



**MTA Law Working Papers
2025/9**

**Megsemmisítés vagy megváltoztatás?
Töprengések egy törvényszéki ítéletről**

Darai Péter

ISSN 2064-4515

<http://jog.tk.mta.hu/mtalwp>

*Társadalomtudományi Kutatóközpont – MTA Kiválósági Kutatóhely
HUN-REN Centre for Social Sciences – MTA Centre of Excellence*

Megsemmisítés vagy megváltoztatás? Töprengések egy törvényszéki ítéletről

Bevezetés

A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) szerint a közigazgatási bírászkodás célja elsődlegesen a közigazgatás jogszabálysértő tevékenysége elleni hatékony jogvédelem biztosítása. Ez egyben azt is jelenti, hogy a közigazgatási ügyekben eljáró bíróságok közigazgatási perjogi szabályokon alapuló működése az egyik garancia arra, hogy a közigazgatási szervek tevékenysége megfeleljen a jogszabályi rendelkezéseknek, illetve azok céljainak. Az ehhez szükséges széleskörű, az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvénnyel és – ami a témánk szempontjából fontosabb – az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvénnyel (a továbbiakban: Air.) összehangolt eszközrendszerrel a Kp. garantálja.

Valamely jogvita peresíthetőségének követelménye nem a jogorvoslathoz való jogra, hanem a bírósághoz fordulás jogára vezethető vissza. Utóbbi általánosságban azt a kívánalmat támasztja a szabályozással szemben, hogy a bíróság a perbe vitt igényekről érdemben hozhasson – hozzon – döntést.¹ Az eljárás tisztességességének önmagában még nem elégséges kritériuma a bírósági út igénybevétele formális lehetővé tétele; ehhez az is szükséges, hogy a bíróság a peresített igényt az alkalmazandó eljárási és anyagi jog mércéivel ténylegesen is megmérje {17/2018. (X.10.) AB határozat, Indokolás [46]-[47]; 8/2020. (V.13.) AB határozat, Indokolás [44]-[50]; 13/2021. (IV.14.) AB határozat, Indokolás [71]}. A bírósághoz fordulás értelmét végső soron tehát az érdemi bírói döntés meghozatalának a lehetősége adja.

A Kp. 38. § (1) bekezdésének a) pontja szerint a keresetben kérhető a közigazgatási cselekmény hatályon kívül helyezése, megsemmisítése vagy megváltoztatása. Ezzel összhangban a Kp. 89. § (1) bekezdésének a) pontja szerint ha a bíróság a jogsértést – a kereset alapján vagy hivatalból – megállapítja, a közigazgatási cselekményt megváltoztatja, megsemmisíti, hatályon kívül helyezi, illetve az általános hatályú rendelkezésnek az ügyben való alkalmazását kizárja. Az, hogy a felperes milyen kereseti kérelmet határoz meg, megszabja a bíróság eljárásának irányát, ezért is korlátozott a keresetváltoztatás lehetősége [Kúria Kfv.IV.37.364/2022., Kp. 85. § (1) bekezdése]. A kereseti kérelem nem általánosságban jelenti a közigazgatási tevékenység jogszerűségének vizsgálatát, mivel a felperes adott irányú felülvizsgálatot kér; a bírósági kontroll sem teljes, irányát a keresetben előadott jogsérelem határozza meg [Kúria Kfv.VII.37.607/2022., Kúria Kfv.III.45.102/2023. (BH 2024.72.)].

Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint a hatékony bírói jogvédelem követelményével, mint az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott tisztességes bírósági eljáráshoz való jog egyik részjogosítványával mind a kasszáció, mind pedig a reformáció lehetősége összhangban lehet.² Az egyes közigazgatási tevékenységek jogszerűségének vizsgálata és a jogsértéssel okozott sérelem orvoslása kapcsán a megváltoztatás lehetővé tétele, illetve kizártsága elsődlegességének kérdése mögött alapvető az a megfontolás, mely szerint a közigazgatási útra tartozó ügyeket – a hatáskörelvonás tilalma miatt – a közigazgatási szervnek, hatóságnak kell érdemben elbírálnia. E követelmény azonban nem abszolút és még abban az esetben is, ha törvény erejénél fogva kizárt a megváltoztatási jogkör, a bíróság a jogorvoslati funkciójából fakadóan értékeli a közigazgatási cselekmény jogszerűségét {3267/2022. (VI.3.) AB végzés, Indokolás [20]}. Mint ahogyan arra a

* Darai Péter; kamarai jogtanácsos, vendégelőadó (Miskolci Egyetem BTK ATTI).

¹ 39/1997. (VII.1.) AB határozat, ABH 1997, 263, 272; 865/D/2007. AB határozat, ABK 2009. április, 476, 478-480.

² 3297/2019. (XI.18.) AB határozat, Indokolás [27]; 9/2021. (III.17.) AB határozat, Indokolás [171]; 6/2024. (IV.3.) AB határozat, Indokolás [26].

Kp. Nagykomentárja is rámutat³, a kasszációs és reformatórius jogkör gyakorlásának kérdése fő megközelítés szerint célszerűségi szempont és a legtöbb esetben nincs közvetlen érdemi kapcsolata a hatalmi ágak megosztásával és a hatóság hatáskörének elvonásával. A jogállami keretek között működő bírósági felülvizsgálat alapelvárása, hogy a közigazgatási ügyekben eljáró bíróság mindazt megtehesse, amit a felülvizsgált hatóság az adott ügyben maga is megtehetett (volna). A kereseti kérelemhez kötöttség nem érvényesül abban a körben, hogy a felperes a keresetében a határozat megsemmisítését, hatályon kívül helyezését, vagy pedig megváltoztatását kéri-e [Kp. 89. § (1) bekezdésének a) pontja]; a bíróság így maga határozza meg az ítélet irányultságát. Ennek során elsődlegesen azt kell megvizsgálni, hogy nem áll-e fenn a Kp. 92. § (1) bekezdése szerinti valamely kötelező megsemmisítési ok. Amennyiben az adott ügyben ilyet nem lehet azonosítani, akkor lehet csak megváltoztatni a közigazgatási cselekményt, ha annak további feltételei is fennállnak. A Kp. 90. § (1)-(2) bekezdései pedig szabályozzák, hogy melyek a reformatórius jogkör gyakorlásának esetei, de a törvényhely (3) bekezdése rögzíti azt is, mikor nincs helye a megváltoztatásnak.

Általánosságban a jogvita végleges eldöntése,⁴ mint önállóan rögzített feltétel összefüggést mutat a tényállás döntéshozatalhoz szükséges mértékű tisztázottsága – mint a reformatórius jogkör gyakorolhatósága elsőként említett – követelményével. Az alábbiakban – egy ítéleti indokolást elemezve – a bíróság döntésének az alternatíváit vizsgálom, a célszerűség és az adóellenőrzés során kógensen érvényesülő határozathozatali kötelezettség [Air. 117. § (1) bekezdése] relációjában.⁵

I. A vizsgált ügy tényállása

I.a. Az alapeljárás

Az elsőfokú adóhatóság alapeljárásban tett megállapítása értelmében a felperes az X. Kft.-től munkaerő-kölcsönzésről befogadott számlák vonatkozásában a fordított adózás szabályai szerint teljesítette az adókötelezettségét, emellett az ugyanezen szerződéses jogviszonyhoz kapcsolódó – ugyancsak fenti társaságtól befogadott – munkaerő-közvetítésről kiállított számlákon szerepeltetett adót levonásba helyezte. A felek közötti szerződés szerint a felperesnek írásbeli külön megegyezés esetén lehetősége van arra, hogy a kölcsönzött munkavállalókat a saját dolgozói állományába vegye át, ellenben ez nem haladhatja meg a kölcsönzött dolgozói létszám 10 %-át. A felperes hivatkozott szerződéses kitétel megszegése esetén a kölcsönbeadó részére 15 napon belül dolgozónként 3 havi bruttó munkabért köteles kártérítésként megfizetni. A felek a munkaerő-kölcsönzési megállapodást egészítették ki munkaerő-közvetítéssel akként, hogy a kártérítési kikötést beépítették a munkaerő-közvetítés ellenértékébe. A bizonylatok mellékletei szerint a partnerek a munkaerő-kölcsönzési díjat a kölcsönzött és közvetített személyek ledolgozott órái alapján számították ki, ezt követően a

³ Nagykomentár a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvényhez. Szerkesztette: Barabás Gergely/F. Rozsnyai Krisztina/Kovács András György. 2024. évi jogtár-formátumú kiadás.

⁴ A Kp. hatálya alá tartozó peres eljárás során elsődleges cél a közigazgatási jogvita mielőbbi végleges lezárása (Kúria Kfv.I.35.652/2018.). Ezen megközelítés korántsem új keletű. A pénzügyi közigazgatási bíróságról szóló 1883. évi XLIII. törvénycikk 1. §-a rögzítette a bíróság jogkörének reformatórius jellegét, vagyis azt, hogy a támadott határozatot érdemben is módosíthatta; az elé vitt ügyekben az ítélete végleges, mely döntési jog így a pénzügyi természetű jogviták állandó, garanciális szempontú érdemi elbírálását biztosíthatta. Ld. Stipta István: A pénzügyi közigazgatási bíróságról szóló 1883. évi XLIII. tc. Kúriai Döntések. *Bírósági Határozatok*, 2023. 7. szám, 1361. o.

⁵ Kissé más a helyzet a Kúria esetében. A Kp. 121. § (1) bekezdése értelmében a Kúria feladata alapvetően a jogkérdés eldöntése, a jogsérelem megállapítása és szükség esetén a kasszációs jogkör gyakorlása. A Kúriának a felülvizsgálati eljárásban nem teendője a tényállás tisztázása és a jogsérelem orvoslása. Ez az elsőfokú bíróság hatáskörébe tartozó kérdés; a Kp. 121. § (1) bekezdésének a) pontja alapján a Kúriát nem illeti meg olyan reformatórius jogkör, amely az elsőfokú ítélet olyan módon történő megváltoztatását eredményezné, hogy a keresetet elutasítja. A Kúria kasszációs hatásköre keretében nem dönthet a per és a közigazgatási cselekmény érdemében; viszont a Kp. 115. § (1) bekezdése értelmében a Kúriának kötelezettsége állást foglalni – amennyiben a feltételei fennállnak – a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogsérelem és a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre vonatkozó hivatkozás tárgyában. A per tárgyát képező jogszabálysértések, jogkérdések tárgyában való állásfoglalás keretein a Kúria nem terjeszkedik túl, ha iránymutatásában rögzíti, hogy a közigazgatási döntés valamely része nem jogszabálysértő; az ebből következő jogkövetkezmények levonása az alsóbb fokú bíróság hatásköre {1/2024. (I.9.) AB határozat, Indokolás [124]-[126]}.

munkaerő-kölcsönzési díjként leszámított összeg felül maradt különbözetet közvetítésként számlázták ki. A kimutatás szerint a 3 havi bért osztották 1,5 évre, ehhez adták a munkába szállítás díját, ami a munkaerő-közvetítés díját képezte. Az elsőfokú adóhatóság szerint a számlakibocsátó részéről munkaerő-közvetítésről kiállított számlák kapcsán család ügyletek azonosíthatók, melyek célja az adókijátszás volt. A számlakibocsátó a vitatott számlák adótartalmát a költségvetésnek nem fizette meg, a felperes az észszerűen várható magatartás tanúsítása esetén tudhatta volna, hogy adókijátszás részesévé válik; az ügyletek a Kúria 5/2016. (IX.26.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) 3. pontja szerinti esetkörnek megfelelően minősíthetők, az elsőfokú adóhatóság felperes adólevonási jogát elvitatta.

A felettes szerv az elsőfokú döntést az adóbírság kapcsán megváltoztatta – azt 200 %-ban szabta ki –, egyebekben a KMK vélemény 3. pontján alapuló megállapítással szemben a rendeltetésszerű joggyakorlás sérelmét kimondva azt helybenhagyta. A konstrukciót vizsgálva megállapítható volt, hogy a felek között a jogviszony lényege – vagyis a munkaerő folyamatos biztosítása – érdemben nem változott; a fő különbség, hogy a felek egy bizonytalan jövőbeli eseményhez – a kölcsönzött munkaerőnek az adózó részéről munkaviszony létesítése – kapcsolt eseti jellegű, áfa körön kívül ellenértéket (a kártérítés) rendszeres, ellenértéknek minősülő, valamint egyenes adózás hatálya alá eső kifizetéssé változtattak. A másodfokú adóhatóság álláspontja szerint viszont nem felel meg a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének az, hogyha a felek az adójogi besorolásnál nem a jogintézmény természetéből adódó adójogi minősítést alkalmazzák, hanem annak megkerülésével egy mesterséges konstrukciót felépítve egy más adóvonzattal járó akként, hogy a felek között a korábbi szerződés főbb sarokpontjait tekintve változatlan marad. A felek célja az ügyletek egyenes adózás hatálya alá történő helyezése, az adóelőny visszaélészerű megteremtése – az adólevonási jog biztosítása – volt, emiatt az ügyletek a rendeltetésszerű joggyakorlás alapelveibe ütköznek.

A felperes keresetere a Miskolci Törvényszék ítéletében a másodfokú döntést megsemmisítette és az alperest (a felettes szervet) új eljárás lefolytatására és új határozat meghozatalára kötelezte. A bírósági megállapítás alapján az alperes részéről sem vitatott munkaerő-kölcsönzésen felül a számlakibocsátó a felperes részére további valós tartalommal bíró teljesítést végzett, melyek a felperes munkaerő ellátottságát segítették elő. Az ítélet valós gazdasági helyzetre adott reakcióként minősítette azt a magatartást, hogy a felperes a jól bevált és időigényesen betanított kölcsönzött munkaerő esetén ezen személyek saját munkavállalóként történő további foglalkoztatása végett intézkedett. A bíróság nem találta igazoltnak az alperes megállapítását, mely szerint a munkaerő-közvetítésről befogadott bizonylatok mögött mesterséges konstrukcióval felépített ügylet állna. A számlakibocsátó a munkaerő-közvetítésről készült számlák után az adófizetést elmulasztotta, de ez felperes adóelkerülésre irányuló szándékát nem igazolja. Az új eljárás során az alperesnek az elsőfokú döntés felülvizsgálatát ismét el kell végeznie, viszont a határozatát az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. §-ának sérelmére nem alapíthatja.

Az alperes ezt követően az elsőfokú határozatot megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot – a Miskolci Törvényszék által adott vizsgálati keretrendszer mellett – új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

I.b. Az új eljárás

Az új eljárás során az elsőfokú adóhatóság ismételt nyilatkozatokat fogatosított, illetőleg újraértékelte a rendelkezésre álló iratokat. Eszerint a számlakibocsátó részéről a közvetítés 2019. évben megvalósult, 7 fő korábban kölcsönzött munkavállaló a felperes állományába került. A 7 főből 3 fő egy hónapon belül felmondott, ezen dolgozók esetén a kiszámított közvetítési díj ennek ellenére nem került levonásra a következő hónapokban és nem került új munkavállaló közvetítésre a felmondott munkavállalók helyett. A számlák melletti teljesítési igazoláson szereplő közvetített személyek eltérnek a valós foglalkoztatástól, mivel 2019. júliustól novemberig 3 olyan személy is szerepel a teljesítési igazoláson, akiknek a munkaviszonya megszűnt, míg egy munkavállaló 2019. augusztus 1. napjától került a felpereshez, de közvetített személyként csak a decemberi teljesítési igazoláson szerepel. Arra vonatkozóan nincsen adat, hogy a számlakibocsátó a kieső létszámot – a

szerződéses kötelezettségének eleget téve – pótolta volna; ugyanakkor a kiesett munkavállalókra is számlázásra került közvetítés. A kölcsönzés díját a kölcsönzött munkavállalók által ledolgozott óraszám és a munkakörre vonatkozó norma szorzata adja; a közvetítés díja a becsatolt teljesítési igazolásokon nincsen részletezve, csupán a munkavállalók neve és a különböztként megnevezett összeg szerepel rajta. Mindemellett az elsőfokú adóhatóság az új eljárás során adatgyűjtést célzó jogkövetési vizsgálatokat végzett négy vállalkozásnál annak a megállapítására, hogy a felperes és a számlakibocsátó közötti árképzés megfelelt-e a szabadpiaci viszonyoknak. Ezekben a jogkövetési vizsgálatokban az elsőfokú adóhatóság rögzítette a szolgáltatási szerződések tartalmát, a megbízási- és sikerdíjak megállapításának módját, azok mértékét, illetve a kapcsolódó garanciális feltételeket; összességében azt a következtetést vonta le, hogy az üzletági gyakorlatban jellemző eljárás szerint a kölcsönbeadó és a kölcsönvevő az ügylet lényegi tartalmán túlmutató, más jellegű kötelezettségeket – pl. a munkavállalók munkahelyre szállítása – önálló megállapodásban rendezik.

Az elsőfokú határozat kétirányú megállapítást tett. Egyrészt arra hivatkozott, hogy a gazdasági események a felek között csak részben valósultak meg. A kiszámlázott közvetítési díj ugyanis nem feleltethető meg a közvetített, valamint szállított személyek után felszámolt díjnak; a bizonylatok bizonyítottnak tartalmazzak meg nem történt ügylethez kapcsolódó összeget is. A részHITELESSÉG az ÁFA rendszerében ismeretlen,⁶ ennek okán a számla bármely adatának valótlanúsága az egész számla hiteltelenségét okozza, így a felperes nem élhet adólevonási joggal. A befogadott számlák egy tételt tartalmazzak, azokon nincsen elkülönítve a közvetítés és szállítás, a számlák melléklete is egy összeget rögzít. A teljesítési igazolásokon szereplő munkavállalók egy részét érintően megvalósult a közvetítés, de az állományból kikerült munkavállalók esetében az kizárt. Az elsőfokú adóhatóság másrészt arra utalt, hogy bár a számlakibocsátó közreműködött az ügyletek teljesítésében, de csalárd magatartást valósított meg, a számlák adóját a bevallásaiban jogosulatlanul csökkentette, a költségvetés károsodott. A KMK vélemény 3. pontja szerint felperes a valós tartalommal nem bír számlázásról, az adóelkerülésre irányuló ügyletről tudott; az adókijátszás passzív résztvevője volt.

A felettes szerv határozatában megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság – a számlakibocsátói oldalon megvalósult adókijátszást jöllehet bizonyította – a számlakibocsátónál felderített adózási anomáliákból megalapozatlanul vonta le azon következtetését, hogy a felperes a Kft. adókijátszásra irányuló magatartásáról igazoltan tudott, illetőleg arról tudomása lehetett. Az elsőfokú határozat e körben sorba állított bizonyítékai kizárólag a számlakibocsátónál felmerülő hiányosságként voltak értékelhetők, amely az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) döntései értelmében⁷ nem minősíthetők az adócsalásban való adózói részvételt megalapozó objektív körülménynek (iratok hiánya, adóbevallási kötelezettség elkésetten történő teljesítése és elmulasztása, beszámoló letétbe helyezésének elmaradása, az adófizetési kötelezettségek jogosulatlan csökkentése, stb.). A felettes szerv álláspontja szerint viszont az elsőfokú határozatban szereplő azon következtetés, miszerint az ellenértéknek olyan elszámolások is a részét képezik, melyek nem teljesülhettek, a számlák tartalmi hiteltelenségét eredményezte és önmagában olyan súlyú, amelyre figyelemmel a felperes az adólevonási jogát nem gyakorolhatta volna. Az adott számlának egyértelműen kell tartalmazni az értékesített termék (szolgáltatás) megnevezését, megjelölését, mennyiségét, az adó alapját, az adómértékét, illetve az áthárított adót. A számlaadatok bármelyikének valótlanúsága gátját képezi az adólevonási jog gyakorlásának. Ide tartozik, ha a szolgáltatás nem a valóságnak megfelelően kerül feltüntetésre, vagy pedig adójogi szempontból nincsen elemekre bontva. A számlák egyaránt tartalmaztak megvalósult és meg nem valósult ügyletet, de ezek elkülönítése a tényállás tisztázása ellenére sem volt lehetséges. A felettes szerv helytállónak ítélte az elsőfokú megállapítást, mely szerint a számlák mellékletét képező teljesítési igazolásokon szerepeltek olyan munkavállalók és a

⁶ Legfelsőbb Bír. (Kúria) Kfv.I.35.533/2006., Kúria Kfv.I.35.047/2010., Kfv.V.35.178/2014., Kfv.V.35.023/2015., Kfv.III.35.701/2015., Kfv.I.35.404/2016., Kfv.V.35.645/2016.

⁷ Ld. EUB C-80/11. számú és C-142/11. számú (Mahagében-Dávid) ügy, C-610/19. számú (Vikingo) ügy, C-611/19. számú (Crewprint) ügy, C-446/15. számú (Signum) ügy. Mindezek értelemszerűen a Kúria joggyakorlatában is jelen vannak: (Kúria Kfv.I.35.272/2020., Kfv.I.35.362/2020., Kfv.I.35.007/2021., Kfv.I.35.632/2021., Kfv.V.35.197/2021., Kfv.I.35.151/2022., Kfv.I.35.146/2023., Kfv.V.35.038/2024., Kfv.V.35.075/2024.).

díj kiszámlázásakor is figyelembevételre kerültek, akiknek a munkaviszonya a felperesnél már megszűnt, ennek ellenére a díj változatlan maradt, valamint az utóbb közvetített munkavállaló a teljesítési igazoláson csupán hónapokkal később került feltüntetésre. Mivel az áfa rendszerében a részhitelesség ismeretlen, így a számlák kapcsán a felperes az adólevonási jogával nem élhet.

A felperes keresetére a *Miskolci Törvényszék a 101.K.701.157/2024/18. számú ítéletében* az alperesi határozatot – az elsőfokú döntésre is kiterjedő hatállyal – *megsemmisítette*. Hivatkozott ítélet szerint az alperes a feltárt tényeket nem okszerűen értékelte, abból téves jogi következtetést vont le, mivel nincs olyan objektív körülmény, mely a bizonylatok hiteltelenségének megállapítását és felperes adólevonási jogának megtagadását megalapozta volna. Az adott ügylet – a munkaerő-közvetítés –, mely a felek szerződéses akarata szerint a szállítást is magában foglalta, megvalósult. A bíróság álláspontja az volt, hogy a szerződési szabadság alapelve értelmében a szerződő felek megállapodhattak akként, hogy a közvetített munkavállalók tekintetében a közvetítési díjat nem egyszerre, egy összegben fizeti meg felperes, hanem egyenlő részre elosztva, másrészt a közvetített munkavállalók létszámának változása, a munkaviszony megszűnése ellenére a közvetítési díj felszámítása, új munkavállalónál a díj későbbi beépítése a közvetítési díjba, nem tekinthetők olyan körülménynek, melyből a számlák hiteltelensége lenne levezethető.

A bíróság mellőzte az új eljárás elrendelését, azt nem tartotta szükségesnek és indokoltnak, mivel arra a következtetésre jutott, hogy az érintett számlákban foglalt gazdasági események a felek között megvalósultak és alperes objektív körülményekkel nem támasztotta alá a számlák tartalmi hiteltelenségét, ezáltal a felperesi adólevonási jog megtagadásának a jogszerűségét. Alperes maga állapította meg, hogy a feltárt körülmények nem alkalmasak az elkövetett adókijátszás felperesi tudatállapotának bizonyítására, erre tekintettel a KMK vélemény alapján felperes tudattartalmának vizsgálatára már nem volt indokolt az új eljárás elrendelése. Az adóellenőrzés hivatalból indult, az alperes maga is hozhatott volna kizárólag a megsemmisítésről rendelkező döntést, ezért nem volt akadálya a Kp. 89. § (1) bekezdés a) pontja szerinti döntésnek. A Kp. 38. § (1) bekezdés a) pontja szerinti kérelmek tekintetében a bíróság nincsen kötve a keresethez, emiatt a bíróság az alperesi határozat megváltoztatása helyett annak elsőfokú döntésre kiterjedő megsemmisítése iránt szintén rendelkezhetett, mely a tartalmát illetően egyezik a felperes által elért céljal, mely szerint a felperes adólevonási jogának jogszerűsége kerüljön megállapításra.

II. Az adóellenőrzés sajátosságai

Az alábbiakban megkísérlem röviden összefoglalni az adóellenőrzés fő jellemzőit; ugyanakkor először mindenképp indokoltnak tartom – mely a tárgyalt ítélettel kapcsolatos logikai levezetésem neuralgikus pontját adja – az egyes ellenőrzéstípusok szigorúan vázlatos összehasonlításának.

Az Air. 89. § (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.⁸ A törvény 90. § (1) bekezdése alapján az 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.⁹ Egy jogkövetési vizsgálat lehetőségei viszont már célzottabbak és szűkebbre szabottak. 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,

⁸ Ezen két kategórián túlmenően a törvény ismeri még az ismételt ellenőrzés (Air. 92. §-a) és a felüellenőrzés (Air. 93. §-a) jogintézményeit is.

⁹ Az adózó által igényelt költségvetési támogatást, adó-visszatérítést, adó-visszaigénylést a bevallási időszak ellenőrzéssel történt lezárásának hatályával a kiutalást megelőzően is vizsgálhatja az adóhatóság [Air. 90. § (2) bekezdése].

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 valóságát d) adatokat gyűjthet az ellenőrzési tevékenysége támogatása érdekében, így különösen becslési adatbázis létrehozásához, karbantartásához e) ellenőrizheti, hogy az adózó eleget tett-e a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási és adatszolgáltatási kötelezettségének, illetve e nyilvántartással összefüggő iratmegőrzési kötelezettségének, továbbá ellenőrizheti az adózó e nyilvántartásában szereplő adatok, tények, körülmények valóságtartalmát, illetve ezek hitelességét. Hangsúlyozni kell, hogy a két vizsgálati típus egymást nem szükségképp feltételezi; ellenben az egyes vizsgálatfajták eltérő jellege miatt az ellenőrzéseket az adóhatóság csupán a rájuk vonatkozó megbízólevéllel indíthatja el.¹⁰ Másrészt – mint ahogyan arra már a korábbiakban utaltam – a jogkövetési vizsgálat, illetve az adóellenőrzés célja és eszköztára is más. Előbbi esetben az adóhatóság jellemzően az adózói iratoknak a vizsgálatával ellenőrzi, hogy az adóalany eleget tett-e az egyes adókötelezettségeinek, azokat határidőben, az adó megállapítására, bevallására, megfizetésére alkalmas módon teljesíti-e. Az adóhatóság ezért – különösen – a bejelentésre, bevallásra, adatszolgáltatásra, nyilvántartásra, bizonylat kiállítására, megőrzésére, könyvvezetésre, az adó-, adóelőleg levonására, beszedésre vonatkozó előírások megtartását ellenőrzi.¹¹ Önmagában a tény, hogy az adóhatóság az adózónál jogkövetési vizsgálatot végez, nem jelenti azt, hogy a szerződéses kapcsolatok érdemi (tartalmi) elemzésére is sor kerül; a jogkövetési vizsgálat fő iránya az iratok formai ellenőrzése. A 2017. december 31. napjáig hatályos adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 118. §-ához kapcsolódó magyarázat – melynek az irányát az Air. is magáévá teszi – szerint a jogszabályok az adóbevallási és -fizetési kötelezettség (főkötelezettségek) mellett még számtalan részkötelezettséget (bizonylatok kiállítása, megőrzése, könyvvezetés, bejelentkezés, bejelentés, adatszolgáltatás, bankszámlanyitás, stb.) is előírnak, enélkül az adózó tevékenységéről sem lehet teljes képet kapni. A törvény ezért alkalmazza önálló ellenőrzéstípusként a jogkövetési vizsgálatot (célvizsgálatot); rendeltetése, hogy adózót az adókötelezettségei betartására rázorítsa.

Az adóellenőrzés tehát nem jelent „többet”, mint egy jogkövetési vizsgálat. Az egyik releváns különbség az eltérő eljárások során felderített megállapítások véglegességének kérdésében van. Az adóellenőrzés ellenőrzéssel lezárt időszakot keletkeztet [Air. 89. § (1) bekezdésének a) pontja],¹² ugyanakkor a jogkövetési vizsgálatnak ilyen joghatása nincsen, vagyis az elviekben ugyanazon időszakra – ideértve a jóhiszemű és tisztességes hatósági eljáráshoz való alapjog követelményeinek a betartását – az elévülési időn belül többször is lefolytatható. Ennek kapcsán viszont különös figyelemmel kell lenni az Air. 100. §-ában rögzített korlátra (a jogviszony eltérő minősítésének tilalma).¹³ A Kúria Kfv.I.35.380/2021. számú ügyben hozott döntésében kifejtettek értelmében a régi Art. 130. §-a és 1. § (3a) bekezdése kapcsán kialakított bírói értelmezés során a jogelőd Legfelsőbb Bíróság deklarálta, hogy fenti joghely alapján az adójogviszonyban az adóhatóságnak azonos tényállási elemek esetén azonos jogkövetkeztetéseket kell levonnia,¹⁴ ahogy a joggyakorlat része az is, hogy az ellenőrzések eltérő típusai, az azok alapján végzett vizsgálatok tartalmi eltérése okán jogilag és fogalmilag is kizárt egyazon cselekmény, ügylet eltérő minősítése különböző jogalanyoknál végzett vizsgálat során, ha a vizsgálat típusa és szempontrendszere más-

¹⁰ Kúria Kfv.VI.35.571/2016., az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII.28.) Korm. rendelet 89. § (3) bekezdése. Mindig az adott ügyszor kapcsolódóan azonosított kockázati tényezők alapján dönthető el, hogy a jogkövetési vizsgálatot követően indokolt-e az adózónál adóellenőrzést lefolytatni.

¹¹ Kúria Kfv.V.35.342/2011. Ld. még Szőke Ágnes Éva: Az adóhatósági ellenőrzési típusok elhatárolásának kérdései. *Magyar jog*, 2017. 7-8. szám, 474-480. o.

¹² Ld. az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény 52. § (1) bekezdésének a) pontja és (2) bekezdése; a régi Art. 89. § (1) bekezdésének a) pontja és (2) bekezdése.

¹³ Az adókötelezettséget érintő jogviszony alanyainak ellenőrzése során ugyanazt a vizsgálatot érintett és már minősített jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során (Air. 100. §-a).

¹⁴ Legfelsőbb Bír. (Kúria) Kfv.V.35.168/2010.

más volt.¹⁵ A legfőbb bírói fórum utalt arra is, hogy ezen tétel megszilárdulása egyrésztől más jogi környezetben történt, másrésztől a jogelőd a régi Art. szerinti bevallások utólagos vizsgálata és az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló vizsgálatok viszonyában adta a szakasznak a fenti interpretációt, ahol utóbbi nem irányult az ügyletek valós tartalmának feltárására, hanem pusztán formai feltételek kontrolljára.¹⁶ Ezzel szemben az Air. szerinti jogkövetési vizsgálatok között fellelhető olyan is, ami nem csak és kizárólag az adókötelezettség teljesítése formai feltételeinek való megfelelést, hanem az adókötelezettséget, illetve az adólevonási jogot keletkeztető tényállás valóságának ellenőrzését is magába foglalja. Ilyen az Air. 91. § (1) bekezdésének c) pontjában szabályozott gazdasági események valódiságát elemző jogkövetési vizsgálat, ahol a felek közötti jogviszony szükségképp minősítésre kerül. Márpedig az Air. 100. §-ának szövege nem kapcsolódik egyetlen ellenőrzési fajtához sem, ahogyan nem tartalmaz utalást arra vonatkozóan sem, hogy csak adóellenőrzések megállapításainak az összevetésénél lehetne alkalmazni. A jogviszonyok eltérő minősítésére vonatkozó feltétel bekövetkezését emiatt nem az keletkezteti, hogy az adóhatóság ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező vizsgálatot folytat le, hanem az, hogy a jogviszony tartalmi elemzésére vonatkozó megállapítást tesz-e; vagyis az adott ügylet valódisága kapcsán végzett jogkövetési vizsgálat során megállapítottak azonos hatásúak az utólagos vizsgálat során megállapítottakkal, így az Air. 100. §-ában deklarált tilalom fennáll. Ez nem áll ellentétben azzal, hogy egy esetleges későbbi adóellenőrzés az adott jogviszony minősítését megváltoztathatja, viszont amíg erre nem kerül sor, a tilalom érvényesül.¹⁷ Ebből visszafejtve megint csak rögzíthető, hogy az adóellenőrzés joghatása, hogy ellenőrzéssel lezárt időszakot keletkeztet. Mindenképpen ki kell emelni azt is, hogy az adóellenőrzés keretein belül relevanciája van annak, hogy az adóhatóság milyen körben és milyen adónemre (illetőleg költségvetési támogatásra) vizsgálódik; valamely adónemre lefolytatott vizsgálat egy másik adónem kapcsán – az időszak azonossága okán – még nem teremt ellenőrzéssel lezárt időszakot (Kúria Kfv.III.35.213/2015.).

Az ellenőrzéssel lezárt időszakká történő minősítés adóellenőrzéskor való elkerülhetlensége az Air. szerinti más jogintézmény jogalapját is megteremti. Az Air. 89. § (2) bekezdése értelmében törvényben meghatározott feltételek fennállása esetén ellenőrzésre ellenőrzéssel lezárt időszak tekintetében is sor kerülhet (ismételt ellenőrzés). A jogszabály 92. §-a szerint adóellenőrzéssel lezárt bevallási időszak tekintetében az adó, költségvetési támogatás ismételt vizsgálatára kerülhet sor b) 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, c) ha az adóhatóság rendelkezésére álló adatok alapján az ismételt ellenőrzés eredménye ellátási jogosultságot teremt,

¹⁵ Kúria Kfv.I.35.005/2012.

¹⁶ Éppen emiatt – a jogszabályi környezet eltérősége okán – tehát a korábbi bírósági gyakorlat is némiképp más irányba tette meg az elvi jelentőséggel bíró megállapításait. Ezek szerint az adóhatóság csupán az utólagos ellenőrzés során tárhatja fel a tartalmilag hiteltelen számlákat, az egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzés alkalmával nem. Ebből viszont szükségképpen adódik az a következtetés is, hogy az egyes adókötelezettségek ellenőrzése során kizárólag formai ellenőrzés történik, tartalmi nem, vagyis az adott ügyletekkel összefüggő konkrét körülményeket az adóhatóságnak nincs módja feltárni (Kúria Kfv.V.35.342/2011.). A fentiek szerint ellenben ezen megállapítás az Air. szabályainak – illetve a jogkövetési vizsgálat speciális típusainak – ismeretében már nem feltétlenül tartható.

¹⁷ Erre jutott a felülvizsgálati fórum a régi Art. 130. §-a kapcsán [Legfelsőbb Bír. (Kúria) Kfv.I.34.141/2007.] is. Annak van jelentősége, hogy a két ellenőrzés ugyanazon adóévre és adónemre vonatkozott-e, valamint sor került-e a vitatott szerződések konkrét vizsgálatára. Amennyiben az ügy- és tényállásbeli azonosság fennáll, a korábbi megállapítások figyelembevétele a később lefolytatott ellenőrzés során nem mellőzhető. Más ügyben rögzítést nyert, hogy a régi Art. 130. §-a az eltérő minősítés tilalmát nem „önmagában állóan” szabályozta; a körben, ahol az adóhatóság még nem is végzett adóellenőrzést, a jogintézmény alkalmazása fogalmilag kizárt [Legfelsőbb Bír. (Kúria) Kfv.I.35.152/2008., Kfv.I.35.225/2010.]. A Kúria más ügyekben foglalkozott azzal a kérdéssel is, hogy az ellenőrzéssel lezárt időszakot nem keletkeztető ellenőrzés során tett, de határozatként nem realizált megállapítással ellentétes tényekre is alapítható későbbiekben bevallások utólagos ellenőrzése alapján hozott döntés (Kúria Kfv.I.35.387/2019., Kfv.I.35.389/2019.). Az elhatárolás tekintetében ld. még Kúria Kfv.V.35.359/2022., Kfv.V.35.397/2022.

vagy d) felüellenőrzés keretében.¹⁸ Ugyanakkor az ismételt ellenőrzés során figyelemmel kell lenni arra, hogy az ismételt ellenőrzésre vonatkozó kérelem – a jogintézmény jellegénél fogva – nem jogorvoslati eszköz, hiszen ezeket az Air. is egyértelműen szabályozza (a döntés módosítása vagy visszavonása, Air. 120. §-a; fellebbezés, Air. 121-127. §-ai; felügyeleti intézkedés, Air. 128. §-a; közigazgatási per, Air. 130. §-a; ügyészi felhívás és fellépés, Air. 131. §-a). Ezzel összefüggésben az ismételt ellenőrzés alkalmazhatóságát az Air. 130. §-a – a közigazgatási per lefolytatásának ténye – behatárolja; amennyiben az ellenőrzéssel lezárt időszakot eredményező határozat esetén sor került a kereset elutasításával járó közigazgatási perre, nem lehet ismételt ellenőrzést végezni.¹⁹ Másrészt ellenben az ismételt ellenőrzés elrendelésével nemcsak az eljárás vizsgálati szakasza kerül lefolytatásra, hanem azt hatósági szak is követi, mivel az ismételt ellenőrzés lefolytatására – és lezárására – is ugyanúgy irányadóak az adóellenőrzés szabályai. Harmadrészt pedig jöllehet az 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 csak és kizárólag az alapügyben megállapított tényekhez, körülményekhez képest megfogalmazott eltérésekre tekintettel létezhet.²⁰

A másik releváns különbség – már ami az adóellenőrzés és a jogkövetési vizsgálat viszonyát illeti – az előző megállapításból, nevezetesen az ellenőrzéssel lezárt időszaki minősítésből adódik: ez pedig *a véglegesség jellegét célzó határozathozatali kötelezettség*. Egy hatósági vagy bírósági döntés véglegessége (más megfogalmazás szerint a jogereje) az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint – szoros összefüggésben a jogbiztonság elvével – a jogállam (egyik) alapvető pillére. Ezzel a kérdéskörrel a taláros testület több alkalommal²¹ foglalkozott, a fenti kijelentést egyértelműsítve, miszerint a véglegességnek a „feltörésére” – még ha jogszabályi felhatalmazásra visszavezetve is – pusztán kivételesen és különösen indokolt esetben kerülhet sor. *A döntéshozatali kötelezettséget az Air. 117. § (1) bekezdése expliciten rögzíti; eszerint az adóhatóság az ellenőrzés eredményétől függetlenül a megállapításokról határozatot hoz (utólagos adómegállapítás).*²² Ebből eredően tehát *az adóellenőrzés befejező szakasza a határozat meghozatala, melyet érdemben nem érint az, hogy az adóhatóság fizetési kötelezettséget állapít meg, vagy pedig arra a következtetésre jut, hogy az adózó vizsgálat alá vont bevallásai a jogszabályoknak megfelelnek*. Ebben a körben a Kúria gyakorlata ugyancsak konzekvens [Kfv.V.35.430/2014. (BH 2016.49.), Kfv.I.35.406/2017., Kfv.I.35.072/2019., Kfv.I.35.030/2021., Kfv.I.35.093/2023., Kfv.V.35.138/2023.]. Fontos, hogy az adóhatározatnak ezt a funkcióját a judikatúra mellett az Alkotmánybíróság szintén következetesen hangsúlyozza. Ezek szerint „az utólagos ellenőrzés eredményéről akkor is köteles határozatot hozni az adóhatóság, ha nem tárt fel jogsértést. Amennyiben azt állapítja meg, hogy az adózó jogszerűtlenül teljesítette önadózási kötelezettségét, utólagos adómegállapítást végez, amely arra irányul, hogy az ellenőrzés során feltárt jogsértést, adókülönbözetet és jogkövetkezményeit megállapítsa az adózó terhére. A határozathozatalra irányuló eljárás mindkét esetben hivatalból indul. Akkor sem függ az adózó kérelmétől, amikor az ellenőrzés eredménye arra vezet, hogy az adózó jogszerűen teljesítette önadózási kötelezettségét. *Az utólagos ellenőrzés lényeges joghatása,*

¹⁸ 2023. július 15. napjáig a jogszabályhely még egy esetet nevesített. Eszerint az ismételt ellenőrzés elrendelésére akkor is volt mód, amennyiben az elsőfokú adóhatóság a korábbi ellenőrzés megállapításának végrehajtását vizsgálta [utóellenőrzés, Air. 92. § a) pontja]. Hivatkozott rendelkezést a légitársaságok hozzájárulásáról és egyes adótörvények módosításáról szóló 2023. évi LIX. törvény 175. § (2) bekezdése a fenti nappal hatályon kívül helyezte.

¹⁹ 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.

²⁰ Kúria Kfv.I.35.150/2022.

²¹ Ezek szerint közérdek, hogy a jogviszonyok idővel lezártak minősüljenek, egyúttal minden beavatkozástól védve legyenek; a jogvitában érintettek viszonyai ne maradjanak függő helyzetben és az egyszer már eldöntött kérdés utólag ne legyen módosítható [24/2013. (X.4.) AB határozat, 2/2015. (II.2.) AB határozat, 3133/2017. (VI.8.) AB határozat, 3027/2018. (II.6.) AB határozat].

²² Ez a korábbi adóeljárás törvényekben szintén megjelenik [az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény 66/D. §-a; a régi Art. 129. § (1) bekezdése].

hogy ellenőrzéssel lezárt időszakot teremt, ami azt jelenti, hogy – az ismételt ellenőrzés kivételétől eltekintve – adóhatósági ellenőrzés többször nem érintheti az utólagos ellenőrzéssel lefedett időszakot és adónemet. Az ellenőrzés többi típusa nem váltja ezt ki. Ahhoz, hogy az előbbi joghatás beálljon, hatósági határozatot kell hozni az adózó adóügyében, mert az adózó számára jogot vagy kötelezettséget megállapítani kizárólag hatósági határozattal lehet.” {Ld. 17/2019. (V.30.) AB határozat, Indokolás [60]}. Ezen döntésében a taláros testület a határozathozatali kötelezettséget egy további olvasattal is felruházta; az adózóknak kiszámíthatóságot és előreláthatóságot biztosít, valamint az elsőfokú adóhatározattal szemben az adózó gyakorolhatja a jogorvoslathoz való jogát és a bírósághoz fordulás jogát is, vagyis orvoslást kaphat a jogszabálysértő hatósági döntésekkel szemben. Más megfogalmazás szerint tehát a határozat meghozatala az ellenőrzéssel lezárt időszak keletkeztetésével és a hatékony jogvédelemnek a gyakorlásával (a fellebbezés joga és a bírósághoz fordulás joga megnyílásával) is együtt jár {AB határozat, Indokolás [73]-[74]}.

III. A konkrét ítélet tükrében

Előljáróban szükségesnek tartom leszögezni, hogy érvkészletem nem érinti az ítélet anyagi jogi részét, azaz az adólevonási jog jogszerűségének (jogszerűtlenségének) kérdéskörét; a gondolataim kizárólag a Kp. 89-90. §-ainak és a 92. §-ának a keretei között értelmezhetők és értelmezendők.

Kétségtelen, hogy a Kp. 38. § (1) bekezdésének a) pontja – vagyis a közigazgatási cselekmény hatályon kívül helyezésére, annak megsemmisítésére, avagy megváltoztatására irányuló kereseti kérelem – esetében a bíróság jogosult eldönteni azt, hogy a jogszerű állapot melyik rendelkezéssel állítható helyre. Emellett a Kp. 92. §-a zárt taxációban részletezi mindazon eseteket, melyekben a bíróság a közigazgatási cselekményt – a közlésére visszamenőleges hatállyal – megsemmisíti. Ezen törvényhely (1) bekezdése értelmében a) a közigazgatási cselekmény semmis vagy jogszabályban meghatározott okból érvénytelen, vagy olyan lényeges alaki hiányosságban szenved, amely miatt nem létezőnek kell tekinteni, b) a megelőző eljárás lényeges szabályainak megszegésével okozott jogsérelem a perben nem orvosolható, c) a közigazgatási szerv cselekményét kizárólag az ügyben nem alkalmazható jogszabályi rendelkezésre alapította, vagy d) a közigazgatási cselekmény megváltoztatásának nincs helye. Megítélésem szerint a tárgyi ügyben a kötelezően alkalmazandó kasszációs esetkörök egyike sem fellelhető, az ítélet erre irányuló hivatkozást maga sem rögzített.

Az ezt követő vizsgálati szempontrendszer, hogy a Kp. 90. §-a szerinti megváltoztatás konkrét feltételei az ügyben fennállnak-e. A Kp. 90. § (1) bekezdése kimondja, hogy a bíróság a jogsértő közigazgatási cselekményt megváltoztathatja, ha az ügy természete azt megengedi, a tényállás megfelelően tisztázott, a rendelkezésre álló adatok alapján a jogvita véglegesen eldönthető, és a) a közigazgatási cselekmény többfokú közigazgatási eljárásban valósult meg, vagy b) a megváltoztatást egyfokú közigazgatási eljárásban megvalósított közigazgatási cselekmény esetén – a (3) bekezdés a)-c) pontjában meghatározott kivétellel – törvény lehetővé teszi.²³ A törvényhely (2) bekezdése értelmében a bíróság – a (3) bekezdésben meghatározott kivétellel – a közigazgatási cselekményt akkor is megváltoztatja, ha a) az ügy természete azt megengedi és b) a megismételt eljárásban a közigazgatási szerv – azonos jogi vagy tényhelyzet alapján – a bíróság jogerős ítéletével ellentétes cselekményt tett. E tekintetben kiemelés érdemel, hogy az egyes törvényeknek az egyfokú járási hivatali eljárások megteremtésével összefüggő módosításáról szóló 2019. évi CXXVII. törvény 222. §-a (a továbbiakban: Módtv.) 2020. április 1. napjától hatályos módosítása rögzíti azokat a konjunktív feltételeket, melyek együttes fennállása esetén a bíróság megváltoztató döntést hozhat, ugyanakkor – feltéve, hogy nincsen a megváltoztatásnak kizáró oka²⁴ – ez esetben

²³ Kúria Kfv.VI.37.046/2022.

²⁴ A Kp. 90. § (3) bekezdése alapján nincs helye megváltoztatásnak a) a 4. § (3) bekezdés c) pontjában meghatározott közigazgatási cselekmény esetén, b) méltányossági jogkörben hozott közigazgatási cselekmény esetén, c) mérlegelési jogkör gyakorlásán alapuló, a költségvetést érintő kifizetésre vonatkozó közigazgatási cselekmény esetén, vagy d) ha azt törvény kizárja.

sem kötelező a közigazgatási határozat megváltoztatásáról dönteni, tekintettel arra, hogy a Kp. 90. § (1) bekezdése a korábbi „megváltoztatja” kifejezés helyett már „megváltoztathatja” kifejezésre változott; így annak alkalmazása a bíróság szabad belátásán múlik. Egyetlen – evidens – korlátnak az mutatkozik, hogy mivel a bíróság ítéletének a jogszabálysértő állapot felszámolását kell elérnie és a jogszerű állapotot helyreállítania: az előbbi a bíróság döntése nyomán sem állhat elő.

Elégtelennek és helytelennek tartom az ítéleti indokolás azon pontját, mely a megsemmisítésnek a jogalapjaként a Kp. 89. § (1) bekezdésének a) pontjára hivatkozik. Ezen jogszabályhely pusztán a keresetnek helyt adó bírósági döntés konkrét formáit jeleníti meg, ugyanakkor az egyes esetkörök alkalmazhatóságát a Kp. általam már korábbiakban ismertetett törvényhelyei helyezik egyértelmű keretek közé. Ezek együttes értelmezéséből, úgy vélem, következik, hogy a megsemmisítés olyan esetekre alkalmazható, amelyek esetében a hiba nem orvosolható [Kp. 92. § (1) bekezdésének a)-c) pontjai], vagy pedig a közigazgatási cselekmény megváltoztatásának nincs helye [Kp. 92. § (1) bekezdésének d) pontja]. Ez jelen esetben nem áll fenn, tekintettel arra, hogy a megváltoztatásnak a pozitív feltételei [Kp. 90. § (1) bekezdése] megvalósultak, illetve adat a negatív kritériumokra, mint a megváltoztatást kizáró okokra [Kp. 90. § (3) bekezdése] nem merült fel. Másrészt pedig az ítélet a saját érvelését ejtette csapdába, amikor arra utalt, hogy eljárásjogi oldalról azért sem volt akadálya a Kp. 89. § (1) bekezdés a) pontja szerinti döntésnek, mert az Air. 127. § (4) bekezdése alapján az alperes maga is hozhatott volna kizárólag az elsőfokú határozat megsemmisítéséről szóló döntést. Ebben az esetben ugyanaz a jogi helyzet adódna, mint jelen ítélet eredményeként, vagyis az ellenőrzéssel lezárt időszak hiánya, amely – a már hivatkozott Air. 117. § (1) bekezdésének rendelkezését figyelembe véve – jogszabálysértő állapotot eredményezne. Azonosulva a bíróság megállapításával, mely szerint az ügyben nincs olyan új tény, körülmény, melynek okán a tényállás további tisztázása – a megalapozott döntéshozatal feltételeinek a megteremtése végett – szükséges lenne, alperesnek az Air. 127. § (4) bekezdésére tekintettel az elsőfokú döntés megváltoztatásáról, nem annak megsemmisítéséről kellene döntést hoznia. Elsősorban tehát a tárgyi ügyben az alperesi határozat megváltoztatásának lett volna helye a bíróság részéről. Mivel pedig az alapeljárás és a megismételt eljárás érdemben egységet képez,²⁵ ezért az ügyben az állapítható meg, hogy nincsen olyan határozat, ami az adóellenőrzést akár első-, akár másodfokon lezárhatná. A bírósági döntések közül véleményem szerint – ahogy arra a Kúria a döntéseiben utalt – a megváltoztató ítélet alkalmas erre, a megsemmisítő ítélet nem. Ebből következik, hogy a Kp. 89. § (1) bekezdésének a) pontját a megváltoztatásra (Kp. 90. §-a), illetve a megsemmisítésre (Kp. 92. §-a) vonatkozó rendelkezések ismeretében lehet alkalmazni, önállóan így erre nincsen mód; ellenkező esetben a kasszációs és a reformatórius jogkör – illetve az ilyen tartalmú ítéletek – megkülönböztetése értelmét veszti.

Alternatív megoldásként merülhet fel ennek okán a Kp. 89. § (1) bekezdésének b) pontja, mely szerint ha a bíróság a jogsértést – a kereset alapján vagy hivatalból – megállapítja, szükség esetén a közigazgatási cselekmény megsemmisítése, hatályon kívül helyezése, illetve az általános hatályú rendelkezés ügyben való alkalmazásának kizárása mellett a közigazgatási szervet új eljárásra kötelezi. Az Air. 129. § (3)-(4) bekezdései alapján az adóhatóság a felettes szerve vagy a bíróság által elrendelt új eljárásban az új eljárás elrendelésére okot adó körülményeket, illetve az ezekkel összefüggő tényállási elemeket vizsgálhatja. Az adóhatóságot a felettes szerv döntésének és a bíróság határozatának rendelkező része és indokolása köti, a megismételt eljárás és a döntéshozatal során annak megfelelően jár el. A Kúria, valamint a felettes szerv részéről a megismételt eljárásra adott iránymutatások megkerülhetetlen részei a döntésnek; ezek határozzák meg a lefolytatandó új eljárás irányát, esetlegesen a döntés tartalmát is. A legfőbb bírói fórum már több ízben is rámutatott arra, hogy a közigazgatási hatóság által lefolytatott új eljárás nem haladhatja meg a lefolytatására meghatározott kereteket. Ez viszont azt jelenti, hogy az új eljárásban kizárólag az azt elrendelő

²⁵ Ugyanakkor azt meg kell jegyezni, hogy az új eljárásra kötelező jogerős alapítéletben szereplő iránymutatás tartalma és jogszerűsége az új eljárásban hozott döntéssel szembeni közigazgatási pernek nem tárgya, annak vitatására csak az alapítélet elleni rendkívüli jogorvoslat igénybevétele során van lehetőség (Kúria Kfv.VII.45.035/2023.).

döntésnek megfelelő eljárást lehet – és egyszersmind kell – jogszerűnek tekinteni.²⁶ Nincsen annak törvényi akadálya, hogy konkrét ügyben ha valamennyi körülmény feltárára került, illetőleg az egyértelmű döntéshozatal feltételi adottak, az esetben a bíróság a közigazgatási hatóságnak ilyen tartalommal adjon egyértelmű iránymutatást. A bíróság ellenőri ugyanis a hatóságot és főszabály szerint nincs a hatósági munkának olyan joghatással bíró eleme, amely a bírói kontroll alól mentes lenne (Kúria Kfv.III.37.893/2018).²⁷ Itt szükséges megjegyezni azt is, az alapeljárásban a Miskolci Törvényszék ítélete a másodfokú (az alperesi) döntés megsemmisítéséről és az alperes új eljárás lefolytatására és új határozat meghozatalára kötelezéséről hozott ítéletet. Eszerint az alperesnek a bizonyítékok újraértékelését kell elvégeznie – erre konkrét szempontokat kapott –, vagyis ezen ítéletben sincs megállapítás, amely olyan tényállásbeli fogyatékoságot rögzített volna, mely a döntéshozatalnak akadálya volt. Másképp megfogalmazva az ügy nem új eljárást, „csak” új döntést szükségeltet;²⁸ a kérdés emiatt az, hogy ezen döntést a bíróságnak, vagy pedig az adóhatóságnak kell meghoznia.

Befejezés

Gondolataim – legalábbis ami az ügy konkrét kereteit illeti – pusztán teoretikusak; az ítélettel szemben felülvizsgálati kérelem előterjesztésére nem került sor. Összegezve fentieket. Az Air. 117. § (1) bekezdése szerint adóellenőrzés esetén az adóhatóság az ellenőrzés eredményétől függetlenül a megállapításokról határozatot hoz. A felperesnél adóellenőrzésre került sor, a határozathozatal emiatt egy nemleges megállapítás esetén is kötelező. Adóhatósági döntések esetén (lévén kétfokú közigazgatási eljárás) a közigazgatási perben megfelelően tisztázott tényállás esetén a bíróságnak módja van a jogsértő közigazgatási cselekmény megváltoztatására; ez esetben az adóellenőrzés nem marad határozat nélkül, az Air. 117. § (1) bekezdése alapján megkövetelt határozat helyébe a bíróság – Kp. 90. §-a szerinti jogerős – ítélete lép. A bíróság által alkalmazott megsemmisítés a perbeli tényállás mellett megítélésem szerint jogsértően egy „nyitott” adóellenőrzést eredményez; adóellenőrzés esetén határozat hiányában nincsen az Air. 89. § (1) bekezdésének a) pontja szerinti ellenőrzéssel lezárt időszak. A bíróság a perben maga rögzítette, hogy az alperes részéről kifogásolt ügyletek megvalósultak, a kiállított számlák a jogszabályi rendelkezéseknek megfeleltek, az ügyben így nem volt olyan objektív körülmény, mely a számlák hiteltelenségének megállapítását és ezek alapján a felperes adólevonási jogának a megtagadását megalapozta volna. Ezen kijelentés viszont azt jelenti, hogy a Kp. 90. § (1) bekezdésének kritériumrendszerében a tényállás tisztázott, a jogvita véglegesen lezárható, a vitatott közigazgatási cselekmény többfokú közigazgatási eljárás során született; a megváltoztatásnak erre figyelemmel akadálya nem volt. E körben tehát kevésbé védhető az indokolás azon fordulata, miszerint a határozatok megsemmisítése tartalmilag egyezik a felperes által elérni kívánt céllal – az adólevonási jog biztosításával –, mert ezen elvi megfontolás – bár a felperes szándékát nem vitatottan lefedi – az Air. 117. § (1) bekezdésébe, vagyis konkrét jogszabályhelybe ütközik.

Végül a Kp. Nagykommentárja arra is utal, hogy amennyiben a felperes megváltoztatást kér, a megváltoztatásra lehetőség van, továbbá a megfelelő bizonyítást felajánlja, és hogyha ez lerövidíti a végleges döntés megszületésének időtartamát, az esetben – a tisztességes eljárás és az észszerű határidőn belül való elbírálás elve alapján – adódhat a kérdés, hogy a konkrét ügyben a bírónak a

²⁶ Kúria Kfv.V.35.516/2014., Kfv.VI.38.076/2017., Kfv.III.37.135/2020., Kfv.I.37.041/2022., Kfv.V.35.057/2022., Kfv.VII.45.035/2023., Kfv.V.35.108/2024.

²⁷ Amennyiben az adóhatóság a határozatát megismételt eljárásban, a bírósági ítéletben foglalt iránymutatás alapján hozta meg, úgy az új határozattal szembeni perben a bíróság a kereseti kérelem keretei között azt vizsgálhatja, hogy az adóhatóság eleget tett-e ezen iránymutatásnak (Kúria Kfv.V.35.108/2024.).

²⁸ A reformatórius jogkör így nyilvánvalóan gyorsítja az eljárást, hiszen nem kell a feleknek újra a közigazgatási eljárás szakaszait „kijárni”. Csőre Eszter: Gondolatok a közigazgatási perekben igénybe vehető jogorvoslatokról. *Themis*, 2013. június, 86-110. o., 100. o.

határozat megváltoztatása pusztán lehetősége vagy jogi kötelezettsége? A kereset elsődlegesen az alperesi döntés – elsőfokú határozatra is kiterjedő – megváltoztatására irányult olyképpen, hogy a bíróság a felperes terhére megállapított fizetési kötelezettséget törölje és állapítsa meg a felperes adólevonási jogának a jogszerűségét; ezt meghaladóan a kereset a másodfokú határozat – elsőfokú határozatra is kiterjedő – hatályon kívül helyezését, az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását célozta. Bár kétségtelen, hogy – a Kp. 90. § (3) bekezdésében taxatív módon felsorakoztatott, a megváltoztatás gátját képező okok hiányában – a reformatórius jogkör gyakorlása a bíróság részére a Módtv. hatályba lépése óta nem szükségszerű kötelezettség, viszont a bíróság döntése sem eredményezhet jogszabálysértő állapotot. A Kp. szerinti célszerűségi szempontoknak emiatt az adójogszabályok rendelkezései mellett – nem pedig azokkal kell szemben – kell érvényesülniük.

© Darai Péter

MTA Law Working Papers

**Kiadó: Társadalomtudományi Kutatóközpont (MTA Kiválósági
Kutatóhely)**

Székhely: 1097 Budapest, Tóth Kálmán utca 4.

Felelős kiadó: Boda Zsolt főigazgató

Felelős szerkesztő: Kecskés Gábor

Szerkesztőség: Hoffmann Tamás, Lux Ágnes, Mezei Kitti

Honlap: <http://jog.tk.mta.hu/mtalwp>

E-mail: mta.law-wp@tk.mta.hu

ISSN 2064-4515