



A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
végzése

Az ügy száma:	Kfv.V.35.415/2022/7.
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 (cím1)
A felperesi képviselő: eljáró ügyvéd: jogi képviselő1)	Réti, Várszegi és Társai Ügyvédi Iroda (cím2;
Az alperes: Igazgatósága (cím3)	Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli
Az alperes képviselője:	Dr. Bráder Kinga kamarai jogtanácsos
A per tárgya:	adóügy
A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:	a felperes
A felülvizsgálattal támadott határozat:	a Győri Törvényszék 2.K.700.034/2020/38. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Győri Törvényszék 2.K.700.034/2020/38. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítja.

A felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségét személyenként 2.100.000 (kettőmillió-százezer) 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 Felperes a gazdasági társaság¹ egyik leányvállalata. Az anyavállalat elektronikai elemeket forgalmaz a világ több mint 150 országában. Az elsőfokú adóhatóság a 4322187802 számú határozatában 2016. október 1. és 2017. szeptember 30. közötti időszakra vonatkozóan – egyebek mellett – társasági adó adónemre vonatkozóan átfogó adóellenőrzést folytatott le a felperesnél, aminek eredményeként a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao. tv.) 18. § (1) bekezdés b) pontjában foglaltak alapján az általa megállapított eltérések összegével megnövelte a felperes vizsgált időszakai társasági adó alapját, amely a megállapítások kihatásaként a 2016. október 1. – 2017. szeptember 30. közötti üzleti évben 778.279.000 forinttal növekedett. Az adóalap után az adóhatóság a vizsgált üzleti évre vonatkozóan 19%-os adókulccsal számolva 147.873.000 forint társasági adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére és mivel az adóhiánynak nem minősült, ezért adóbírság és késedelmi pótlék felszámítására nem került sor.

[2] Az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy a 2016. október 1. és 2017. szeptember 30. közötti üzleti évben a felperesi értékesítés nettó árbevételének 98%-a kapcsolt vállalkozások felé történt. A felperes cash-pool rendszerben vezette bankszámláit és egy kapcsolt vállalkozás által nyújtott nagyszámú kölcsönrel rendelkezett. Rögzítette az adóhatóság, hogy a felperes a kapcsolt vállalkozásokkal kötött és a vizsgálat alá vont időszakban hatályos szerződéseiről a Tao. tv. 18. § (5) bekezdése alapján elkészítette és megőrizte a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő, nyilvántartási kötelezettségről szóló 22/2009. (X. 16.) PM rendelet (a továbbiakban: PM rendelet) előírásai szerinti dokumentációkat. Az ügyletek összehasonlítására a felperes az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert (TNMM) választotta. A gyártási tevékenységen belül a dokumentációban összevontan elemezte a termékértékesítést, az alapanyag-beszerzést, továbbá a szerszám- és eszközbeszerzést. Az összevonást és a felperes által alkalmazott módszert az elsőfokú adóhatóság elfogadta.

[3] A társaság nyereségszint-mutatónak a teljes költségen való megtérülést (NCP) választotta, az összehasonlító adatok keresését a Thomson Reuters Fundamentals 2017. évi júniusi verziójának felhasználásával végezte. A keresés eredményeként 15 társaság három évi (2014., 2015., 2016. év) eredmény adatait választotta ki. Ezen adatok súlyozott átlagainak alsó kvartiliséit a felperes 1,75%-ban, a mediánt 3,33%-ban, a felső kvartilist 7,11%-ban határozta meg az egyéb¹ dokumentációban. Az elsőfokú adóhatóság a társaság szűrésének lépéseit elfogadta, ugyanakkor megállapította, hogy a kvalitatív vizsgálat során a végső mintában egy folyamatosan veszteséges vállalat (gazdasági társaság²) szerepelt, melyet az ellenőrzés nem fogadott el. Megállapította azt is, hogy a felperes tévesen számolta ki az interkvartilis tartomány értékeit, mivel a kvartilis tartalmaz függvény alkalmazásával az eredeti adatokból az alsó kvartilis értékét 2,04%-ban kellett volna megállapítania. A felperes képviselője egyetértett az elsőfokú adóhatóság álláspontjával az gazdasági társaság² kizárása tekintetében, továbbá elismerte azt is, hogy hiba csúszott a kvartilis számításba. Mindezek alapján az elsőfokú adóhatóság a felperes szűrésének kvartilis tartományát – az gazdasági társaság² kizárását követően – akként állapította meg, hogy a minimum 0,37%, az alsó kvartilis 2,53%, a medián 3,55%, a felső kvartilis 7,09%, míg a maximum értéke 35,4% lett.

[4] A felperes a 2017. szeptember 30-án végződő üzleti évben 1,66% teljes költségen való nyereséget ért el üzemi szinten. A vezetői összefoglaló szerint a végső mintába kizárólag nem Magyarországon bejegyzett vállalatok kerültek, ezért alkottak egy korrigált NCP mutatót, amelyet megtisztítottak az országspecifikus adóterhektől. A korrekciót követően a felperes által elért NCP mutató 2,49%-ra változott. A korrekció okát a felperes azzal

indokolta, hogy az üzemi eredmény módosításra került a helyi iparűzési adó és az innovációs járulék összegével. Ez utóbbi két tétel összegét, azaz 474.000.000 forintot kiemelték az egyéb ráfordításokból és megnövelték az üzemi eredményt ezen összeggel, melynek eredményeként a ténylegesen elért 969.997.000 forintról az üzemi eredmény 1.443.997.000 forintra módosult.

[5] Az elsőfokú adóhatóság ezen korrekciót nem fogadta el, mivel szerinte közgazdasági szempontból nem megalapozott az az eljárás, amely az üzemi eredményt olyan adókkal módosítja, melyek a többi összehasonlításban szereplő országban nincsenek. Több olyan adó is létezik Európában, mely a társaságok jövedelmezőségét csökkenti, de csak az egyes országok adórendszerének és számviteli előírásainak teljes körű vizsgálata alapján állapítható meg, hogy egy adónak van-e kihatása az összehasonlíthatóságra. A felperes azonban ilyen részletes elemzést nem adott át az adóhatósági ellenőrzésnek, csupán előadta szóban, hogy a nyugat-európai országok számvitele szerint az egyéb adók nem az üzemi eredményt, hanem az adózás előtti eredményt csökkentik. Az elsőfokú adóhatóság szerint a felperes érvelését alapul véve nem csak az egyéb ráfordításokat, hanem az összes, a mintában szereplő társaság teljes költség szerkezetét vizsgálni kellene, a költségnemek összefüggenek egymással, kompenzálják egymást, így nem ragadható ki egyetlen költség sem az összehasonlíthatóság nélkül. Valamennyi költségnem tekintetében található eltérés az egyes vállalatok között, a költségek összehasonlítása egy idő után parttalanná és kivitelezhetetlenné válna, mivel számtalan azon költségelem száma, melyek miatt kiigazítást kellene elvégezni. A hazai és a nemzetközi gyakorlatban nem jellemző, hogy az adatbázisban szereplő eredmény adatokat az eltérő adórendszer és számviteli elszámolás miatt korrigálni kellene, de a felperes sem igazolta az ilyen eltérés indokoltságát. Az elsőfokú adóhatóság szerint a korábbi adóellenőrzés során vizsgált, 2013. szeptember 30-án végződő üzleti évben a gyártási tevékenység elemzése során nem került sor hasonló korrekcióra, továbbá az üzemi eredményt a felperes a medián értékéhez, 4,98%-hoz igazította, nem pedig az alsó kvartilishez.

[6] Hivatkozott az elsőfokú adóhatóság a gazdasági, együttműködési és fejlesztési szervezet által kiadott transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára (a továbbiakban: OECD irányelvek) 3.45 pontjában foglaltakra és a 2,49%-ra végrehajtott korrekciót nem fogadta el, a felperes által ténylegesen elért 1,66%-ot tekintette az üzemi szintű nyereségmutatónak. Az OECD irányelvek és a nemzetközi gyakorlat alapján az elsőfokú adóhatóság az alsó kvartilis értékét határozta meg szokásos piaci árásnak, ezért a felperes által 2017. szeptember 30-án végződő üzleti évben üzemi szinten elért 1,66%-os haszonkulcsot 2,53%-ra módosította. Ennek megfelelően a felperes tárgyévi adózás előtti eredménye 0,87%-kal alacsonyabb, mint a szokásos piaci ár alkalmazása mellett lett volna. A megállapítás eredményeként a felperes 2016. október 1. és 2017. szeptember 30. közötti üzleti évének társasági adó alapja 508.372.000 forinttal nőtt.

[7] A vizsgált üzleti évben a felperes vállalkozási kölcsönt kapott egy luxemburgi kapcsolatos vállalkozásától. A kölcsönszerződés 2016. március 31-én készült, a kölcsön összege 9.081.898.463 forint, a kölcsön kamata fix 5,8%/360 nap, a lejárat 2021. április 11. napja volt. A vizsgált időszakban törlesztés nem történt, a kölcsön teljes összege tartozásként állt fenn a felperes könyvelésében. A felperes a kölcsön értékelése során az összehasonlítható független árak módszerét (CUP) választotta és első lépésként a Standard&Poor's PD modell segítségével határozta meg a hitelminősítési besorolását. A besoroláshoz a 2015. szeptember 30-án lezárult üzleti év pénzügyi adatait vette figyelembe, ezáltal a társaság B+ besorolást kapott, amely megfeleltethető a MOODY's szerinti értékelés B1 besorolásának. A következő lépésben a BLOOMBERG adatbázisban végzett keresést fix kamatozású, 5 éves lejáratú forinthitelekre, sikertelenül. A keresést euróban dominált hitelekre is elvégezték, de ekkor sem sikerült találatot azonosítani. Ezt követően fix kamatozású, euróban dominált, öt éves

lejárátú vállalati kötvényekre vonatkozóan folytatták a keresést B+ hitelminősítéssel. Miután így sem sikerült találatot elérni, további bővítési lépéseket végzett a szűrést végző és a B1 minősítés mellett B2 és B3 minősítésű vállalatok is bevonásra kerültek. A végső mintába került vállalatok között két társaság volt, mely B1 minősítésű, tehát a felperessel megegyező, a további öt társaság B, B1, B3 minősítéssel rendelkezett. Mivel a kiválasztott kötvények euróban domináltak voltak, valamint 5 és 8 év közötti lejáráttal rendelkeztek, pénznem és futamidőbeli kiigazítást hajtottak végre. Az így kialakított végső adatokból megállapította meg a felperes a minimumértéket 5,21%-ban, a mediánt 7,38%-ban, a maximum értéket pedig 9,48%-ban. Felperes véleménye szerint az általa fizetett 5,8%-os kamat a szokásos piaci kamattartományon belül helyezkedik el, ezért szokásos piaci kamatnak tekinthető.

[8] Az elsőfokú adóhatóság az összehasonlító független árak módszerének választását elfogadta, de a felperes hitelminősítését és a kötvényhozamokkal történő összehasonlítást nem, mivel a felperes a hitelminősítéshez kizárólag a 2015. szeptember 30-án végződő év pénzügyi adatait használta fel, amely az adózott eredmény tekintetében az elmúlt öt év legalacsonyabb értékének tekinthető. A transzferár elemzés 2018. év elején készült, amikor már a felperes rendelkezésére állt a 2016. és 2017. üzleti évek eredménye is, melyek figyelembevételével a társaság minősítése kedvezőbb lett volna. A vállalkozás adózott eredménye a 2016. szeptember 30-án végződő üzleti évében több mint ötszöröse volt az adózó által figyelembe vett 2015. évinek. Az adózott eredmény alacsony szintjét ráadásul a korábban is meglévő vállalatközi hitel okozta, amelynek a kamata 10,86% volt, a kamat összege pedig 997.253.000 forint. A felperes ezzel az eljárásával az "erősen spekulatív" B+ minősítésűvé sorolta magát, a keresési folyamat során a hétköznapi szóhasználatban "bóvli kötvények" kategóriájába került, melyeknek a kötvényhozama a jelentős kockázat miatt magas. A pénznem és a futamidőbeli kiigazítás tovább növelte a kiválasztott kötvényhozamokat. Ennek köszönhetően a 3,5%-os kötvényhozam 5,209%-ra változott, a 7,75%-os hozam pedig 9,483%-ra. A kiválasztott hét társaság kötvénykibocsátása hat cég esetében 100 milliárd forint feletti, egy esetében 59 milliárd forint. Ezek a sokszorosai a felperes 9 milliárd forint összegű kölcsönének, mely körülmény tovább csökkenti az összehasonlíthatóságot.

[9] Az elsőfokú adóhatóság azt is rögzítette, hogy a felperes több mint 25 éve működik folyamatosan nyereségesen Magyarországon, stabil pénzügyi háttérrel rendelkezik egy multinacionális vállalatcsoport tagjaként. Amennyiben a felperes pénzügyi háttérrel kért volna a kölcsön feltételeinek megfelelő ajánlatot, az abban ajánlott kamatlábak pontosan meghatározták volna a szokásos piaci kamatlábat. A felperesi társaság ugyanis a pénzügyi adatai, eszközállománya, tőkeerős anyavállalati háttere miatt minimális hitelezési kockázattal rendelkezett. Azonban a felperes nem kért banki ajánlatot, a kamatlábról pedig a Treasury döntött. Sem a vizsgált időszakban, sem azt megelőzően nem rendelkeztek banki hitellel, illetve egyéb kölcsönrel, ezért belső összehasonlító ügyletük nem volt. Az elsőfokú adóhatóság azt is rögzítette, hogy a fix kamat kikötése 2016-2017 években nem volt jellemző, ellentétes a társaság gazdasági érdekeivel, mivel Magyarországon a vizsgált üzleti évben folyamatosan bővült a vállalati hitelezés és folyamatosan csökkentek a hitelkamatok. Egy csökkenő kamatkörnyezetben a hitelfelvevők a változó kamatozású kamatlábat választják és ez is volt a hitelezési gyakorlat a vállalatok, intézmények és a lakosság körében. Az elsőfokú adóhatóság szerint a társaság a szokásos piaci kamatláb meghatározása során ezért figyelmen kívül hagyta a PM rendelet 2. § (1) bekezdésében foglaltakat, továbbá az OECD irányelv 3.32 pontját is.

[10] A felperes a vizsgált időszakban a csoporton belüli finanszírozás elősegítése, továbbá a költségek csökkentése miatt cash-pool rendszert működtetett. A cash-pool főszámla vezetését a egyéb2 látta el, a cash-pool tagok alszámláinak napi egyenlege után pedig kamatot

számított fel. A cash-pool ügylet vezetői összefoglalójában foglaltak szerint a szokásos piaci jelleg alátámasztására szintén a CUP módszert használták. Az elemzés a vizsgált cash-pool ügylet során alkalmazott kamatlábak, valamint a Magyar Nemzeti Bank által közzétett megfelelő kamatlábak összehasonlításán alapult. A felperes a forintban vezetett cash-pool számláján keletkező negatív egyenlegek esetében 1,69% és 2,46% közötti kamatot fizetett, melyet az MNB által közzétett hó végi állománnyal súlyozott folyószámlahitel kamatlábakhoz hasonlított, melyek éves átlaga 2,6968% volt. A cash-pool-ban történő hitelezést és a vállalkozási hitelt ugyanaz a kapcsolt vállalkozás végezte, illetve nyújtotta. A cash-pool forgalomban a 2017. szeptember havi kimutatás szerint a felperesi társaságnak gyakran volt 6-7 milliárd forint negatív egyenlege, mely után kamatot fizetett. Az elsőfokú adóhatóság megállapítása szerint, amennyiben a 9 milliárd összegű hitel finanszírozása a cash-pool-on keresztül történik, a fizetendő kamat nem 5,8%, hanem 1,69-2,46% közötti értéket mutatott volna. A cash-pool szerződés nem tartalmaz felső határt a maximális kölcsön összegére és jóval rugalmasabb lehetett volna ez a megoldás a likviditást illetően. A transzferár elemzésben a felperesi társaság bemutatta, hogyan változott az egy havi BUBOR a vizsgált üzleti évben. A 2016. október 3-án érvényes 0,92%-ról 2017. szeptember 29-re 0,03%-ra csökkent, mely 97%-os csökkenést jelent. Mindez bizonyítja, hogy a vizsgált időszakban jelentős mértékű kamatcsökkenés következett be, tehát a piaci magatartás az lett volna, ha a társaság egy BUBOR-hoz kötött, ezáltal változó kamatozású hitelt vett volna fel. Ez a kamatcsökkenés a kölcsönszerződés megkötésekor ismert volt a gazdasági élet szereplői között. Mivel a felperes a vizsgált időszakban pénzügyi hitellel nem rendelkezett, hitelajánlatot nem kért, ezért a revízió a cash-pool ügyletben a társaság által is megbízhatónak és összehasonlíthatónak talált MNB statisztikát fogadta el. Az MNB által publikált statisztikák közül a nem pénzügyi vállalatoknak nyújtott egyéb forinthitelek szerződéses összeggel súlyozott átlagos kamatlábát tekintette a revízió összehasonlításra alkalmasnak, mely statisztika egy átlagos kockázati minősítéssel rendelkező adóst feltételez és tartalmazza természetesen az országhoz tartozó kockázatot is. Mivel a felperes a cash-pool elemzésében a havi átlagos kamatlábakat átlagolja, ezért a revízió is ezt a módszert követte. A hosszú lejáratú (öt éven túli) hitelek kamatlába 2016. október hónapban 3,32% volt, 2017. szeptember hónapban 2,74%-ra csökkent, eszerint az éves átlagos kamatláb, melyet a revízió megbízhatóan összehasonlításra alkalmasnak talált 2,8925%. A vállalkozási hitelkamatláb 5,8% volt 360 napra, ez a vizsgált időszak 364 napjára 5,8644%-nak felel meg. Az üzleti évben a felperes 532.603.000 forint kamatot számolt el, a szokásos piaci kamatlábbal számolva azonban az elsőfokú adóhatóság szerint a kamatkülönbözet, mely nem felel meg a szokásos piaci áraknak, 269.907.000 forintban került az adóhatóság részéről számszerűsítésre.

[11] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2019. március 27. napján kelt 2234415723 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint a felperes figyelmen kívül hagyja azt a tényt, hogy nem csak az említett két adó vonatkozásában, hanem egyéb számviteli, adózási sajátosságok és egyéni döntések miatt is állhatnak fenn különbségek a mintában szereplő vállalatok vonatkozásában. Ezeket a különbségeket a jelenlegi transzferárazási gyakorlat szerint nem szokás vizsgálni azért, mert ilyen irányú adatok nem állnak rendelkezésre és azok beszerzése rendkívüli mértékű erőforrás ráfordítással járna. Az adóhatóság által meghatározott és az adózó által is elfogadott interkvartilis tartomány 0,37%-tól 35,4%-ig terjed, melyből a hazai adóhatósági gyakorlat szerint az alsó kvartilishoz, azaz a 2,53%-hoz igazította az elsőfokú adóhatóság a társaság üzemi eredményét. A minimum és a maximum értékek elhagyása pontosan a szélsőséges értékek kizárása miatt szükséges, ezáltal kiszűrve a lényeges, de gyakorlatilag fel nem tárható különbségeket. Ezért, ha a felperes egy általa meghatározott összeggel módosítaná az üzemi szintű eredményét, ez torzítaná az összehasonlíthatóságot és eltérne a magyarországi gyakorlattól.

[12] Egy vállalat üzemi eredményét országonként és vállalatonként más számviteli szabályok és egyéni döntések is befolyásolják, mely eltérések közül a helyi iparüzési adó és az innovációs járulék csak egy eltérés. A korrekció elvégzéséhez a felperesnek a transzferár nyilvántartásában ismertetnie és dokumentumokkal alátámasztva be kellett volna mutatnia, hogy ténylegesen milyen különbségek állnak fenn a mintában szereplő társaságok között, amelyek indokolják az eredmény módosítását ezen két adó összegével, ennek hiányában megsértette az OECD irányelv 3.49. pontjában rögzített alapelvet. A korrekciót az összehasonlításba bevont valamennyi társaság esetében el kell végezni. Amennyiben nem áll rendelkezésre minden szükséges információ valamennyi társaságra vonatkozóan, a kiigazítást nem lehet megtenni. A kizárólag egyetlen eltérő számviteli szabály miatt végrehajtott korrekció nem növeli, hanem csökkenti az összehasonlíthatóságot.

[13] Nem találta helytállónak a felperesnek az IFRS szerinti könyvelésre történő hivatkozását sem, mivel a felperes nem eszerint vezeti a könyveit, másrészt, amennyiben e szerint történne a könyvvézetés, akkor teljesen más üzemi, illetve üzleti eredménye keletkezne a felperesnek. Az üzemi eredmény korrekciója pedig akkor lehet indokolt, amennyiben egy költség, ráfordítás egyszeri, nem ismétlődő, rendkívüli, a szokásos gazdálkodástól eltérő okból következett be.

[14] A kölcsönrel kapcsolatban alperes határozatának indokolásában rögzítette, hogy az S&P modellt a hazai hitelintézetek nem használják, hanem ehelyett saját kockázatelemzést végeznek több évre kiterjedően. A transzferár nyilvántartás készítésekor (2018. év elején) már a 2016. és 2017. üzleti évekről is rendelkezésre álltak a beszámolók. Nem elfogadható a felperes azon érvelése, miszerint a modell csak egy év adatait képes vizsgálni, hiszen ebben az esetben többször kellett volna elvégezni a minősítést, több év adataival, évenként. Amikor a felperes észlelte, hogy magát erősen spekulatív (B+) kategóriába minősítette, az lett volna a helyes eljárás, hogy újra elvégzi a kockázati besorolást további évekre. A felperes azonban nem tartotta aggályosnak, hogy a valóságban kitűnő pénzügyi adataival szemben erősen spekulatívvá minősítette magát és az S&P modellen kívül semmilyen adattal nem támasztotta alá, hogy valóban ilyen negatív lenne a kockázati besorolása. Egy leányvállalat minősítése általában megegyezik vagy hasonló az anyavállalat besorolásával, főleg, ha olyan szorosan kapcsolódik a cégcsoporthoz mint a felperes, a felperes végső anyavállalatának a kockázati besorolása ugyanakkor A- volt a vizsgált időszakban, vagyis a felperes hitelminősítésének helyességét ez sem támasztotta alá. Az ellenőrzés tehát nem azt kifogásolta, hogy a felperes kizárólag az S&P modellel rendelkezett, hanem azt, hogy a modellt nem objektíven használta.

[15] Az észrevételében és a fellebbezésében is hivatkozott a NAV Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály levelére a felperes, amely szerint az esetlegesen bekért banki ajánlatok esetében nem megvalósult tranzakciókról van szó, ezért nem tekinthetők megfelelő belső összehasonlító adatnak. Az alperes szerint ez a tájékoztató levél kötelező jogi erővel jelen eljárásban nem bír, másrészt alperes álláspontja szerint egy ajánlatnak éppen az a jellemzője, hogy a benne foglalt feltételeket az ajánlatot adó szerződéskötésre, megrendelésre alkalmasnak találja. A banki ajánlatot pedig a bankok a legritkább esetben és minimális mértékben szokták módosítani és ezt a gyakorlatot a felperes sem cáfolta a fellebbezésében. A jegybanki ajánlat pontosabban tükrözi a piaci kamatot, mivel a hitelpiac döntő részét a kereskedelmi bankok hitelügyletei teszik ki, a kötvénykibocsátás és a társaságok egymás közötti kölcsön nyújtásai lényegesen alacsonyabb arányt képviselnek. Egy banki ajánlat a transzferár dokumentáció mellett alátámasztotta volna a felperes által meghatározott piaci kamattartományt. Hivatkozott az alperes az MNB 2016. év májusi hitelezési folyamatokról készített jelentésére, mely jelentésben közölt egyik adat (a forinthitelek átlagos kamatszintje 1,7%) jól mutatja, hogy a felperes által piacinak tekintett 5,21% - 9,48% közötti tartomány mennyire távol állt a magyarországi 2016. évi hitelkamatoktól.

[16] Az alperes nem tartotta elfogadhatónak a felperesnek a Bloomberg adatbázisban végrehajtott kutatási technikáját. A felperes fellebbezése szerint ugyanis a B+, B, B-hitelkockázati besorolások hasonlóak, nincs nagy különbség közöttük hitelkockázati szempontból. Ezeket a különbségeket azonban a felperes nem igazolta és nem magyarázta, hogy miért lefelé, azaz egyre rosszabb minősítésű kötvényeket keresett, miért nem a jobb minősítésűeket választotta. A felperes nem a szakmai gyakorlat alapján határozta meg továbbá a futamidő és a devizanem átkonvertálásának sorrendjét sem. Nem indokolta azt sem, hogy forinthitelek és fix kamatozású hitelek hiányában miért nem az USD-ben dominált hitelek felé fordult, vagy futamidőt is változtathatott volna, miért rögtön a kötvények között kezdett el keresni. A stratégia ezzel nem növelte az összehasonlíthatóságot, hanem csökkentette.

[17] A cash-pool rendszer általános működési elvével ellentétben a hosszú távú hitelezés a felperes fellebbezési álláspontja szerint, azonban ennek ellentmond az a tény, hogy a társaság az üzleti évben folyamatosan több milliárd forint összegű hitelfelvevői pozícióban volt, tehát már nem a napi likviditás, hanem éven túli finanszírozás történt. Nem adott magyarázatot arra felperes, hogy míg ezen cash-pool rendszerben elfogadták az MNB által közzétett kamatstatisztikát, a hosszú távú kölcsönügylet során pedig határozottan elutasították. Igaz, hogy az MNB statisztikák átlagos értékeket tartalmaznak, megvan azonban az a nagy előnyük, hogy a helyi hitelpiacról szolgáltatnak megbízható adatokat, míg a felperes által az észak-amerikai és nyugat-európai kötvénypiaci kuponok összehasonlításra kevésbé alkalmasak.

A kereset és a védírat

[18] A felperes keresetében a jogerős határozat elsőfokú határozatra kiterjedő megváltoztatását kérte akként, hogy a felperes terhére társasági adónemben megállapított adókülönbözöt törölésre kerüljön. Másodlagosan a jogerős határozat elsőfokú határozatra kiterjedő megsemmisítését vagy hatályon kívül helyezését kérte. Amennyiben az elsőfokú bíróság nem lát lehetőséget a határozat új eljárásra kötelezés nélküli megsemmisítésére vagy hatályon kívül helyezésére, felperes harmadlagosan a megsemmisítés, illetve hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[19] A jogerős határozat sérti az OECD irányelvek 3.34. és 3.48. pontjainak rendelkezéseit és a Tao. törvény 31. § (2) bekezdésében foglaltakat. Az eljárás során több alkalommal is hangsúlyozták, hogy a nyereségszint mutatókon elvégzett kiigazítást nem a helyi iparüzési adó és innovációs járulék egyedi vagy különleges jellegéből adódóan végezték el, hanem az adó összegének egyéb ráfordítások között történő számviteli elszámolása okán. Szerinte a nyereségszint mutatóban elvégzett kiigazítás növeli az összehasonlíthatóság megbízhatóságát.

[20] Alperes határozata az indokolási kötelezettségre vonatkozó adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 73. § (1) bekezdés c) pontját és az egyenlő bánásmód alaptörvényi követelményét is sérti. A helyi iparüzési adó és innovációs járulék hazai számviteli sztenderdek szerinti elszámolása és nemzetközi pénzügyi jelentési sztenderdek szerint történő elszámolása közötti különbség alátámasztásaként a felperes hivatkozott az IFRS szerinti könyvelési rendszerekre, melyek vonatkozásában a Tao. törvény 18/B. § (1) bekezdés a) pontja lehetővé teszi az adózás előtti eredmény csökkentését ezen adók ráfordításként elszámolt összegével.

[21] A vállalkozói kölcsönrel kapcsolatban az alperesi álláspont nem áll összhangban a transzferár dokumentációs szabályokat előíró miniszteri rendelet iránymutatásaival. E körben a PM rendelet 7. § c) pontjára hivatkozott.

[22] Az e szakaszban listázott, a szokásos piaci ár meghatározásakor figyelembe vehető források sorrendje megbízhatósági sorrendet is jelöl, melyből kifolyólag, ha elérhető a lista előrébb álló pontjában említett megbízható összehasonlító adat, úgy azt szükséges alkalmazni az elemzés során. Az MNB statisztikák nem szolgáltatnak kellően pontos információt a vizsgált hosszú távú hitelügylet keretében alkalmazott kamatrátá szokatlan piaci jellegének vizsgálatához és dokumentálásához. Ennek oka, hogy az MNB statisztikák széles körű általános adatgyűjtésen alapulnak és a havi bontásban közzétett adatok átlagos értékeket mutatnak be. Emiatt nem, vagy csak nagyon korlátozott mértékben veszi figyelembe a vizsgált hosszú távú kapcsolt vállalati kölcsönügylet egyedi feltételeit, amelyek hosszú távú hitelügyletek esetében alapvető befolyásoló tényezők. Ezen egyedi feltételek közül is a legfontosabb az adós hitelkockázati besorolása. Az MNB statisztikák alkalmazása nem teljesíti az OECD irányelvek által meghatározott összehasonlíthatóság vonatkozásában meghatározott követelményeket sem.

[23] Az alperes védiratában - a határozatában foglaltak fenntartva - a felperes keresetének elutasítását kérte.

Az elsőfokú bírósági eljárásnak a per eldöntése szempontjából releváns történései

[24] Az elsőfokú bíróság 5. sorszámú végzésével helyt adott a felperes bizonyítási indítványának és felhívta felperest a magánszakértői vélemény becsatolására az adóhatósági megállapítások vonatkozásában felmerült és a bíróság által szakkérdésnek tekintett kérdésekkel összefüggésben. Az elsőfokú bíróság a 6. sorszámú végzésében a magánszakértőhöz intézendő kérdések előterjesztésére hívta fel a feleket, majd a felperesi indítványra 13. sorszám alatti végzésével a magánszakértői vélemény kiegészítését rendelte el.

[25] A magánszakértő a szakértői véleményét 17. sorszám alatt, 2021. december 11. napján kiegészítette, ezt követően a bíróság az alperes indítványára a magánszakértőt a 2022. március 2. napján 9 órakor megtartott tárgyaláson (2.K.700.034/2020/24. szám) meghallgatta, majd a 2022. június 8. napján megtartott tárgyaláson (2.K.700.034/2020/37. szám) a tárgyalást berekesztette és azt határozathirdetésre halasztotta.

Az elsőfokú ítélet

[26] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Indokolásában elsőként arra kereste a választ, hogy a gyártási tevékenységgel kapcsolatban a nyereségszint mutató kiigazítása a helyi iparüzési adó és az innovációs járulék összegével a felperes részéről növeli-e az összehasonlíthatóság megbízhatóságát vagy épp ellenkezőleg. Ismertetette a perbeli magánszakértői véleményt, amely szerint az OECD irányelvek 3.49. pontjában, 3.50. és 3.52. pontjában foglaltak alapján az állapítható meg, hogy a felperes által végrehajtott helyesbítés javított az eredmények megbízhatóságán, mivel a felperes kiemelt a saját költségalapjából egy

olyan költségtételt, amely az összehasonlíto vállalkozások költségalapjában nem szerepelt. A szakértő szerint a magyar számviteli szabályok szerint az üzemi eredményt érintő tételként elszámolt helyi iparüzési adó és innovációs járulék össze torzítja az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer (TNMM) alkalmazásával végzett transzferár elemzés keretében számított nyereségszint mutató külföldi összehasonlíto vállalatok által elért jövedelmezőséggel történő összehasonlíthatóságát, ezért az összehasonlíthatóság megbízásának fokozása érdekében az OECD irányelvek és a Transzferár rendelet alapján kiigazítást kell elvégezni. Az interkvartilis tartományra szűkítés statisztikai alkalmazása nem válthatja ki az összehasonlíthatóság növelését célzó kiigazítások vizsgálatát és használatának indokoltságát.

[27] Az elsőfokú bíróság nem vitatta, hogy az interkvartilis tartomány, mint statisztikai módszer alkalmazása mellett is szükség lehet egyedi korrekciók alkalmazására, de utalt a PM rendelet 7/A. §-ára, amely a kiigazítások dokumentálását, indokolását is előírja. Rögzítette, hogy az adóhatóság rendelkezésére bocsátotta a transzferár nyilvántartását a felperes, aki hiányosságot nem állapított meg, azonban a korrekció indokoltságát alátámasztó részletes elemzést a felperes nem adott át az ellenőrzésnek. Márpedig az OECD irányelvek 3.54. pontja szerint is az összehasonlíthatóság fokozását célzó helyesbítések átláthatósága akkor megfelelő szintű, ha magyarázat áll rendelkezésre az elvégzett helyesbítések okainak, számítási módjának stb. bemutatásával. A kétfokú közigazgatási eljárás során semmilyen dokumentummal nem támasztotta alá felperes, hogy az alkalmazott kiigazítás milyen módon szolgálja az összehasonlíthatóság fokozását.

[28] Rögzítette, hogy nem az adóhatóság kötelezettsége lett volna a korrekcióhoz kapcsolódó bizonyítékok beszerzése, mert ugyan az Air. 99. § (1) bekezdése alapján tényállás tisztázási kötelezettsége van az adóhatóságnak, de a PM rendelet 7/A. §-a az adózó kötelezettségévé teszi a kiigazítások megfelelő módon való dokumentálását. Felperes pedig kizárólag a közigazgatási per során végzett arra vonatkozó kutatásokat, hogy az összehasonlíto adatként felhasznált vállalkozások országaiban van-e a magyar helyi iparüzési adóhoz hasonló jellegű adóteher. A szakvélemény kitért arra, hogy a legtöbb országban nincs az üzemi eredmény terhére elszámolandó, a helyi iparüzési adóhoz és az innovációs járulékhoz hasonló adó, de ez abból is adódik, hogy az összehasonlíto adatként felhasznált vállalkozások más számviteli sztenderdek szerint vezetik a könyveiket (IFRS, GAAP), ami felveti azt a kérdést, hogy nem kizárólag e két adónem tekintetében tér el a költségek elszámolása, hanem alapvetően más költségstruktúráról beszélhetünk, amire vonatkozóan részletes elemzést nem végzett a felperes és a magánszakértő álláspontja szerint az elvárható gondosság és ésszerű költségek és időráfordítás mellett ez nem is elvárható. Ennek ellenére a szakértői vélemény arra hivatkozott, hogy felperes az összehasonlíto elemzés elvégzése során kizárólag ezt az egy eltérést azonosította, amely jelentős hatással bírt a nyereségmutatóra. A bíróság szerint amennyiben részletes elemzést végzünk, akkor minden eltérés egyedileg azonosítható és számszerűsíthető, bár annyiban osztotta a szakértő álláspontját, hogy ez valóban olyan idő- és energiárfordítást igényel, ami az adózóktól nem várható el.

[29] Az OECD irányelvek azért teszik lehetővé egy eredménytartomány figyelembe vételét, mert az csökkenti a kapcsolt vállalkozások és az összehasonlítható ügyletekben résztvevő független társaságok üzleti jellemzői közötti különbségeket és figyelembe vesz olyan eltéréseket, amelyek eltérő kereskedelmi és pénzügyi feltételek mellett fordulnak elő. A felperes is jelen esetben egy ilyen eredménytartományt alkalmazott helyesen. Nem osztotta a szakértő álláspontját a tekintetben, hogy míg az interkvartilis tartományra szűkítés a nem számszerűsíthető vagy egyértelműen nem azonosítható eltéréseket tartalmazza, addig az egyedi korrekciókat az egyértelműen azonosítható és számszerűsíthető, jelentős eltérések esetén mindig alkalmazni kellene. Az interkvartilis tartományra szűkítésnek éppen az a lényege, hogy az egyedi eltéréseket sem kell számszerűsíteni és e statisztikai módszer mégis

megfelelő összehasonlíthatóságot biztosít. E módszer alkalmazása mellett bizonyos költségekkel egyedi korrekciók elvégzése az összehasonlíthatóság objektivitását nem fokozza, hanem inkább csökkenti. A szakértő e körben általánosan kialakult gyakorlatra hivatkozott, melyet azonban bizonyítékokkal nem támasztott alá. Az alperes egyébként is az alsó kvartilis értékéhez viszonyítja az adózók nyereségszintjét, amely az adózók számra kedvezőbb gyakorlatot követ és így nem szükséges a nyugat-európaihoz hasonló adatokhoz képest az egyedi eltérések vizsgálata. A nyugat-európai cégekhez képest nagyságrendekkel eltérő bérköltség nem lehet egyedi korrekció tárgya, mivel ezen költséget a felperes a kapcsolt vállalkozásával szemben a bevételében érvényesíti. Ezzel szemben a helyi iparüzési adó és az innovációs járulék továbbszámlázására nem kerül sor a kapcsolt vállalkozás felé, mivel az el nem ismert költség. Ennek következménye, hogy a felperes üzemi szintű nyereségszint mutatója emiatt is alacsonyabb. A könyvelésüket az IFRS szerint vezető vállalkozásokra vonatkozó jogszabályi előírások nem vehetők figyelembe, mivel a felperes a könyveit nem azok szerint vezeti, a globális minimumadóról rendelkező jogszabály pedig még jelenleg sem lépett hatályba.

[30] Másodlagosan abban a kérdésben foglalt állást az elsőfokú bíróság, hogy a felperesnek a kapcsolt vállalkozása által folyósított vállalatközi kölcsön kamata a szokásos piaci kamatnak megfelelő mértékű volt-e. Azzal a kifogással kapcsolatban, hogy felperes kizárólag a 2015-ös üzleti év eredményét használta fel, a szakértő előadta, hogy nem tud olyan jogszabályról, amely előírná, hogy a hitelkockázati besorolás elkészítése során három év pénzügyi eredményét vegyék figyelembe. A transzferár nyilvántartás készítésekor (2018 március) pedig a 2017. év szeptember 30. napjával záruló üzleti éve a felperesnek még nem volt auditálva, ezért ezen év adatait értelemszerűen nem vehették figyelembe a kockázati besorolásnál. A kölcsönszerződés módosítására pedig 2016 márciusában került sor, amikor még csak a 2015. üzleti év adatai álltak rendelkezésre. A tekintetben az elsőfokú bíróság osztotta a felperes és a szakértő álláspontját, hogy az anyavállalat és leányvállalata hitelkockázati besorolása között elméletileg elképzelhető nagyobb különbség, mivel önálló gazdasági entitások. Az OECD irányelvek azonban kifejezetten lehetővé teszik az összehasonlíthatóság fokozása érdekében a hitelminősítéshez az elemzés több évre történő elvégzését. A felperes esetében a 2015. évben végződő üzleti év adózás előtti eredménye amiatt is volt alacsony, mert a felperes a perben is érintett, a 2016. év márciusában módosított vállalatközi kölcsönrel rendelkezett. A PM rendelet 2. § (1) bekezdése alapján, amikor a transzferár nyilvántartását a 2017. évre vonatkozóan a felperes elkészítette a 2016. évi beszámoló már mindenképpen könyvvizsgálattal lezárt kellett, hogy legyen, illetve 2015. évet megelőző üzleti évek eredményadatait is figyelembe vehette volna. Az "erősen spekulatív" B+ minősítésűvé sorolása nem tükrözi a felperesi társaság tényleges gazdasági helyzetét. A hitelminősítés egy gazdasági év alapján történő elkészítése kifejezetten a megbízhatóság ellen ható körülménynek tekinthető és ez eredményezte, hogy felperes az ún. "bóvli kötvények" között talált összehasonlítható adatokat.

[31] A kölcsönszerződésben biztosíték kikötésére nem került sor, a fedezet nélkülség pedig a hitel kamatának emelkedését eredményezi a nagyobb kockázat miatt. Független felek között a kereskedelmi bankok hitelezési gyakorlatában a fedezetkikötés általánosan elterjedt, vállalatcsoporton belüli kölcsön esetében azonban biztosítékot a felek nem szoktak kikötni, mivel a tulajdonosi körök általában átfedést mutatnak, illetve egyéb gazdasági kapcsolatok is bonyolódhatnak, amelyek lehetővé teszik a követelések beszámítását. Ez a körülmény tehát szintén megkérdőjelezi az összehasonlíthatóságot.

[32] Az összehasonlíthatóság objektív jellegét tovább csökkentette, hogy a felperes az összehasonlítható adatbázisban (Bloomberg adatbázis) nem talált sem forintban, sem euróban dominált hitelt, ezért ezt követően a fix kamatozású, euróban dominált, ötéves lejáratú,

vállalati kötvényekre vonatkozóan folytatta a keresést, az előzőekben részletezett B+ hitelminősítéssel. Mivel így sem sikerült találatot elérni, ezért a felperes B+ minősítésénél rosszabb minősítésű vállalatokat is bevont a szűrésbe. További korrekció volt pénznem és futamidő tekintetében. Mindez az összehasonlíthatóságot még inkább csökkentette. Hangsúlyozta a bíróság, hogy a kötvénykibocsátás Magyarországon nem elterjedt, magasabb kockázattal járó, emiatt magasabb hozammal kecsegtető, hitelviszonyt megtestesítő értékpapírokról van szó. A szakértő rögzítette, hogy a beállítható szempontok sorrendje az adatbázisban előre meghatározott, mivel a felperesi hitel fix kamatozású volt, az adatbázisban nem talált ilyen hitelt a szűrést végző, ezért kellett a fix kamatozású kötvények felé kellett fordulnia. Magyarországon azonban fix kamatozású, fedezet nélküli, forintban nyújtott hitel felvétele nem volt jellemző, valamint felperes egy nemzetközi adatbázist használt a szűrésre. Mindez felveti, hogy felperesnek nem ebben az adatbázisban kellett volna összehasonlító adatokat keresnie.

[33] A PM rendelet 7. § a)-e) pontjai valóban egyfajta sorrendiséget is jelölnek, azonban a összehasonlító adat megbízhatóságán van a hangsúly, ezért nem bír jelentőséggel a felperesnek a NAV állásfoglalásában foglaltakra való hivatkozása. Mindezek alapján a felperes által a Bloomberg adatbázisban végzett szűrés alapján rendelkezésre álló adatoknak a felperes vállalkozási kölcsönével való összehasonlíthatósága megkérdőjeleződött. Mivel a felperes rendelkezésére egyéb összehasonlító adatok nem álltak, ezért az adóhatóság a nyilvános, mindenki számára hozzáférhető MNB kamatstatisztikai adatot fogadta el összehasonlító adatként. Mivel a bíróság nem tekintette a felperesnek azt az eljárását, amellyel az átlagosnál rosszabb hitelminősítésű vállalkozásnak állította be magát, objektívnek, ezért osztotta az alperes álláspontját, hogy az MNB által közzétett éves átlagos kamatláb a felperes esetében összehasonlításra alkalmas adatnak tekinthető. Az elsőfokú bíróság nem tartotta relevánsnak a felperesnek és a szakértőnek azon hivatkozását, hogy a 2016. évi magyarországi átlagos hitelkamatok mértékét erősen befolyásolták a vállalkozásoknak nyújtható támogatott hitelek alacsony kamatai. Amennyiben ugyanis a vállalkozásnak nyújtott, átlagos hitelkamatok megállapítása a cél, abban az esetben ezen támogatott kamatok is figyelembe vehetőek, mivel ezek is ugyanúgy befolyásolják a hitelpiac alakulását. Nem beszélve arról, hogy mivel a felperes is egy vállalkozás, ezért, amennyiben a feltételeknek megfelel, szintén jogosult lehet ezen alacsony kamatozású, támogatott hitelekre. Azt pedig, hogy az MNB kamatstatisztika, azaz a közzétett éves átlagos kamatláb csak egy átlagszám, azaz ennél lehetnek lényegesen magasabb, illetve alacsonyabb kamatozású hitelek is a szórásban – melybe a felperesi hitelkamat is beleférhet –, a felperes bizonyítékokkal nem támasztotta alá. Másrészt a statisztikai adatok alapvető jellemzője, hogy azok vonatkozásában egyfajta szórás figyelhető meg, van alsó és felső határértékek, de az összehasonlítást általában az átlaghoz képest szokás elvégezni, amely már tartalmazza a legmagasabb és legalacsonyabb értékeket.

[34] A szakértő nem tartotta szükségesnek vizsgálni a felperes cash-pool rendszerben igénybe vett folyószámlahiteleinek vizsgálatát, mivel szerinte az adóhatóság erre vonatkozóan a határozatában megállapítást nem tett. A bíróság azonban azt állapította meg, hogy mind az elsőfokú adóhatóság, mind alperes a határozatának az indokolásában hivatkozási alapnak tekintette, hogy a felperes a cash-pool rendszerben történő hitelezés során elfogadta és alkalmazta az MNB által közzétett kamatstatisztikai adatokat, továbbá ezen finanszírozás esetében változó mértékű kamat kikötésére került sor. Alperes azt is rögzítette, hogy a cash-pool szerződés nem tartalmazott felső határt a maximális kölcsön összegére vonatkozóan, előfordult 6-7 milliárd forint összegű, éven túli tartozás is a felperes részéről ezen hitelezési konstrukcióban. Felperes pedig sem a közigazgatási eljárás, sem a per során nem adott ésszerű magyarázatot arra, hogy miért volt szükséges a 9 milliárd forint összegű hitelre vonatkozóan külön, a cash-pool finanszírozáshoz képest lényegesen hátrányosabb

feltételekkel kölcsönszerződést kötni a felperes kapcsolt vállalkozásával, annál is inkább, mivel a felperes hitelintézetétől lényegesen kedvezőbb feltételekkel is hitelhez juthatott volna.

A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem

[35] A felperes a felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet megváltoztatását kérte akként, hogy a Kúria az alperes jogerős határozatát – az elsőfokú adóhatósági határozatra kiterjedő hatállyal – semmisítse meg és az elsőfokú adóhatóságot utasítsa új eljárás lefolytatására. Másodlagosan az alperes határozatának – az elsőfokú határozatra kiterjedő hatállyal történő – megsemmisítését és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését kérte akként, hogy a Kúria a jogerős ítéletet helyezze hatályon kívül és utasítsa az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára.

[36] Felperes szerint a jogerős ítélet sérti a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény (a továbbiakban: Bszi.) 13. § (1) bekezdését, a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 2. § (1)-(3) bekezdését, 78. § (1)-(3) bekezdését, 85. § (2) bekezdését, 86. § (1) bekezdését, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 265. § (1) bekezdését, 279. § (1) bekezdését, 300. §-át, 304. § (2) bekezdés c) pontját, 307. § (1) bekezdés b) pontját, 316. § (1)-(2) bekezdését, 316. § (3) bekezdését, 317. § (1) bekezdését, 346. § (4)-(5) bekezdését, a Tao. tv. 18/B. § (1) bekezdés a) pontját, 31. § (2) bekezdését, 32. §-át, a PM rendelet 2. §-át, 3. § (2) bekezdését, 4. § (4) bekezdését, 7. §-át, 7/A. §-át, az OECD Irányelvek 1.40., 2.74., 3.47, 3.48., és 3.57. pontjainak rendelkezéseit, az Air. 99. § (2) bekezdését, az Air 73. § (1) bekezdés c) pontját.

[37] A jogerős ítélet ellentétes a Kúria Kfv.38.425/2019/4. számú, Pfv.20.294/2012/4. számú, a Kfv.35.585/2017/7. számú, az 1/2009. (VI. 24.) PK vélemény 7. pontjával, a Kúria Kfv.35.461/2016/6. számú, a KGD 2017.125., KGD 2016.70. számú, a Kfv.V.35.256/2014/9. számú, a Kfv.I.35.025/2020/8. számú döntésével, továbbá a Kfv.37.286/2020/7. számú, Kfv.I.35.355/2014/5. számú, EH 2016.03.K.10. számú, EH 2018.06.K.13. számú, a Kf.39.090/2020/6. számú döntésével, illetve a Kfv.I.35.552/2021/6. számú és a Kf.35.676/2019/7. számú döntésével.

[38] Kifejtette, hogy a nyereségszint mutatóban elvégzett kiigazítás növeli az összehasonlíthatóság megbízhatóságát. A Tao. tv. elismeri, hogy a magyar számviteli szabályok alapján a helyi iparűzési adó és innovációs járulék fizetési kötelezettség elszámolása eltérő módon történik az IFRS-ek előírásaihoz képest. Hogy ne legyen versenytorzító hatása, az éves beszámolójukat és könyvviteli zárlatukat az IFRS-ek szerint összeállító adózók esetében korrekciót szükséges elvégezni. A jogerős ítélet csak általánosságban utal az összehasonlító adatként felhasznált vállalkozásokra, mint akik más számviteli sztenderdek szerint vezetik a könyveiket. Sem az alperesi határozat, sem a jogerős ítélet nem ad indokot arra, miért lehetséges összehasonlítható helyzetekre (IFRS és magyar számviteli szabályokra alkalmazható korrekciós tételek) eltérő megközelítést alkalmazni, és így az egyenlő bánásmód alaptörvényi követelménye is sérült. Nem tartja elfogadhatónak az alperesi érvelését, hogy az interkvartilis tartománnyal történő számításon felül végrehajtott bármilyen egyéb korrekció nem növeli, hanem csökkenti a megbízhatóságot. Az OECD Irányelvek 3.57. pontja alapján megállapítható, hogy a meghatározható és számszerűsíthető

különbségekkel kapcsolatos kiigazítások nem váltja ki teljes körűen, azok elvégzése szükséges, amennyiben erre lehetőség nyílik.

[39] A PM Rendelet 7/A. §-a nem írja azt elő, hogy amennyiben az interkvartilis tartomány alkalmazása mellett további korrekciót is végzünk, akkor minden egyes eltérést azonosítani és számszerűsíteni kell. A jogerős ítélet [34] és [35] pontja ellentmondásban van egymással a tekintetben, hogy az interkvartilis tartomány alkalmazása mellett lehet-e egyedi korrekciók alkalmazni, hogy a felperes nem megfelelően dokumentálta az egyedi korrekciót. A jogerős ítélet félrevezetően és iratellenesen állapítja meg, hogy a felperes kizárólag a közigazgatási per során végzett arra vonatkozó kutatásokat, hogy az összehasonlítható adatként felhasznált vállalkozások országaiban van-e a magyar helyi iparüzési adóhoz hasonló jellegű adóteher. Ezt a felperes a határozati megállapításokra reagálásul, a peres eljárásban, az első tárgyalásig nyitva álló bizonyítás keretében nyújtotta be az elsőfokú bíróság részére. Ezen túlmenően a magánszakértő e körben saját kutatást folytatott le, amely megerősítette a felperesi álláspontot. Az Alperes a határozatban példálózó jelleggel említ más európai országokat, ahol fennállnak a helyi iparüzési adóhoz és innovációs járulékhöz hasonló helyi adókötelezettségek, azonban azok tényleges jellemzőire, a magyar helyi iparüzési adóval és innovációs járulékkal történő összehasonlíthatóságára, számítási módjára, számviteli elszámolásra nem tér ki. Az elsőfokú bíróság ezt – tévesen – a felperessel szemben értékelte.

[40] Hivatkozott a magánszakértő személyes meghallgatására és kiemelte, hogy a szakértő arra hívta fel a figyelmet, hogy a magyar kormány is olyan különleges, nagymértékű eltérést eredményező adónemnek tartja a helyi iparüzési adót és az innovációs járulékot, hogy következetesen azt az álláspontot képviseli, hogy a társasági adó mellett figyelembe vehető legyen az effektív adókulcs meghatározása során a globális minimumadó szabályozás keretében, ezzel biztosítva a torzító hatás kiküszöbölését. Ezzel kapcsolatban részletes érvelést, illetve további cikkeket csatoltak be az elsőfokú bíróságnak és utalt a felperes a Kúria 2019.K.14. számú elvi határozatára.

[41] A felperes és kapcsolt vállalkozása közötti vállalkozási kölcsönrel kapcsolatos transzferár-megállapítással összefüggésben kifejtette, hogy a felperes a független vállalkozások egymás közötti szerződéseinek figyelembe vételével határozta meg a szokásos piaci kamattartományt, amely értelmezés helyességét alátámasztotta a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló 32/2017. (X. 18.) NGM rendeletről 2018. december 14-én kiadott tájékoztatóban az adóhatóság is. Azonban visszaélés-szerű hatósági eljárás az, hogy a felügyeleti szervük által kiadott, gyakorlatot segítő tájékoztatónak megfelelő adózói magatartást jogellenesnek minősítenek, ráadásul amennyiben az adózó javára kell értékelni, akkor attól az adóhatóság elzárkózik, ha azt a terhére kell érteni, akkor azt értékeli, ami sérti az Air. 3. §-ában rögzített, részrehajlás tilalmára vonatkozó alapelvet. Az elsőfokú bíróság a bizonyítékok között nem is értékelte e felperesi hivatkozást.

[42] Az MNB statisztikák nem szolgáltatnak kellően pontos információt hosszútávú hitelügylet keretében alkalmazott kamatrátá szokásos piaci jellegének vizsgálatához, amelynek oka, hogy az MNB statisztikák széleskörű általános adatgyűjtésen alapulnak és a havi bontásban közzétett adatok átlagos értékeket mutatnak be. A hosszútávú kölcsönügylet esetében az MNB statisztikák összehasonlítható adatként történő alkalmazása nem teljesíti az OECD Irányelvek által meghatározott összehasonlíthatóság fogalma vonatkozásában meghatározott követelményeket. Ezt megerősíti a NAV Központi Irányítás, Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály által 2018. november 10-én kiadott állásfoglalás is. Erre keresetlevelében is hivatkozott, amit figyelmen kívül hagyott az elsőfokú bíróság.

[43] A PM Rendelet 2. § (1) bekezdése általános transzferárazási elveket fogalmaz meg, de nem tartalmazza egyáltalán azt, hogy hány év adatait kell figyelembe venni egy vállalkozási

hitelügylet során a szokásos piaci jellegének alátámasztása végett. Alperes maga sem tudott megjelölni olyan jogszabályt, amely illet előír. Az elsőfokú bíróság ezt is szakkérdésnek minősítette, amire a szakértő egyértelmű választ adott, kifejtve, hogy hitelkockázati besorolás egy gazdasági év adatai alapján is kalkulálható, majd a hitelminősítő vállalatok útmutatóinak elérési útvonalát lábjegyzetben megadta a szakértő, az alperes ezek tartalmát, helyességét nem vitatta. Ezért érthetetlen és jogszabálysértő az elsőfokú ítéleti álláspont e körben. A felperes a hitelfelvétel időpontjában elérhető legfrissebb információk figyelembe vételével járt el.

[44] Ezen kívül az elsőfokú bíróság az ítéletében nem támasztotta alá a „hitelminősítő intézetek gyakorlata” tárgyú érvelését. Okszerűtlen és érthetetlen az elsőfokú ítéletnek az a megállapítása, hogy a 2016. márciusi szerződés-módosítás időpontjában hogyan tudták volna figyelembe venni a 2016. évi auditált beszámolót. A PM Rendelet 2. § (1) bekezdését nem lehet úgy értelmezni, hogy kamat kikötésekor az ügylet teljesítésekor rendelkezésre álló auditált beszámoló eredményeit meg kellene jósolni és azt a kamatmérték meghatározásakor figyelembe kell venni. Okszerűtlen és érthetetlen az elsőfokú ítélet azon álláspontja, amikor az összehasonlíthatóságot megkérdőjelező körülményként értékeli azt, hogy a felperes egy vállaltcsoporton belüli kölcsönt nem vállaltcsoporton belüli hitelügyletekkel hasonlít össze.

[45] A felperes terhére értékelte az elsőfokú ítélet, hogy kötvényeket vont be az összehasonlításba, mivel Magyarországon a kötvénykibocsátás nem elterjedt. A nemzetközi hitelpiacon ugyanakkor igen elterjedt és a transzferár-nyilvántartás készítése során is megkerülhetetlen. Az ítélet szakmai megalapozatlanságára utal, hogy az államilag támogatott hitelek alacsony kamatai torzító hatását azért nem vette figyelembe az elsőfokú bíróság, mert a felperes, mint vállalkozás szintén jogosult lehetett ezen alacsony kamatozású hitelekre. Azonban azt, hogy mely periratokra, bizonyítékokra alapozta ezt a megállapítását az elsőfokú bíróság, az ítéletből nem derül ki. Ugyanakkor a felperes terhére értékelte, hogy a felperes bizonyítékokkal nem támasztotta alá, hogy az MNB kamatstatisztika alapját képező mintában lehetnek lényegesen magasabb és alacsonyabb kamatozású hitelek, ami felperes szerint nem bizonyítási kérdés, hanem köztudomású. Ha elfogadnánk az adóhatóság és az elsőfokú bíróság átlagértéket ilyen kitüntetett módon történő kezelését, akkor az interkvartilis módszer esetében is értelmetlen lenne tartományról beszélni és ott is csak az egyedi megfigyelések átlaga lehetne elfogadható.

[46] A cash-pool ügyletekre vonatkozó okfejtés okszerűtlen és jogszerűtlen. A cash-pool ügyletek teljes mértékben eltérnek a hosszú lejáratú hitelügyletektől, rövid távú hitelviszonyt jelentenek, a vizsgált vállalatközi kölcsönök pedig hosszútávúak, így a transzferárazási gyakorlatban teljesen más elemzést és értékelendő szempontokat igényelnek. Jogszerűtlen a két ügylet ilyen összevont kezelésű megközelítése, nem állnak fenn a PM Rendelet 3. § (2) bekezdésében ilyen feltételek és a jogerős ítélet sem mutat be ilyen tartalmú indokolást. A cash-pool szerződés alapján nem lehet arra vonatkozóan következtetést levonni, hogy a hosszútávú hitelviszonyokkal kapcsolatban milyen elemzési módszert kellett volna követni, hiszen két eltérő tényállásról, jogviszonyról beszélünk. Az alperes nem értékelhette a felperes terhére egy, a per tárgyát nem képező ügyletet, illetve annak felperesi kezelését az Art. 2. §-ában foglalt alapelv alapján sem. Azt hogy a felperes a hitelintézettől lényegesen kedvezőbb feltételekkel is hitelhez juthatott volna, az elsőfokú bíróság nem mutatta be (milyen hitelkonstrukciókra gondolt és azt miként vetette a felperes pénzügyi helyzetével össze).

[47] A jogerős ítélet sérti a bizonyítékértékelésre vonatkozó perrendi szabályokat és az erre vonatkozó kúriai gyakorlatot. A kúriai gyakorlat is kiemeli, hogy a bíróság a szakvéleménnyel kapcsolatban általában azt tudja vizsgálni, hogy az aggálymentes-e és ha a szakvélemény nem aggályos, úgy a Pp. kifejezetten kizárja, hogy a bíróság ugyanarra a szakkérdésre új szakértőt rendeljen ki, ebben az esetben a bíróságnak a rendelkezésre álló

aggálymentes szakvélemény alapján kell érdemi döntést hoznia. Az elsőfokú bíróság nem tett eleget az esetleges aggályosság kiküszöbölésével kapcsolatos perrendi előírásoknak. Amennyiben a magánszakvélemény kiegészítéseit követően további ellentmondások maradtak fenn a szakvéleménnyel kapcsolatban, erről tájékoztatnia kellett volna a feleket, de az elsőfokú bíróság a magánszakvélemény szóbeli és írásbeli kiegészítését követően a 2022. június 8-i tárgyaláson – bár az üggyel kapcsolatos tisztázó kérdéseket feltett a bíróság – nem találta aggályosnak a szakvéleményt és nem adott a Pp. 316. § szerinti tájékoztatást, a per tárgyalását berekesztette és az ítéletben mindkét kérdésben a szakvéleménnyel ellentétes konklúzióra jutott. Ezért amennyiben a Kúria nem ért egyet azzal a felperesi állásponttal, hogy a szakvélemény aggálytalan, akkor az elsőfokú bíróság ezen eljárását az ügy érdemére kiható lényeges eljárási szabálysértésnek és a tisztességes eljáráshoz való jog sérelmének kell tekinteni.

[48] A bírói gyakorlat szerint a bíróság a szakvélemény szakmai szempontú megítélésére nem képes, az elsőfokú bíróság az ítéletében mégis ezt tette speciális szakismeretek hiányában, amikor számos ponton bírálta felül a szakértőt (jogerős ítélet [35], [41], [42], [43], [44], [45] bekezdés). A jogerős ítéletben foglalt hivatkozott bekezdésekben lévő kijelentések nem alkalmasak arra, hogy az aggálytalan szakvéleményben foglaltakat megdöntsék, mivel az elsőfokú bíróság olyan kérdésekben nyilvánult meg, amelyek a Pp. 300. § (1) bekezdése alapján egyértelműen szakértői kompetenciába tartoznak.

[49] A törvényszék megsértette az indokolási és okszerű bizonyítékértékelési kötelezettségét is. Az ítéletből nem derül ki, hogy a szakvéleményen kívüli további bizonyítékokat milyen mélységben vette figyelembe, vagy a felperes által becsatolt további bizonyítékokat milyen okból nem vette figyelembe. Idézte a Kúria joggyakorlat-elemző csoportjának „Az ítéleti bizonyosság elméleti és gyakorlati kérdései” című összefoglaló véleményét. A jogerős ítélet nem említi a benyújtott felperesi országkutatásokat, az alperes 2022. március 21-ei, március 25-ei és május 4-i nyilatkozataihoz becsatolt további bizonyítékokat, hatósági döntéseket, illetve a felperes által a 2022. május 6-i előkészítő iratához elkészített és benyújtott elemzését sem. Mivel a bizonyítékokkal kapcsolatban nem tartalmaz indokolást a jogerős ítélet, nem derül ki, hogy a bíróság mérlegelési tevékenységét és belső meggyőződését mennyiben befolyásolták ezen bizonyítékok. Nem vetette össze továbbá az elsőfokú bíróság a perben keletkezett iratokat, bizonyítékokat a megelőző eljárásban keletkezett bizonyítékokkal, holott például a nyereségsszint-mutatóval kapcsolatban többször utalás történt a funkcionális elemzésre.

[50] Ítéleti kijelentés hiányában úgy tűnik, hogy az első tárgyalást követően becsatolt alperesi bizonyítékokat (az alperes a 2022. március 25-én kelt nyilatkozatához csatolt egy 2018. január 3. napján kelt szakértői véleményt, egy 2015-ben és 2017-ben született felügyeleti intézkedést), a megelőző eljárásban és a magánszakvélemény elkészítésekor is az alperes rendelkezésére álló bizonyítékokat, határozatokat, jogi érveléseket az elsőfokú bíróság nem rekesztette ki a per tárgyalásából és így e jogszabálysértő bizonyítékok jelentősen befolyásolták az elsőfokú bíróság belső bírói meggyőződését. A Kp. 78. § (2) bekezdése alapján a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli, de az értékelés körébe csak a Kp.-nek és Pp.-nek megfelelő, azaz jogszerűen előterjesztett bizonyítékokat lehet bevonni.

[51] Az alperes a 2022. március 21-i nyilatkozatához csatolta az ún. RISKCALC vizsgálati eredményt, azonban a Kp. 85. § (2) bekezdése alapján arra nem hivatkozhat, mert az alperes a határozatában sem hivatkozott rá (Kfv.I.35.552/2021/6.). A RISKCALC elemzés kapcsán a felperes is elkészített egy alperes szempontjai szerinti új adatbázis kutatást a Bloomberg adatbázisban, amelyet 2022. május 6-i nyilatkozatához csatolt és az a felperesi kereseti kérelem alaposságát támasztotta alá, mert az alperes kívánalma szerinti adatbázis keresési

lépések eredményeként kapott összehasonlító hitelek kamatrátái alapján meghatározott szokásos piaci ártartományon belül helyezkedik el és ezáltal szokásos piacnak tekinthető.

[52] Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában történő fenntartását kérte. Álláspontja szerint a felülvizsgálati kérelemmel támadott ítélet nem jogszabálysértő, mivel az elsőfokú bíróság a felperes keresetét teljes körűen elbírálva, a jogszabályi rendelkezésekben foglaltak és a bizonyítékok helyes értelmezésével a feltárt adatok, tények alapján okszerű, logikus következtetéseket levonva állapította meg azt, hogy a felperes keresete nem alapos.

[53] A szakvélemény értékelésével kapcsolatban előadta, hogy az elsőfokú bíróság nem tett olyan kijelentést, hogy a perbeli megállapítások olyan speciális kérdéseket vetnek fel, mellyel a bíróság nem rendelkezik. Az 5. számú végzésében csupán rögzítette, hogy a bizonyítási indítványnak helytad és felhívta a felperest a magánszakértői szakvélemény becsatolására. A szakvéleményt ebből következően úgy értékelte, mint egy bizonyítékot a felperes által előterjesztett bizonyítékok között. Döntésében részletesen számot adott arról, hogy az egyes bizonyítékokat hogyan értékelte. A szakértői vélemény aggályosságával kapcsolatban hivatkozott a 2022. március 2-ai tárgyalási jegyzőkönyvben rögzítettekre, amely egyértelmű jelzés volt a törvényszék részéről, hogy a szakvélemény hiányos, ami azt jelenti, hogy a szakvéleményt a Pp. 316. §-a alapján aggályosnak találta a bíróság.

[54] Előadta, hogy a felülvizsgálati kérelem tárgya a jogerős ítélet és nem az alperes határozata, továbbá a felperes által hivatkozott, a jogerős ítélet [34] és [35] pontjai közötti ellentmondás valójában nem valós. Az elsőfokú bíróság az indokolási és a bizonyítékok okszerű mérlegelésére vonatkozó kötelezettségét nem sértette meg. Az elkésettnek ítélt bizonyítékokkal kapcsolatban előadta, hogy védírata beterjesztésével együtt az alperes a bíróság rendelkezésére bocsátotta a közigazgatási iratanyagot, a felperes keresetét és bizonyítékait, ezt követően alperes kizárólag olyan bizonyítékokat csatolt, amelyeket a magánszakértői szakvélemény teljes körű megválaszolása indokoltta tett.

A Kúria döntése és jogi indokai

[55] A felperes felülvizsgálati kérelme alapos.

[56] A Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban a bizonyítás felvételének nincs helye. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős ítélet meghozatalakor rendelkezésére álló iratok és bizonyítékok alapján dönt. A felülvizsgálat kereteit a Kp. 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó 108. § (1) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem jelöli ki.

[57] A Kp. 78. § (1) bekezdésében és a 80. §-ban foglaltak figyelembevételével a közigazgatási perben a Pp. szakérőkre vonatkozó szabályait is alkalmazni kell. A magánszakértő szakvéleménye perbeli szakvéleménynek minősül, amennyiben annak benyújtását a fél indítványára a bíróság a Pp. 302. § (2) bekezdése alapján engedélyezi. Az elsőfokú bíróság magánszakértő útján szakértői bizonyítást rendelt el az adóhatósági megállapítások vonatkozásában felmerült és a bíróság által szakkérdésnek tekintett kérdésekkel összefüggésben.

[58] A gyártási tevékenységgel kapcsolatban a nyereségsszint-mutató kiigazításával összefüggésben a szakértő megállapította, hogy az összehasonlítható vállalatok a helyi iparüzési adóhoz és innovációs járulékhoz hasonló adónemeket ráfordításként az üzemi

eredmény terhére nem számolnak el, azok összege torzítja az összehasonlíthatóságot, ez egy jól azonosítható eltérés a vizsgált vállalat és az összehasonlítható vállalatok költségszerkezetében, így az OECD irányelvek és a Transzferár rendelet alapján kiigazítást kell elvégezni, mert az interkvartilis tartományra szűkítés statisztikai alkalmazása nem válthatja ki az összehasonlíthatóság növelését. Az elsőfokú bíróság ítéleti álláspontja szerint ugyanakkor nem vitatott, hogy az interkvartilis tartomány, mint statisztikai módszer alkalmazása mellett is szükség lehet egyedi korrekciók alkalmazására, de a korrekció indokoltságát alátámasztó részletes elemzést a felperes nem adott át az ellenőrzésnek, a kétfokú közigazgatási eljárás során semmilyen dokumentummal nem támasztotta alá, hogy az alkalmazott kiigazítás milyen módon szolgálja az összehasonlíthatóság fokozását. Alappal hivatkozott azonban a felülvizsgálati kérelem az indokolás ellentmondásosságára e körben, mivel miközben a kiigazítást alátámasztó dokumentáció hiányát kifogásolta az elsőfokú bíróság {elsőfokú ítélet [34] bekezdés}, osztotta a szakértő álláspontját abban, hogy ez valóban olyan idő- és energiaráfordítást igényelne, amely az adózóktól értelemszerűen nem várható el {elsőfokú ítélet [35] bekezdés}.

[59] Másrészt az elsőfokú ítélet kifejtette, hogy felperes kizárólag a közigazgatási per során végzett arra vonatkozó kutatásokat, hogy az összehasonlító adatként felhasznált vállalkozások országaiban van-e a magyar helyi iparüzési adóhoz hasonló jellegű adóteher, a szakértő pedig a szakvéleményében arra a körülményre hivatkozott, hogy felperes az összehasonlító elemzés elvégzése során kizárólag ezt az egy eltérést azonosította, de amennyiben részletes elemzést végzünk, akkor minden eltérés egyedileg azonosítható és számszerűsíthető és éppen emiatt teszik lehetővé az OECD irányelvek is egy eredménytartomány figyelembevételét, mert az csökkenti a kapcsolt vállalkozások és az összehasonlítható ügyletekben résztvevő független társaságok üzleti jellemzői közötti különbségeket és figyelembe vesz olyan eltéréseket is, amelyek az eltérő kereskedelmi és pénzügyi feltételek mellett fordulnak elő. Így nem osztotta a szakértő álláspontját, hogy amíg az interkvartilis tartományra szűkítés a nem számszerűsíthető vagy egyértelműen nem azonosítható eltéréseket tartalmazza, addig az egyedi korrekciókat egyértelműen azonosítható és számszerűsíthető, jelentős eltérések esetén mindig alkalmazni kellene. Tehát az elsőfokú bíróság a szakértővel ellentétes álláspontot foglalt el a kérdésben.

[60] A felperesnek a kapcsolt vállalkozása által folyósított vállalatközi kölcsön kamatával összefüggésben sem osztotta a szakértői álláspontot az elsőfokú bíróság és nem fogadta el a szakértőnek azt a megállapítását, hogy az MNB kamatstatisztikai adatok a finanszírozási ügyletekben résztvevő adós felek hitelkockázati felárait átlagolva, összevontan tartalmazzák, ebből következően az MNB kamatstatisztikai adatok alkalmazása nem alkalmas önmagában a cégcsoportokon belüli, akár hosszú, akár rövid lejáratú hitelügyletek során alkalmazott kamatrátá szokásos piaci ár elvének való megfelelés alátámasztására vagy megcáfolására. De nem fogadta el az összehasonlíthatóság körében felperes által alkalmazott és ismertetett módszert sem, szerinte a felperesnek nem egy nemzetközi adatbázist kellett volna használnia összehasonlító adatok keresésére, mert az összehasonlíthatóság megkérdőjelezhető. Továbbá nem tartotta relevánsnak a szakértő azon hivatkozását, mely szerint a 2016. évi magyarországi átlagos hitelkamatok mértékét erősen befolyásolták a vállalkozásoknak nyújtható támogatott hitelek alacsony kamatai és kifogásolta, hogy a szakértő nem tartotta szükségesnek vizsgálni a felperes cash-pool rendszerben igénybe vett folyószámla hiteleinek vizsgálatát.

[61] Így megállapítható, hogy az elsőfokú bíróság ítéletében a magánszakértői véleményben foglalt érvrendszert nem fogadta el, szakmailag eltérő megállapításokat tett a szakértői véleményben foglaltakhoz képest mindkét lényegi kérdésben.

[62] A kirendelt szakértő szakvéleménye aggályos, ha a) hiányos, illetve nem tartalmazza a szakvélemény jogszabályban előírt kötelező tartalmi elemeit, b) homályos, c) önmagával,

illetve a perbeli adatokkal ellentétes, vagy d) egyébként a helyességéhez nyomatékos kétség fér [Pp. 316. § (1) bekezdés]. A magánszakértői vélemény aggályos, ha a) az (1) bekezdésben meghatározott eset áll fenn [Pp. 316. § (2) bekezdés a) pont]. A Pp. 316. §-a taglalja és pontosan megjelöli, hogy a szakértő szakvéleménye mely esetben tekintendő aggályosnak. Így a szakértő szakvéleménye aggályos, ha az hiányos, homályos, ellentmondásos, vagy egyébként kétséges. Ez utóbbi eset azt jelenti, hogy a szakvélemény abban az esetben is aggályos, ha ugyan nem hiányos, nem homályos, nem ellentmondásos, azonban a per adatait, a szakvélemény egyedi sajátosságait figyelembe véve a bizonyítékok alapján a bíróságnak nyomatékos kétsége áll fenn a szakvélemény helyességével kapcsolatban, ezért a bíróságnak mindig egyedileg, a körülményeket és a szakvéleményt értékelve kell állást foglalnia abban a kérdésben, hogy a szakvélemény helyességéhez nyomatékos kétség fér-e.

[63] Hangsúlyozni kell azonban, hogy a bíróság felhívja a fél figyelmét, ha a magánszakértői vélemény vagy a kirendelt szakértő szakvéleménye aggályos [Pp. 317. § (1) bekezdés d) pont]. A bíróság bizonyításra vonatkozó tájékoztatási kötelezettségéből adódóan a fél nem tudhatja meg csak és kizárólag az ítéletből, hogy a bíróság a szakértői véleményt – annak hibája miatt – kizárta a bizonyítékok közül anélkül, hogy a felet tájékoztatta volna a szakértői vélemény aggályosságának konkrét okáról (KGD2016.70., Kúria Kfv.V.35.256/2014/9., Kfv.I.35.025/2020/8.). A felperesnek ebben az esetben lett volna lehetősége, hogy a Pp. 307. § (1) bekezdés b) pontja alapján szakértő kirendelését indítványozza. A Kp. 78. § (3) bekezdés c) pontja ugyanis lehetővé teszi bizonyítási indítvány előterjesztését, illetve bizonyítási eszköz rendelkezésre bocsátását az első tárgyalást követően is, ha az az anyagi pervezetés folytán vált szükségessé.

[64] Az elsőfokú bíróság azonban a szakértői vélemény kiegészítését, illetve a szakértő tárgyaláson történő meghallgatását követően anyagi pervezetése körében nem adott arról tájékoztatást, hogy a szakértői véleményt a Pp. 316. § (1) bekezdésében szereplő bármely okból aggályosnak tartaná, ugyanakkor a szakértői véleményben szereplő szakmai állásponttól eltérő tartalmú, azzal ellentétes álláspontot tükröző ítéletet hozott. A peres felek ezen eltérő álláspontot csak az elsőfokú ítéletből ismerhették meg.

[65] Amennyiben bármely okból aggályosnak tartotta az elsőfokú bíróság a szakvéleményt - az eljárásjogi előírásokat szem előtt tartva - az anyagi pervezetés keretében tájékoztatnia kellett volna a peres feleket erről és lehetőséget kellett volna biztosítania a feleknek a nyilatkozattételre, az esetleges további bizonyításra.

[66] Alapos a felülvizsgálati kérelem a vonatkozásban is, hogy az elsőfokú bíróság szakvéleménnyel ellentétes álláspontra helyezkedő kijelentései szakértelmet igényelnek, az elsőfokú bíróság a szakvéleménnyel ellentétes megállapításokat illetően olyan szakmai kérdésekben nyilvánult meg, amelyek túlmutatnak az alkalmazandó jogszabályok és az OECD irányelvek értelmezésén és szakértői kompetenciába tartoznak. Az elsőfokú bíróság tehát a szakvélemény szakmai szempontú megítélésére vállalkozott és számos ponton felülbírált a szakértői véleményt, amire jogszerű lehetősége nem lett volna.

[67] A Kúria a fentiek alapján a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (1) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította.

[68] Az új eljárásban az elsőfokú bíróságnak a fentiekben hivatkozott jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően kell eljárnia, azaz amennyiben kialakult álláspontja szerint a szakértői vélemény helyességéhez nyomatékos kétség fér, úgy az anyagi pervezetés keretében a peres feleket erről és a bizonyítási kérdésekről (bizonyítási érdek, bizonyítási teher) tájékoztatnia kell és az eljárásjogi rendelkezéseknek megfelelően kell lefolytatnia a peres eljárást.

A döntés elvi tartalma

1. Amennyiben a bíróság a szakértői vélemény megállapításait – annak kiegészítését és a szakértő meghallgatását követően – aggályosnak tartja, mert annak helyességéhez nyomatékos kétség fér, erről a peres feleket anyagi pervezetés keretében tájékoztatni köteles, de nem rekesztheti be a tárgyalást és nem hozhat a szakértői véleményben szereplő szakmai állásponttal ellentétes tartalmú ítéletet e tájékoztatás mellőzésével, mert ezzel megsérti az anyagi pervezetésre vonatkozó - Kp. 78. §-a alapján alkalmazandó -, a Pp.-ben szereplő eljárási szabályokat.

2. Az elsőfokú bíróság a szakvéleménynek az alkalmazandó jogszabályok értelmezésén túlmutató, szakmai szempontú megítélésére nem vállalkozhat, szakismeretek hiányában a szakértői véleményt nem bírálhatja felül.

Záró rész

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

[70] A peres felek felülvizsgálati perköltségét a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó 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.

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

Budapest, 2023. június 1.

dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

dr. Demjén Péter s.k.
előadó bíró

dr. Márton Gizella s.k.
bíró

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.
bíró

dr. Stefancsik Márta s.k.
bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő