



...

## **A KÚRIA**

**mint felülvizsgálati bíróság**

**végzése**

**Az ügy száma:**

Kfv.V.35.259/2023/5.

**A tanács tagjai:**

dr. Darák Péter tanácselnök

dr. Demjén Péter előadó bíró

dr. Márton Gizella bíró

Ságiné dr. Márkus Anett

dr. Stefancsik Márta

**A felperes:**

felperes1 Kft.

(cím1.)

**A felperesi képviselő:**

Zsigmond és Nagy Ügyvédi Iroda

(eljáró ügyvéd: dr. Nagy Szabolcs Zoltán ügyvéd, cím2)

**Az alperes:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal

Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3)

**Az alperes képviselője:**

dr. Harhai-Gaál Andrea kamarai jogtanácsos

**A per tárgya:** adóügy

**A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:** az alperes

**A felülvizsgálattal támadott határozat:** a Fővárosi Törvényszék 104.K.701.648/2023/12. számú ítélete

### **Rendelkező rész**

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 104.K.701.648/2023/12. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A peres felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét személyenként 50.000 (ötvenezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

### **I n d o k o l á s**

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

[1] A felperesnél az elsőfokú adóhatóság 2021. január 1. - 2021. október 31. időszakra vonatkozóan általános forgalmi adó (a továbbiakban: Áfa) adónemben adóellenőrzést végzett az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban Air.) 89. § (1) bekezdés a) pontja alapján. Az ellenőrzés során feltártakra figyelemmel a 2023. január 10-én kelt 9383625043 iktatószámú végzésével (a továbbiakban: felhívó végzés) az Air. 124. § (3)-(4) bekezdése alapján felhívta a felperest tényállításainak előadására és további bizonyítékai előterjesztésére. A felperes 2023. január 12. napján előterjesztett beadványában előadta, hogy további bizonyítékot nem tud a revízió rendelkezésére bocsátani. Az adóhatóság a 2023. január 13-án kelt 9377176225 iktatószámú jegyzőkönyvbe foglalta az ellenőrzés megállapításait. 2023. január 17-én revizori feljegyzés készült az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésének szükségességéről, amelyben az arra okot adó körülmények rögzítésére került sor.

[2] Az elsőfokú adóhatóság a 2023. január 18-án kelt 6437361078 iktatószámú végzésével a felperes terhére várhatóan megállapításra kerülő 713.276.000 forint kötelezettség megfizetésének biztosítására ideiglenes biztosítási intézkedésként pénzkövetelés biztosítását rendelte el az Air. 83. § (1) bekezdése alapján. A végzésben leszögezte, hogy az intézkedés elrendelésére okot adó körülményről való tudomásszerzés időpontja az ellenőrzés során feltárt bizonyítékok alapján levonható következtetéseket tartalmazó jegyzőkönyv meghozatalához kötődik, mely összefoglaló jegyzőkönyv 2023. január 13-i keltétől - mint az

okot adó körülményekről való tudomásszerzés napjától - számított öt napon belül megtörtént az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelése.

[3] Az intézkedés elrendelését megalapozó körülményként arra hivatkozott az elsőfokú adóhatóság végzése indokolásában, hogy a rendelkezésére álló bizonyítékok alapján a felperes a vizsgált időszakban egy csalárd magatartást megvalósító számlázási láncolat szereplője, adókijátszást megvalósító számlázási láncolat résztvevője volt. A számlakibocsátó társaságok, illetve a további alvállalkozók az adó- és járulékbevallási, illetve fizetési kötelezettségüknek nem tettek eleget. A lefolytatott adóhatósági ellenőrzések jelentős összegű adókülönbözet megállapításával zárultak. Ezért az elsőfokú adóhatóság várhatóan elutasítja a felperes adólevonási jogát a számlakibocsátóktól befogadott számlák áfa tartalma tekintetében. Mindezen túlmenően az elsőfokú adóhatóság a felperes gazdasági volumenéhez képest jelentősnek minősíthető adóhatósági megállapításból fakadó, jövőben várható követelés nagyságrendjét ugyancsak az értékelés körébe vonta az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésének szükségessége kapcsán, leszögezve, hogy tartani lehet attól, hogy a felperes a kielégítés alapját az érdemi döntéshozatalt megelőzően elvonja, vagy az eredményes végrehajtást egyéb módon meghiúsítja.

[4] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2023. március 8-án kelt 6419654907 iktatószámú végzésével az elsőfokú végzést - az indokolás kiegészítésével - helybenhagyta. Az alperes szerint a 2023. január 10-én kelt bizonyítékok, tények előterjesztésére felhívó végzés kiadmányozásának időpontja annak eltérő céljára tekintettel nem minősíthető az intézkedés elrendelésére okot adó körülményről való tudomásszerzés időpontjának. A korábban beszerzett és a felperestől várt bizonyítékok okszerű láncolatba fűzött együttes értékelésére legkorábban ugyanis csak a jegyzőkönyv elkészítésének időpontjában kerülhetett sor, ezért a törvényben előírt öt napos eljárási határidőt az elsőfokú adóhatóság az eljárása során betartotta. A várható fizetési kötelezettség későbbi teljesítésének veszélyeztetettsége kapcsán kiemelte, hogy az adó- és járulékfizetési kötelezettség elkerülése érdekében a munkákat ténylegesen elvégző magánszemélyek formális foglalkoztatását a felperes az alvállalkozói láncolat felépítésével biztosította és mivel a felek által kialakított konstrukció arra vezetett, hogy az ügyletek során jelentkező jelentős összegű adó- és járulékkötelezettség nem került megfizetésre, ezért megalapozottan lehetett arra következtetni, hogy a felperes terhére várhatóan megállapításra kerülő fizetési kötelezettség későbbi teljesítése veszélyben van.

[5] Továbbá a felperes a saját munkavállalói bejelentése kapcsán sem fordít kellő figyelmet az adókötelezettségek jogszerű teljesítésére, mivel tíz esetben is hibás tartalommal teljesítette 2019. évtől kezdődően a bejelentési kötelezettségét. Bár az elsőfokú adóhatóság helytállóan vette figyelembe, hogy a várható fizetési kötelezettség a felperes gazdasági volumenéhez képest jelentős, de e körben az indokolási kötelezettségének nem tett eleget, és ezért az elsőfokú döntés indokolását kiegészítette. A felperes 2019-2021. évi gazdálkodásának adatai alapján megállapította, hogy a felperes három évi együttes gazdálkodási eredménye sem éri el a biztosítani kívánt összeget, így a várható fizetési kötelezettséget az üzemi tevékenységből finanszírozni nem tudja, ami a későbbi teljesítés veszélyeztetettségét támasztja alá.

**A kereset és a védírat**

[6] A felperes keresetében az alperes végzésének az elsőfokú végzésre is kiterjedő megsemmisítését kérte. Kifogásolta, hogy az első- és másodfokú végzések az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésére okot adó körülményekről való tudomásszerzés időpontját eltérően határozták meg. Szerinte a felhívó végzés keltéhez kötődik a tudomásszerzés időpontja, mert ekkor már az adóhatóság előtt minden olyan körülmény ismert volt, amelyre hivatkozással az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelte. Ezért a felhívó végzés keltétől, 2023. január 10-től számított öt napon belül, azaz 2023. január 15-ig rendelkezhetett volna el az ideiglenes biztosítási intézkedést az adóhatóság. Szerinte a várható kötelezettség későbbi kielégítésének veszélyeztetettsége sem állapítható meg. Az elsőfokú végzés indokolásának kiegészítése e körben valójában új indokok, érvek megfogalmazását jelentette. Az alperes által felhozott indokok sem alkalmasak a várható kötelezettség későbbi kielégítésének veszélyeztetettsége alátámasztására.

[7] Az alperes a védiratában - a végzésében foglaltakat fenntartva - a kereset elutasítását kérte. Leszögezte, hogy az első és a másodfokú végzés között nincs ellentmondás a biztosítási intézkedés elrendelésére okot adó körülményekről való tudomásszerzés időpontja tekintetében. Álláspontja szerint az elsőfokú végzés indokolását jogszerűen egészítette ki, mivel a felettes szerv a fellebbezéssel támadott határozatot és az azt megelőző eljárást teljes körűen, a fellebbezésben foglaltaktól függetlenül megvizsgálja, amely során az alapeljárásban nem értékelt körülményeket is figyelembe veheti. A támadott végzésben részletesen kifejtésre kerültek azok az elsőfokú adóhatóság által feltárt körülmények, amelyek megalapozták az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelését.

### **Az elsőfokú ítélet**

[8] Az elsőfokú bíróság az alperes végzését az elsőfokú adóhatóság végzésére kiterjedően megsemmisítette. Indokolásában leszögezte, hogy az Air. 83. § (1) és (2) bekezdése alapján az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésének három konjunktív feltétele van. A közigazgatási cselekmény csak abban az esetben jogszerű, ha mindhárom törvényi kritérium egyszerre megvalósul. Mindenekelőtt az öt napos, a kúriai jogértelmezés szerint jogvesztő határidő megtartottságát vizsgálta, mivel annak elmulasztása esetén az egyebekben a törvényi feltételeknek megfelelő, helytálló indokok mentén meghozott közigazgatási cselekmény is jogszerűtlennek minősül. Hivatkozott a Kfv.I.35.171/2020/4. számú eseti döntésre, melynek elvi tartalmát a korlátozott precedens rendszerre tekintettel a törvényszéknek figyelembe kellett vennie. A Kúria ezen döntésének indokolását hivatkozva előadta, hogy az ideiglenes biztosítási intézkedés egy rendkívüli, lényegében soron kívüli intézkedés. A jogszabály nem várja el az adóhatóságtól, hogy az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendeléséről a későbbi, érdemi döntés szerinti tényállást és jogi indokolást tartalmazó végzést hozzon. Nem kell tehát az adókülönbözet későbbi megállapítása, az adókijátszás alátámasztása szempontjából releváns valamennyi tény, körülményt számba vennie és értékelnie. Ebből következően nem szükséges az ellenőrzés megállapításait összefoglaló jegyzőkönyv elkészítésének bevárása. Kifejtette, hogy az első- és másodfokú végzések a tudomásszerzés időpontját nem eltérően határozták meg, mindkettő az ellenőrzés megállapításait tartalmazó jegyzőkönyv elkészítésének időpontját tekintette tudomásszerzési időpontnak. Arra azonban a felperes megalapozottan hivatkozott, hogy az elsőfokú adóhatóságnak már az ellenőrzés megállapításait összefoglaló jegyzőkönyv elkészítését megelőzően, a felhívó végzés kiadásakor minden olyan információ birtokában volt, amely alapján az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelte. A felhívó végzés tartalmazza mindazon körülményeket, amelyeket az elsőfokú adóhatóság az ideiglenes biztosítási

intézkedést elrendelő végzésében az intézkedés elrendelésére okot adó körülményként rögzített. Ezért az adóhatóság nem tartotta be a törvény által előírt ötnapos határidőt az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésekor.

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

[9] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság az irányadó jogszabályi rendelkezéseket nem csupán tévesen, hanem a Kúria joggyakorlatával is ellentétesen értelmezte. Az ügyben feltárt, rendelkezésére álló bizonyítékokat sem megfelelően mérlegelte, ezért az intézkedés elrendelésére okot adó körülményről való tudomásszerzés időpontját érintő jogkövetkeztetései is megalapozatlanok, ezért az ítélet jogszabálysértő.

[10] Álláspontja szerint az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésére jelen ügyben a jogszabályi előírásoknak megfelelően, okszerű mérlegelés alapján, határidőben került sor. Az elsőfokú bíróság tévesen értékelte az alperesi álláspont helytálló voltának alátámasztására alkalmatlan bizonyítékként azt az alperesi állítást, miszerint a bizonyítékok, tények előterjesztésére felhívó végzés kibocsátása önmagában még nem biztosított érdemi lehetőséget az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésére a végzés kiadmányozásának céljára tekintettel, ezért az intézkedés elrendelésére vonatkozó törvényi határidő megtartottnak tekintendő.

[11] A felhívó végzés kibocsátását éppen a további, az adólevonási jog gyakorlását befolyásoló és korábban át nem adott bizonyítékok beszerzése indokolta. A végzésben ismertetett körülmények vonatkozásában az adóhatóság az Air. 124. § (4) bekezdés előírásából és a tisztességes eljárás elvéből következően nem mellőzhette a felperes arra vonatkozó tájékoztatását, hogy az adóhatóság által még esetlegesen nem ismert bizonyítékokat, illetve tényeket előterjesztheti, és ezáltal azokat az adóhatóság a megállapításai megtétele során értékelni tudja. A bizonyítékok előterjesztésének elmulasztása esetén azonban azokra a későbbiekben már nem hivatkozhat az adózó. Az adott végzés kibocsátása kettős céllal történt, hiszen a felhívás szabályszerű megtörténte egyrészt a felperes jövőbeli bizonyíték előterjesztési korlátjaként értékelhető novációs tilalom beálltának megállapíthatósága szempontjából bír kiemelt jelentőséggel, másrészt a felperes által megvalósított normasértés megállapíthatósága és az ehhez kapcsolódó jogkövetkezmények és az ezzel szembeni felperesi védekezés kapcsán is relevánsnak minősíthető.

[12] Hangsúlyozta, hogy a felperes felhívásra tett nyilatkozata, az általa esetlegesen benyújtható bizonyítékok nem csupán az adókülönbözet összegére, de a felperesi tudattartalom vizsgálatán keresztül az ügylet jogi minősítésére is érdemi kihatással bírhat. Ezzel szemben az adóellenőrzési jegyzőkönyv már a végleges, az adóhatósági határozat alapját képező megállapításokat tartalmazza.

[13] Ezért az a körülmény, hogy az intézkedés alapjául végül a felperesi ellenbizonyítás körében értékelhető dokumentum, illetve nyilatkozat hiányában részben azonos bizonyítékok és számítások szolgáltak, még önmagában nem jelenti egyben azt is, hogy azok eltérő szempontok szerinti értékelésére is szükségszerűen azonos időpontban kellett, hogy az

adóhatóság sort kerítsen. Ellenkezőleg, az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzésben meghatározott összegnek a felhívó végzés kibocsátásának az időpontjában történő megállapítása lenne kétséges, hisz épp a felhívó végzés kibocsátásának a ténye igazolja, hogy az adóhatóság még maga sem tekinti az ügyben feltárt tényállást teljes körűen tisztázottnak. Azt a felhívással érintett bizonyítékok még befolyásolhatják, hiszen a felhívás alapján a felperesnek lehetősége volt az adólevonás jogszerűségét bizonyítékokkal alátámasztani. Tehát a felhívásban még nem a biztosítandó összeg, hanem a további felperesi bizonyítást igénylő számlákban foglalt összeg került közlésre az ellenőrzés által. Ezért az, hogy ezen összeg részben megegyezik a pénzkövetelés biztosítását elrendelő végzésben szereplő összeggel, nem alapozza meg azt, hogy a felhívó végzést kellene az intézkedés elrendelésére okot adó körülményről való tudomásszerzés időpontjának tekinteni.

[14] Ugyanakkor a Kúria Kfv.I.35.171/2020/4. számú ítéletében rögzített jogi álláspontot is tévesen, a szövegkörnyezetéből kiragadva értelmezte az elsőfokú bíróság. Nem hagyható ugyanis figyelmen kívül, hogy az ítéletben a legfőbb bírói fórum azt is kifejtette, hogy nem csak a felperes oldalán felmerülő körülmények fennállását kell vizsgálni, hanem azt is, hogy az adóhatósági vizsgálat, minősítés és értékelés megtörtént-e a rendelkezésre álló információk tekintetében. Szükségesnek tartotta azt is, hogy az adóhatóság meg tudja határozni a leendő érdemi döntésében elrendelhető kötelezettség összegét. A jelen ügyben pedig az adóhatóság a felhívásra adott válasz beérkezését követően soron kívül intézkedett a kifogásolt jogügyletek adójogi minősítése, KMK besorolás szerinti meghatározása végett és megállapításait adóellenőrzési jegyzőkönyvben rögzítette. Az adóhatóságnak az intézkedés összecszerűségét tételesen is ki kellett munkálnia, illetve bizonyítékokkal kellett alátámasztania. Ezért a felhívó végzés kiadmányozásának időpontjában a felhívásban szereplő összeg még nem képezhetette az intézkedésben rögzített számszaki levezetés alapját. A hivatkozott kúriai ítélet 19. pontjában foglaltakra a jelen ügyben csak a felperesi válasz beérkezését követően, az adóellenőrzési jegyzőkönyvben rögzített megállapítások ismeretében kerülhetett sor. Az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta a felhívás tényállás tisztázását célzó szerepét. Csak az elsőfokú ítéletben a felhívó végzésben rögzített, illetve az adóellenőrzési jegyzőkönyvben az adózó által gyakorolt adólevonási jogot érintően már megállapított tények és a várható adókülönbözet számszaki egyezését vizsgálta.

[15] Ezért téves jogi következtetésre jutott az elsőfokú bíróság, amikor tényként azt rögzítette, hogy az elsőfokú adóhatóság a felhívó végzés kiadásakor minden olyan információ birtokában volt, amely alapján az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelte. Ekkor még ugyanis nem tudhatott arról, hogy a felhívás kapcsán felperes kíván-e élni bizonyíték előterjesztési lehetőségével. A felhívó végzésben kizárólag a várhatóan megállapításra kerülő adókülönbözet összege került rögzítésre. Az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelő végzésben szereplő várható követelés összege már az adóbírság összegét is tartalmazta. A hiánypótlásként esetlegesen előterjesztett bizonyíték az adókülönbözet összegére is kihatással lehetett volna, minthogy a felperesi tudattartalom vizsgálatán keresztül a jogi minősítésre is. Az adóbírság összegét tehát csak a jogi minősítést is tartalmazó jegyzőkönyv alapján lehetett megítélni. Az elsőfokú bíróság jogi érvelése a tények utólagos ismeretén alapul. Ezzel szemben a felhívás kibocsátásának időpontjában a tényállás és annak értékelése még függőben volt.

[16] A Kúria korábbi ítéletében az eltérő tényállás mellett azt állapította meg, hogy az ötnapos határidő az adott ügyben megtartott volt, de az adóhatóság nem járt el ezen határidő meghatározása során a jogszabályoknak megfelelően, mert az intézkedésre okot adó

körülmény meghatározására oly módon került sor, hogy az nem volt ellenőrizhető. A jegyzőkönyv meghozatalára jelen ügyben olyan időpontban került sor, mely a Kúria ítéletében foglalt elveknek megfelelt, ugyanakkor az adóhatóság nem terjeszkedett túl a jogszabály által biztosított kereteken, nem a belső munkaszervezés okán került sor az intézkedés adott időpontban történő elrendelésére, hanem mert a felhívó végzés alapján még nem kerülhetett sor a bizonyítékok teljes körű értékelésére és azok alapján levonható következtetések megtételére. Ha nem lehet jelentősége annak, hogy a felhívó végzésben foglaltak kapcsán a felperes esetlegesen milyen érvelést ad elő, milyen bizonyítékokra hivatkozik, úgy az kiüresítené mind a jogalkotó, mind pedig a Kúria által az összecszerűség kellően megalapozott meghatározása vonatkozásában támasztott elvárást. Az adóhatóság csak a vizsgálati jegyzőkönyv meghozatalának időpontjában tudta első alkalommal az ügy releváns információit a maguk teljes egészében értékelni és az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendeléséről megalapozottan döntést hozni.

[17] A felperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában történő fenntartását kérte. Álláspontja szerint jelen ügyben az alperes a novációs tilalomra vonatkozó végzés indokolásában előadta mindazon körülményeket, melyeket később a jegyzőkönyvben is rögzített. Az, hogy mikor foglalja írásba az ellenőrzési jegyzőkönyvet az alperes a belső munkaszervezésétől függ és nem lehet ettől függővé tenni az ideiglenes biztosítási intézkedés kiadásának dátumát. A hatóságnak a hosszadalmas ellenőrzési eljárás során tudomására jutott mindaz a körülmény, melyeket már a novációs végzésben is leírt. Álláspontja szerint alperes iratellenesen közölte felülvizsgálati kérelmének harmadik oldal negyedik bekezdésében azt a kijelentését, hogy a felperes már nem tud a revízió rendelkezésére bocsátani további bizonyítékot, mivel a 2023. január 12-i válaszában azt rögzítette, hogy amennyiben az adóhatóság úgy ítéli meg, hogy valamely iratot korábban nem adott át, és az ellenőrzéséhez szükséges, úgy pontosítsa, hogy milyen iratról, bizonylatról, nyilvántartásról van szó, és rendelkezésre bocsátja. Egyébként iratbemutatói kötelezettségének eleget tett, a bizonylatokat az adóhatóság rendelkezésére bocsátotta. Szerinte az okszerű mérlegelés időpontja szubjektív hatósági időpont, attól nem lehet az ideiglenes biztosítási intézkedés kiadásának dátumát függővé tenni. Az alperes nincs tisztában a tudomásszerzés fogalmával, amely nem köthető egy írásos irat elkészítéséhez. Az alperes döntésében számszaki levezetés a biztosítandó összegről nincs, továbbá bizonyítékot legkésőbb a jegyzőkönyvre teendő észrevételezési határidőig, tehát 30 napig még lehet a jogszabály értelmében előterjeszteni. Ezért sem foghat helyt az a hatósági hivatkozás, hogy a jegyzőkönyv elkészítésekor volt mindazon körülmény ismeretében alperes, amely alapján ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésére sor kerülhetett.

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

[18] A felülvizsgálati kérelem alapos.

[19] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre vagy a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A Kúria a jogerős ítéletet - a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül - csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem keretein belül vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdése], az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati

kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt [Kp. 120. § (5) bekezdése.

[20] Az Air. 83. § (1) bekezdése szerint, ha megalapozottan feltételezhető, hogy az érdemi döntésben elrendelt kötelezettség későbbi teljesítése veszélyben van, az adóhatóság az ügy érdemében való döntéshozatal előtt – ideiglenes biztosítási intézkedésként – a 82. §-ban meghatározott intézkedéseket az erre okot adó körülményekről való tudomásszerzéstől számított öt napon belül rendelheti el.

[21] A Kúria az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelése törvényi szabályainak értelmezésével kapcsolatban - a jelenlegitől eltérő tényálláson alapuló - Kfv.I.35.171/2020/4. számú ítéletében (a továbbiakban: a Kúria korábbi ítélete) kifejtetteket változatlanul fenntartja. Ismét hangsúlyozza, hogy a jogalkotó időbeli korlátot határozott meg az elrendelés feltételeként azzal, hogy arra kizárólag „az erre okot adó körülmények felmerülésétől számított öt napon belül” kerülhet sor. Az intézkedés elrendelésére a követelés veszélyeztetettségéről való tudomásszerzés ad okot.

[22] Önmagában a kielégítés veszélyeztetettsége nem elégséges az intézkedés elrendeléséhez, szükséges az is, hogy az adóhatóság meg tudja határozni a leendő érdemi döntésében elrendelhető kötelezettség jogi megalapozottságát és összegét: ez a követelmény azonban nem vezethet oda, hogy az adóhatóság belső munkaszervezésétől függő és ily módon ellenőrizhetetlen határidő alatt történjen az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelése. Az adóhatóságnak ugyan nem kell az adóellenőrzés során feltárt valamennyi körülményt értékelnie, a teljes ügyet összegző végkövetkeztetéseket tartalmazó megállapításokat tennie az intézkedés elrendeléséhez, de ilyen intézkedést csak megalapozottan tehet, annak elrendelése nem jelentheti a tulajdonjog indokolatlan, önkényes korlátozását, ezért a követelés biztosítását megalapozó jogi alapot és számításokat fel kell tudni mutatnia.

[23] Az adóhatóság a tényállás tisztázása érdekében bizonyítási eljárást folytat le az adóigazgatási eljárás során, majd a bizonyítási eljárás eredményeként rendelkezésre álló adatok halmazából állapítja meg a határozata alapját képező tényállást. A biztosítási intézkedés természetét tekintve nem követelhető meg a végleges határozat részletességével egyező bizonyítékértékelés és jogi megalapozás, azonban az intézkedés elrendeléséhez szükséges mértékű alátámasztottsághoz indokolt a rendelkezésre álló adatok összegzése, bizonyos szintű értékelése. Az eljárás során az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésének feltételeiről szóló Air.-beli rendelkezésekre figyelemmel a fenti körülmények egybevetése, értékelése alapján az intézkedés megalapozott, jogszerű elrendelésének megalapozottsága, időbelisége mindig az adott ügy tényállásától és az eljárási cselekményektől függ, az mindig a konkrét ügyben mérlegelendő, vizsgálandó.

[24] Alapos a felülvizsgálati kérelem hivatkozása, miszerint a jelen ügyben a felhívó végzés a tényállás tisztázását szolgálta. Az Air 83. § (1) bekezdésében biztosított 5 napos határidő jelen ügyben a felperes család magatartást megvalósító számlázási láncolatban történő szereplésének, illetve a felperes gazdasági volumenéhez képest jelentős adóhatósági megállapítás realizálásának időpontjától számítandó. A követelés veszélyeztetettségét a tényállás tisztázása nélkül megállapítani nem lehet, a tényállás tisztázása körében kibocsátott felhívó végzés alapján előterjesztett felperesi nyilatkozatra tekintettel jutott abba a helyzetbe



az adóhatóság, hogy a rendelkezésre álló tényeket és bizonyítékokat összegezze. Alapos a felülvizsgálati kérelem hivatkozása, a felhívó végzés a tényállás tisztázását szolgálta.

[25] Az is tény, hogy addig, amíg az adóhatóság a tényállás tisztázása érdekében lefolytatott bizonyítási eljárás eredményeként rendelkezésre álló adatokat nem értékelte, összegezze, számításokat nem végzett, egy olyan adathalmaz állt rendelkezésre, amelynek kiértékelése nem történt meg. Lényeges körülmény és nem hagyható figyelmen kívül az a tény sem, hogy a tényállás tisztázását szolgáló eljárási cselekményt (felhívó végzés kibocsátása) és az arra előterjesztett nyilatkozatot követően szinte azonnal az adóhatóság a rendelkezésre álló adatokat, körülményeket összegezze, értékelte, vagyis nem terjeszkedett túl a jogszabály által biztosított kereteken, nem a belső munkaszervezése okán került sor az intézkedés adott időpontban történő elrendelésére.

[26] Ezért az elsőfokú bíróságnak az az álláspontja, hogy már a felhívó végzés kibocsátásakor rendelkezett az adóhatóság azokkal az adatokkal, amelyek alapján az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésére lehetőség volt, ellentétes a Kúria korábbi ítéletének 19. pontjában foglaltakkal. Annak okán, hogy a felhívó végzés okán a felperes további nyilatkozatot tehetett, illetve bizonyítékokat is csatolhatott, az adóhatóság tényállástisztázási tevékenysége nem jutott ekkor olyan fázisba, amely alapján a követelés fentiekben hivatkozott veszélyeztetettségéről állást tudott volna foglalni. A felperesi nyilatkozat, esetleges bizonyítékok ugyanis nyilvánvaló, hogy az adóhatósági megállapítások jogalapjára és összecszerúségére is kihatással lehettek, ami nem csak a végső határozati megállapítások szempontjából, de az Air. 83. §-ában foglaltak megítélése szempontjából is jelentőséggel bírt. Ezért alapos a felülvizsgálati kérelem állítása, hogy az elsőfokú bíróság jogi érvelése a tények utólagos ismeretén alapul. Ezzel szemben a felhívás kibocsátásának időpontjában a tényállás és annak értékelése még függőben volt.

[27] A Kúria tehát azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság tévesen jutott arra a következtetésre, hogy az intézkedés elrendelésére okot adó körülményekről az elsőfokú adóhatóságnak már az ellenőrzés megállapításait összefoglaló jegyzőkönyv elkészítését megelőzően tudomása volt, mert a felhívó végzés kiadásakor már minden olyan információ birtokában volt, amellyel az ideiglenes biztosítási intézkedést elrendelte. Téves álláspontja következtében nem vizsgálta az Air. 83. § (1) bekezdésében az ideiglenes intézkedés elrendelésével kapcsolatban meghatározott feltételek érvényesülését sem. Ezért a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Kp. 121. § (1) bekezdés a) pontja alapján hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

[28] Az új eljárás során az elsőfokú bíróságnak azt kell vizsgálnia, hogy az ideiglenes biztosítási intézkedés elrendelésének Air. 83. § (1) bekezdésében foglalt feltételei annak elrendelésekor fennálltak-e, de a Kúria jelen végzésében foglaltaknak megfelelően azt nem állapíthatja meg, hogy az intézkedés elrendelésére nem a jogszabályban meghatározott határidőben került sor.

## **A döntés elvi tartalma**

[29] *Az ideiglenes biztosítási intézkedés (Air. 83. § (1) bek.) elrendelésének határideje az intézkedés elrendelésére okot adó körülmény felmerülésétől kezdődik, mely körülmény*

*felmerülésének meghatározásakor mindig az adott ügyben irányadó tényállás szerint kell az ügy e vonatkozásban jelentőséggel bíró körülményeit vizsgálni.*

## **Záró rész**

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

[31] A Kúria a felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 81. § (1) és (5) bekezdése, valamint a Kp. 115. § (2) bekezdése és 110. § (3) bekezdése alkalmazásával csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróságnak kell döntenie. A Kúria a felek felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 2. § (1) bekezdése alapján állapította meg, azzal, hogy az alperes esetében azt a (2) bekezdésben foglalt mérséklési jogával élve, a felszámított összegnél - a színvonalas képviseleti tevékenységet nem figyelmen kívül hagyva, annak eltúlzott mértékére figyelemmel - alacsonyabb összegben állapította meg.

[32] A végzés elleni további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2024. április 18.

dr. Darák Péter s.k.

dr. Demjén Péter s.k.

dr. Márton Gizella s.k.

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

dr. Stefáncsik Márta s.k.

bíró

bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő