



A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.275/2021/4.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter tanácselnök

Dr. Drávecz Margit Gyöngyvér előadó bíró

Dr. Márton Gizella bíró

A felperes: felperes

(cím1)

A felperesi képviselő: dr. Lassányi Gábor Krisztián ügyvéd

(cím2)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3)

Az alperes képviselője: dr. Feketéné dr. Németh Gerorgina Borbála kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Budapest Környéki Törvényszék 2021. március 1. napján kelt 17.K.703.266/2020/5. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Budapest Környéki Törvényszék 17.K.703.266/2020/5. számú ítéletét az indokolás részbeni megváltoztatásával hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 300.000 (azaz: háromszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget

A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Pest Megyei Adó és Vámigazgatósága Társas Vállalkozások Ellenőrzési Főosztály III. Társas Vállalkozások Ellenőrzési Osztály 14. (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a felperessel szemben 2014. január 1. - 2015. december 31. időszakra kiterjedő általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemet érintő bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytat megismételt eljárásban, melynek keretében a felperes a 2020. április 28.-án és 2020. május 15-én előterjesztett beadványaiban az alap és az új eljárás során felhasznált, felhasználni tervezett irat, adat és adatbázis tekintetében az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air. 42. § (1) bekezdése és 97. § (2) bekezdése alapján elektronikus iratbetekintés iránti kérelmet terjesztett elő.

[2] Az elsőfokú adóhatóság az 5948143294 iktatószámú végzésével kiegészített 6096155609 iktatószámú végzésével az iratbetekintési kérelemnek a végzés mellékleteként csatolt dokumentumlista I. pontjában felsorolt 166 db irat vonatkozásában helyt adott, míg a

csatolt dokumentumlista II. pontjában szereplő 67 db irat esetében az iratbetekintési jogot az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontja alapján megtagadta.

[3] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 4328853147 iktatószámú végleges végzésével az elsőfokú végzést helybenhagyta. Az iratbetekintésből kizárt, „dokumentumlista II. csoport” megnevezésű iratok vonatkozásában megállapította, hogy azok ténylegesen – elnevezésüktől függetlenül – az adóhatóság és szervezeti egységei közötti, illetve a felettes szerv döntés-előkészítéssel összefüggő belső levelezése körébe tartoznak, az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontja szerinti korlátozás alá esnek. E kógens szabály tekintetében az adóhatóságnak mérlegelési lehetősége nincs, ezért nem szükséges indokolnia, hogy miért minősül egy dokumentum döntéselőkészítő iratnak. Habár a felperes álláspontja abban helytálló, hogy a megtagadott dokumentumok nem tekinthetők döntés-tervezetnek, az elsőfokú adóhatóság nem az Air. 43. § (1) bekezdés c) pontja alapján tagadta meg az iratbetekintést. Ezen iratok ténylegesen az adóhatóság egyes szervezeti egységei közötti levélváltások, az elsőfokú és a másodfokú adóhatóság közötti döntés-előkészítéssel összefüggő levelezések, melyek iktatására az adóhatóság iratkezelési (DOKU) rendszerében található tárgykódok alapján került sor az ahhoz kapcsolódó tárgy megnevezésekkel, mely az iratok differenciáltabb megkülönböztetését nem teszi lehetővé. Habár az elsőfokú adóhatóság az ügyintézési határidőt négy nappal túllépte, ez a döntés érdemére nem hatott ki, a felperest a késedelem kapcsán érdeksérelem nem érte.

[4] A kapcsolódó vizsgálat kapcsán rögzítette, hogy az Air. 97. § (3) bekezdése alapján az adóhatóságot azon bizonyítékok tekintetében terheli ismertetési kötelezettség, amelyre megállapításait alapozni kívánja. Ezt az érvelést támasztja alá az Alkotmánybíróság 3223/2018.(VII.2.) számú határozata (a továbbiakban: AB. határozat), amely bár az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 100. § (4) bekezdése alaptörvényellenességének vizsgálata kapcsán keletkezett, azonban teljes egészében átültetésre került az Air 97. § (3) bekezdésébe, így az AB. határozat indokolásának [36] pontja továbbra is irányadó. A nyilatkozattételhez és védekezéshez való jog érvényesülése feltételezi, hogy az adózó megismerhesse az adóhatóság bizonyítási eljárását, az annak keretében beszerzett okirati és egyéb bizonyítékokat, melyekre az adóhatóság az adózót érintő döntéseit alapozza, azonban csak akkor kell ismertetni a kapcsolódó vizsgálat során feltárt adatokat az adózóval, ha a vizsgálat megállapításait az adóhatóság felhasználja az adózóval szembeni megállapítások alátámasztására. Miként a felperes által hivatkozott C-189/18. számú Glencore Agriculture (a továbbiakban: Glencore) ügyben hozott EUB ítélet [56] pontja rögzíti, a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve a közigazgatási eljárásban nem ír elő általános kötelezettséget az adóhatóságra, hogy teljeskörű betekintést biztosítson a rendelkezésre álló iratokba, hanem csak azt követeli meg, hogy az adóalanynak lehetősége legyen, hogy kérelmére tájékoztassák a közigazgatási iratokban található és a közigazgatási szerv által a határozatának elfogadása céljából figyelembe vett információkról és dokumentumokról. Mivel az elsőfokú adóhatóság a kapcsolódó vizsgálat alapján a felperes vonatkozásában megállapítást nem tett, a kapcsolódó vizsgálat megismerhetőségének hiányából felperest érdeksérelem nem érte.

A kereseti kérelem és védírat

[5] A felperes a perindítási határidőben előterjesztett keresetében elsődlegesen a végleges végzés megváltoztatását és az iratbetekintési kérelem teljeskörű teljesítését, másodlagosan - amennyiben az elsődleges kérelem nem teljesíthető -, a végleges végzés hatályon kívül helyezését és új eljárás elrendelését kérte. Állította, hogy az adóhatóság az iratbetekintési jogot az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontja alapján jogsértően, érdemi indokolás nélkül, az Air. 73. § (1) bekezdésében foglaltakkal ellentétben tagadta meg; az iratbetekintésből kizárt iratok nem lehetnek döntéselőkészítéssel kapcsolatosak azért sem, mivel a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzések határozattal zárulnak és minden belső használatra készült irattal ezt a határozatot készítik elő. Márpedig a felsorolt iratok megnevezésük alapján sokkal inkább ellenőrzési iratnak tűnnek. Nyilvánvalóan logikátlan és téves jogértelmezésre utal, ha az adóhatóság minden általa külön indokolás nélkül kiválasztott iratot döntéselőkészítő iratnak minősít. A kapcsolódó vizsgálat iratanyaga kapcsán a felperes a Glencore ügy [50]-[53], [57], [69] pontjai alapján állította, hogy a védekezéshez való jogából következő iratbetekintési joga kiterjed valamennyi olyan dokumentum megismerésére, mely releváns lehet a védelemhez való jog szempontjából. Annak eldöntése, hogy mi hasznos a felperesnek a védekezéshez, nem az alperes feladata és joga, az csak az iratok megismerése után dönthető el.

[6] Az alperes a védiratában a kereset elutasítását kérte. Kiemelte, hogy a jogállami működés keretei között a jogbiztonság alkotmányos elve nem építhető arra a vélelemre, hogy a hatóságok jogsértéssel hozzák meg döntéseiket. A jogorvoslati eljárás során az iratbetekintésből kizárt iratok ténylegesen, elnevezésüktől függetlenül az Air. 43. § (1) bekezdés a) pont hatálya alá esnek. A kapcsolódó vizsgálat iratanyaga kapcsán az EUB SC.CF. Srl. ügyben hozott C-430/19. (a továbbiakban: C-430/19.) számú ítélete alapján kifejtette, hogy az adóhatóság a megállapítása alapjául szolgáló, a határozatának elfogadása céljából figyelembe vett okiratokat, bizonyítékokat köteles az adózókkal megismertetni és az iratbetekintés korlátozására is az adóhatóságnak van hatásköre. Az iratbetekintés elmaradása csak abban az esetben eredményezheti a határozatok hatályon kívül helyezését, ha ennek hiányában az eljárás más eredményre vezetett volna.

Az elsőfokú ítélet

[7] Az elsőfokú bíróság a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 124. § (2) bekezdés c) pontja szerinti egyszerűsített per helyett a (4) bekezdés szerinti általános szabályok alapján folytatta le az eljárást és az ügyet tárgyláson bírálta el a tisztességes eljáráshoz való jog biztosítása végett. Ítéletében az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontja kapcsán megállapította, hogy az elsőfokú végzés nem tartalmaz indokolást, a másodfokú végzésből - bár az alperes a hiányzó indokolást kiegészítette -, hiányzik az iratok olyan megnevezése, hogy azokból beazonosíthatóan megállapítható legyen, hogy miért tartoznak az Air. 43. § (1) bekezdés a) pont hatálya alá. Az adóhatóság által használt DOKU iratkezelési rendszer belső megnevezések nem egyértelműek, azokból kívülálló egyértelmű következtetést levonni nem tud, hogy mennyiben tartoznak a megtagadási okkal érintett körbe. A kapcsolódó vizsgálat tekintetében az elsőfokú végzés sem

döntést, sem indokolást nem tartalmaz, az alperes a hiányos elsőfokú döntést hagyta helyben, a tényállást nem egészítette ki, a döntésben nincs olyan tényállás, amiből megalapozott jogi következtetést lehetne levonni [Air. 127. § (5) bekezdés b) pont]. Sem az elsőfokú, sem a másodfokú végzés nem tartalmaz az iratbetekintés körében kérelmezett adatmentés, adatbázis megtekintés kapcsán megállapítást, indokolást. Sem az első, sem a másodfokú hatóság nem fejtette ki, hogy milyen tényeket tárt fel, azok alapján az adatmentés és adatbázis megismerés kapcsán engedélyezte-e az iratbetekintést a felperes számára. Az elsőfokú bíróság a döntések megsemmisítése mellett az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Iránymutatásában előírta, hogy az elsőfokú adóhatóságnak a felperesi kérelem minden pontját kimerítve, az iratbetekintés köréből kizárt iratokat egyértelmű módon, kétséget kizáróan megnevezve, a tényállási elemeket és a bizonyítékokat feltárva, a jogszabályokat megjelölve kell a megalapozott döntést meghozni.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[8] Az alperes a felülvizsgálati kérelmében a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alapján az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte. Állította, hogy az elsőfokú bíróság iratellenesen, továbbá a logika szabályaival ellentétes mérlegelés eredményeként jutott arra a következtetésre, hogy az első és másodfokú végzés az Air. 73. § (1) bekezdésében foglaltakba ütközik. Az adóhatósági végzések eleget tesznek az Air. 73. § (1) bekezdés a)-d) pontjainak, azokban mind a rendelkező rész, mind az indokolás, az indokolásban a tényállás, valamint a döntés és az azt megalapozó jogszabályi rendelkezések megtalálhatók. Mivel felperes iratbetekintési jogának korlátozására az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontjában foglalt kógens jogszabályi rendelkezés alapján került sor, további indokolási, bizonyítási kötelezettség nem terhelte. A korlátozással érintett iratok egyértelmű beazonosíthatósága kapcsán kifejtett ítéleti érvelésből nem vezethető le az indokolási kötelezettség megsértése. A belső levelezés és annak megismerhetősége tárgyában a Kúria Kfv.VI.35.306/2013. számú [EBH2015.02.K.7.] döntésének [34] - [37] pontjai alapján az alperes állította, hogy a korlátozással érintett iratok elnevezésüktől függetlenül az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontja hatálya alá esnek. A felperes nem állította, hogy a korábbi és a folyamatban lévő ellenőrzés során az adóhatóság bizonyítékkal alá nem támasztott megállapítást tett, kizárólag arra hivatkozott, hogy egyes iratok megnevezésük alapján ellenőrzési iratnak tűnnek, illetőleg vitatta, hogy azok döntés-előkészítéssel kapcsolatosak.

[9] A kapcsolódó vizsgálat iratanyaga körében hangsúlyozta, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve a közigazgatási eljárásban nem ír elő általános kötelezettséget az adóhatóságra, hogy teljes körű betekintést biztosítson a rendelkezésre álló iratokba. Annak vizsgálata is szükséges, hogy amennyiben a közigazgatási határozat meghozatala során figyelembe vett információkhoz való hozzáférést nem biztosították az adóalany számára a közigazgatási eljárás keretében, az mennyiben érintette az ügy érdemét, azaz vizsgálni kell, hogy e szabálytalanság hiányában az eljárás más eredményre vezetett volna. A kapcsolódó vizsgálatokra vonatkozó elsőfokú bírósági álláspont megalapozatlan. A felperes kérelme a folyamatban lévő adóellenőrzés, az e vizsgálatot megelőző alapügy és az új eljárás során felhasznált, felhasználni tervezett iratra vonatkozott, a kérelemmel összefüggésben vizsgálta az adóhatóság az iratokba való betekintés megengedhetőségét. A felperes alapellenőrzése

során kapcsolódó vizsgálat (egyres gazdasági események valódiságára irányuló ellenőrzés) lefolytatására kerül sor, melyet az adóhatóság a felperessel szembeni megállapítások alátámasztására nem használt fel. Az elsőfokú adóhatóság nem követett el jogszabálysértést, amikor a végzésben nem rendelkezett a kapcsolódó vizsgálat iratai tekintetében az iratbetekintési jog korlátozásáról, mert a kapcsolódó vizsgálat során feltárt tények, körülmények felhasználásra nem kerültek, másrészt maga a felperes korlátozta le kérelmével az iratbetekintést a felhasznált és felhasználni tervezett iratokra.

[10] Az elsőfokú ítélet azon megállapításaival szemben, mely szerint a felperes által kérelmezett adatmentés, adatbázis megtekintés kapcsán sem az első, sem a másodfokú adóhatóság nem tett megállapítást, sem indokolást, az alperes kiemelte, hogy a felperes keresete e kérdésre nem terjedt ki, így az elsőfokú bíróság a Kp. 85. § (1) bekezdésében foglalt kereseti kérelemhez kötöttség elvébe ütközően, a kereseti kérelmen túlterjeszkedve állapított meg az alperes vonatkozásában jogsértést. Másrészt az elsőfokú ítéleti tényállás iratellenes is, mivel az alperesi végzés az 5. oldalon a felperes fellebbezésére reflektálva részletesen ismertette azokat a tényeket, körülményeket, amelyek a kérelmezett adatbázis megismerhetősége kapcsán felmerültek, így az elsőfokú adóhatóság a 2020. május 18-án kelt 6036145275 iktatószámú levélben tájékoztatta felperest arról, hogy beadványára tekintettel az adatbázisokba történő betekintés biztosítása érdekében megkereséssel élt a NAV Kelet-budapesti Adó és Vámigazgatósága felé, továbbá a 2020. május 29-én kiadmányozott 5938452076 iktatószámú tájékoztatás szerint a társigazgatóságtól beérkezett válasz és annak mellékleteként a felperesnél 2016. január 27-én fogatosított adatmentés során az adóhatóság birtokába került adatokról készült hiteles másolat 5 db DVD adathordozón, a tárolt adatok merev lemezen is megtalálhatók, amellyel összefüggésben az adóhatóság kérte a felperes nyilatkozatát, hogy a rendelkezésre álló adatokat, milyen módon kívánja megtekinteni vagy átvenni, illetőleg személyes átvétel esetén arra az adóhatóság melyik hivatali helyiségében kerüljön sor. A másodfokú végzésben rögzítésre került, hogy a felperes a végzés kiadmányozásáig a nyilatkozatra, felhívásra nem reagált. Mindazonáltal a kérdéses adatmentés kapcsán az elsőfokú végzésnek nem is kellett megállapítást, sem indokolást tartalmaznia, mivel az Air. 72. §-ának és 122. § (3) bekezdés d) pontjának összevetése alapján levezethető, hogy az adóhatóságnak olyan iratok, dokumentumok vonatkozásában, melyek kapcsán az iratbetekintés korlátozására nem került sor, döntést nem kell hozni. Az adóhatóság az érintett adatok, információk vonatkozásában nem korlátozta felperes iratbetekintési jogát, sőt annak biztosítása érdekében számos lehetőséget felkínált, mellyel azonban felperes nem élt.

[11] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmet vagy csatlakozó felülvizsgálati kérelmet nem terjesztett elő.

A Kúria döntése és jogi indokai

[12] Az alperes felülvizsgálati kérelme nagyobb részben alaptalan, kisebb részben alapos.

[13] A Kúria a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó 108. § (1) bekezdése alapján a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között a rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján vizsgálta felül. A felülvizsgálati eljárásban nincs helye a kereset ismételt elbírálásának, illetve a közigazgatási döntés ismételt felülbírlatának, vagy bizonyítás felvételének. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a végleges végzés meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján vizsgálja, hogy a jogerős ítélet megfelel-e a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályoknak [Kp. 120. § (5) bekezdés].

[14] A perbeli jogvita szempontjából releváns, hogy a keresettel támadott alperesi végzés az adóhatósági eljárás folyamatban léte alatt előterjesztett iratbetekintési kérelemről kétirányban rendelkezett, egyrészt az Air. 42. § (1) bekezdése alapján a végzés mellékleteként csatolt dokumentumlista I. pontjában felsorolt iratok (166 db.) vonatkozásában az iratbetekintési kérelemnek helyt adott, másrészt a végzés mellékleteként csatolt dokumentumlista II. pontjában felsorolt iratok tekintetében (67 db) az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontja alapján az iratbetekintési jogot megtagadta. A Kp. 4. § (2) bekezdése alapján a vitatott tevékenység akkor lehet közigazgatási jogvita tárgya, ha bármely, a közigazgatási tevékenységgel közvetlenül érintett fél a vitatott tevékenységgel szemben jogszabály által biztosított közigazgatási jogorvoslatot kimerítette, vagy a pert jogszabály előírása miatt más közigazgatási eljárás előzte meg. Márpedig az Air. 122. § (3) bekezdés d) pontja csak az iratbetekintési jogot elutasító elsőfokú végzés ellen enged önálló fellebbezést, ezért a perbeli közigazgatási jogvita tárgyát kizárólag az iratbetekintés korlátozása, megtagadása, elutasítása [Air. 43. § (1) bekezdés a) pont] körébe eső körülmények képezték, az iratok megismerésének biztosítását [Air. 42. § (1) bekezdés] a felperes nem tette vitássá. Az alperes a felülvizsgálati kérelemben helytállóan különítette el a kereset irányától (az Air. 43. § (1) bekezdés a) pont alapján az iratbetekintés korlátozásának jogszerűsége) az adatmentés, adatbázis megtekintés kapcsán tett adóhatósági megállapításokat (alperesi végzés 5. oldal), és megalapozottan hivatkozott arra, hogy az elsőfokú bíróság e körben iratellenesen állapított meg az alperes vonatkozásában jogsértést. Az iratokkal alátámasztott tények szerint az alperes az adatmentés és az adatbázis megismerése kapcsán nem tagadta meg, hanem biztosította az iratbetekintést. Az elsőfokú bíróság is ismertette (Indokolás 2.o.), hogy a felperes által megtekinteni kért adatbázissal kapcsolatban az alperes határozata rögzítette, hogy az elsőfokú adóhatóság tájékoztatta a felperest arról, hogy az adatbázisokba történő betekintés biztosítása érdekében megkereséssel élt a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adó- és Vámigazgatósága felé, melyre a tájékoztatás keltéig hivatalos válasz nem érkezett. Ugyanakkor a társigazgatóság tájékoztatása szerint az adatmentés keretében lemásolt adatállomány terjedelmére tekintettel annak elektronikus úton való kézbesítése nem lehetséges. Ezt követően érkezett meg a társigazgatóságtól az adatmentés során az adóhatóság birtokába került adatokról készült hiteles másolat 5 db DVD adathordozón. Az adóhatóság kérte a felperes nyilatkozatát, hogy a rendelkezésre álló adatokat milyen módon kívánja megtekinteni, vagy átvenni, melyre a felperes meghatalmazottja nem reagált. Felkínálta, hogy a rendelkezésére álló, a Dragon rendszer adatbázisból kimentett valamennyi adatba betekinthez a felperes, aki csak 3 file-ról kért másolatot. Ezzel ellentétesen állapította meg az elsőfokú bíróság az Indokolás 5. oldalán, hogy "sem az elsőfokú, sem a másodfokú végzés nem tartalmaz a felperes által az iratbetekintés körében kérelmezett adatmentés, adatbázis megtekintése kapcsán sem megállapítást, sem indokolást. E körben nem fejtette ki sem az első-, sem a másodfokú hatóság milyen tényeket tárt fel, azok alapján az adatmentés és az adatbázis megismerése kapcsán engedélyezte-e az iratbetekintést vagy sem a felperes számára". A Kúria a jogerős ítélet Indokolásának 2. oldalán kifejtettekre figyelemmel az 5.

oldal második bekezdésében foglalt iratellenes megállapításokat – egyetértve a felülvizsgálati kérelemmel – mellőzte. Egyben rögzítette, hogy ez az indokolási rész a döntés érdemét nem befolyásolta.

[15] Az elsőfokú bíróság ugyanis helytállóan állapította meg, hogy mind az elsőfokú-, mind az alperesi határozatból hiányzik az iratok olyan megnevezése, hogy azokból beazonosíthatóan megállapítható legyen, hogy miért tartoznak az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontja alá. A Kúria az elsőfokú bírósággal egyetértve emeli ki, az adóhatóság által használt DOKU iratkezelési rendszer megnevezések nem egyértelműek, ezek alapján a felperes a folyamatban lévő eljárásban nem döntheti el, hogy az adatok a kógens törvényi kizárás körébe esnek-e. Az elsőfokú bíróság magalapozottan mutatott rá, hogy alperesnek nem elégséges pusztán a DOKU rendszer megnevezését használni, mivel az adóhatósági belső megnevezésből kívülről egyértelmű következtetést levonni az irat Air. 43. § (1) bekezdés a) pontja alá tartozására nem tud, ezért a döntés az Air. 73. § (1) bekezdésébe ütközik. Téves az alperes azon álláspontja, hogy az Air. 43. § (1) bekezdés a) pontjában foglalt kógens jogszabályi rendelkezés alapján további indokolási, bizonyítási kötelezettség nem terhelte. Különös súlya van a megismerés lehetőségének az eljárás folyamatban léte alatt, az érdemi határozat meghozatala előtt. Miként az alperes által hivatkozott AB. határozat rámutatott: „A megismerés hiánya az adott esetben akár ki is zárhatja, hogy az ügyfél már az eljárás folyamán észrevételt tegyen a tényállás feltáratlanságára, avagy a későbbiekben a hatósági határozat iratellenességére. Márpedig az Alaptörvény emberképével nem áll összhangban az a hatósági működés, amelyben az ügyfél a hatóság közérdekvédelmének „elszenvedője”, avagy amelyben a szubjektív jogvédelem méltatlanul háttérbe szorul. Következésképpen az iratbetekintés törvényben biztosított jogának a sérelme annyiban jelenti a tisztességes hatósági eljáráshoz való alapjog korlátozását, amennyiben az ügyfél (adózó) nyilatkozattételhez és védekezéshez való jogát csorbítja. Az iratbetekintés a közigazgatási szerv jogszerű működésének egyik törvényi garanciája és emellett az ügyfelek hatósági eljárásban való hatékony részvételének lehetőségét alapozza meg. Emiatt a nyilatkozattételhez és védekezéshez való jogon keresztül a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog értelmezési tartományához is szükségképpen hozzátartozik” (3223/2018.(VII.2.). AB. határozat [37]).

[16] Az elsőfokú bíróság azt is a tényeknek megfelelően állapította meg, hogy a kapcsolódó vizsgálatra vonatkozóan az elsőfokú adóhatározat nem tartalmazott sem döntést, sem indokolást, és az alperes a hiányos elsőfokú döntést hagyta helyben.

A Kúria a Kfv.I.35.087/2021/6. számú ítéletének [33] pontjában elvi élel fejtette ki, hogy „a Glencore ítéletnek a védelemhez hasznos információk, adatok megismerhetőségére vonatkozó fordulata nem eredményezi a védelemhez való jog tiszteletben tartása elvének abszolút követelménnyé való alakítását. A korlátozhatóság lehetőségét maga a Glencore ítélet is elismeri, hivatkozva az információk bizalmas kezelésére, a szakmai titoktartás követelményére, harmadik felek adataira, vagy a bűnüldözés hatékonyságának a védelmére. Az is megállapítható, hogy a védelemhez való jog sérelmének megállapításához a Glencore ítélet alkalmazásában nem elégséges az adózó egyoldalú előadása. Alapvető feltétel, hogy az adózó mutassa be, hogy legalább vélelmezhetően vannak olyan információk, adatok, amelyek megismerése hasznos lehet a védelemhez való jog gyakorlása során. A Kúria példaként utalt a Kfv.I.35.536/2020/9. számú végzés [9], [17], [32] és [37] pontjaira, megállapítva, miszerint az, hogy az ottani kapcsolódó ellenőrzés elrendelése a tényállás tisztázásához volt szükséges,

vagy csupán az ellenőrzési határidő megtartását célozta, csak az iratokba való betekintéssel tárható fel”.

[17] Az EUB a C-407/08. (Knauff-Gipsz Kg.) ügyben hozott ítélete [22] pontjában kiemelte, hogy a védelemhez való jogból következő iratbetekintés joga magában foglalja, hogy a Bizottság lehetőséget biztosít az érintett vállalkozás számára a vizsgálat iratai között található valamennyi olyan dokumentum vizsgálatára, amely releváns lehet a védelme szempontjából. Ezek magukban foglalják, mind a terhelő, mind a mentő okiratokat, kivéve más vállalkozások üzleti titkait, a Bizottság belső iratait és egyéb bizalmas jellegű információkat. Mindazonáltal a [23] pontban rámutatott, hogy valamely mentőirat közlésének elmaradását illetően az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az érintett vállalkozásnak azt kell bizonyítania, hogy hozzáférhetővé tételük hiánya a hátrányára befolyásolhatta az eljárás lefolyását és a Bizottság határozatának tartalmát. Elegendő tehát, ha a vállalkozás bizonyítja, hogy az említett mentődokumentumokat fel tudta volna használni a védelméhez abban az értelemben, hogy amennyiben a közigazgatási eljárás során ezekre támaszkodhatott volna, olyan tényezőkre tudott volna hivatkozni, amelyek nem egyeztek a Bizottságnak az ebben a szakaszban levont következtetéseivel, tehát valamilyen módon befolyásolhatta volna a Bizottság által – az adott esetben – a határozatban elfogadott értékelést.

[18] Az EUB C-430/19. számú (SC.CF. Srl.) ügyben hozott ítélete alapján a védelemhez való jog megsértése csak akkor vonja maga után a szóban forgó közigazgatási eljárás végén hozott határozat hatályon kívül helyezését, ha e szabálytalanság hiányában az eljárás más eredményre vezethetett volna. A védelemhez való jog tiszteletben tartásának uniós jogi alapelvét úgy kell értelmezni, hogy ha a héa alap ellenőrzésére, megállapítására irányuló nemzeti közigazgatási eljárások keretében az adóalanyoknak nem volt lehetősége hozzáférni a közigazgatási aktájában szereplő, és vele szemben az további adókötelezettségeket előíró közigazgatási határozat meghozatala során figyelembe vett információkhoz, és amelyekben a eljáró bíróság megállapítja, hogy e szabálytalanság hiányában az eljárás más eredményre vezethetett volna, ezen elv megköveteli, hogy a szóban forgó határozatot hatályon kívül helyezzék ([35], [37] pontok).

[19] Az Alkotmánybíróság a 3223/2018. (VII. 2.) AB határozatában kifejtette, hogy „[28] Jogállami keretek között a „tiszteességes” karakter minden közhatalom erejével felruházott eljárással szemben követelmény. Ezért a sajátosságok figyelembe vétele mellett, de a hatósági eljárásban is meg kell jelennie a fair eljárás követelményeinek, amely követelményeket az alapjogi jogalanyisággal rendelkező ügyfeleknek alanyi jogként, végső fokon alapjogként ki kell tudni kényszeríteni. E jogok érvényesíthetősége a hatóság működésének korlátja, jogszerű eljárásának pedig mércéje.” „[36] Az iratbetekintés ahhoz a követelményhez igazodik, hogy az ügyfél jogait gyakorolni, kötelezettségeit teljesíteni tudja. A vizsgálati típusú eljárásokban e jog biztosítja, hogy a hatóság jogi álláspontjával szemben az ügyfél szükség szerint ki tudja alakítani a nyilatkozatait, észrevételeit, indítványait tartalmát, a hivatalból indított, felelősséget megállapító hatósági eljárásokban pedig védekezését. Ennek megfelelően a tisztességes hatósági eljáráshoz való jognak szerves részét képezi a nyilatkozattételhez és – olyan szakigazgatási eljárásokban, amelyek retrospektív szemléletű ellenőrzést folytatnak le és bírság kiszabásához is vezethetnek – a védekezéshez való jog. E nyilatkozattételhez és védekezéshez való jog érvényesülése feltételezi, hogy az ügyfél (adózó)

megismerhesse a hatóság bizonyítási eljárását, az annak keretében beszerzett okirati és egyéb bizonyítékokat, amelyekre a hatóság az ügyfelet érintő döntéseit alapozza."

[20] Mindezekre figyelemmel az iratbetekintési kérelem nem tagadható meg az adóeljárás folyamatban léte során olyan kapcsolódó vizsgálati iratanyag vonatkozásában, amely az adóhatósági eljárás anyagaként a védekezéshez szükséges lehet. Az iratbetekintési kérelem nem utasítható el azzal az indokkal, hogy azt – majd a jövőben esetlegesen – az adóhatóság nem kívánja érdemi döntésének megalapozásához felhasználni.

[21] A Kúria mindezek alapján megállapította, hogy a jogerős ítélet túlnyomó részben nem sérti a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályokat, iratellenes megállapítása pedig a döntés érdemére nem hatott ki, ezért azt a Kúria a Kp. 121. § (2) bekezdése alkalmazásával az indokolás részbeni megváltoztatásával hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[22] *Adóhatósági eljárás folyamán előterjesztett iratbetekintési kérelem elbírálásának szempontjai*

Záró rész

[23] A feljegyzett, tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték a Kp. 35. § (1) bekezdés folytán alkalmazandó Pp. 102. § (1) bekezdés alapján az állam terhén marad.

[24] A nagyjából pernyertes felperes a felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségéről a Kúria a Kp. 35. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 81-82. §-ok alapján rendelkezett.

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

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

Budapest, 2022. január 13.

Dr. Darák Péter s.k.a tanács elnöke, Dr. Drávecz Margit Gyöngyvér s.k. előadó bíró, Dr. Márton Gizella s.k. bíró