helybenhagyta.*

A felperes a másodfokú végzéssel szemben 2022. március 3. napján keresetet nyújtott be. A Fővárosi Törvényszék (a továbbiakban: Törvényszék) a 2022. október 18. napján kelt 108.K.701.252/2022/8. számú ítéletével *az alperesi végzést az elsőfokú végzésre is kiterjedően megváltoztatta, a felperes ismételt ellenőrzésre irányuló kérelmének helyt adott.* Az indokolás értelmében az ítéltáblai ítélet megállapította, hogy a felperesi tulajdonjog bejegyzésére a zálogjogosult hozzájárulása hiányában is lehetőség volt. A felhívott ítélet – illetőleg az annak részelemét képező, az elévülés tényét rögzítő megállapítás – a felperesi adóellenőrzés lezárásának időpontjában nem állt rendelkezésre, a korábbi adóellenőrzés során vizsgált tényállási elemek megváltoztak, *a zálogjogosult követelése már elévült, a felperes tulajdonjoga utóbb az ingatlan-nyilvántartásba bejegyzésre került.* Az elsőfokú bíróság megállapította, miszerint az alperes a perben nem vitatta, hogy új tényről van szó, érdemben azt kifogásolta, hogy a tulajdonjog bejegyzésére nem a számla szerinti teljesítés időpontjában került sor, így nincs kihatása a revíziós megállapításra; ezen új tény felmerülte az ellenőrzés megállapításait ugyanakkor érintheti. Az elsőfokú bíróság megvizsgálta azt is, hogy az elévülésre – mint új tényre – tekintettel a felperes tulajdonjogának bejegyzése az ítélet következményeként az adóellenőrzés eredményeként hozott döntés megváltoztatását eredményezheti-e. Az elsőfokú bíróság arra a jogi következtetésre jutott, hogy az alapellenőrzés során az adóhatóság az adásvételi szerződést, mint létre nem jött gazdasági eseményt rögzítette, emiatt az ügylet hiányára tekintettel hozta meg a döntését, ami a 200 %-os

adóbírság kiszabására is módot adott.⁴³ Az alapellenőrzés eredményeként – az adóvizsgálat megállapításaira is figyelemmel – az adásvételi szerződéshez tartozóan kibocsátott számla sztorinózásra került, így nem áll felperes rendelkezésére bizonylat, melyre az adólevonási jogát alapítani kívánta. Az elsőfokú bíróság megítélése szerint az új tény figyelembevételével a korábbi adóvizsgálat megállapításainak megváltoztatását vonná maga után, miután a sztorinózott számla figyelembevételével a 200 %-os adóbírság ügylet hiányára tekintettel történő kiszabása helyett az adóbírság mérséklésére kerülhet sor. *Ez annak a megállapítását kell, hogy eredményezze, hogy fenti adásvételi szerződés szerinti tulajdonjog átruházásra sor került, a kérdéses ügylet az ingatlan-nyilvántartásba bejegyzésre került, vagyis az valós.* A vételár kiegyenlítése, a számla kiállítása, majd annak sztorinózása, az adókötelezettség egyenes, vagy fordított adózás hatálya alá tartozása olyan kérdések, melyek a 200 %-os adóbírság kiszabásának lehetőségét a feltárt tényállás alapján nem eredményezhetik; ezt az adóhatóságnak az ismételt ellenőrzés során kell eldöntenie.

43 Az adóbírság mértéke főszabály szerint az adóhiány, illetve jogosulatlan igénylés 50 %-a [Art. 215. § (3) bekezdése], ugyanakkor a törvény *emelt szintű – 200 %-os – adóbírság kiszabását* is lehetővé teszi, melynek feltételül egy tudatos adóelkerülési magatartást jelöl meg: ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, illetve a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze [Art. 215. § (4) bekezdése]. Az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény indokolásából levezethető azon jogértelmezés, mely szerint az emelt szintű szankcióval a törvényalkotó *a szándékosan a költségvetés megkárosítására irányuló magatartásformákat* kívánta sújtani. Ennek nem jogszabályi feltétele egy büntetőjogi tényállás megvalósulása és bizonyítása – vagyis az emelt szintű adóbírság kiszabása jogszerűségének megítélésekor nem a büntetőjog fogalmaiból kell kiindulni –; elegendő egy tudatos, adókijátszásra irányuló magatartás, melynek alkalmával *az adóhiány, illetve az azt előidéző csalárd cselekmény cél-eszköz viszonyban áll egymással.* A Kúria hangsúlyozta, hogy az adóbírság kiszabása során az adóhatóság főszabály szerint mérlegelési jogkörben jár el; ha azonban egy szankciónak a jogszabály nem a maximumát határozza meg, hanem egy törvényi tényállás bekövetkezése esetére rögzít fix mértéket, úgy nem a mérlegelés szabályainak megtartottsága, hanem az adóbírság kiszabásának alapjául szolgáló tényállás bekövetkezése az, ami vitatható (Kúria Kfv.I.35.488/2016., Kfv.I.35.646/2016.). Amennyiben adózó aktív közreműködése nem érhető tetten, egyéb feltételek nélkül nem egyenlő azzal, hogy az adózó a bevételeit eltitkolja, a bizonylatait, könyveit, nyilvántartásait meghamisítja, megsemmisíti (Kúria Kfv.V.35.346/2014., Kfv.I.35.280/2015.).

3.2. Az alperesi felülvizsgálati kérelem

Az *alperes felülvizsgálati kérelme* arra irányult, hogy a Kúria a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (1) bekezdésének a) pontja alapján helyezze hatályon kívül és a Törvényszéket utasítsa új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára, mivel az ítélet ellentétes az Air. 92. § b) pontjával, a Kp. 84. § (2) bekezdésével, a Kp. 85. § (2) bekezdésével, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 279. § (1) bekezdésével és a 346. § (4)-(5) bekezdéseivel.

A felülvizsgálati kérelem *elsődleges*en azt emelte ki, hogy az Air. 92. § b) pontjának ismeretében jogalkalmazási szempontból új ténynek, körülménynek az minősíthető, ami a tényállás tisztázásának keretei között bizonyítékként (tényállási elemként) értékelhető. A normaszöveg második fordulata rögzíti, hogy az új tény, körülmény is kizárólag abban az esetben meríti ki maradéktalanul ezen feltételeket, ha az korábban nem állt – és jóhiszemű eljárás esetén nem is állhatott – az adózó rendelkezésére, illetve arról az adózó nem tudott és jóhiszemű eljárás esetén arról nem is tudhatott. Az adózónak – a felperesnek – kell igazolnia az előadott tény, körülmény *nóvum* jellegét, továbbá azt, hogy az eljárása az új tény, körülmény előterjesztése kapcsán jóhiszemű volt. Az Air. 92. § b) pontjának a második fordulata az új tény, körülményt megszorító módon értelmezi. *Ez nem jelenti azt, hogy bármely, kronológiai szempontból később keletkezett bizonyíték értékelésére minden körülmény között sort kell keríteni.* Az elsőfokú ítélet figyelmen kívül hagyta a történeti tényállás időrendiségét és a felperes által első ízben benyújtott ismételt ellenőrzés iránti kérelem tartalmát, mely az ügy megítélése szempontjából kiemelt jelentőséggel bír. Az elsőfokú adóhatóság a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés előzményeként végzett jogkövetési vizsgálat során megkereste az ingatlanügyi hatóságot. A válasz már az alapeljárás alkalmával is az elsőfokú adóhatóság rendelkezésére állt, vizsgálati megállapításait annak ismeretében tette meg. Az alperes nem azt vitatta, hogy a felperes által előadottak – az Ítéletábra ítélethozatala tényét tekintve – a revíziós megállapításokat alapul véve időben később keletkeztek, vagyis időbeli síkon *nóvumnak* tekinthetőek, ugyanakkor a tartalmukat tekintve már az első alkalommal előterjesztett ismételt ellenőrzés iránti kérelemben is jelen voltak; felperes már ott is hivatkozott az általa megindított peres eljárásra, illetve a perfeljegyzés tényére. Az ítélet ehhez viszonyítva *csupán processzuális megközelítésben* – mint a peres eljárást lezáró perjogi aktus – *jelent új ismereteket.* Másrészről a felülvizsgálati bíróság az ismételt ellenőrzés

jogintézményével már többször foglalkozott (Kúria Kfv.V.35.116/2021., Kfv.I.35.150/2022.), melyekben deklaráta, hogy szükséges annak vizsgálata is, hogy az új tényekről, körülményekről mikor szerez tudomást az adózó. Amennyiben a bizonyíték az adóellenőrzés alatt nem létezik, arról az adózó, illetve az adóhatóság sem tudhat, *a jóhiszeműség* fogalmilag nem vizsgálható, *az csak már korábban létező bizonyítékra értelmezhető.*

Másodsorban az adásvételi szerződésben rögzítettek alapján az ingatlanokat jelzálogjog terhelte, melynek a jogosultja a Zrt., annak biztosítására elidegenítési és terhelési tilalom került bejegyzésre az ingatlan-nyilvántartásba. Hivatkozott adásvételi szerződés alapján az ingatlan tulajdonjogának megszerzése kizárólag a Zrt. hozzájáruló nyilatkozatával volt lehetséges. Az elidegenítési és terhelési tilalom jogosultja a tulajdon átruházáshoz a hozzájáruló nyilatkozatot nem adta meg, a tulajdonjog ingatlan-nyilvántartásba történő, konstitutív hatályú bejegyzésére a bizonylat szerinti teljesítési időpontban nem kerülhetett sor. A felperes a felülvizsgálati kérelemmel érintett ismételt ellenőrzés iránti kérelmében a Zrt. ellen megindított perben az Ítéltábla 2021. május 20. napján hozott 14.Gf.40.087/2021/8. számú ítéletére hivatkozott. Az Ítéltábla azt állapította meg, hogy az alapjogviszonyból származó követelés 2019. január 14. napján elévült – vagyis az azt biztosító mellékkötelezettségek is megszűntek – és a jelzálogjog, valamint az elidegenítési és terhelési tilalom törléséről rendelkezett, melynek túrésára a perben alperesként érintett Zrt.-t kötelezte. Az ingatlanügyi hatóság a 2021. augusztus 2. napján kiadott 53115/2021. számú végzésével – a jogerős ítéletben foglaltak szerint – rendelkezett a jelzálogjog, a feljegyzett elidegenítési és terhelési tilalom törléséről, ahogy a perindításra figyelemmel feljegyzett eljárás felfüggesztés tényét is törölte, ezt követően az 56093/2021/2019.03.11. számú határozatával felperes tulajdonjogát a konstitutív hatályú közhiteles nyilvántartásba bejegyezte. *Ez ellenben nem változtat azon, hogy a vitatott ügylet időpontjában a Zrt. nyilatkozata a tulajdonjog változásához nem állt rendelkezésre.*

Végezetül a felülvizsgálati kérelem kiemelte, hogy – feltéve, de nem megengedve – ha a felperes által előadott tények, körülmények az Air. 92. § b) pontja szerinti nóvumnak, mint alapfeltételnek megfelelnek, akkor sem alkalmasak arra, hogy azok eredményeként megváltozzon az ellenőrzés kimenetele, vagyis a korábbi megállapításokra kihatással bírjon. Ez azt jelenti, hogy a megállapítás alapjául szolgáló tényállás valamely elemének szükségszerűen meg kell változnia, ugyanis csak ez eredményezheti a megállapítás korrekcióját is; egyébiránt pedig *a számlastornírozás okán már nincs olyan bizonylat sem, amely alapján az adólevonási jog gyakorlására lehetőség nyílna.*

Az alperes a felülvizsgálati kérelemben az *azonnali jogvédelem kapcsán is indítvánnyal élt*, a Kp. 51. § (3) bekezdésére hivatkozva. Eszerint a bíróság az arányosság elve alapján, a közérdek és valamennyi fél szempontjából azt mérlegeli, hogy az azonnali jogvédelem elmaradása nem okoz-e súlyosabb hátrányt, mint amilyennel az azonnali jogvédelem biztosítása járna. Az alperes érvelése – a kúriai joggyakorlatra utalással (Kfv.I.35.419/2020., Kfv.I.35.473/2020., Kfv.I.35.140/2021.) – arra irányult, hogy a jogerős ítélet alapján az elsőfokú adóhatóságnak ismételt ellenőrzést kell(ene) lefolytatnia – legalábbis meg kellene kezdenie –, mely adott esetben ellentétes tartalmú lehet a felülvizsgálati eljárásban hozott ítélettel úgy, hogy a támadott ítélettel elrendelt ismételt ellenőrzés felfüggesztésére nincsen jogszabályi lehetősége, azzal nem várhatja be a Kúria döntését.⁴⁴

44 A Kúria a Kfv.VI.35.486/2022/3. számú végzésében az azonnali jogvédelem iránti alperesi kérelmet elutasította; a döntését lényegében arra alapozva, hogy a Kp. 50. §-ában rögzítettekben adódóan azonnali jogvédelem iránti kérelmet elsősorban a felperes nyújthat be, hiszen a közigazgatási tevékenység az ő jogát vagy jogos érdekét érinti közvetlenül. *A közhatalmi jogkörben eljáró közigazgatási szervnek joga, jogos érdeke nem kapcsolódhat az általa hozott, más jogalanyra vonatkozó döntéshez*: hiszen a megelőző közigazgatási hatósági eljárásban neki nem joga, hanem eljárási kötelezettsége volt. Az ügyben eljáró – illetőleg az utolsó fokon eljáró – közigazgatási szerv számára a saját döntése nem okozhat hátrányt, az általa megvalósított közigazgatási cselekmény kapcsán nem szorulhat az azonnali jogvédelemre. A Kp. 119. § (1) bekezdése is pusztán annyiról rendelkezik a felülvizsgálni kért bírósági határozattal kapcsolatban, hogy hatályosulására a felülvizsgálati kérelem benyújtásának nincsen halasztó hatálya. Azonnali jogvédelem a felülvizsgálati eljárásban is csak annak nyújtható, akinek jogát vagy jogos érdekét a közigazgatási tevékenység vagy az azzal előidézett helyzet fenntartása sérti. Ilyen sérelmet az alperes nem tudott kimutatni, hiszen az elsőfokú bíróság jogerős ítéletéből neki joga – különösen nem védendő joga – nem származik, viszont köteles meghatározott irányú eljárást lefolytatni. Egyébiránt az alperes nem is tett a Kp. 50. § (4) bekezdésének megfelelő előadást, az azonnali jogvédelem szükségét megalapozó indokokat nem tárt fel; *kérelmével lényegében azt kívánta elérni, hogy ne kelljen teljesítenie a jogerős ítélet rendelkezését* a Kúria döntéséig. Önmagában az, hogy a jogalkotó az adóeljárás felfüggesztését nem teszi lehetővé, nem adhat alapot arra, hogy a Kúria az azonnali jogvédelmet olyan tartalommal ruházza fel, ami abból egyébiránt nem is következik [A tanulmány tárgyköreinek pikantériájához hozzátartozik, hogy a Kúria a Kfv.V.35.299/2022. számú ügyben az ugyancsak ismételt ellenőrzési iránti kérelmet elutasító végzés jogszerűségének felülvizsgálatára irányuló peres eljárásban a felülvizsgálati eljárásban az alperes azonnali jogvédelem iránti kérelmét – oszтва az ott előadottakat – megalapozottnak találta. Eszerint a jogerős ítélet végrehajtása esetén az adóhatóságnak új eljárást kellene lefolytatnia; ugyanakkor az adóeljárásra és az eljárásban keletkező határozatokra a felülvizsgálati eljárás kihatással bír. Az elsőfokú ítélet végrehajtása esetén fennáll a lehetőség (*amint az utóbb a Kfv.V.35.299/2022/7. számú végzésben meg is történt; D.P.*), hogy ha a Kúria a felülvizsgálati kérelmet alaposnak

3.3. A Kúria döntése

A Kúria Kfv.VI.35.486/2022/7. számú végzése az elsőfokú ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította [Kp. 121. § (1) bekezdésének a) pontja]. A perre is irányadó döntéseiben (Kfv.V.35.116/2021., Kfv.I.35.150/2022.) a Kúria kimondta, hogy *a tény, körülmény csak a nem értékeltség miatt minősülhet újnak*; ugyanakkor annak már az adóellenőrzés időtartama alatt léteznie kell. A felülvizsgálati fórum arra a megállapításra jutott, hogy az anyagi jogszabályok vizsgálata és alkalmazása az elsőfokú bíróság részéről nem történt meg, hiányoznak az ítéletből az anyagi jogszabályok alkalmazásával megállapított tényállási elemek, melyek tárgyi ügy érdemi elbírálására kiható jogszabálysértésnek minősülnek. *Az Air. 92. §-ának értelmezése nem végezhető el a tulajdonjog bejegyzésével kapcsolatos egyes események időrendi sorrendbe állítása nélkül.* Az elsőfokú bíróságnak ezt követően kell eldöntenie, hogy van-e olyan új tény, körülmény, mely 2018. szeptember hónapban már fennállt, ellenben azt az adóhatóság nem értékelte.

Az ügy szempontjából releváns kérdések így tehát az alábbiak: I. Mi az a változás, ami a felperes előadása szerint az ingatlannal történt? Megadta vagy sem a jelzálogjog jogosultja a hozzájárulását a bejegyzéshez? Mikor, hány alkalommal indított a felperes eljárást az ingatlanügyi hatóságnál? Ki által és milyen tartalmú kereset alapján indult polgári per és az milyen ítélettel zárult? Az elévülésnek az elidegenítési és terhelési tilalomra milyen joghatása volt? Milyen eljárást folytatott a polgári perben hozott ítélet alapján az ingatlanügyi hatóság? II. Milyen jogszabályok alapján, illetve milyen jogkövetkezményekkel járt a változás az ingatlanra vonatkozóan? III. Mikori hatállyal történt a változás, mely időponttól? Mindaddig, amíg ezek a kérdések nincsenek egyértelműen feltárva, addig az ügyben megalapozott döntés sem hozható. Ezek tisztázásához a *Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény* (a továbbiakban: Ptk.), illetve az *ingatlan-nyilvántartásról szóló 1997. évi CXLI. törvény* (a továbbiakban: Inyvtv.) rendelkezéseinek az együttes értelmezése elkerülhetetlen, mely jelen ügyben a Ptk. 5:31. §-a (Elidegenítési és terhelési tilalom alapítása), 5:32. §-a (Az elidegenítési és terhelési

ítéli, ugyanazon jogszabályi környezetben az adóhatóság a kúriai döntéssel ellentétes határozatot hoz, melynek korrigálása nehézségekkel jár. Álláspontom szerint bár az elsőfokú bírósági gyakorlat az azonnali jogvédelem tárgyában már kiforrott, a Kúria ítélezésében tapasztalható *ellentmondások rávilágítanak a jogegység biztosításának szükségességére.*]

tilalom hatása), 5:33. §-a (Elidegenítési és terhelési tilalom jogszabály vagy bírósági határozat alapján), 5:34. §-a (Az elidegenítési és terhelési tilalomba ütköző rendelkezés ingatlan-nyilvántartási bejegyezhetősége), az Inytv. 44. § (1) bekezdése és 48. § (1) bekezdése, továbbá az ingatlan-nyilvántartásba bejegyzett jog keletkezésének időpontjáról a *Kúria* által alkotott *18/2010. (XI.8.) KK vélemény*. Összességében tehát az Air. 92. §-ában foglalt *ismételt ellenőrzés szabályainak alkalmazása csak az eljárásjogi és anyagi jogi normák egymásra épülő rendszerében lehetséges*.⁴⁵

4. Záró gondolatok

Mint a bevezető is taglalta, a jogerő – az Air. szóhasználatában a véglegeség – jogintézménye a *jogállamisági kritériumból* fakadóan azt *garantálja*, hogy a jogalkalmazó szerv döntésében foglaltak végrehajthatóak legyenek, a benne eldöntött tény- és jogkérdések ne – vagy csak szigorú kivételek mellett – képezhessék újabb vita alapját. Az Alkotmánybíróság maga is alkotmányos jelentőséggel ruházza fel a jogerőt, ezzel megerősítve az anyagi igazságosság, illetőleg a jogbiztonság viszonyáról írottakat, fenntartva az utóbbi elsődlegességét.⁴⁶ Ugyanakkor a taláros testület is felismerte annak jelentőségét, hogy a *véglegesség* nem feltétlen és abszolút jelleggel érvényesül, az „*áttörhető*, ennek módját, formáit és feltételeit pedig a törvénynek úgy kell szabályoznia, hogy a jogerő feloldásával okozott sérelem és az anyagi igazság teljesebb érvényesülése, mint elérni kívánt cél, arányban álljon egymással.”⁴⁷ A már

45 A tanulmány zárásának időpontjában a *Kúria által elrendelt új eljárás az elsőfokú bíróság előtt még folyamatban van*, abban jogerős ítélet nem született. Az indok, amiért a választás a kúriai joggyakorlat bemutatása során erre a döntésre esett, az az, hogy az új tény, körülmény értelmezése kapcsán a legfőbb bírói fórum megerősítette az álláspontját, miszerint a nóvum kérdéskörét nem a kronológiai síkon történő vizsgálatra – azaz az időbeliségre – kell leszűkíteni.

46 3133/2017. (VI.8.) AB határozat, Indokolás [29]-[31].

47 3103/2013. (V.17.) AB határozat, Indokolás [25]. „Az Alkotmány nem biztosított alanyi jogot az anyagi igazság érvényesülésére és a bírósági határozatok törvényességére. Ezek a jogállam céljai és feladatai, amelyek érdekében megfelelő – elsősorban eljárási garanciákat nyújtó – intézményeket kell létrehozni, és az érintett alanyi jogokat így garantálni. Az *anyagi igazságosság és a jogbiztonság követelményét a jogerő intézménye hozza összhangba – a jogbiztonság elsődlegessége alapján. A jogerő intézménye, alaki és anyagi jogerőként való pontos meghatározottsága – főszabály szerint – a jogállamiság részeként alkotmányos követelmény. A jogbiztonság elvéből az következik, hogy lezárt jogviszonyokat sem jogszabállyal, sem jogszabály hatályon kívül helyezésével nem lehet alkotmányosan megváltoztatni. Azonban a jogerő tisztelete nem abszolút*

lezárásra került jogviszonyok érinthetlenségének tilalma alól megengedő kivétel, ha a jogbiztonsággal konkuráló más alkotmányos elv indokoltta – mi több, elkerülhetlenné – teszi és ezzel nem okoz céljához képest aránytalan sérelmet. Ennek példája *az ismételt ellenőrzés*, amely – mint ahogyan arra a Kúria a már felhívottak szerint utalt – nem önállóan létező vizsgálat, *az alapellenőrzéstől nem különíthető el*; kizárólag az ott megállapított tényekhez és körülményekhez képest jelentkező eltérések okán értelmezhető.

A tanulmányban reményeim szerint sikerült igazolni a felvezető gondolatmenetben rögzített azon kijelentést, miszerint az ismételt ellenőrzés elrendelése körülményei vizsgálatánál a jogintézmény kivételes jellegénél fogva – ideértve a *res iudicata áttörését* – szigorúan kell eljárni, *a jogszabályi feltételek konjunktivitása* miatt egyikük hiányától sem lehet eltekinteni; ez mindig a kérdéses ügy körülményei egyediesítésének szükségességét vonja maga után. Az adóhatósági gyakorlat viszont még nem sorakoztatott fel olyan számú döntést, amelyekben a jogalkalmazás érdemi nehézségei – ennek kapcsán esetleges hiányosságai – tetten érhetők volnának. Tapasztalataim alapján *ismételt ellenőrzéssel kapcsolatos adóügyek* – már ami nem az adóvizsgálat megállapításainak az érdemi részét, hanem az elrendelés engedélyezhetősége kérdéskörét illeti – viszonylag *ritkán kerülnek a Kúria elé*, emiatt a tárgyban a felülvizsgálati bíróság minden egyes megnyilvánulása értékes mind az adózóknak, mind az adóhatóságnak.

és áttörhetetlen eleme a jogbiztonságnak. A lezárt jogviszonyok érinthetlenségének tilalma alól engedhető kivétel, ha a jogbiztonsággal konkuráló más alkotmányos elv elkerülhetlenné teszi, és ezzel nem okoz céljához képest aránytalan sérelmet.” Ld. 24/2013. (X.4.) AB határozat, Indokolás [46].