

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Magyar György ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Kinyó Krisztina jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Dél-alföldi Kihelyezett Hatósági Osztály alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Békés Megyei Bíróságon 6.K.23.182/2006. számon indított és ugyanezen bíróság 2007. július 4-én kelt 6.K.23.182/2006/23. számú jogerős ítéletével kiegészített, 2007. június 15. napján hozott 6.K.23.182/2006/19. számú ítélet ellen az alperes részéről 25. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

**í t é l e t e t :**

A Legfelsőbb Bíróság a Békés Megyei Bíróság 6.K.23.182/2006/19. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, felülvizsgálati kérelemmel támadott részét - az állam által előlegezett szakértői költség megfizetésére vonatkozó rendelkezés kivételével - hatályon kívül helyezi, és a hatályon kívül helyezéssel érintett körben az alperes 8429335453 számú határozatát - az első fokú határozatra is kiterjedően - akként változtatja meg, hogy a felperes összesen 1.230.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet, ehhez kapcsolódóan pedig 615.000 Ft adóbírságot és 171.000 Ft késedelmi pótlékot köteles megfizetni.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 100.000 (százezer) forint első fokú részperköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy - külön felhívásra - fizessen meg az államnak 77.180 (hetvenhétezer-száznyolcvan) forint első fokú és 77.180 (hetvenhétezer-száznyolcvan) forint felülvizsgálati eljárási illetéket, az ezt meghaladó 154.360 (százötvennégyezer-háromszázhatvan) forint első fokú és a 154.360 (százötvennégyezer-háromszázhatvan) forint felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további jogorvoslatnak nincs helye.

## **I n d o k o l á s**

Az adóhatóság a felperesnél 2001-2004 évekre bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett.

Az adóhatóság a revízió eredményeként hozott első fokú határozatban a felperes terhére - 2003-2004 évekre - társasági adó és általános forgalmi adó (továbbiakban áfa) adónemekben összesen 3.859.000 Ft adókülönbözetet írt elő, 1.929.000 Ft adóbírságot szabott ki és kötelezte a felperest 351.000 Ft késedelmi pótlék, a könyvek, nyilvántartások, bizonylatok előírásoktól eltérő vezetése, kiállítása miatt 200.000 Ft, az iratmegőrzési kötelezettség elmulasztása miatt pedig 200.000 Ft mulasztási bírság megfizetésére.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 8429335453 számú határozatában az első fokú határozatot helybenhagyta, érdemi döntése a következőket tartalmazza:

A vizsgált időszakban a felperes fő tevékenysége a szénforgalmazás volt. A felperes a vásárolt készleteiről év közben nem vezetett analitikus nyilvántartást ezért a vizsgált évekre mennyiségi nyilvántartással nem rendelkezett. Az adóhatóság a szén értékesítés árbevételeinek meghatározásához a szén mennyisége és értéke vonatkozásában tételes kigyűjtést végzett és meghatározta a készletváltozás értékét. A felperes 2003., illetve 2004. december 31-én szénkészletét mennyiségben és értékben felleltározta, ezek az adóhatóság által elfogadott mennyiségek és értékek képezték a számítások kiinduló alapját. Az alperes 672 tonna leltárhiányt mutatott ki, amely 11.536.000 Ft értéknek felelt meg, és rögzítette, hogy ezt a felperes nem szerepeltette a bevételei között. Az alperes ezen összeg után írta elő a felperes terhére 15 %-os adómérték alkalmazásával az áfa adókülönbözetet és megnövelte az adózás előtti eredményét.

Az alperes - helytelen áfa-kulcs, téves áfa-százalékérték meghatározás miatt is - áfa-adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, amelynek társasági adóalapot érintő jogkövetkezményeit is levonta.

Az alperes érdemi döntéseit a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 15. § (3) bekezdésében, 165. § (1) bekezdésében, az 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 13. § 16. pontjában, 16. § (1) bekezdésében, 22. § (1) bekezdésében, 44. §-ában, 68. § (1) bekezdésében, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 72. § (1) bekezdés f) és h) pontjában, 104. és 128. §-ában foglaltakra alapította.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte.

Az alperes a perben igazságügyi szakértő (továbbiakban szakértő) kirendelését kérte, indítványának a megyei bíróság helyt adott. A szakértő véleményét az alperes elfogadta és ennek megfelelően kérte annak megállapítását, hogy az elszámolható 1 %-os kálóra figyelemmel - a 49354 tonna szénkészletet alapul véve - a normalizált hiány 494 tonna, a felperesnél jelentkező készlethiány pedig 178 tonna. Erre figyelemmel kérte az alperes a megyei bíróságtól határozatának megváltoztatását az első fokú határozatra is kiterjedően akként, hogy a felperes terhére összesen 1.230.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, ehhez kapcsolódóan pedig 115.000 Ft adóbírság, 171.000 Ft késedelmi pótlék írható elő.

A megyei bíróság jogerős ítéletében az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az első fokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte az alábbiak szerint:

Az áfa-kulcsokkal kapcsolatos érdemi döntéseket a felperes keresettel nem támadta, így ezek bírói felülvizsgálatára nem került sor. Az eljárási jogszabálysértésekre a felperes tévesen hivatkozott, a mulasztási bírság kiszabására megalapozottan és jogszerűen került sor.

A "perbeli - aggálytalan, a bíróság részéről teljes egészében elfogadott - szakértői vélemény alapján" pedig azt állapította meg, hogy a felperes számviteli politikájában rögzítettek szerint járt el akkor, amikor tényleges mennyiség és értékadatok hiányában kálót nem számolt el. Az alperes tévesen hagyta figyelmen kívül azt, hogy a felperes egy olyan termék értékesítésével foglalkozott, amely időjárási viszonyoknak kitett. A szén mozgatásával, eladásával porlad, minősége még a legjobb kezelés mellett is változik, valamint mérési különbségek is előfordulnak (túl vizes vagy száraz a szén). A forgalmazási veszteség mértékének meghatározásához támpontul a vasúti árufuvarozási szerződésekről szóló 153/1996. (X. 15.) Kormányrendelet (továbbiakban Korm.r.) 31. § (1) bekezdése szolgál, a szakértő is ennek alapján tartotta elszámolhatónak az 1 %-os kálót. Az importált lengyel szenek mosott szenek, ennek igazolására a felperes csatolta beszállítójának igazolását is, így a 2 %-os káló elszámolására vonatkozó kérelme alapos.

A megyei bíróság az új eljárásra előírta, hogy a felperes javára a 2 %-os káló figyelembevételével kell az elszámolást elvégezni, és a megállapításokat megtenni. A készpénzes értékesítést érintő alperesi döntés körében azonban - a módszer vitathatósága ellenére - nem kötelezte az alperest az ellenőrzés ismételt elvégzésére.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését - a szakértői véleményre figyelemmel - előterjesztett módosított ellenkérelmében foglaltaknak megfelelően, vagy a megyei bíróság utasítását új eljárásra és új határozat hozatalára.

A felülvizsgálati kérelem által vitatott körben az alperes kifejtette, hogy a megyei bíróság jogszabálysértő módon, logikailag ellentmondó és iratellenes tényállás alapján és mérlegelés eredményeként jutott arra a megállapításra, hogy 2 %-os káló figyelembe vehető, és e körben indokolási kötelezettségének sem tett eleget. A megyei bíróság nem tartotta be a szakértői bizonyításra vonatkozó szabályokat, és a felperes által indítványozott kálót hitelt érdemlő bizonyítékok hiányában fogadta el. A bírósági eljárás és határozat nem felel meg a Pp. 177. §-ában, 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében, 264. § (1) bekezdésében, 339/A. §-ában, az Áfa tv. 13. § (1) bekezdés 16. pont h) alpontjában foglaltaknak. (BH 1979.225., BH 2000.208.)

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel támadott részének hatályban tartását kérte, álláspontja szerint a perben a bizonyítás a Pp. 330/A. § (2) bekezdése alapján az alperest terhelte, melynek nem tudott eleget tenni. A felülvizsgálati kérelem a bizonyítékok mérlegelését támadja, ezért eredményre nem vezethet, a jogerős ítélet megfelel a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak. A szakértő okirati bizonyíték hiányában határozott meg 1 %-os kálót. A beszállító igazolása és ennek mellékletei alapján kétséget kizáróan megállapítható, hogy az általa importált szenek nedves, mosott állapotban kerültek feladásra. A perben szolgáltatott bizonyítéka a határozathozatalakor fennálló tényálláshoz kapcsolódik, ezért a jogerős ítélet megalapozott és törvényes.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

Tekintettel arra, hogy a perbeli esetben a közigazgatási eljárás hivatalból indult és az adóhatósági határozatok tényállását a felperes alappal vitatta, a perben az alperest terhelte a bizonyítás (Pp. 336/A. § (2) bekezdése). E kötelezettségének azonban az alperes eleget tett, mivel indítványozta szakértő kirendelését a készlethiány és az ehhez kapcsolódó eltírt bevétel, mint szakkérdés tisztázására. A felperes által csatolt véleményt ugyanis a perben a megyei bíróság csak a fél álláspontjaként értékelhette. (Pp. 177. § (1) bekezdése, BH. 1992.270.)

Az alperes helytállóan hivatkozott arra, hogy a megyei bíróság ítéletében kifejezetten és egyértelműen rögzítette, hogy a szakértő véleményét teljes egészében elfogadja. E szakértői vélemény pedig azt tartalmazza, hogy a káló mértékét műszaki számítással,

tapasztalati becsléssel, helyi viszonyok és körülmények figyelembe vételével kell megállapítani, és -egyéb jogszabály hiányában - utal a káló mértékéről rendelkező Korm.r-re is. A megyei bíróság által ítélezés alapjául elfogadott szakértői vélemény - a rendelkezésére álló adatok alapján - kizárólag az 1 %-os káló elszámolására látott lehetőséget. A megyei bíróság e szakértői vélemény kiegészítését, és/vagy a szakértő meghallgatását - a Pp. 180-182. §-ai alapján eljárva - nem rendelte el, újabb szakértő kirendelésére sem került sor.

A megyei bíróság ugyanakkor az ítélezés alapjául elfogadott és felek által is aggálytalannak tekintett szakértői véleményről eltérően állapította meg a 2 %-os káló alkalmazhatóságát, mégpedig oly módon, hogy e körben nem tett eleget az indokolási kötelezettségének. Ítéletében ugyanis nem tért ki a szakértői véleményben megjelölt és a káló meghatározására vonatkozó körülményekre, és figyelmen kívül hagyta azt is, hogy a Korm.r. a perbeli esetben nem automatikusan alkalmazható szabályozást rögzít. E jogszabály ugyanis a vasúti áru fuvarozási szerződésekre nézve, a fuvarozási jogviszonyban résztvevő felek tekintetében, a fuvarozót érintően szabályozza az útközből keletkezett veszteségre nézve a felelősségi szabályokat. A Korm.r. 31. § (1) bekezdés a./ pontja kizárólag azt rögzíti, hogy azoknál az árúknál, amelyek természetüknél fogva a fuvarozás közben tömegükben általában veszteséget szenvednek a vasúttársaság a megtett fuvarozási távolságtól függetlenül a folyékony vagy nedves állapotban feladott árúk esetében a tömeg két százalékat meghaladó mértékű tömegvesztéséért felel.

A bíróság a bizonyítékokat szabadon mérlegelheti a Pp. 206. § (1) bekezdése és a Pp. 221. § (1) bekezdése által behatárolt keretek között. Egységes azonban a bírói gyakorlat abban, hogy a felek által elfogadott, bíróság által is aggálytalannak tartott szakértői véleményről eltérő tényállás és döntés alapja csak egy másik szakvélemény vagy megalapozott és ellenőrizhető adatok, bizonyítékok lehetnek. (BH 1978.125., BH 1979.225., BH 2000.208.)

A perbeli esetben ezek a körülmények nem állnak fenn. Két százalékos kálót tartalmazó szakvélemény ugyanis nem készült. A felperes által becsatolt okirat (... Kft. nyilatkozata) pedig nem minősíthető hiteles, ellenőrizhető adatnak. A nyilatkozathoz csatolt minőségi tanúsítványok megítélése szakértői feladat, azok magyar nyelvű fordítása nem hiteles. A felperes azon nyilatkozatával pedig, hogy a ... a külföldi bányák által mérlegelt súllyal állítja ki a felperes felé számláit és ezáltal a teljes káló a felperes terhére esik, felveti a számlák tartalmi hitelességének kérdését. A számláknak ugyanis kötelező tartalmi eleme a mennyiség, (Áfa tv. 13. § (1) bekezdés 16. pont h)

alpontja) és amennyiben e számlák hitelesek, az azokon lévő mennyiségi adatok nem vitathatók.

Az alperes helytállóan utalt tehát arra, hogy a szakértői véleménnyel szemben már nem őt, hanem a felperest terhelte a bizonyítás a káló 1 %-nál nagyobb mértékét illetően. Bizonyítottság hiányában pedig nem állapítható meg az, hogy a szénszállítmány a felperes telephelyére nedves állapotban érkezett volna, illetve, hogy a számlákon nem a megérkezés kori mennyiségek szerepeltek. Hangsúlyozza e körben a legfelsőbb Bíróság azt is, hogy a szakértő véleményét az iratok alapján készítette el, és ismert volt előtte a felperes 2 %-os kálóval kapcsolatos érvelése. A szakértő éppen erre tekintettel rögzítette, hogy "év közbeni mennyiség és értéknilyvántartás hiányában" nem lehet számolni a hiányokat és többleteket, mert nincs mihez viszonyítani, holott elképzelhetetlen, hogy ilyen mennyiségnél hiánytöbblet vagy minőségi romlás ne keletkezzen. A káló a szakértői vélemény szerint "a leltárszabályzatba foglalt normalizált hiány, amely az egyes készletek kezelésével, tárolásával elengedhetetlenül együtt járó - megengedett - természetes mennyiségi csökkenés, veszteség, (porlás, beszáradás, mérlegelési veszteség stb.)". Ezért kell a készlethiány kimutatásánál a normalizált hiányt (494 tonna), mint 1 %-os kálót figyelembe venni, mivel "a szén forgalmazásával kapcsolatban ún. káló létezik, van.". A kálót is számításba véve a felperesnél jelentkező készlethiányt ezek alapján állapította meg a szakértő 178 tonnában, és ezt elfogadva módosította az alperes az érdemi nyilatkozatát, amely - az előzőekben részletezettekre figyelemmel - megalapozott és törvényes nyilatkozat.

A felperes terhére megállapított adókülönbözöt tehát az összesen 3.859.000 Ft-ról 1.230.000 Ft-ra módosul, amelyből társasági adó 2004 évre 2.719.000 Ft adóalap után 435.000 Ft, áfa 2003 évre 2.9000.000 Ft adóalap után 337.000 Ft és 2004 évre 3.056.000 Ft adóalap után 458.000 Ft.

Az adóbírság összege ebből következően 615.000 Ft-ra, a késedelmi pótlék pedig 171.000 Ft-ra módosul. A módosulás a jogerős alperesi határozattal megállapított egyéb döntéseket nem érinti, és nem változtat azon sem, hogy a szakértői díj- és költség megfizetésére az alperest kellett kötelezni.

A kifejtettek figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet és az alperesi határozatot - az első fokú határozatra is kiterjedően - a rendelkező részben foglaltak szerint részben hatályon kívül helyezte, illetve részben módosította (Pp. 275. § (4) bekezdése, 339. § (2) bekezdés g. pontja, Art. 143. § (1) bekezdése).

Az első fokú, illetve a felülvizsgálati eljárás során a perben vitatott 3.859.000 Ft adókülönbözet kapcsán a felperes 2.629.000 Ft, az alperes pedig 1.230.000 Ft tekintetében lett pernyertes. Erre, valamint a Pp. 81. § (1) bekezdésében és 78. § (1) bekezdésében foglaltakra figyelemmel kötelezte a Legfelsőbb Bíróság a feleket az első fokú rész-, illetve a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó rendelkezések az 1990. évi XCIII. törvény 42. § (1) bekezdésében, 50. § (1) bekezdésében, valamint a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében, 14. §-ában foglaltakon alapulnak.

Budapesten, 2008. évi szeptember hó 18. napján

**Dr. Madarász Gabriella sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Danziger Éva sk. bíró**