



NEMZETI ADÓ- ÉS VÁMHIVATAL

Fellebbviteli Igazgatósága

Iktatószám: szám1

Adózó: adózó

Kereskedelmi Korlátolt Felelősségű Társaság

Adószám: Adószám1

Ügyszám: szám2

Székhely: cím6

Ügyintéző: ügyintéző

Telefonszám: telefonszám2

Tárgy: fellebbezés elbírálása

Melléklet: -

Az **adózó Kereskedelmi Korlátolt Felelősségű Társaság** (a továbbiakban: adózó) ügyében a Jalsovszky Ügyvédi Iroda (eljáró ügyvéd, dr. Jalsovszky Pál) mint meghatalmazott jogi képviselő által a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) Borsod-Abaúj-Zemplén Vármegyei Adó- és Vámigazgatósága számú5 iktatószámú végzése ellen előterjesztett fellebbezésre az alábbi másodfokú

v é g z é s t

hoztam:

A NAV Borsod-Abaúj-Zemplén Vármegyei Adó- és Vámigazgatósága számú5 iktatószámú végzését – eltérő indokolással – **helybenhagyom.**

E végzés a közléssel válik véglegessé, ellene további fellebbezésnek nincs helye, azonban az okozott jogsérelem megjelölésével közigazgatási per indítható ellene. A közigazgatási pert a határozat közlésétől számított 30 napon belül a Miskolci Törvényszékhez címzett, de az elsőfokú adóhatóságnál előterjesztett keresettel lehet kezdeményezni.

A perben jogi képviselővel eljáró ügyfél, illetve a belföldi székhellyel rendelkező gazdálkodó szervezet a keresetlevelet kizárólag a NAV honlapjáról letölthető, a keresetlevél elektronikus beterjesztésére szolgáló űrlap (NAVKPER2) megfelelő kitöltésével, a keresetlevél elektronikus benyújtására vonatkozó perrendtartási szabályoknak megfelelően, elektronikus úton terjesztheti elő.

2025. október 1. napjától a NAVKPER2 nyomtatvány az ÁNYK űrlap használata mellett a NAV Online Nyomtatványkitöltő Alkalmazásában (ONYA) is kitölthető és beküldhető. Az ÁNYK űrlap használatára 2025. december 31. napjáig van lehetőség, a NAVKPER2 nyomtatvány ezt követően kizárólag az ONYA felületen tölthető ki és nyújtható be.

A pert a Alperes1, mint alperes ellen kell megindítani. A bíróság a pert tárgyaláson kívül bírálja el, a felek bármelyikének kérelmére azonban tárgyalást tart. Tárgyalás tartását az ügyfél a keresetlevélben kérheti, ennek elmulasztása miatt igazolásnak nincs helye.

A perindításnak a végleges végzés hatályosulására halasztó hatálya nincs, azonban akinek jogát, jogos érdekét a közigazgatási tevékenység vagy az azzal előidézett helyzet fenntartása sérti, a közvetlenül fenyegető hátrány elhárítása, a vitássá tett jogviszony ideiglenes rendezése, illetve a jogvitára okot adó állapot változatlan fenntartása érdekében a perre hatáskörrel és illetékességgel rendelkező bíróságtól az eljárás során bármikor azonnali jogvédelmet kérhet. Azonnali jogvédelem keretében kérhető a halasztó hatály elrendelése.

I n d o k o l á s

A jogorvoslati eljárás alapjául szolgáló tényállás

A NAV Borsod-Abaúj-Zemplén Vármegyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a számú6 iktatószámú megbízólevél, illetve a számú7 iktatószámú módosított megbízólevél alapján a 2024. március 1-jétől 2024. július 31-ig terjedő időszakra vonatkozóan általános forgalmi adó adónemben – az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) 89. § (1) bekezdés a) pontja alapján - adó, költségvetési támogatás alapjának és összegének vizsgálatára irányuló adóellenőrzést végzett az adózónál.

Az ellenőrzés megállapításait a 2025. augusztus 1-jén kelt, számú8 iktatószámú jegyzőkönyv tartalmazza, mellyel kapcsolatban adózó meghatalmazott jogi képviselője 2025. szeptember 2-án elektronikus úton észrevételt terjesztett elő. Az észrevétel 11. pontjában adózó indítványozta az elsőfokú adóhatóságnál, hogy bocsássa a rendelkezésére az cég1 Kft.-nél (adószám: adószám2 folytatott ellenőrzés lezárásáról készült jegyzőkönyvet és mellékleteit teljes terjedelemben, kitakarások nélkül, valamint az említett társaság volt törvényes képviselőjének, személy (adóazonosító jel: adószám3) személyi igazolványa mindkét oldalának a másolatát. Az elsőfokú adóhatóság adózó ezen indítványát iratbetekintési kérelemként bírálta el.

Az elsőfokú döntés

Az elsőfokú adóhatóság az adózó iratbetekintési kérelmét a 2025. szeptember 9-én kelt, számú5 iktatószámú végzésével elutasította.

Az elsőfokú adóhatóság a végzésében kiemelte, hogy a személyi igazolvány olyan személyes adatokat tartalmaz, melyek megismerésére adózónak – a személyes adatok védelmére vonatkozó jogszabályi rendelkezésekre tekintettel – jogszabályi lehetősége nincs, emellett pedig jogainak érvényesítéséhez, illetve kötelezettségeinek teljesítéséhez sem szükséges, mivel a nevezett természetes személy személyes adatai nem képezték a megállapítás alapját.

Az cég1 Kft. iratanyagával kapcsolatban az elsőfokú adóhatóság rögzítette, hogy a 2025. augusztus 1-jén számú8 iktatószám alatt kiadmányozott jegyzőkönyv 5. számú mellékleteként megküldésre került adózó részére az cég1 Kft.-nél számú ügyszámon lefolytatott adóellenőrzés számú iktatószámú kivonatolt jegyzőkönyve és kivonatolt mellékletei, tekintettel arra, hogy az adóellenőrzést lezáró jegyzőkönyv megállapítást tartalmaz adózó és az cég1 Kft. közötti gazdasági kapcsolatot illetően. A jegyzőkönyv, illetve a mellékletek további, kitakarással érintett része, illetve az adózói jegyzőkönyvhöz nem csatolt mellékletek azonban nem képezték az adózónál tett megállapítások alapját, így azok olyan adótítkot képeznek, melyek tekintetében az adóhatóságot titoktartási kötelezettség terheli, így azok felhasználására, illetve adózó részére történő közlésére jogszabályi lehetőség nincs. A fentiek mellett – hivatkozva az Air. 42. § (1) bekezdésében foglaltakra – hangsúlyozta az elsőfokú adóhatóság azt is, hogy a hivatkozott, kitakarással érintett rész, nem csatolt mellékletek az adózó jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez nem szükségesek.

Az elsőfokú adóhatóság fenti végzése a meghatalmazott jogi képviselő elektronikus tárhelyén 2025. szeptember 11-én kézbesítésre került.

A jogorvoslati kérelem

Az adózó meghatalmazott jogi képviselője az elsőfokú végzés ellen - a jogorvoslatra nyitva álló 15 napos törvényes határidőn belül – 2025. szeptember 23-án fellebbezést terjesztett elő, melyben jogszabálysértésre történő hivatkozással az elsőfokú végzés megváltoztatásával az iratbetekintési kérelme teljesítésének engedélyezését kérte az alábbi indokok alapján:

Álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóságnak biztosítania kellett volna az iratbetekintési jogot kitakarásmentesen a teljes közigazgatási iratanyagot illetően, e körben hivatkozik az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) C-189/18-as számú ún. Glencore-ítéletben, illetve a C-298/16-os számú ún. Ispas-ügyben rögzítettekre, melyek értelmében megítélése szerint az adózó számára a kért iratokhoz valós és tényleges hozzáférést kellett volna biztosítani, ennek a korlátozását pedig közérdekű indokkal, a szükségesség és arányosság mérlegelésével kellett volna igazolnia.

Kiemelte, hogy azáltal, hogy az elsőfokú adóhatóság nem bocsátotta adózó rendelkezésére azon iratokat, amelyek a megállapítás alapjául szolgálnak, sérül adózó hatékony jogorvoslathoz való joga, a tisztességes eljáráshoz való jog alapelve, a fegyveregyenlőség elve, valamint a védelemhez való jog is, mivel adózó az iratok hiányában nem tudja a javára szóló tényeket, illetve körülményeket összegyűjteni. Az elsőfokú adóhatóság nem szelektíven, hanem teljeskörűen köteles hozzáférést biztosítani mindazon iratokhoz, amelyekre a saját álláspontját, megállapításait alapozza. E körben adózó hivatkozik az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII.28.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Adóig. vhr.) 77. § (2) és 79. § (5) bekezdéseire is, melyek alapján – álláspontja szerint – a kapcsolódó vizsgálat megállapításai és iratai a tényállás tisztázásához szükséges bizonyítási eszközöknek minősülnek, így azok teljeskörű megismerését biztosítani kell. E körben hivatkozik arra is, hogy a Kúria gyakorlata értelmében az iratbetekintési kérelem nem tagadható meg a folyamatban lévő adóeljárásban olyan kapcsolódó vizsgálati iratanyag vonatkozásában, amely a védekezéshez szükséges lehet, és nem utasítható el a kérelem azzal az indokkal sem, hogy az adóhatóság az iratokat a jövőben esetleg nem kívánja felhasználni a döntéséhez.

Utal arra, hogy az Air. 42. § (1) bekezdésére történő adóhatósági hivatkozás megalapozatlan és jogszerűtlen. Megalapozatlan, mivel a kért irat adózó jogainak érvényesítéséhez szükséges, tekintettel arra, hogy adózó az iratok teljes birtokában tudja leellenőrizni a vizsgálatok jogszerűségét és szakszerűségét, és a bizonyítékok valódi tartalmát. Jogszerűtlen, mivel meglátása szerint adózónak az Air. 97. § (2) bekezdése alapján teljes körű betekintési joga van az ellenőrzés során keletkezett iratokba, ezzel összhangban kell értelmezni az Air. 42. § (1) bekezdését is, ellenkező esetben a két rendelkezés ellentmondásban állna. Álláspontja szerint az elsőfokú adóhatóság nem indokolta meg konkrétan, hogy miért nem tartja a kért iratokat szükségesnek adózó jogainak gyakorlásához, illetve nem nevesítette egyértelműen a megtagadott iratokat, megsértve ezzel az indokolási kötelezettségét is.

Álláspontja szerint az iratbetekintési jog megtagadása tekintetében az Air. 43. § (1) bekezdés g) pontjára történő adóhatósági hivatkozás szintén megalapozatlan és jogszerűtlen, mivel a Glencore-ítélet alapján az az adóhatósági gyakorlat, amely a bizonyítékokba tényleges betekintést nem enged, hanem csak az adóhatóság által önkényesen kiválogatott részleteket ismerteti az adózóval, nem felel meg a tisztességes eljárás követelményeinek, így a megállapítások közvetlen alapjául szolgáló iratokat, azaz jelen esetben az cég1 Kft.-nél folytatott ellenőrzésről készült jegyzőkönyvet és annak mellékleteit adózó részére teljes terjedelmükben, kitakarás nélkül kell hozzáférhetővé tenni.

Adózó a fellebbezése további részében hivatkozik a NAV egyik nyilvános, a földgázkereskedelem terén elkövetett áfacsalással kapcsolatos közleményére, melyből, illetve az cég1 Kft.-nél folytatott ellenőrzésről készült jegyzőkönyv előtte ismert adataiból arra a következtetésre jut, hogy ezek az iratok tartalmazhatják azokat az adatokat, amelyek alapján adózó egyértelműen igazolhatná, hogy kellő körültekintés mellett sem ismerhette fel a rejtett adócsalást. Mindez pedig a védekezéshez való jogának gyakorlása érdekében nélkülözhetetlen.

Kiemelte még, hogy a személyes adatok védelmére történő adóhatósági hivatkozás (személy személyi igazolványának másolatának meg nem küldése) meglátása szerint megalapozatlan. Adózó álláspontja szerint az információs önrendelkezési jogról és az információszabadságról szóló 2011. évi CXII. törvény (a továbbiakban: Info tv.) 4. § (1) bekezdéséből, illetve az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 123. § (1)-(2) bekezdéseiből nem az következik, hogy a bizonyítékként felhasznált személyes adatokat tartalmazó iratokat szinte teljes egészében el lehet zárni az adózó elől, hanem, hogy célhoz kötött, arányos módon kell biztosítani a megismerést. Rögzíti, hogy a kérdéses személyi igazolvány-másolat megismerése szükséges ahhoz, hogy adózó ellenőrizhesse az adóhatóság által hivatkozott nyilatkozatok hitelességét, a képviseleti jogosultságot és az érintett személy azonosítását. Megítélése szerint a személyi igazolvány-másolat az Air. 42. § (1) szerinti „szükséges” iratnak minősül, hiszen azt az elsőfokú adóhatóság az álláspontjának alátámasztásához használta fel.

Az elsőfokú adóhatóság az adózó fellebbezésében előadottak alapján nem látta indokoltnak a döntésének saját hatáskörben történő módosítását, ezért azt az Air. 126. § (4) bekezdése alapján elbírálás céljából felterjesztette a másodfokú adóhatósághoz.

A másodfokú döntés és jogi indokai

Az Air. 127. § (1) bekezdése szerint, ha az elsőfokú adóhatóság a fellebbezést felterjeszti, a felettes szerv a fellebbezéssel megtámadott döntést és a döntéshozatalt megelőző eljárást megvizsgálja, tekintet nélkül arra, hogy ki és milyen okból fellebbezett.

Az Air. 127. § (4) bekezdése szerint a határozat ellen irányuló fellebbezést határozattal, a végzés ellen irányuló fellebbezést végzéssel kell elbírálni. A vizsgálat eredményeként a felettes szerv a döntést helybenhagyja, megváltoztatja vagy megsemmisíti.

A felülvizsgálat során abban a kérdésben kellett állást foglalni, hogy jogszerűen került-e sor az elsőfokú adóhatóság részéről az adózó által előterjesztett iratbetekintési kérelem elutasítására.

A fellebbezést és az alapeljárásban keletkezett iratanyagot teljeskörűen felülvizsgáltam, és megállapítottam, hogy **a fellebbezés nem megalapozott.**

Az Air. 97. § (2) bekezdése szerint az adózónak joga van az ellenőrzés során keletkezett iratokba az eljáró adóhatósággal történő előzetes egyeztetést követően betekinteni, a megállapításokkal kapcsolatban felvilágosítást kérni, azokra észrevételt tenni, bizonyítási indítványokat előterjeszteni, a jegyzőkönyvet megismerni, és a jegyzőkönyv átadását, kézbesítését követő tizenöt napon belül, adóellenőrzés esetén harminc napon belül észrevételt tenni. Az észrevétel megtételére nyitva álló határidők jogvesztők.

Az Air. 97. § (3) bekezdése szerint, ha az adóhatóság a vizsgálat megállapításait más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével vagy ennek során beszerezett adatokkal, bizonyítékokkal támasztja alá, az erről szóló jegyzőkönyvnek, határozatnak, illetve a kapcsolódó vizsgálat során feltárt adatoknak, bizonyítékoknak az adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetni kell.

Az Adóig vhr. 79. § (5) bekezdése alapján bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetve más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, a próbavásárlás, a fel nem fedett próbavásárlás, a próbagyártás, a helyszíni leltározás, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó vagy nyilvánosan elérhető elektronikus adat, információ.

Az Adóig vhr. 77. § (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a kapcsolódó vizsgálatnál egy tekintet alá esik az adózónál vagy a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózónál már folyamatban lévő ellenőrzés, ha annak eredménye a tényállás tisztázásához szükséges. Az adóhatóság a kapcsolódó vizsgálat időtartama alatt az ellenőrzést folytathatja.

Az Air. 42. § (1) bekezdése szerint az adózó jogosult az adózásra vonatkozó iratok megismerésére. Minden olyan iratba betekinthet, arról másolatot készíthet vagy kérhet, amely jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges.

Az Air. 42. § (3) bekezdése szerint más személy akkor tekinthet be a személyes adatot vagy törvény által védett titkot (a továbbiakban: védett adatot) tartalmazó iratba, ha igazolja, hogy az adat megismerése joga érvényesítéséhez, illetve jogszabályon, bírósági vagy hatósági határozaton alapuló kötelezettsége teljesítéséhez szükséges.

*A 43. § (1) bekezdése értelmében **nem lehet betekinteni***

a) az adóhatóság, illetve a felettes szerv döntés-előkészítéssel összefüggő belső levelezésébe,

b) a nemzetközi információcsere keretében más államból érkező megkeresés irataiba, c) a döntés tervezetébe,

d) az eljárás egyéb résztvevője természetes személyazonosító adatait tartalmazó jegyzőkönyvbe, ha az adóhatóság ezen adatokat zártan kezeli,

e) a minősített adat védelméről szóló törvényben foglalt személyi feltételek teljesülésének hiányában a minősített adatot tartalmazó iratba,

f) a védett adatot tartalmazó iratba, ha azt az érintett adat védelmét szabályozó törvény kizárja,

g) az iratnak azon részébe, amelynek megismerése a más személyre vonatkozó, adótitkot érintő rendelkezésbe ütközik,

h) a büntetőeljárásról szóló törvény szerinti szignalizáció keretében az adóhatóság részére megküldött megkeresés irataiba.

*Az Air. 73. § (1) bekezdésének c) pontja szerint a **döntés tartalmazza** a megállapított tényállásra és az annak alapjául elfogadott bizonyítékokra, az adózó által felajánlott és mellőzött bizonyítékokra, a **mérlegelés és a döntés indokaira**, az ügyintézési határidő leteltének napjára, továbbá a döntést megalapozó, valamint a hatóság hatáskörét és illetékességét megállapító jogszabályhelyek megjelölésére is kiterjedő **indokolást**.*

*Az Info tv. 3. § 2. pontja alapján e törvény alkalmazása során **személyes adat az érintettre vonatkozó bármely információ**.*

Az Európai Parlament és a Tanács 2016. április 27-i (EU) 2016/679 rendelete a természetes személyeknek a személyes adatok kezelése tekintetében történő védelméről és az ilyen adatok szabad áramlásáról, valamint a 95/46/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről (általános

*adatvédelmi rendelet) (a továbbiakban: **GDPR**) 4. cikk 1. pontja szerint: személyes adat: azonosított vagy azonosítható természetes személyre („érintett”) vonatkozó bármely információ.*

Az Info tv. 4. § (1) bekezdése alapján személyes adat kizárólag egyértelműen meghatározott, jogszerű célból, jog gyakorlása és kötelezettség teljesítése érdekében kezelhető. Az adatkezelésnek minden szakaszában meg kell felelnie az adatkezelés céljának, az adatok gyűjtésének és kezelésének tisztességesnek és törvényesnek kell lennie.

*Az Art. 123. § (1) bekezdése értelmében az adóhatóság jogosult az adózó és **az eljárás egyéb résztvevője természetes személyazonosító adatainak** és az ügyfajtát szabályozó törvényben meghatározott személyes adatok, továbbá – ha törvény másként nem rendelkezik – a tényállás tisztázásához elengedhetetlenül szükséges más személyes adatok **megismerésére és kezelésére.***

*Ugyanezen jogszabályhely (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az **adóhatóság gondoskodik arról, hogy a törvény által védett titok és törvény által védett egyéb adat** (a továbbiakban együtt: védett adat) ne kerüljön nyilvánosságra, **ne juthasson illetéktelen személy tudomására,** és **e védett adatok törvényben meghatározott védelme az adóhatóság eljárásában is biztosított legyen.***

*Az Art. 127. § (1) bekezdése alapján **adótitok** az adózást érintő tény, adat, körülmény, határozat, végzés, igazolás vagy más irat.*

*Ugyanezen jogszabályhely (3) bekezdése szerint az, akinek az adatszolgáltatás, -nyilvántartás, -feldolgozás, az ellenőrzés, az adómegállapítás, az adó és adóelőleg-levonás, adóbeszedés, adóvégrehajtás, jogszabályon alapuló egyéb feladatellátás, illetve statisztikai célú felhasználás során feladataival összefüggésben adótitok vagy más titok jut a tudomására, köteles azt megőrizni. Az adóhatóságot a hivatali eljárása során **tudomására jutott minden irat, adat, tény, körülmény tekintetében titoktartási kötelezettség terheli.***

*Az Art. 128. § (1) bekezdés a) pontja értelmében az **adótitkot alapos okkal használják fel,** ha **adó vagy költségvetési támogatás ellenőrzését, az adóhatóság hatáskörébe tartozó eljárás megindítását, lefolytatását,** az Európai Unió intézményeinek megkeresésre történő tájékoztatását vagy a (2) bekezdésben megjelölt szervek tájékoztatását **szolgálja.***

Az adózó az adóellenőrzés során előterjesztett iratbetekintési kérelmében a személy személyi igazolványa valamennyi adata másolatának, illetve az cég1 Kft-nél folytatott adóellenőrzés megállapításainak, kitakarások nélküli jegyzőkönyvének és mellékleteinek a megtekintését kérte az adóhatóságtól. Adózó kérelmét az elsőfokú adóhatóság elutasította az Air. 42. § (1) bekezdés és az Air. 43. § (1) bekezdés g.) pontja alapján.

Megállapítható, hogy az elsőfokú adóhatóság döntése egyértelműen rögzíti a döntése alapjául szolgáló tényállást, ennek keretében tisztázta az adózó kérelmének jogi irányultságát, az iratbetekintéssel érintett iratot nevesítette, annak tárgyát megjelölte, minősítette, az elutasítást és annak okát indokolással látta el. A döntésből megállapítható a korlátozás pontos, törvényes oka, az adott irat és a hozzá rendelt korlátozás közötti oksági kapcsolat. Mindezek alapján az elsőfokú adóhatóság – az adózó fellebbezésében foglaltakkal szemben – indokolási kötelezettségének eleget tett, így az adózó előtt ismert volt, hogy az elsőfokú adóhatóság milyen tartalmú iratok tekintetében és milyen indokok alapján utasította el az iratbetekintési kérelmét. Az adózó tehát fellebbezésében alaptalanul hivatkozik az Air. 73. § (1) bekezdés c) pontjában foglalt indokolási kötelezettség és a tisztességes eljáráshoz való jog megsértésére. Nem tartozik ugyanis az alapelvi rendelkezések alapján eldöntendő kérdések körébe az, hogy az elsőfokú adóhatóság az Air. 42. § (1) bekezdésére is tekintettel az Air. 43. § (1) bekezdésének g) pontját helytállóan alkalmazta-e akként, hogy az iratok egyes részeinek kitakarásával az adózó iratbetekintését korlátozta. Ennek megítélése ugyanis a hivatkozott jogszabályhelyek alapján lehetséges, alaptörvényi és alapelvi szabályok értékelése nélkül is. Önmagában pedig az a körülmény, hogy az adózó nem ért egyet az elsőfokú határozatban foglalt indokolással nem jelenti a hivatkozott jogok adóhatóság által történő megsértését.

Az Air. 42. §-nak rendelkezése az adózásra vonatkozóan kétségtelenül az adózó jogaként határozza meg az iratbetekintéshez való jogot, melyet a fent megjelölt jogszabályhelyen kívül alkotmányos és nemzetközi standardok is alátámasztanak [3223/2018. (VII.2.) AB határozat, Európai Unió Bírósága C-298/16. számú (Ispas) ügy, C-189/18. számú (Glencore) ügy], mint ahogyan arra az adózó is helytállóan hivatkozik fellebbezésében. Utóbbiak összességében azt rögzítik, hogy jogosan várható el az adózóktól, hogy hozzáférést kérnek *a közigazgatási eljárás irataihoz és információihoz a célból, hogy az adóhatóság álláspontjával szemben kifejtsek érveiket*. Az aktanyilvánosság körében az iratbetekintés és az iratmegismerés ugyanakkor nem azonosítható a hatóságnál elfekvő iratokhoz történő korlátlan hozzáféréssel. Az Air. 42. §-a alapján ellenben nem minden egyes irat tartozik a megismerési körbe.

Az EUB a C-298/16. számú (Ispas) ügyben hozott ítéletében rögzíti, hogy **nem minden korlátozástól mentes az iratbetekintési jog biztosítása**, az adózó nem jogosult a teljes iratanyag megismerésére, csupán a közigazgatási döntés alapjául szolgáló dokumentumok rendelkezésre bocsátását kérheti.

A C-189/18. számú (Glencore) ügyben ugyancsak rögzítette az EUB, hogy az adóigazgatási eljárás során az adóalany számára biztosítani kell, hogy az iratanyag valamennyi olyan iratába betekinthesen, amelyekre a közigazgatási szerv **a határozatát alapozni kívánja** [53. pont]. Azon dokumentumokba való betekintést is lehetővé kell tenni az adóalany számára, amelyek nem szolgálnak közvetlenül az adóhatóság határozatának alapjául, de **hasznosak lehetnek a védelemhez való jog gyakorlása szempontjából** [54. pont]. A védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve **nem minősül abszolút követelménynek**, hanem **korlátozható**. Ilyen korlátozások többek között az információk bizalmas kezelésének vagy a szakmai

titoktartás követelményének, továbbá a harmadik felek magánéletének, az e felekre vonatkozó személyes adatoknak vagy a bűnüldözés hatékonyságának a védelmére irányulhatnak [55. pont].

Lényegében a fentiekkel egyezően rögzíti az Air. 42. § (1) bekezdése az iratbetekintés azon alapelvét, hogy az adózó minden olyan iratba betekinthez, arról másolatot készíthet vagy kérhet, amely **jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges**. Az Air. 43. §-a pedig részletezi azon iratok körét, amelyekbe az adózó akkor se tekinthet be, ha azok egyébként megfelelnek az Air. 42. §-ában foglalt feltételeknek. Az Air. 97. § (2) bekezdése az ellenőrzés során keletkezett iratokra vonatkozik, de azokra is csak abban az esetben, amennyiben azok megismerése az adózó jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges.

Fenti jogszabályi rendelkezések alapján tehát az adózó jogosult az adózásra vonatkozó iratok megismerésére. A 3223/2018. (VII. 2.) AB határozat szerint az iratok fajtáitól és a betekintés módjától függetlenül az iratbetekintés ahhoz a követelményhez igazodik, hogy az adózó jogait gyakorolni, kötelezettségeit teljesíteni tudja.

Az iratbetekintési kérelem elbírálása során annak megállapítása, hogy egy irat – vagy annak egy részének – megismerése szükséges-e az adózó jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek a teljesítéséhez, illetve korlátozható-e az irat vonatkozásában **az iratbetekintési jog, a kérelem és az irat tartalma alapján dönthető el**. Az adóhatóságnak elsődlegesen vizsgálnia kell, hogy az adott irat az adózó jogai érvényesítéséhez, kötelezettségei teljesítéséhez szükséges-e, illetve, hogy az Air. 43. § (1) bekezdésében foglalt rendelkezések alapján az iratbetekintést kizáró ok nem áll-e fenn.

A jogorvoslati eljárásban megállapítottam, hogy jogszerűen járt el az elsőfokú adóhatóság, amikor az adózói iratbetekintést korlátozta, azonban döntésének indokolása részben korrekcióra szorul.

Az iratbetekintési kérelem elbírálása során az adóhatóságnak elsődlegesen arról kell állást foglalnia, hogy az adott irat az adózó jogai érvényesítéséhez, kötelezettségei teljesítéséhez szükséges-e. Ezzel kapcsolatosan téves az adózó jogi képviselőjének a fellebbezésében kifejtett álláspontja, miszerint az érintett rendelkezés generálisan az adózásra vonatkozó iratok megismerésére irányul, és ezen belül ismerhető meg továbbá valamennyi olyan irat, amely az adózó jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges. Az Air. 42. § (1) bekezdése ugyanis kógens rendelkezést tartalmaz arra vonatkozóan, hogy az adózó csak olyan iratba tekinthet be, amely jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges, azaz ezen jogosultság nem biztosított generálisan minden adózásra vonatkozó iratra. Ezen „jogai érvényesítéséhez, kötelezettségei teljesítéséhez szükséges” feltétel kapcsán az Air. további rendelkezést nem tartalmaz, azonban a 3223/2018. (VII.2.) AB határozat szerint a tisztességes hatósági eljáráshoz való jognak szerves részét képezi a

nyilatkozattételhez és a védekezéshez való jog, melyek érvényesülése feltételezi, hogy az ügyfél/adózó megismerhesse a hatóság bizonyítási eljárását, az annak keretében szerzett okirati és egyéb bizonyítékokat, amelyekre a hatóság az ügyfelet érintő döntéseit alapozza.

Emellett az adózó fellebbezésében foglaltak kapcsán utalok arra, hogy az adózónak valóban lehetősége van valamennyi, az adózással összefüggő, a jogai érvényesítéséhez, kötelezettsége teljesítéséhez szükséges olyan iratok megismerésére, mely a védekezésének részét képezheti, és adott esetben olyan iratokra is kiterjed a megismerési joga, melyet az adóhatóság nem használt fel a megállapításai során. A kérelem tehát nem utasítható el azzal az indokkal, hogy azt az adóhatóság nem kívánja érdemi döntésének megalapozásához felhasználni.

A személyi igazolvánnyal kapcsolatban adózó a fellebbezésében arra hivatkozott, hogy a kitakart adatok megismerése szükséges ahhoz, hogy ellenőrizhesse az adóhatóság által hivatkozott nyilatkozatok hitelességét a nyilatkozatot tevő személy azonosításával.

Elsődlegesen utalok arra, hogy eljárás egyéb résztvevőinek, személyes adatai főszabály szerint az adózó eljárási jogai gyakorlásához szükségesek lehetnek, így azok megismerésére az adózó jogosult lehet. A személyazonosító jel helyébe lépő azonosítási módokról és az azonosító kódok használatáról szóló 1996. évi XX. törvény 4. § (4) bekezdése a természetes személyazonosító adatokat határozza meg, *ezek a polgár családi és utóneve, születési családi és utóneve, születési helye, születési ideje és anyja születési családi és utóneve*. A személyazonosító adatok mellett a személyes adat fogalmi körébe tartozik – az Air. 37. § (1) bekezdésében foglaltakra is figyelemmel – *a lakcím adat is*. Amennyiben a természetes személy nem kért zárt adatkezelést, úgy személyes adatai az Art. 123. § (2) bekezdésében foglaltak alapján – figyelemmel az Info tv. 4. § (1) bekezdésre is – minősülnek védett adatnak, amelyek megismerésére az adózó – az Air. 42. § (3) bekezdéséből következően – akkor jogosult, ha igazolja, hogy az adat megismerése joga érvényesítéséhez, illetve jogszabályon, bírósági vagy hatósági határozaton alapuló kötelezettsége teljesítéséhez szükséges.

Hangsúlyozni kell tehát, hogy az adózó főszabály szerint azokat a személyes adatokat ismerheti meg, amelyek a jogai érvényesítéséhez szükségesek. E körbe alapvetően az előzőekben felsorolt személyes adatok tartozhatnak, amelyek valóban szükségesek lehetnek ahhoz, hogy a nyilatkozattevő személy képviseleti jogosultságát azonosítani tudja.

Megállapítható, hogy az elsőfokú adóhatóság kizárólag a személyi igazolványon található aláírást használta fel a megállapításai alátámasztására, amely tény a számú8 iktatószámú jegyzőkönyvben is rögzítésre került, illetve annak 17. számú mellékleteként csatolta az aláírás képét a revízió. A csatolt személyi igazolvány másolat alapján ugyanakkor megállapítható az is, hogy a kivonatolt irat alapján az adózó előtt ismert az érintett személy neve, aláírása, születési idő, anyja neve, postacíme, mely alapján az adózó a jogai gyakorlásában nem

akadályozott. Ezen adatok ismeretében lehetősége van az adott személy beazonosítására, a jogai gyakorlásához szükséges adatok megismerésére.

Ezt meghaladóan ugyanakkor a nevezett természetes személy további, okmányon lévő személyes és egyéb adatai az adózással összefüggő jogainak érvényesítéséhez, illetve kötelezettségeinek teljesítéséhez nem szükséges. Adózónak lehetősége volt arra, hogy a rendelkezésére bocsátott személyes adatok alapján ellenőrizze a nyilatkozatot megtevő személy egyezőségét a törvényes képviselő személyével, és kontrollálja az aláírással kapcsolatos megállapításokat.

A személy azonosító okmány további adatai azonban már ezen adózói jogok érvényesítéséhez nem szükségesek, illetve ezirányú kérelmét az adózó semmilyen konkrét bizonyítékkal nem támasztotta alá azon kívül, hogy az alapelvi rendelkezések alapján vitatta az elsőfokú adóhatóság döntésének jogszerűségét. Az általa hivatkozott indokok – nyilatkozatok hitelességének, a képviseleti jogosultság ellenőrzése és az érintett személy azonosítása – nem alapozzák meg az okmány más adatainak rendelkezésre bocsátását, mivel nem igazolt, hogy az milyen oksági kapcsolatban lenne az adózó jogai gyakorlásával. Az adózó előtt ismertek azok, az adott személy azonosításához szükséges adatok, melyek alapján, ezen, általa szükségesnek vélt ellenőrzési cselekményeket elvégezheti.

Adózó az cégl Kft. jegyzőkönyvének és mellékleteinek a teljes tartalmát, kitakarás nélkül kívánta megismerni, mivel álláspontja szerint ezek ismerete a védekezéshez való jogának a gyakorlásához elengedhetetlen. Az elsőfokú adóhatóság a vizsgálati jegyzőkönyv 5. számú mellékleteként csatolta a kérdéses jegyzőkönyvet és mellékleteit, mivel adózó és az cégl Kft. közötti gazdasági kapcsolat tekintetében megállapítást tett. Az elsőfokú adóhatóság az adótitokra való hivatkozásával elutasította adózó kérelmét, kiemelve, hogy a jegyzőkönyv, illetve a mellékletek további, kitakarással érintett része, illetve az adózói jegyzőkönyvhöz nem csatolt mellékletek nem képezték az adózónál tett megállapítások alapját.

Elsődlegesen utalok arra, hogy tényyszerű, hogy az cégl Kft-nél – a fellebbezésben foglaltakkal szemben – nem kapcsolódó vizsgálat, hanem önálló adóellenőrzés került lefolytatásra, amelynek adózót érintő megállapításait az elsőfokú adóhatóság a fentiekben rögzítetteknek megfelelően ismertette adózóval.

Az Adóig vhr. 77. § (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a kapcsolódó vizsgálatnál egy tekintet alá esik az adózónál vagy a vele szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózónál már folyamatban lévő ellenőrzés, ha annak eredménye a tényállás tisztázásához szükséges.

Az Air. 97. § (3) bekezdésében foglaltak szerint, ha az adóhatóság a vizsgálat megállapításait más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével vagy ennek során beszerzett adatokkal, bizonyítékokkal támasztja alá, az erről szóló jegyzőkönyvnek, határozatnak, illetve

a kapcsolódó vizsgálat során feltárt adatoknak, bizonyítékoknak az adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetni kell.

Az elsőfokú adóhatóság a döntésében részletesen ismertette az adóitok fogalmát, illetve az Air. 43. § (1) bekezdés g.) pontját, bemutatta, hogy a jegyzőkönyv és a mellékletek azért kerültek kitakarásra, mert olyan adatokat is tartalmaztak, amelyek nem a vizsgált adózóhoz kapcsolódnak. E körben azonban az elsőfokú adóhatóság szükségtelenül hivatkozott az Air. 42. § (1) bekezdésének azon részére, mely szerint az adózó csak olyan iratokba tekinthet be, melyek jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükségesek.

Az iratismertetési és iratbetekintési szabályokkal a Kúria a Kfv.V.35.135/2023/6. számú precedensértékű határozatában foglalkozott. A Kúria az EUB C-298/16. számú, Ispas-ügyben és a C-189/18. számú, Glencore-ügyben hozott ítéletekre hivatkozva rögzítette, hogy az adóhatóságnak kötelessége az adóalanyt „tájékoztatni” a bizonyítékokról

(bizonyítékismertetési kötelezettség), ideértve az ezen kapcsolódó közigazgatási eljárásokból származó olyan bizonyítékokat, amelyek alapján valamely határozatot meg kíván hozni, másrészt pedig az adóalany a vele szemben indított eljárás során betekinthez az ezen kapcsolódó közigazgatási eljárások vagy bármely más eljárás során beszerzett valamennyi olyan bizonyítékba, amelyre az említett közigazgatási szerv a határozatát alapozni kívánja, vagy amely hasznos lehet a védelemhez való jog gyakorlása szempontjából, kivéve a védett adatokat.

Az Air. 42. § (1) bekezdése szerint az adózó jogosult az adózásra vonatkozó iratok megismerésére. Minden olyan iratba betekinthez, arról másolatot készíthet vagy kérhet, amely jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges. Ez alapján tehát az adózó betekinthez az ellenőrzése során felhasznált, más adózó vizsgálati jegyzőkönyvébe, illetve annak mellékleteibe is, melyek másolatai az alapellenőrzés iratanyagának részét képezik.

A fentiek alapján az elsőfokú végzésben foglaltakkal szemben nem megalapozott az iratbetekintési jog elutasítása az Air. 42. § (1) bekezdése alapján, mivel adózónak joga van az adóhatóság által felhasznált vizsgálat iratanyagát megismerni, mely jog kiterjed a fel nem használt olyan iratokra is, mely az adózó védekezéséhez való jogának gyakorlásához hasznos lehet. Azonban ez a jog nem tekinthető parttalannak, mivel adózó nem ismerheti meg az adóitok fogalma alá tartozó információkat, következésképpen az Air. 43. § (1) bekezdés g.) pontja – adóitok - alapján utasítható el adózó iratbetekintési kérelme.

Az adózó fellebbezésében foglaltakkal szemben a Kúria ítélkezési gyakorlata szerint az, **hogy a számlakibocsátókhoz kapcsolódó jegyzőkönyvek az adóigazgatási eljárásban az adózó előtt csak kivonatolt formában voltak megismerhetőek, a régi Art. 53. § (1) bekezdése**

szerinti adótitokra tekintettel nem jártak a jogorvoslati jogának a csorbulásával. (Kfv.I.35.342/2017/11. számú ítélet)

Emellett az AB normakontroll eljárásban vizsgálta azt, hogy a tisztességes hatósági eljárásra vonatkozó törvényi szabályozás egyik elemeként megjelenő hatékony védekezéshez való jog korlátozható-e úgy, ahogyan az a régi Art. 100. § (4) bekezdéséből következik. A 3223/2018 (VII.2.) AB határozat kimondta, hogy az irat betekintési jogot a régi Art. 100. § (4) bekezdése arányos mértékben korlátozza, az nem sérti sem az Alaptörvényben rögzített tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot, sem a jogorvoslathoz való jogot. A védekezéshez való jog iratbetekintésen keresztül történő korlátozása szükségesnek és arányosnak minősül az Alaptörvényben rögzített, minden érintett személyt megillető adótitok védelmére tekintettel.

A fellebbezésben foglaltakkal szemben tehát az elsőfokú adóhatóság eljárása során nem sérült adózó tisztességes eljáráshoz való joga, az adótitok miatti kivonatolás nem járt a jogai korlátozásával. Adózó az adóhatósági ellenőrzés során élhetett az iratbetekintési jogával, az a tény, hogy adótitok miatt ez elutasításra került egyes iratrészek tekintetében, nem jelenti azt, hogy sérültek volna az alapvető jogai. Adózó megismerhette a hivatkozott vizsgálat érintő részét, az cég1 Kft. jegyzőkönyvét és mellékleteit megismerhette az eljárás során, a vizsgálati jegyzőkönyvben is összefoglaló módon ismertetésre került ezen adóellenőrzés adózóval kapcsolatos része, élhetett a jogorvoslati jogával, tehát nem volt elzárva a jogai gyakorlásától, így a fellebbezésében foglaltakkal szemben az eljáró elsőfokú adóhatóság biztosította az alapvető jogait a vizsgálat lefolytatásakor is.

Megjegyzem, hogy az adózó által is hivatkozott C-189/18. számú Glencore ítéletnek a védelemhez hasznos információk, adatok megismerhetőségére vonatkozó fordulata nem eredményezi a védelemhez való jog tiszteletben tartása elvének abszolút követelménnyé való alakítását. A Kúria a Kfv.V.35.275/2021/4. számú ítéletében – hivatkozva a Kfv.I.35.087/2021/6. számú precedensképes ítéletben, a C-189/18. számú (Glencore), a C407/08. számú (Knauff-Gipsz Kg.) és a C-430/19. számú (SC.CF. Srl.) ügyben hozott ítéletben, valamint a 3223/2018. (VII. 2.) AB határozatban foglaltakra – rögzítette az iratbetekintési kérelem elbírálásának szempontjait. A védelemhez való jog sérelmének megállapításához a Kúria szerint nem elégséges az adózó egyoldalú előadása, a korlátozás az adótitok védelme miatt szükséges és arányos.

Az adózói fellebbezés arra hivatkozik, hogy adózó jogainak érvényesítéséhez azért szükséges a hivatkozott jegyzőkönyv kitakarás nélküli rendelkezésre bocsátása, mivel adózó így tudja ellenőrizni a felhasznált vizsgálat jogszerűségét és szakszerűségét, és a bizonyítékok valódi tartalmát. Ezzel összefüggésben utalok arra, hogy az adózó jogai e körben a rendelkezésére bocsátott iratok alapján biztosítva vannak, tisztességes eljáráshoz való jogai sérelmet szintén nem szenvedtek. Az adózói indokok elfogadása esetén az iratbetekintési jog korlátozásának intézménye üresedne ki, mivel az azt jelentené, hogy a teljeskörűen rendelkezésre bocsátott irat megismerését követően az adózó maga döntené el, hogy az adótitoknak minősülő adat szükséges-e jogainak gyakorlásához, kötelezettségének érvényesítéséhez.

A jogorvoslati kérelem azon része, amely az adóhatóság gazdasági eseménnyel, adókijátszással kapcsolatos megállapításait vitatja, nem a jelen eljárás tárgyát képezi, azok külön eljárás keretében kerülnek elbírálásra.

Összegezve, az elsőfokú adóhatóság a tényállást megfelelően tisztázza, amely során helytálló következtetést vont le arra vonatkozóan, hogy a kért irat esetében az iratbetekintés nem engedélyezhető, így helytállóan járt el, amikor az adózó iratbetekintésre irányuló kérelmét elutasította. Az a körülmény, hogy döntését pontatlanul indokolta, nem minősül az ügy érdemére kiható jogszabálysértésnek. Megállapítható, hogy az adózó jogai korlátozást nem szenvedtek, az elsőfokú döntésben megjelölt iratok törvényi korlátozás alá estek, azzal összefüggésben megállapítható az elutasítás jogszerű és alapos indoka, következésképpen az eljárás során nem szenvedtek sérelmet az adózó tisztességes eljáráshoz való jogai sem.

Fentiekre tekintettel a fellebbezésben foglaltaknak helyt adni nem tudtam, és az elsőfokú adóhatóság számú5 iktatószámú végzését – eltérő indokolás mellett – helybenhagytam.

Tájékoztatom az adózót, hogy az Air. 50. § (1)-(2) bekezdése értelmében ezen döntés meghozatalára nyitva álló határidő 30 nap, mely ügyintézési határidő a fellebbezésnek az eljárásra hatáskörrel és illetékességgel rendelkező adóhatósághoz – a NAV Fellebbviteli Igazgatóságára – történő megérkezését követő napon kezdődik. Jelen esetben az ügy iratai 2025. október 6-án érkeztek a fellebbezés elbírálására jogosult hatósághoz. Az előzőek alapján **a döntés meghozatalára nyitva álló határidő 2025. november 5-én jár le.**

Az Air. 127. § (7) bekezdése értelmében a fellebbezési eljárás során hozott döntést a fellebbezővel és mindazokkal, akikkel az elsőfokú döntést közölték, az első fokon eljáró adóhatóság útján írásban kell közölni.

Figyelemmel arra, hogy a jogorvoslati kérelmet az adózó meghatalmazott jogi képviselője nyújtotta be és az elsőfokú döntés is részére került megküldésre, ezért a másodfokú végzés az adózó meghatalmazott jogi képviselője részére kerül megküldésre.

E végzés az Air. 74. § (2) bekezdés c) pontja alapján a közléssel válik véglegessé. A fellebbezés lehetőségét az Air. 122. § (1) bekezdése zárja ki.

A közigazgatási per indításának lehetőségét az Air. 130. § (1) bekezdése biztosítja. A keresetlevél benyújtásának szabályairól a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 29. § (1) bekezdése, valamint a 37-39. §-ai, továbbá a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) elektronikus kapcsolattartásra irányadó 605-608. §-ai rendelkeznek. A tárgyalás tartására vonatkozó

szabályokat a Kp. 77. §-a, az azonnali jogvédelem iránti kérelemre irányadó rendelkezéseket a Kp. 50. §-a tartalmazza. A perre illetékes törvényszéket a Kp. 13. § (1) bekezdés c) pontja határozza meg. A Kp. 39. § (6) bekezdése értelmében a perindításnak a végzés hatályosulására halasztó hatálya nincs.

A digitális államról és a digitális szolgáltatások nyújtásának egyes szabályairól szóló 2023. évi CIII. törvény 8. § 24. pontja értelmében gazdálkodó szervezetnek a Pp.-ben meghatározott, belföldi székhellyel rendelkező gazdálkodó szervezetek minősülnek, azzal az eltéréssel, hogy a törvény alkalmazásában nem minősül gazdálkodó szervezetnek az adószámmal nem rendelkező egyesület és alapítvány. A Pp. 7. § (1) bekezdés 6. pontja alapján gazdálkodó szervezet - többek között - a gazdasági társaság.

Hatásköröm és illetékességem a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény 4. § (2) bekezdés b) pontján, 12. § (3) bekezdésén, az Air. 25. § (1) bekezdésében foglaltakon, továbbá a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről szóló 485/2015. (XII.29.) Korm. rendelet 2. § (1) bekezdésén, 3/A. § (1) bekezdésén, továbbá 11. § a) pontján, illetve az 1. számú melléklet B/9. pontján alapul.

Döntésem a hivatkozott jogszabályokon, az Air. 72. §-án, 73. § (1) bekezdésén és 127. § (4) bekezdésén alapul.

Miskolc, 2025.11.05.

név igazgató

(hatáskör gyakorlója)

név1

osztályvezető (kiadmányozó)