



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

végzése

Az ügy száma: Kfv.I. 35.067/2025/9.

A tanács tagjai: Dr. Kalas Tibor a tanács elnöke;

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró;

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit bíró;

Dr. Figula Ildikó bíró;

Dr. Tóth Kincső bíró

A felperes: Felperes1

(Cím2)

A felperes képviselője: Jalsovszky Ügyvédi Iroda (ügyintéző: név ügyvéd)

(Cím3)

Dr. Fehér Tamás Ügyvédi Iroda

Cím5

Barta Ügyvédi Iroda

(Cím6)

Bosznay Ügyvédi Iroda

(Cím7

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Cím1

Az alperes képviselője: név1

Cím1

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes 63. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Törvényszék 107.K.700.106/2023/62. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 107. K. 700.106/2023/66. számú végzésével kijavított 107. K.700.106/2023/62. számú ítéletét a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részében nem érinti, támadott részében hatályon kívül helyezi és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felperes felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét 1.564.270 (egymillió-ötszázhatvannégyezer-kétszázhetven), az alperes felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségének összegét 2.100.000 (kétmillió-egyszázezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperesnél az adóhatóság 2016-2017 évekre vonatkozóan (kivéve általános forgalmi adó adónemben 2017. január-május időszak) valamennyi adóra és költségvetési támogatásra kiterjedően adóellenőrzést folytatott le.

[2] A felperes a 2016-2017 években franchise partnerekkel kötött franchise és bizományosi szerződéseket, amelyben rögzítettek szerint a franchise partnerek vállalták, hogy felperesi termékeket forgalmaznak és azok ellenértékét csak az eladást követően kell megfizetniük. A felperes és franchise partnerei által végzett értékesítések adatait a cég1 (a továbbiakban: Kft.) által működtetett, úgynevezett program név elnevezésű program (a továbbiakban: SMS rendszer) tárolta. A franchise partnerek az SMS rendszerben adták le megrendeléseiket, rögzítették termékadásaikat. A felperes a boltok eladott készleteiből állapította meg a saját termék eladásait és ezt számlázta ki partnerei felé.

[3] Az adóhatóság a Kft.-nél a felperes által alkalmazott SMS rendszerből adatmentéseket végzett, melyek elemzését a NAV Információs Technológiai Osztálya (továbbiakban: NAV ITO2) végezte el. Az ellenőrzési eljárás során az adóhatóság informatikai igazságügyi szakértőt rendelt ki, erre vonatkozóan a felperes magánszakértői véleményt csatolt.

[4] Az elsőfokú adóhatóság az ellenőrzés megállapításait a 6430792383 számú határozatában rögzítette, melyet a másodfokú adóhatóság a 6441968328 számú határozatával megsemmisített és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította. Az új eljárásban az elsőfokú adóhatóság kiegészítő ellenőrzést végzett, majd 2021. november 22-én meghozta a 6414780300 számú határozatát, melyet a másodfokú adóhatóság a 2022. március 18. napján kelt 6434188425 számú határozatával megsemmisített és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította, mivel az elsőfokú adóhatóság az alapeljárásban beszerzett szakvélemény kiegészítésére az ellenőrzésre nyitva álló objektív határidő lejártá után kérte fel a szakértőt, így a szakvélemény kiegészítésének eredménye nem volt jogszerűen felhasználható.

[5] A második új eljárás során az elsőfokú adóhatóság a 6455793509 számú határozatával a felperes terhére társasági adónemben 28.049.000, Ft, általános forgalmi adónemben 97.618.000, Ft, összesen 125.667.000, Ft adókülönbötet tárt fel, melyből

91.944.000, Ft-ot adóhiánynak minősített. A bírság és pótlék alapot képező adóhiány után 68.811.000, Ft adóbírságot szabott ki és 1.109.000, Ft késedelmi pótlékot számított fel.

[6] Rögzítette, hogy az adóhatóság teljeskörű adatmentést végzett a felperes által használt rendszerekben és az így beszerzett adatok elemzésével megállapította, hogy a felperes iratai nem alkalmasak a valós adóalap megállapítására, mivel a felperes kizárólag a boltokban található bizományosi raktári helyekről történt fogyásokat számlázta ki a franchise partnerei részére. A készletek felügyeletét és nyilvántartását a felperes által használatba adott SMS bolti program végezte, az ebben nyilvántartott egyéb raktári helyekről „bizonylathoz nem köthető” értékesítések történtek. A bizományosi készlettől elkülönített „jelölt” raktári helyekről a készletfogyások nem lettek kiszámlázva a franchise partnerek részére. A felperes és a partnerek által használt informatikai rendszerek a szakértői jelentések szerint lehetővé tették a bizonylathoz nem köthető értékesítések elkülöníthető kezelését. Ezeket a termékeket a felperes nem számlázta ki partnerei felé, bevételt nem számolt el és az áfát nem fizette meg. A felperesi adatbázis elemzése során az adóhatóság megállapította, hogy a bizonylat nélkül értékesített készleteket a felperes a vizsgált időszakban jelentős mértékben közösségi értékesítésként számolta el, amelyek azonban a valóságban nem történtek meg.

[7] Az adóhatóság becsléssel állapította meg a felperes valós adóalapját, az igazságügyi szakértő által kidolgozott módszerre figyelemmel, amely a raktári helyről történt fogyási adatok alapján készített kimutatást. Ezen túlmenően az adóhatóság felhasználta a büntető eljárás során kirendelt igazságügyi szakértő véleményeiben foglaltakat is. A felperes megbízásából készült magánszakértői véleményt összevetette a közigazgatási eljárásban beszerzett szakértői véleményben foglaltakkal. Következtetései szerint az igazságügyi szakértői vélemény egyértelműen cáfolta a magánszakértői véleményben foglaltakat, a magánszakértői véleményben nem található arra vonatkozó információ, hogy a program forráskódját lementette, vagy vizsgálta volna a magánszakértő, illetve, hogy a programok vizsgálata teljeskörű volt. Ekként a magánszakértő szakvéleményének alapadatai hibásak, így azokból nem lehetséges valós állapotot tükröző kimutatást létrehozni.

[8] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 6428524927 számú határozatával az elsőfokú határozatot helyben hagyta. Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú adóhatóság által feltárt tények alapján valószínűsíthető volt, hogy a felperes dokumentumai nem alkalmasak a valós adóalap megállapítására, fennálltak a becslés alkalmazásának az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 109. § (1) bekezdésében, valamint az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017 (XII.28) Kormány rendelet (a továbbiakban: Adóig.vhr.) 86. § (2) bekezdés b) pontjában foglalt feltételei. Megállapította, hogy az elsőfokú adóhatóság a korábbi másodfokú határozat utasításainak eleget téve a törvényes ellenőrzési határidőn belül elrendelte a megállapítások alapjául szolgáló igazságügyi szakértői vélemény kiegészítését, amelynek alapján egyértelműen alátámasztást nyert az eltitkolt bevétel összege.

[9] A felperessel szemben alkalmazott 200%-os bírság mérték kiszabásától az adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2017. évi CLI törvény (a továbbiakban: Art.) 219. § (3)

bekezdése miatt nem térhetett el. A feltárt tényállás alapján rögzíthető, hogy a felperes tevőlegesen aktív magatartással vett részt a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításában, a bevétel eltitkolásában.

A kereset és a védírat

[10] A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának megváltoztatását kérte, másodlagosan az alperes határozatnak az elsőfokú határozatra is kiterjedő megsemmisítését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését indítványozta.

[11] Elsődlegesen arra hivatkozott, hogy az alperes eljárása nem felelt meg a közérthetőség és a szakszerűség követelményének, ezáltal a felperes jogorvoslati joga is sérült, sérült az Air. 2. és 7. §-a. Az ellenőrzés iratanyaga már önmagában is olyan volumenű, amely alapjaiban teszi rendkívül idő és erőforrás igényessé az ügy valamennyi részletének átlátását, megismerését és megértését. Ilyen körülmények között fokozott elvárás a közigazgatási szervtől, hogy a határozatát közérthetően fogalmazza meg, valamint a szakszerű és hatékony eljárás alapelveinek megfelelően az eljárás menetét, annak megállapításait, a megállapítások alapjául szolgáló tényeket és bizonyítékokat strukturáltan és közérthetően ismertesse meg az adózóval.

[12] Előadta, hogy nem derül ki az alperes határozatából, hogy a büntető eljárásban eljáró igazságügyi könyvszakértő szakvéleményeit milyen mértékben vette figyelembe, milyen következtetéseket vont le ezekből az iratokból. Kérdéses, hogy a NAV ITO2 jelentései közül melyek azok, amelyet az adóhatóság valóban felhasznált az eljárás során, továbbá a 2015. évre vonatkozó megállapításoknak milyen jelentőséget tulajdonított. Követhetetlen, hogy tulajdonképpen mi minősül alperesi megállapításnak a megelőző eljárásban, ekként ez megakadályozza a felperest abban, hogy maga is megítélje, hogy mi minősül olyan megállapításnak, amelyhez az adóhatóság jogkövetkezményt fűz, vagy melyek azok, amelyekhez nem, csak előzményként hivatkozik rá. Az sem derül ki az alperes határozatából, hogy a NAV Bünyügyi Igazgatósága által az adóhatóság rendelkezésre bocsátott büntető eljárási dokumentumokat az adóhatóság mely megállapításai alátámasztására használta fel.

[13] Az adóhatóság különböző számszaki levezetéseihez nagy mennyiségű .xlsx táblázatot küldött, a táblázatok külön nem voltak elnevezve, ahogy a bennük található munkafüzetek címei sem nyújtottak semmilyen iránymutatást arra vonatkozóan, hogy pontosan milyen adatsorokról van szó. Az adóhatóság határozatának nyelvezete nehezen érthető, a különböző informatikai szakértelemmel rendelkező személyek által készített dokumentumok, kimutatások, kalkulációk, levezetések gyakorlatilag magyarázat, egyszerűsítés nélkül kerültek beemelésre a határozatba. Mindez azt eredményezi, hogy az adóhatóság megállapításai nem ellenőrizhetők, az adóhatóság következtetéseinek eredője, megállapításainak alapja nem követhető vissza az egyes dokumentumok szintjén. Ezzel az adóhatóság ellehetetlenítette, hogy megállapításai alapjául szolgáló tényeket, bizonyítékokat a felperes hatékonyan

megismerje és ellenőrizze. Azt is kiemelte, hogy az adóhatóságnak egy éve volt arra, hogy a tényállás addig rendelkezésre álló iratanyagát megismerje, ezzel szemben a felperesnek csak 30 nap állt a rendelkezésére, hogy ugyanezt elvégezze.

[14] Állította azt is, hogy az alperes megállapításai, irat és tényellenesek és számszakilag is helytelenek. Kifogásolta, hogy az adóhatóság nem tett eleget a szakértő bevonására vonatkozó kérelmének, pedig a magánszakértői vélemény által vizsgált adatsor időbeli állapotának megítélésére szakértőt kellett volna bevonni, ezzel sérült az Air. 66. § (1) bekezdésében foglalt előírás. Szerinte az adóhatóság olyan kérdésben nyilvánult meg, amelyben szakértelemmel nem rendelkezett, amely szintén sérti az Air. 66. § (1) bekezdésében írtakat. Sérelmezte, hogy az alperes az Air. 124. § (3) bekezdésére hivatkozva elvetette a fellebbezéséhez csatolt másik igazságügyi szakértő által készített szakvélemény figyelembevételét.

[15] Előadta továbbá, hogy az alperes jogellenesen hosszabbította meg az ellenőrzési határidőt, továbbá a büntető eljárásból átemelt bizonyítékok felhasználhatóságát is vitatta. Ezzel összefüggésben arra utalt, hogy a nyomozóhatóság adóhatóság által is ismertetett bizonyítékokat egy olyan büntető eljárásban szerezte be, amely jelenleg ismeretlen tettessel szemben van folyamatban, ezért a bizonyítékok megszerzésével és felhasználásával kapcsolatos büntető eljárási garanciák, jogorvoslati lehetőségek a felperessel szemben eleve nem érvényesülhettek. Ezzel összefüggésben hivatkozott a WebMindLicenses ügy előzetes döntéshozatali eljárást követően hozott kúriai döntésre.

[16] Kifogásokat fogalmazott meg a tanú nyilatkozatok beszerzése, az igazságügyi szakértői vélemény beszerzésével kapcsolatban. Érdemben vitatta a szakértői vélemény megállapításait és részletesen kifejtette ezzel kapcsolatos véleményét. Állította, hogy a közösségi értékesítések a valóságban megtörténtek. Vitatta a becslés jogalapjának fennállását, szerinte az adóhatóság a bizonyítási eljárás során téves koncepcióból indult ki, illetve a lefolytatott becslési módszer jogszerűségét is kétségbe vonta.

[17] Megítélése szerint az alperes által kiszabott adóbírság mértéke is jogszabálysértő, tekintettel arra, hogy az alperes megállapításai és egész határozata jogszabályellenes.

[18] Az alperes védiratában határozatában foglaltak maradéktalan fenntartása mellett a kereset elutasítását kérte. Hangsúlyozta, hogy a becslés jogalapja fennállt, mivel az adóhatóság által feltárt tények alapján valószínűsíthető, hogy a felperes dokumentumai nem alkalmasak a valós adóalap megállapítására. A felperes előadásával ellentétben a jegyzőkönyvben és a határozatokban érvényesült a közérthetőség elve, és cáfolta a felperesnek a további kereseti támadásait is.

Az elsőfokú bíróság döntése és annak jogi indokai

[19] Az elsőfokú bíróság az alperes közigazgatási cselekményét érdemi felülbírálatra alkalmatlannak találta, erre figyelemmel az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette, az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

[20] Az elsőfokú bíróság elsőként a felperes eljárási jogszabálysértésre vonatkozó kereseti előadását vizsgálta, így azt, hogy az alperes határozata megfelelt-e a közérthetőség és szakszerűség elvének. Kifejtette, hogy a törvényi alapelvek megsértése is jogszabálysértés, és ezzel összefüggésben hivatkozott az Alkotmánybíróság 9/1992. (I.30) AB határozatában foglaltakra. Ekként rögzítette, hogy önmagában alapelvek alapján is lehet megalapozott döntést hozni, az Air. 2. és 7. §-ban meghatározott alapelvnek normatív ereje van.

[21] Ezen jogszabályhelyek alapján áttekintette az alperes határozatának nyelvezetét és arra az álláspontra jutott, hogy annak nyelvezete bonyolult, nehezen érthető és értelmezhető. Álláspontja szerint az alperes határozatának megfogalmazása speciális szakértelmet megkívánó informatikai „terminus technikusok” informatikai alapon álló és annak speciális nyelvezetét használó érvelés rögzítésével és a felhasznált igazságügyi szakértői véleményben rögzítettek ismertetésével, az azokban foglalt informatikai, szakmai megállapítások jogi,- adójogi magyarázat nélküli átemelésével nem felel meg a közérthetőség garanciális alapelvei követelményének. Megítélése szerint igazságügyi szakértő bevonása esetén nem elégséges a szakértői megállapítások megismétlése és az elkészült és felhasznált igazságügyi szakértői vélemények informatikai nyelvezetének változtatás nélküli átvétele. Arra is rámutatott, hogy az alperesi határozat tartalmi szerkesztése következtében az alperesi határozatból nem állapítható meg, hogy melyik hivatkozott bizonyítékot, mely adóellenőrzésből veszi figyelembe, azokból jogilag milyen érdemi konklúzió vonható le, és konkrétan milyen és konkrétan melyik megállapítást megalapozó konklúzió levonására került sor. Szerinte az is zavaró, hogy az elsőfokú határozat a kezdetétől annak 70. oldaláig kizárólag kronológiai sorrendben mutatja be az egymást követő adóhatósági eljárásokat, értelemzavaróan és a közérthetőség minimális követelményeinek sem megfelelően, oldalakon keresztül ismerteti a megelőző, a felettes adóhatóság döntése következtében megsemmisítés és új eljárás elrendelésével zárult eljárásban tett felperesi észrevételeket, és az arra adott válaszokat, mindezt kontextusba nem helyezve.

[22] Kifogásolta, hogy a határozatból az sem derül ki egyértelműen, hogy mely bizonyítékot, mely adóellenőrzés során tárt fel az adóhatóság, illetve az egyes megismételt adóellenőrzések milyen módon viszonyulnak egymáshoz. Azt nem vitatta, hogy az adóhatóság jogosult felhasználni a korábbi megsemmisítéssel érintett hatósági eljárásokban feltárt tényállást és bizonyítékokat, azonban az adóhatósági határozat akkor felel meg a közérthetőség garanciális alapelveinek, amennyiben az adóhatóság megállapításai ellenőrizhetőek, visszakövethetőek, azaz egyértelműen megállapítható, hogy mely megállapítás, mely bizonyítékon alapul és egyértelműen megállapítható, hogy mely bizonyíték származik az alap és megismételt eljárásokból, és mely a jelen ügy tárgyát képező hatósági eljárásból. E körben egyetértett a felperes konkrét példákkal alátámasztott

álláspontjával, így példának hozta a büntető eljárásban beszerzett igazságügyi könyvszakértő szakvéleményét, illetve a NAV ITO2 által készített vélemény felhasználását.

[23] Szerinte különösen nagy jelentősége van a közérthetőség elvének történő megfelelésnek, akkor, amikor az ellenőrzés dokumentumai számottevő mennyiségben állnak rendelkezésre, illetve a felettes adóhatóság megsemmisítő és új eljárást elrendelő döntései következtében már harmadik eljárást folytatja az adóhatóság. Így kifogásolta az Excel táblázatok beazonosíthatatlanságát, és azt az elvárás fogalmazta meg, hogy a felperes részére áttekintésre átadott dokumentumoknak beazonosíthatóknak kell lenniük, speciális informatikai szakmai ismeret nélkül is érthetőnek kell lenniük.

[24] Ezt követően azt vizsgálta, hogy sérült-e a felperes jogorvoslathoz való joga. Áttekintette a jogorvoslati jog érvényesülésének követelményével kapcsolatban kialakult kúriai és alkotmánybírói gyakorlatot. Véggkövetkeztetése az volt, hogy azáltal, hogy az alperes határozata nem közérthető a felperes nem került olyan helyzetbe, hogy jogorvoslati jogát megfelelően gyakorolni tudja, tekintettel arra, hogy nem állapítható meg pontosan, hogy az adóhatóság bizonyos tényeket, körülményeket, feltárt bizonyítékokat előzményként, azaz mintegy kiegészítő információként, vagy megállapításként rögzít és mely megállapítás konkrétan milyen és melyik közigazgatási eljárásban beszerzett bizonyítékokkal támasztja alá, ennél fogva a felperes nem tudta maradéktalanul a jogorvoslathoz fűződő jogát gyakorolni. Mindezeket olyan súlyos eljárási jogszabálysértésként értékelte, amelyek a közigazgatási perben nem voltak orvosolhatók.

[25] Ugyanakkor nem látta megállapíthatónak az iratbetekintési jog korlátozását, az Air. 115. §-ban előírt jegyzőkönyv készítési kötelezettség megsértését. Az ellenőrzési határidő jogellenes meghosszabbítására tett felperesi előadást a Kp. 43. § (1) bekezdésében foglaltak alapján tiltott keresetváltoztatásnak minősítette, miután arra elsőként a keresetindításra nyitva álló határidőn túl, 2024. január 26-án benyújtott 23. sorszámú beadványában hivatkozott a felperes elsőként.

[26] A megismételt eljárásra előírta, hogy a közérthetőség elvének megfelelően, érthető nyelvezeten kell megfogalmazni a határozatban foglalt megállapításokat, amelyek során egyértelműen be kell mutatni, hogy mely körülményekre hivatkozik az adóhatóság előzményként, és melyekre, melyekre a megállapítás alapjaiként, a megállapításai alátámasztásául milyen bizonyítékok szolgálnak, azok mely eljárásban kerültek beszerzésre, ezen belül az általa figyelembevételre került igazságügyi szakértői véleményeket egyértelműen beazonosítható módon kell megjelölni. Rögzítette, hogy a határozat indokolásából egyértelműen megállapíthatónak kell lennie annak, hogy az adóhatóság által lefolytatott adóellenőrzések milyen módon viszonyulnak egymáshoz. Az elsőfokú adóhatóságnak el kell végeznie a megelőző közigazgatási eljárásokban megállapítottak, a felhasznált bizonyítékok és az abból levont megállapítások következetes és érhető szintetizálását, egyértelmű és speciális szakértelem nélkül követhető, koherens rendszerbe foglalását. Továbbá a bizonyítékként felhasználásra kerülő, felperes részére átadásra szánt

dokumentumokat is egyértelmű, követhető elnevezéssel, beazonosítható módon kell megneveznie.

[27] Ezen túlmenően a felperes kereseti kérelmében foglaltakat nem bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[28] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, és az elsőfokon eljáró bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat meghozatalára történő utasítását kérte.

[29] Előadta, hogy az elsőfokú bíróság ítélete sérti az Air. 2. §, 7. §, 118. §-ait, a 129. § (2)-(3) bekezdését, mert azok téves értelmezésével és a Pp. 279. § (1) bekezdésében foglaltak megsértésével kirívóan okszerűtlen mérlegeléssel a Pp. 346. § (4) bekezdésében foglalt indokolási kötelezettség megsértése miatt az ügy érdemére kihatóan jogszabálysértő az ítélet.

[30] Álláspontja szerint az Air. 7. §-hoz fűzött jogalkotói indokolás szerint a közérthetőség követelménye egyrészt a hatóság által az adózó részére megfogalmazott iratok, így határozatok nyelvezetére vonatkozik, másrészt a közérthetőség az adóhatóság számára olyan célként került meghatározásra, melynek elérésére az adóhatóságnak törekednie kell. Az elsőfokú bíróság a közérthetőség kapcsán az ítélet [64]-[66] pontjában jelentős részben olyan megállapításokat tett, amelyek nem hozhatók összefüggésbe a kérdéses határozatok nyelvezetével, így a rendelkezésre álló tényeket, körülményeket helytelenül, súlyosan okszerűtlen módon mérlegelte. Nincs összefüggés a határozat nyelvezete, illetve az elsőfokú bíróság által az adóhatóság részére többszörösen felrótt kronológiai áttekintés alkalmazása között, valamint, hogy a bizonyítékokról megállapítható-e, hogy mely előzményi eljárás során kerültek beszerzésre, kiderült-e, hogy a megismételt eljárások milyen viszonyban állnak az alap eljárással. A kronológiai szemlélet éppen a szöveg áttekinthetőségét szolgálja, mivel az ügyet egy meghatározott, követhető rendszerben ismerteti. Rámutatott arra, hogy a jelen per tárgya a másodfokú határozat felülvizsgálata, de ettől függetlenül sem szolgáltathat alapot a megsemmisítésre önmagában az, ha a határozat a bíróság szerint a megelőző eljárások kapcsán túlzottan részletes, továbbá nem mentesíti a bíróságot az érdemi vizsgálat alól. Nincs kapcsolat a büntető eljárásból származó iratoknak, szakvéleménynek felhasználása, értékelése és a nyelvezet kérdése között sem. Az elsőfokú bíróság nem jelölte meg ezek kapcsán, hogy mely határozati szövegrészek értelmezése okozott problémát számára. A büntető ügyből származó adatok kapcsán a határozatból egyértelműen kitűnik, hogy azok alkalmazott számítástechnikai rendszer vizsgálata körében kerültek felhasználásra.

[31] Az elsőfokú bíróság nem fejtette ki a becslés jogalapja tekintetében feltárt hiányosságokat, annál is inkább, mert ítéletében azt rögzítette, hogy az ügy érdemére tett felperesi előadásokat nem is vizsgálta. Előadta, hogy az elsőfokú határozat 2.26-os pontja

rövid, tömör, egyszerű nyelvezettel rögzíti a megállapítások összefoglalását, a becslés jogalapja a 2.18 pontban és a 2.27 pontban került bárki számára érthetően összefoglalásra. Az alperesi határozat az informatikai vizsgálatok ismertetését követően a 7. oldalon rögzíti egyszerű formában a becslés jogalapjaként feltártakat.

[32] Vitatta a bíróságnak azt az excel táblák kapcsán tett megállapításait is, és rámutatott arra, hogy az ellenőrzési jegyzőkönyv mellékleteit az ellenőrzési jegyzőkönyv felsorolta, ugyanakkor egy számítógépi adatállomány fájl elnevezésének lehetősége technikailag is korlátozott, az jellemzően rövidítés, amit a felperes által az eljárás során csatolt excel fájlok elnevezései is alátámasztanak.

[33] Az informatikai szakkifejezések használatával összefüggésben azt fejtette ki, hogy bár az adóhatóságnak törekednie kell a közérthető nyelvezetre, ez a követelmény nem abszolutizálható, azt ugyanis korlátozzák az ügy technikai részletei, annak bonyolultsága. A szakértő tényt állapít meg, így értelmetlen az elsőfokú bíróságnak az az elvárása, hogy a jogi magyarázat tegye érthetővé a szakértő által megállapított tényeket. Nem reális követelmény a szakvélemény olyan mértékű egyszerűsítése, amely abszolút közérthetőséget eredményezne, tekintettel arra, hogy akkor éppen a releváns ténybeli tartalom hiányozna. A terminus technikusra tett megjegyzéssel összefüggésben előadta, hogy nem derül ki az ítéletből, hogy pontosan milyen adójogi magyarázatot hiányolt az elsőfokú bíróság.

[34] Álláspontja szerint a bizonyítási adatok összekeveredése és kronológiai sorrend betartása alapján történő ismertetés kifogásolása nem áll logikai kapcsolatban a közérthetőség és hatékonyság elvének sérelmével, másrészt teljes ellentmondásban is állnak egymással. A kronológiai ismertetés logikailag ellentmond az egyes eljárások összekeverésére vonatkozó állításnak, míg annak felvetése, hogy nem állapítható meg, hogy a beszerzett bizonyítékok mely eljárásból származnak, nem áll összefüggésben a közérthetőség elvével.

[35] Jogszabálysértően, az Air. 129. § (2)-(3) bekezdésébe ütközően állapította meg az elsőfokú bíróság azt is, hogy a másodfokú adóhatóság által elrendelt új eljárások nem folytatásai az alapeljárásnak. Az új eljárás nem önálló, megismételt eljárás, funkciója szerint az alapeljárás hibáinak kiküszöbölésére, hiányosságainak pótlására szolgál a felettes szerv útmutatása alapján. Az alap és új eljárás egységét szilárd bírói gyakorlat támasztja alá, e körben hivatkozott a Kúria Kfv.35.270/2014/5, Kfv.35.195/2014/4, Kfv.35.469/2014/4. számú precedensképes döntéseire. Ebből következően az elsőfokú bíróság minden alap nélkül tulajdonított jelentőséget annak, hogy a pert megelőző eljárás során az alperes új eljárásra utasította az elsőfokú adóhatóságot. A fentiekre tekintettel értelmezhetetlen a bíróság új eljárásra vonatkozóan rögzített elvárása, miszerint egyértelműen megállapíthatónak kell lennie annak, hogy az adóhatóság által lefolytatott adóellenőrzések milyen módon viszonyulnak egymáshoz.

[36] Az elsőfokú bíróság a közérthetőséggel egyező alapra helyezi és a közérthetőség hiányából vezeti le a hatékony eljárás elvének sérelmét, a két elvet gyakorlatilag azonosítja. Ugyanakkor az Air. 2. §-hoz fűzött jogalkotói indokolás alapján megállapítható, hogy a szóban forgó ítéleti érveléssel szemben nincs közvetlen kapcsolat a közérthetőség és a hatékonyság elvei között, az előbbi az adóhatóság által készített iratok nyelvezetére, míg az utóbbi az adóhatóság munkafolyamatára vonatkozik. Az ítéletből nem állapítható meg, hogy a szakszerű és hatékony eljárás elvének sérelme a közérthetőség sérelméből milyen módon következik. A közérthetőség, szakszerűség és hatékony eljárás nem szinonim fogalmak, egymással pedig nincsenek ok-okozati összefüggésben.

[37] Vitatta azt az ítéleti állítást is, miszerint a felperes csak formális tudta gyakorolni jogorvoslathoz való jogát. Ezzel szemben rámutatott arra, hogy a felperes az elsőfokú határozattal szemben 125 oldal terjedelemben jogorvoslati kérelmet nyújtott be, melyhez 12 mellékletet csatolt. Felperes nem csak elvi szinten, hanem az ügyben feltárt tények, szakkérdések szintjén is kifejtette álláspontját. Ez már önmagában cáfolja a sommás ítéleti megállapítást, hogy a felperes jogorvoslati joga azért sérült, mert az adóhatóság döntése számára nem volt közérthető. Az elsőfokú bíróság úgy állapította meg, hogy a közérthetőség állított hiánya kihatott az ügy érdemére, hogy nem vizsgált, illetve ítéletében nem rögzített egyetlen konkrét, a jogorvoslati jog korlátozott voltát alátámasztó tényt sem, hanem döntését kizárólag alapelvi megállapításra alapozta, annak kimutatható objektív következményeinek rögzítése nélkül. A másodfokú határozat közérthetősége pedig értelemszerűen nem lehetett kihatással a fellebbezési jog gyakorlására. Az elsőfokú bíróság indokolási kötelezettségének megsértése kapcsán hivatkozott kúriai döntésekre.

[38] Az alperes vitatta a perköltség mértékét is, szerinte azt eltúlzott összegben ítélte meg a bíróság. Előadta, hogy a bíróság a felperes teljes perköltség igényét megalapozottnak látta, annak ellenére, hogy a felperes keresetében foglaltakat nem tartotta teljeskörűen megalapozottnak.

[39] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte, megismételve keresetében előadottakat az alperesi határozat felépítése körében. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság jogszerűen állapította meg, hogy az alperes határozata nem felel meg az Air. 2. és 7. §-ban előírt alapelveknek.

A Kúria döntése és jogi indokai

[40] Az alperesi felülvizsgálati kérelem alapos.

[41] A Kúria az elsőfokú bíróság jogerős ítéletét a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó 108. § (1) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem keretei között – a megjelölt jogszabálysértések mentén – vizsgálta felül. Nem képezhette a

felülvizsgálat tárgyát az ítéletnek az ellenőrzési határidő, iratbetekintési jog gyakorlásával kapcsolatos megállapításai, mert azokat a felek felülvizsgálati kérelemmel nem támadták. [ítélet 78-79. pontjai]

[42] A Kúria egyetért az elsőfokú bíróság azon álláspontjával, hogy az alapelvek olyan kiemelt fontosságú rendelkezései az Air-nak, amelyek valódi normatív tartalommal és erővel bírnak. Ennek megfelelően megsértésük a törvény bármely más rendelkezéseinek megsértéséhez hasonlóan következményekkel kell, hogy járjon. Az alapelvek megsértése önmagában is kihat a hatóság döntésének törvényességére, jogorvoslati kezdeményezés alapjául szolgálhat, és eljárási következménnyel jár. Ugyanakkor a Kúriának az alperes felülvizsgálati kérelem alapján abban a kérdésben kellett állást foglalnia, hogy a határozat jogszerűségének megítélését mennyiben befolyásolja annak közérthetősége, egyáltalán a közérthetőség mint az Air-ban megfogalmazott alapelv mennyiben kérhető számon a határozat bírósági felülvizsgálata során.

[43] A Kúriának nem feladata a közérthető szó jelentésének megállapítása, de azt mindenképpen leszögezi, hogy a közérthetőség olyan tulajdonság, amelynek révén egy adott információ könnyen érthető és befogadható a laikusok számára, anélkül, hogy szakmai ismeretekkel rendelkezne az illető. Az ilyen szövegek olyan nyelvezetet használnak, amelyet az átlagember is ért, és nem tartalmaznak bonyolult, nehezen értelmezhető szakkifejezéseket.

[44] Éppen ezt a kívánalmat fogalmazza meg az Air. 7.§-a, mely előírja: „Az adóigazgatási eljárásban az adózókkal való kapcsolattartás nyelvezetének egyszerűnek és közérthetőnek kell lennie.” A jogszabályhelyhez fűzött jogalkotói indokolás azt emeli ki, hogy az adózókkal való kapcsolattartás során kell érvényesülnie ennek az alapelvnek, ennek az elvnek a következtében nem elegendő, ha az adóhatóság a hatályos jogszabályi kötelezettségeket ismerteti az adózóval, azt közérthetően kell megtennie, vagyis a jogszabályban előírtakat kell egyszerűbb nyelvi megfogalmazásban „tolmácsolnia”. Az Air. Nagykommentárja még hozzá teszi, hogy az alapelvnek kiemelt szerepe van abban, hogy az adózók olyan tájékoztatást kapjanak, amely ténylegesen elősegíti adókötelezettségeik teljesítését. Mindezekből az a következtetés vonható le, hogy alapvetően nem a határozatok megszüvegezése vonatkozásában írja elő az Air. a közérthetőség alapelvét, hanem az adózókkal való kapcsolattartással összefüggésben, annak érdekében, hogy megkapják azt a segítséget, amely adókötelezettségeik teljesítéséhez és jogaik gyakorlásához szükséges. Éppen ezért nem tartja elegendőnek a jogalkotó pusztán a jogszabályszöveg idézést, hanem az ahhoz szükséges magyarázattal kell segíteni az adóhatóságnak a jogszabályszöveg könnyebb megértését. A közérthetőséget ebben a kontextusban esetről esetre lehet megítélni, az egyedi ügy sajátosságai pedig jelentősen befolyásolják, hogy a hatóság ügyfelek felé irányuló kommunikációja megfelel-e a közérthetőség követelményének.

[45] A közérthetőség alapelve a Kúria megítélése szerint ezért nem értelmezhető a határozat indokolásával összefüggésben olyan módon, ahogy azt az elsőfokú bíróság ítéletében megfogalmazta. Nem a közérthetőséggel van összefüggésben az, ha egy határozat indokolása olyan mértékben hiányos, ellentmondásos, nem követhető, logikátlan vagy netán

iratellenes, ami miatt annak jogszerűsége nem igazolható. Ez az Air. 73. §-ban a határozat tartalmi megfelelőségére vonatkozó szabályozás megszegését jelentheti, vagy a tényállás feltárására és bizonyítására vonatkozó Air. 99. §-ban szabályozott kötelezettség megsértésére utalhat. Az ügy sajátosságaiból eredően szükségszerűen tartalmaznia kell a határozatnak azokat a szak kifejezéseket, terminus technikusokat, amelyek jellemzik az adózó vizsgált magatartását, vagy a vizsgálathoz a bizonyítási eljárás sajátosságai miatt szükségszerűen kapcsolódnak, így a perbeli esetben, amely adatokra a becslési eljárást alapozzák. Nem elvárható a határozat olyan mértékű leegyszerűsítése, köznapi nyelvezeten való megfogalmazása, amely annak szakszerűségét veszélyezteti, amely már értelmezésbeli hiányosságot is okoz. Alaptalanul róta a bíróság az alperes terhére azt is, hogy a megállapítás alapját képező excel táblákat nem azonosította elnevezéssel. Annennyiben követhető, hogy melyik excel táblában szereplő adatot, mely megállapításhoz használt az alperes, úgy az elnevezés hiányossága nem alapozza meg a határozat jogszerűtlenségét, nem jelenthet közérthetőségi problémát. Ha és amennyiben egy adott bizonyíték nem társítható az abból levont következtetésekkel, így a hatósági megállapítás alapja nem azonosítható, akkor az indokolásbeli hiányosság, nem közérthetőségi probléma, ezt az elsőfokú bíróság tévesen minősítette alapelvi sérelemként.

[46] A perbeli esetben a felperes által alkalmazott SMS rendszerben, online pénztárgépben rögzített adatok helytállóságát vizsgálta az alperes és vetette össze azokat a felperes által használt IFS vállalatirányítási rendszerében szereplő adatokkal. Ha egy határozat megállapításait szakértői bizonyítás képezi, úgy elengedhetetlen az abban használt fogalmak, megállapítások szöveghű ismertetése. Nem hivatkozhat a felperes a határozat közérthetőségének hiányára és nem kifogásolhatja az alperesi határozatban szereplő terminus technikusok használatát, hiszen az alperes a felperes által üzemeltetett SMS rendszert, annak és könyvelése közötti összefüggéseket és az abból kinyerhető adatokat elemezte, mellyel a felperesnek is tisztában kell lennie. Mint ahogy a Kúria korábban utalt rá, ha a határozat megfogalmazása oly mértékben hiányos, hogy abból nem állapítható meg, hogy milyen tényekre, bizonyítékokra alapozott az alperes, vagy nem áll fenn ok- okozati kapcsolat a megállapított tények és levont következtetések között, vagy a határozati érvelés nem logikus, az nem a közérthetőség hiányát jelenti.

[47] A közérthetőség elvével összefüggésben értelmezhetetlen a bizonyítékok rendszerezésének hiányára vonatkozó ítéleti megállapítás is. Nem befolyásolja a határozat közérthetőségét, hogy az elsőfokú adóhatóság milyen terjedelemben ismerteti a megelőző eljárás során lefolytatott bizonyítási eljárást és a beszerzett bizonyítékokat. Miután a felperes nem hivatkozott arra, hogy jogszerűtlenül lefolytatott eljárásból beszerzett bizonyítékot használt az alperes, ezért nincs annak jelentősége, hogy melyik eljárásból származik az a bizonyíték, amit az alperes a megállapítás alapjául felhasznált. Helytállóan hivatkozott az alperes arra, hogy az alap és új eljárás egységet képez, ez következik az Air. 129. § (1)-(2) bekezdéséből. Ennél fogva az eljárásokban jogszerűen beszerzett bizonyítékok szabadon felhasználhatók. Nem a közérthetőség elvét sérti, ha a bizonyítékok értékelését az alperes nem megfelelően végzi el, ha bizonyítékokat nem egyenként és összességükben értékeli és ezen alapuló meggyőződése szerint állapítja meg a tényállást, illetve az egyes bizonyítékok elfogadásáról, elvetéséről, értékeléséről nem ad számot.

[48] Nem alapos az elsőfokú bíróságnak a hatékony eljárás elvének sérelmére történő hivatkozása sem. A szakszerű és hatékony eljárás elve olyan célokat fogalmaz meg, amelyek az adóhatóságot bizonyos szervezési munkára kötelezik a költségtakarékosság és a hatékonyság érdekében. Az alapelv legfontosabb célja szerint az adóeljárást úgy szükséges lefolytatni, hogy az adóhatóságnak, illetve az adózónak a lehető legkevesebb adminisztratív terhet, költséget okozza. A hatékonyság elve alapvetően a hatósági munka megszervezésével köthető össze, de a hatékonyság és a költségtakarékosság érdekében az adóhatóság nem lépheti át a törvényesség és szakszerűség elvét. Azaz a hatóságnak úgy kell a tevékenységét megszervezni a hatékonyság mellett, hogy az az alapos döntéshozatalnak ne szabjon gátat, vagyis ez az elv nem írhatja felül az alaposság és a tényállás teljeskörű tisztázásának követelményét. Ezt a kívánalmat fejtette ki a Kúria a Kfv.37.972/2015/4. számú döntésében. Egyetért a Kúria azzal az alperesi érveléssel, hogy a közérthetőség és hatékonyság elvei között nincs közvetlen kapcsolat, míg az előbbi az adóhatóság ügyfelekkel való kapcsolattartására, míg utóbbi az adóhatóság munkaszervezésére vonatkozik.

[49] A jogorvoslathoz való jog olyan alkotmányos alapjog, amely tárgyát tekintve a bírói, illetőleg a hatósági (más közigazgatási) döntésekre terjed ki, tartalmát tekintve pedig azt kívánja meg, hogy valamennyi, az érintett jogát vagy jogos érdekét (helyzetét) érdemben befolyásoló érdemi határozat felülvizsgálata érdekében legyen lehetőség más szervhez, vagy azonos szerv magasabb fórumához fordulni. Az Alkotmánybíróság 22/2013. (VII.19.) AB határozatában ezzel kapcsolatban azt fejtette ki, hogy "Az Alaptörvény megköveteli, hogy a jogorvoslati jog nyújtotta jogvédelem hatékony legyen, vagyis ténylegesen érvényesüljön és képes legyen a döntés által okozott sérelem orvoslására. A jogorvoslat jogának hatékony érvényesülését számos tényező befolyásolhatja, így többek között a felülbírálati lehetőség terjedelme, a jogorvoslat elintézésére meghatározott határidő, vagy a sérelmezett határozat kézbesítésének szabályai és megismerhetőségének tényleges lehetősége."

[50] A Kúria nem tartotta megállapíthatónak e jog sérelmét sem az Air. 2. § és 7. §-val összefüggésben. Ahogy arra az alperes helyesen mutatott rá, a felperes jogorvoslathoz való jogát gyakorolta, hiszen fellebbezést terjesztett elő 125 oldal terjedelemben, amelyhez számos mellékletet csatolt. Nem csupán elvi szinten, hanem érdemben vitatta az elsőfokú határozat megállapításait, az kiterjedt az elsőfokú határozat ténybeli megállapításainak és a felhasznált szakvélemények kritikájára és a becslési eljárás lefolytatásának jogszerűségi vizsgálatára. Az a jogorvoslati jog gyakorolhatóságát, biztosításának követelményét nem sérti, ha egy ügy bonyolultsága miatt megnehezíti a jogi képviselet ellátását. Megalapozott az az alperesi felülvizsgálati érvelés is, hogy az elsőfokú bíróság ítélete [74-75] pontja okszerűtlen és ellentmondásos indokolást tartalmaz, mert nem lehet megállapítani, hogy mely határozattal kapcsolatban állítja a közérthetőség hiányát és ezzel összefüggésben a jogorvoslathoz való jog sérelmét.

[51] A Kúria összegző értékelése szerint az elsőfokú bíróság az idézett alapelvekre hivatkozva tévesen foglalt állást az alperesi határozat jogsértéséről. A Kúria a Kp. 121. § (1) bekezdés b) alapján a jogsértő elsőfokú ítéletet hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozathozatalára utasította.

[52] Az új eljárásban az elsőfokú bíróságnak kereset alapján érdemben kell állást foglalnia az alperesi határozat jogszerűségéről, döntése azonban nem terjedhet ki a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részekre.

A döntés elvi tartalma

[53] *A közérthetőség az adóhatóság ügyfelekkel való kapcsolattartására vonatkozó követelmény, önmagában ezen alapelve hivatkozva a határozat érdemi vizsgálatát mellőzve nem lehet megállapítani azt, hogy az adóhatóság nem megfelelően tett eleget indokolási kötelezettségének.*

Záró rész

[54] A Kúria a felek felülvizsgálati perköltségét a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (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 bíróság dönt. A perköltség összegét a Kúria a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.22.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdése alapján - a felperes tekintetében nyilatkozatának megfelelően –határozta meg.

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

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

Budapest, 2025. június 19.

Dr. Kalas Tibor s.k.

a tanács elnöke

Dr. Heinemann Csilla s.k.

Dr. Banu Zsoltné dr. Szabó Judit s.k.

előadó bíró

bíró

Dr. Figula Ildikó s.k.

Dr. Tóth Kincső s.k.

bíró

bíró