

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.185/2013/4.szám

A Kúria a Maklári Ügyvédi iroda által képviselt felperesnek a jogtanácsos által képviselt Budapest Főváros Kormányhivatala alperes ellen iparűzési adó ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Törvényszék 2012. november 23. napján kelt 28.K.32.130/2012/3. számú jogerős ítélete ellen a felperes által 4. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon – tárgyaláson kívül – meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 28.K.32.130/2012/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak – külön felhívásra – 962.300 (kilencszázhatvankettőezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

Az elsőfokú adóhatóság a helyi iparűzési adónemben (a továbbiakban: hipa) folytatott ellenőrzést a felperesnél a 2005.03.14-2010.12.31. közötti időszakra, az adóelőlegnél a 2011. I. félévre. Egyebek mellett megállapította, hogy a vizsgált időszakban a felperes tévesen vette anyagköltségként figyelembe a csatorna használatáért, a fűtési hőenergiaért és a hődíjért fizetett ellenértéket. Az elsőfokú adóhatóság a megállapítás következményeként a összesen 9.623.428 forint adókülönbözetet állapított meg, az adóhiánynak minősülő hányad egy része után adóbírságot és késedelmi pótlékot szabott ki.

Az alperes a V-B-007/00886/3/2012. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolásában a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 39.§ (1) bekezdésére, 52.§ 37. pontjára, az számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 3.§ (7) bekezdésének 1/ pontjára, a 28.§ (2) bekezdésére, valamint a 78.§ (1)-(3) bekezdéseire tekintettel megállapította, hogy a szennyvízkibocsátás és távhőfelhasználás nem

anyagköltségnek, hanem igénybe vett szolgáltatásnak minősül, a felperes Sztv. 78.§ (2) bekezdésére való hivatkozása téves.

A felperes a (a továbbiakban: Kft.) vásárolt gőz és a Művek által kiszámlázott alapidj, szennyvízdíj, vízterhelési díj tekintetében kérte az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította. Indokolásában a mindkét fél által hivatkozott 48/2009. számviteli kérdés alapján értelmezte az alperes által is megjelölt jogszabályokat. Értékelése szerint a számviteli kérdés - Mikor kell az egyes közüzemi számlákban szereplő tételeket anyagköltséggént és mikor igénybe vett szolgáltatásként elszámolni? - alapján egyértelmű, hogy az Sztv. 78.§-ának (2) bekezdése szerinti anyagköltséggént elszámolandó energiahordozók körében kivételt jelent a távhőszolgáltatás (beleértve a melegvíz-szolgáltatást is), és a csatorna használatáért fizetett ellenérték, mert azok igénybe vett szolgáltatásként számolandók el. Ezt a jogértelmezést támasztja alá a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.357/2008/3. számú ítélete is, a 65/2007. számviteli kérdésre utalással. A számlák helyes tartalmát a felperes utólag, az adóhatósági megállapítások tükrében alappal nem vonhatja kétségbe.

A jogerős ítélet rögzítette azt is, hogy a számlákon szereplő rendelkezésre állás díja (ügyműködési díj, alapidj, stb.) szintén igénybe vett szolgáltatása ellenértékeként számolandó el, mivel ez a rendszer igénybevételi lehetőségének díja, független a vételezett energia hordozó mennyiségétől.

A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet Kft-t érintő részének hatályon kívül helyezését, a kereseti kérelemnek megfelelő ítélet meghozatalát kérte.

Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a tényállást nem tárta fel kellő mértékben, így valótlan tényállásra alapított ítéletét. A Kft-től beszerezett gőz elégítette ki az üzem hőigényét, azt a gyártási folyamatok során az Sztv. 78.§ (2) bekezdésének megfelelően felhasználták, az a Htv. 52.§ 37/ pont alapján anyagköltség. Az anyagköltséggént történő elszámolás független a számlán szereplő besorolástól, a valós gazdasági tevékenység alapján kell minősíteni. A felperes nem szolgáltatást, hanem gőzt vásárolt és azt használta fel változatlan formában. A jogerős ítélet nem rendelkezett teljes körűen a kereseti kérelemről, nem bírálta el a gőz megvásárlásával, felvásárlásával kapcsolatban kifejtett indokokat. A gőz, miként az áram is, szekunder energia hordozó, anyag költséggént elszámolható.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH 2002. 490. KGD 2002. 262.). Erre tekintettel a felülvizsgálati eljárás nem érintette a jogerős ítéletnek a Művek számláiban szereplő alapidíjat, szennyvízdíjat és vízterhelési díjat igénybe vett szolgáltatás ellenértékének tekintő megállapításait.

Az elsőfokú bíróság a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben a tényállást feltárta, a felperes releváns előadásait értékelte, a kereseti kérelem korlátai között vitatott alperesi megállapítások jogszerűségéről döntött. A Kúria ennek következtében nem látta akadályát a felperesi felülvizsgálati kérelem érdemi elbírálásának.

A Htv. 39.§ (1) bekezdése főszabályként a készletek szintjén ad lehetőséget a hipa alapjának csökkentésére. A vásárolt készletek [Sztv. 3.§ (6) bekezdés 5/ pont] közé tartoznak, a készletre adott előlegek mellett, az anyagok (amelyek a felhasználásuk során eredeti alakjukat elveszítve beépülnek a termékekbe, szolgáltatásokba, vagy ha nem használódnak azonnal el, akkor a gazdálkodási tevékenységet legfeljebb egy évig szolgálják), valamint az áruk, és azon belül a közvetített szolgáltatások (azok az anyagi javak, amelyeket változatlan formában tovább értékesítenek).

A hipa alapját csökkentő anyagköltség fogalmát a Htv.52.§ 37/ pontja az Sztv-re utalással határozza meg. Az Sztv. 78.§ (2) bekezdése folytán a hipa alapjának meghatározásakor anyagköltség az üzleti évben felhasznált vásárolt anyagok bekerülési (értékvesztéssel csökkentett, az értékvesztés visszaírt összegével növelt bekerülési) értéke, továbbá a vásárolt növendék-, hízó- és egyéb állatok bekerülési értéke.

A költségek körében az Sztv. megkülönbözteti az anyagi jellegű és a személyi jellegű költségeket, továbbá az értékcsökkenési leírást. A hipa alapja az Sztv. 78.§ (1) bekezdésének megfelelő anyagi jellegű költségek közül csak és kizárólag az anyagköltséggel, az ELÁBÉ-val és a közvetített szolgáltatások értékével csökkenthető. Az anyagi jellegű költségek körébe azonban ezen túl beletartozik még a hipa adóalapot nem csökkentő igénybe vett szolgáltatás [Sztv. 3.§ (7) bekezdés 1/ pont] és az egyéb szolgáltatás [Sztv. 3.§ (7) bekezdés 2/ pont] is.

Az igénybe vett szolgáltatás - az Sztv. 78.§ (3) bekezdésének megfelelően - mind anyagjellegű, mind nem anyagjellegű lehet. Az Sztv. 3.§ (7) bekezdés 1/ pontja szerint ide tartoznak mindazon szolgáltatások, amelyek nem tartoznak a közvetített szolgáltatások, illetve az egyéb szolgáltatások közé. A törvényszöveg szerinti „különösen” fordulat alkalmazása következtében az Sztv. ezen jogszabályi helyén szereplő felsorolás nem kizárólagos, a szolgáltatás természetéből következően változtatható, bővíthető.

A Legfelsőbb Bíróság a Kfv.I.35.357/2008/3. számú ítéletében már kifejtette, hogy a gazdálkodók valamennyi felhasznált energiahordozó (szilárd, folyékony és gáznemű energiahordozók, illetve a villamos energia) felhasználásának értékét anyagköltségként kell elszámolják. Ez alól kivételt képez azonban a távhő-szolgáltatás, beleértve a melegvíz-szolgáltatást is, figyelemmel arra, hogy ilyen esetekben nem változatlan formában történik az energiahordozó beszerzése. Az energiahordozó ugyanis átalakul hőenergiává, amelyet a távhő-vezeték hálózaton keresztül juttatnak el a megrendelőhöz, díja igénybe vett szolgáltatás ellenértéke.

Az ítéletben foglaltakkal a Kúria továbbra is egyetért, az abban foglaltaktól eltérni nem kíván. Valamely energia hordozó értéke - függetlenül attól, hogy primer vagy szekunder hordozóról van szó - aszerint tartozhat az anyagköltség vagy az igénybe vett szolgáltatás körébe, hogy feldolgozása melyik fázisban használják fel. A Kft. perben vitatott számláin hődíj és gőz került kiszámlázásra. A távhő és a gőz más energia hordozók együttes felhasználásának/feldolgozásának az eredménye, akként, hogy az alapul szolgáló hordozókból nem felismerhetetlenül más-, nem gyökeresen új energiahordozó ((pl. villamosenergia) keletkezik. A Kft. saját feldolgozói tevékenységének eredményét értékesítette: a felperesi/vevői oldalon az igénybe vett szolgáltatási jelleg az sem változtat, hogy mind a távhő, mind a gőz hordoz energiát, és kiváltható más energia alkalmazásával.

Mindezekre figyelemmel a Kúria az első fokú bíróság ítéletét a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§ (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest. A felperes eltérő értéket nem jelölt meg, ezért a Kúria az adókülönbözet alapján kötelezte a

feljegyzett felülvizsgálati eljárási illeték viselésére.

Budapest, 2014. január 16.

**Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné
Éva sk. előadó bíró, Dr. Mudráné
sk. bíró**

**Dr. Oláh
dr. Láng Erzsébet**

A kiadmány hiteléül:

tisztviselő