



**A KÚRIA**  
**mint felülvizsgálati bíróság**

**í t é l e t e**

**Az ügy száma:** Kfv.V.35.075/2021/5.

**A tanács tagjai:** Dr. Darák Péter tanácselnök  
Dr. Demjén Péter előadó bíró  
Dr. Márton Gizella bíró

**A felperes:** felperes  
(cím1)

**A felperes képviselője:** dr. Takács Zoltán ügyvéd

(cím2 42.)

**Az alperes:** NAV Fellebbviteli Igazgatósága

cím3.)

**Az alperes képviselője:** dr. Vönöczky Katalin kamarai jogtanácsos

**A per tárgya:** adóügyben hozott közigazgatási határozat elleni közigazgatási per

**A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:** felperes

**A felülvizsgálni kért jogerős határozat:** Győri Törvényszék 2020. november 26. napján  
kelt 1.K.701.461/2020/6. számú ítélete

**Rendelkező rész**

A Kúria a Győri Törvényszék 1.K.701.461/2020/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 150.000 (azaz százötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

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

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

## **I n d o k o l á s**

### **A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás**

[1] Az adóhatóság 2015-2017. évekre vonatkozóan jogkövetési vizsgálatot folytatott le a felperesnél, melynek során a felperes iratanyagot nem bocsátott rendelkezésre, arra hivatkozással, hogy az iratokat a NAV Közép-dunántúli Bűnügyi Igazgatósága (továbbiakban: nyomozó hatóság) lefoglalta. A foglalásról szóló jegyzőkönyveket az ellenőrzésnek átadta. Az elsőfokú adóhatóság az alapellenőrzés keretében a nyomozó hatóság által 65007-193/2015.bü. és 65007/78-5-738/2017.bü. számon lefoglalt 2015. évi iratanyagról másolatot készített és azt a jegyzőkönyvhöz, illetve a kiegészítő jegyzőkönyvhöz mellékelte.

[2] A lefoglalt iratanyag és számlák összesítését követően a revízió megállapította, hogy az iratok hiányosak, teljes körűen nem támasztják alá a felperes által 2015. évre benyújtott bevallások adatait. Az elsőfokú adóhatóság ezért több alkalommal is (2019. szeptember 20., 2019. október 02. napján kelt végzések) felszólította felperesi adózót, hogy a 2015. évre vonatkozóan benyújtott Áfa bevallásokat alátámasztó dokumentumokat nyújtsa be az adóhatósághoz, azonban a felperes a végzések átvételét követően nem bocsátott további iratokat rendelkezésre.

[3] Az elsőfokú adóhatóság tanúként hallgatta meg a felperes 2015. évben megbízott ügyvezetőjét, majd kiegészítő vizsgálat keretében kért tájékoztatást a nyomozó hatóságtól arra vonatkozóan, hogy áll-e még rendelkezésre a nyomozóhatóságnál a lefoglalt iratanyagon túlmenően további irat, mivel felperes észrevétele szerint a foglalás teljes körű volt, az az adózó valamennyi iratát érintette. A nyomozóhatóság nyilatkozata szerint a lefoglalt iratokon túlmenően nem áll további irat a rendelkezésére. A felperes jelezte, hogy a Tatabányai Járásbíróságon büntetőeljárás során szintén vannak lefoglalva felperest érintő bizonylatok, azonban felhívásra a lefoglalási jegyzőkönyvek másolatát bemutatni nem tudta a hatóság részére. Az elsőfokú adóhatóság megkeresést küldött a felperes bankszámláját vezető pénzügyintézetek felé is 2015. évre vonatkozóan. A kiegészítő vizsgálat eredményeként azonban azt állapította meg, hogy a felperes iratai a bevallási adatokat továbbra sem támasztják teljes körűen alá, ezért a felperest terhelő adókülönbözet összegét állapította meg.

[4] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 4328441267 iktatószámú határozatával az elsőfokú adóhatóság határozatát helybenhagyta. Határozatának indokolásában leszögezte, hogy a tényállást teljes körűen tisztázta az elsőfokú adóhatóság. Meggyőződött arról kiegészítő vizsgálat és a nyomozóhatóság megkeresése útján, hogy valamennyi irat lefoglalásra került, és nincs olyan egyéb irat, amelynek a megtekintése elmaradt. A felperesi iratanyag beszerzése érdekében is megtett minden szükséges intézkedést az elsőfokú adóhatóság. A felperes állította, de nem bizonyította, hogy az iratai teljes körűen kerültek lefoglalásra, azt az észrevételéhez mellékelten történő iratcsatolással maga is cáfolta. A felperes állításával szemben az derült ki, hogy a foglalás ellenére rendelkezik könyvelési iratokkal.

[5] A felperes 2015. évi ügyvezetőjének ismételt meghallgatása nem volt indokolt, az alapeljárásban részletes nyilatkozatot tett, mint ahogy a Tatabányai Járásbíróság megkeresése sem, mivel felhívás ellenére nem nyújtott be a lefoglalás tényét alátámasztó dokumentumot a felperes. Az elsőfokú adóhatóság eljárása során minden olyan pénzügyi megkeresett, amelynél az adózó az adóhatósághoz, illetve a cégbírósághoz bejelentett bankszámlával rendelkezett, így tényállás-tisztázási kötelezettségének e körben is eleget tett. A bankszámla forgalom adatai az adólevonási jog gyakorlásához nem elegendőek, annak tárgyi feltétele az Áfa tv. 127.§ (1) bekezdés a) pontja szerinti, az adózó nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla.

[6] Megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság nem követett el jogszabálysértést, amikor nem vizsgálta a kiegészítő jegyzőkönyv átvételét követően észrevételezési határidőn túl benyújtott 2015. évi beszerzési számlákat. Az ellenőrzés során az adóhatóság két végzést is kibocsátott, melyben felszólította a felperest az áfa bevallását alátámasztó okiratok csatolására. A végzésekben arra is figyelmeztette, hogy az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Air.) 124. § (1) és (3) bekezdése alapján új bizonyítékra hivatkozni, új tényt állítani az észrevétel benyújtására nyitva álló határidőn túl nem lehet. Mivel a 2020. január 28-án benyújtott számlák csatolása az észrevételezési határidőn túl történt, azokat a hatóság érdemben helyesen nem vizsgálta.

### **A felperes keresete és az alperes védirata**

[7] A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő megsemmisítését, másodlagosan megváltoztatását és a megállapított adókülönbözet, valamint az egyéb jogkövetkezmények törlését, harmadlagosan a megsemmisítés mellett az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[8] Álláspontja szerint a felperesnek nem felróható, hogy a lefoglalt iratok utóbb hiányosan álltak rendelkezésre az adóhatóságnál. Mivel az iratok nem álltak teljes körűen

rendelkezésre a megelőző eljárásban, a tényállás feltárása az alperes részéről különös körülményt érdemelt volna. Számos bizonyítási indítványt előterjesztett, ugyanakkor azokat az adóhatóság jogsértően elutasította. A pénzügyi intézetek megkeresésére vonatkozó indítvány is csak a pénzforgalmi számlákra terjesztette ki az adóhatóság, az értékpapír számlákra nem.

[9] Az alperes védiratában a kereset elutasítását kérte.

### **Az elsőfokú ítélet**

[10] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Indokolásában kifejtette, hogy az a tény, hogy a felperesnél fellelhető iratanyag teljes körűen lefoglalásra került, kizárólag azt igazolja, hogy a nyomozóhatóság valamennyi, a felperesnél fellelhető iratot lefoglalt. Ebből semmilyen módon nem következik okszerűen az, hogy ezen iratok között azon hiányzó okiratok is rendelkezésre álltak, amelyek a felperes bevallásának adatait teljes körűen alátámasztják. Felperes arra hivatkozott, hogy a nyomozóhatóságnál eltűntek az iratok, a lefoglalt iratok ezért hiányosak, azonban állítását, hogy valamennyi könyvelési irat rendelkezésre állt, semmilyen módon nem támasztotta alá, és az sem bizonyított, hogy az iratok a nyomozóhatóságnál tűntek el.

[11] Az elsőfokú adóhatóság az alapeljárás, valamint a kiegészítő eljárás keretében az iratok beszerzése érdekében valamennyi ésszerűen megtehető intézkedést megtett (becsatolt foglalási jegyzőkönyvek alapján a lefoglalt iratok lemásolása, további bizonyítási eljárás lefolytatása). Nem sértette meg tényállás tisztázási kötelezettségét az adóhatóság azzal, hogy teljes körűen nem tett eleget a felperes bizonyítási indítványainak. Az adóhatóság az ügyvezetőt az alapeljárásban meghallgatta, újabb meghallgatásától további bizonyíték nem volt várható. A Tatabányai Járásbíróság előtt folyamatban lévő büntetőeljárásban felperes által hivatkozott iratok tekintetében a foglalás tényét a felperes semmivel nem igazolta, ezért helytállóan mellőzte a bizonyítási indítványt az adóhatóság. Ezen túlmenően valamennyi bejegyzett pénzforgalmi számlát vezető pénzügyi intézetet is megkeresett az adóhatóság a pénzforgalmi adatok megküldése érdekében és e körben már túl is terjeszkedett a tényállás tisztázási kötelezettségén, mivel a pénzforgalmi adatok az adólevonási jog feltételeként megkövetelt számla adatait hitelesen nem pótolhatják. Helytállóan hivatkozott az alperes arra, hogy tényállás tisztázási kötelezettsége nem parttalan.

[12] A Fővárosi Törvényszék felperes által hivatkozott ítélete kapcsán arra utalt a keresetlevelében a felperes, hogy további lefoglalás is történt (2015. október 13., 2016. február 2.), amely a felperesi iratanyagot is érinthette. A bíróság ezzel kapcsolatban utalt arra, hogy ezen lefoglalásokra a felperes a megelőző eljárásban nem hivatkozott, holott a foglalásokról tudomással kellett bírnia. A hiánypótlási felhívásokra e körben ugyancsak nem nyilatkozott, a foglalási jegyzőkönyveket nem csatolta. Mivel a foglalás tényére a megelőző eljárásban nem hivatkozott, így alappal a Kp. 78. § (4) bekezdése alapján a perben sem hivatkozhat ezekre. Az Air. 124.§ (1) és (3) bekezdése, valamint az Air. 97.§ (2) bekezdése

együttes értelmezéséből az következik, hogy bizonyítási indítvány, illetve bizonyíték előterjesztésére csak az észrevétel előterjesztésére nyitva álló határidőn belül van lehetőség, ezért nem követett el jogszabálysértést az adóhatóság, amikor az észrevétel előterjesztésére nyitva álló határidőn túl benyújtott bizonyítékokat figyelmen kívül hagyta. A felperes bizonyítási indítványait elutasította, mivel a bíróságnak nem volt feladata a megelőző eljárásban nem teljesített bizonyítási indítványok perben történő pótlása, másrészt a Fővárosi Törvényszék eljárására a felperes a Kp. 78. § (4) bekezdése alapján alappal nem hivatkozhat.

### **A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem**

[13] A felperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, másodlagosan annak hatályon kívül helyezése mellett az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására kötelezését, harmadlagosan a jogerős ítélet megváltoztatását kérte akként, hogy a Kúria a támadott határozatot semmisítse meg és a közigazgatási szervet új eljárás lefolytatására kötelezze.

[14] Az Air. 4., 58., 59., 97, 99. és 124. §-ára, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 127. § (1) bekezdés a) pontjára, illetve a Kp. 3. § és 78. §-ára alapította kérelmét. Szerinte az adóhatóságnak hivatalból, a felperes bizonyítási indítványai nélkül kellett volna a tényállást tisztáznia. Ugyanakkor az adóhatóság nem tisztázta teljes körűen a tényállást, mivel a határozatát nem a teljes felperesi iratanyagra alapítottan hozta meg, ezért az alperes határozata a hivatkozott jogszabályokba ütközik.

[15] Kifejtette továbbá, hogy az észrevételezési jog Air. 97. § (2) bekezdése szerinti időbeli korlátja nem képezi akadályát annak, hogy a felperes az eljárás során bizonyítási indítványt terjesszen elő vagy új bizonyítékot szolgáltatson, ugyanis ez utóbbit az Air. 124. § (3) bekezdése alapján csak a fellebbezés során nem lehet már előhozni. Ezért a bíróság és az alperes határozata is jogszabálysértő. Az adóhatósági eljárás során a felperes számos bizonyítási indítványt tett, amelyeket az adóhatóság egy kivétellel elutasított. A felperes így nem tudta érvényesíteni az Air. 97. § (2) bekezdésében írt jogait. Az egyetlen teljesített bizonyítási indítvány pedig nem a felperes által kért módon történt, mivel az indítvány a felperes valamennyi számlájára (Ft, deviza, értékpapír) vonatkozott, az adóhatóság megkeresése viszont csak a pénzforgalmi számlákra terjed ki, az értékpapír számlákra nem. Nem véletlenül kérte a felperes az értékpapírszámlákra nézve is a megkeresést, ehelyett az adóhatóság a cégjegyzékben szereplő bankszámlákra kereste meg a pénzintézeteket, ahol viszont csak a pénzforgalmi számla kerül feltüntetésre. Mivel a bíróság és az adóhatóság nem tett eleget a felperes bizonyítási indítványainak, ezért a bírói gyakorlatba és a felperes által hivatkozott jogszabályokba ütközik a jogerős ítélet.

[16] Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában történő fenntartását kérte.

## **A Kúria döntése és jogi indokai**

[17] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

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

[19] Az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha a törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. 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 [Air. 99. § (1) és (2) bekezdés].

[20] Tény, hogy a felperes a jogkövetési vizsgálat során jelezte, iratanyaggal a vizsgált időszakra vonatkozóan nem rendelkezik, mert azt a bünyügyi igazgatóság lefoglalta, az erről szóló foglalási jegyzőkönyveket az elsőfokú adóhatóság rendelkezésére bocsátotta. Az is tény, hogy a 2015. évre benyújtott áfabevallások tartalmát, ezen lefoglalt iratok csak részben támasztották alá. Ezen tényekből helyesen, a logika szabályainak megfelelően következtetett az elsőfokú bíróság arra, hogy az a tény, hogy a felperesnél fellelhető iratanyag teljes körűen lefoglalásra került, kizárólag azt igazolja, hogy a nyomozóhatóság, valamennyi a felperesnél fellelhető iratot lefoglalta, ebből azonban nem következik okszerűen az, hogy ezen iratok között azok a hiányzó okiratok is rendelkezésre álltak a lefoglaláskor, amelyek a felperes bevallásának adatait teljes körűen alátámasztják. A felperes a megelőző eljárásban azt állította, hogy a lefoglalt iratok azért hiányosak, mert azok a nyomozóhatóságnál eltűntek, vagyis a lefoglalást megelőzően a bevallást alátámasztó könyvelési iratok felperes rendelkezésére álltak, ezen állítását azonban nem támasztotta alá, mint ahogyan azt sem, hogy az iratok a nyomozóhatóságnál tűntek el.

[21] Alaptalan volt a felülvizsgálati kérelemnek a hivatalbóli tényállás-tisztázási kötelezettségre történő hivatkozása, mert az adóhatóság a tényállás tisztázása érdekében, vagyis az iratok beszerzése végett, mind az alapeljárás, mind a kiegészítő eljárás keretében megtett valamennyi olyan intézkedést, amely a tényállás feltárása érdekében észszerűen megtehető. A lefoglalt iratokat lemásolta, majd bizonyítási eljárás keretében kísérelte meg a bevallások adatainak alátámasztása érdekében szükséges bizonyítékok beszerzését (felhívásokat bocsátott ki, a bevallásokat alátámasztó további dokumentumok benyújtására, a felperesi ügyvezetőt tanúként meghallgatta, ismételt megkereséssel élt a nyomozóhatóság felé, banki megkereséseket kezdeményezett). Mindezeket követően állapította meg a

tényállást. Az adóhatóság tehát a tényállás tisztázási kötelezettségének eleget tett, a felperes azonban állításait nem bizonyította, sem a megelőző eljárásban, sem a közigazgatási perben.

[22] Az adózónak joga van az ellenőrzés során bizonyítási indítványokat előterjeszteni [Air. 97. § (2) bekezdés], azonban a tényállás-tisztázási kötelezettségét nem sértette meg az adóhatóság azzal, hogy valamennyi felperesi bizonyítási indítványt nem teljesítette. Az elsőfokú bíróság a mellőzés érdemi indokát adta valamennyi felperesi bizonyítási indítvány esetén, (M.Zs. ügyvezető tanúként már meghallgatásra került, ismételt meghallgatásától nem várható további bizonyíték, a Tatabányai Járásbíróság előtt folyamatban lévő büntetőeljárás vonatkozásában a felperes által hivatkozott foglaltság tényét a felperes nem igazolta semmivel), amellyel a Kúria is egyetértett, e körben jogszabálysértést nem állapított meg.

[23] A Kúria a teljesített bizonyítási indítvány kapcsán (az adóhatóság megkeresése csak a pénzforgalmi számlákra terjedt ki, az értékpapír számlákra nem) visszautal az elsőfokú bíróság ítéletében foglalt helyes indokokra, miszerint a felperes indítványára az adóhatóság valamennyi bejegyzett pénzforgalmi számlát vezető pénzügyintézetet megkereste a pénzforgalmi adatok megküldése érdekében, amivel tulajdonképpen már túl is terjeszkedett a tényállás-tisztázási kötelezettségén, tekintve, hogy a pénzforgalmi adatok az adólevonási jog feltételeként megkövetelt számla adatait hitelesen nem pótolhatják, illetve az adóhatóság tényállás-tisztázási kötelezettsége nem parttalan. Ezért az értékpapír számlákat vezető pénzügyintézetek megkeresésének elmaradása nem valósított meg jogszabálysértést.

[24] Az Air. 97.§ (2) bekezdése és 124. § (3) bekezdése együttes értelmezése alapján a kiolvasható jogalkotói cél az, hogy a bizonyítékok, bizonyítási indítványok előterjesztésére a jogszabály által megszabott határidőn belül kerüljön sor, az első és másodfokú eljárások ne váljanak parttalaná. Mivel pedig az Air. 97. § (2) bekezdése szerint az észrevétel megtételére nyitva álló határidő jogvesztő, az elsőfokú bíróság helytállóan érvelt a körben, hogy az adóhatóság nem követett el jogszabálysértést azzal, hogy az észrevételezési határidőn túl benyújtott bizonyítékokat érdemben nem vizsgálta.

[25] A Kúria a kifejtett indokok alapján a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (2) bekezdését alkalmazva hatályában fenntartotta.

## **A döntés elvi tartalma**

[26] *Az adóhatóság tényállás tisztázási kötelezettsége nem parttalan, azt az adójogviszonyra vonatkozó anyagi jogszabályi rendelkezések határozzák meg.*

## **Záró rész**

[27] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

[28] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdésére figyelemmel a felperesnek kell megfizetnie, ennek összegét az illetékekről szóló 1990. évi XCII. törvény 50. § (1) bekezdése határozza meg.

[29] A peresztes felperes köteles az alperesnek a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdésére tekintettel a jogi képvisellel felmerült perköltséget megfizetni, melynek összegét a Kúria az alperes által csatolt költségjegyzékben foglaltakhoz képest, a 32/2003. (VIII.22. ) IM rendelet 3. § (2) bekezdés b) pontja, (5) és (6) bekezdése alapján csökkentett mértékben, a kifejtett képviselési tevékenységgel arányosan állapított meg.

[30] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2021. október 14.

Dr. Darák Péter s.k. a tanács elnöke, Dr. Demjén Péter s.k.előadó bíró, Dr. Márton Gizella s.k. bíró