

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.596/2013/8.szám

A Kúria a Túróczi és Pőcze Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Túróczi Emese ügyvéd, által képviselt felperesnek a dr. Ladányi Erika jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. július 24. napján kelt 7.K.30.168/2013/6. számú ítélete ellen a felperes által 8. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.30.168/2013/6.számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 900.000 (kilencszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - mindösszesen 10.500.000 (tízmillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes és a Megyei Jogú Város Önkormányzata (a továbbiakban: önkormányzat) 2004. szeptember 1. napján „Üzemeltetési, hőszolgáltatási szerződés”-t (a továbbiakban: szerződés) kötött az önkormányzat tulajdonában lévő R. P.Kórház (a továbbiakban: kórház) területén és kazánházában működő hőszolgáltató rendszer megvalósítása, telepítése, üzembe helyezése és hőszolgáltatásának biztosítása céljából, ideértve a Szakközépiskola és a Sportcsarnok hőigényének kielégítését is. Az önkormányzat a 2004. november 10-én létrejött megállapodásban a szerződésbe foglalt fizetéssel és ellenőrzéssel kapcsolatos jogokat és kötelezettségeket a kórház javára engedményezte. A megállapodást követően a felperes a közszolgáltatási díjról szóló számlákat, amelyeket 25%-os általános forgalmi adóval (a továbbiakban: áfa) terhelt meg, a kórház nevére

állította ki. A kórház a számlák nettó értékét elfogadta, de az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) szerinti kedvezményes adókulcsra hivatkozva csak a nettó érték 5%-os áfával növelt összegét utalta át a felperes részére. A felperes emiatt a kiállított számlákat sztornózta, 5%-os áfával terhelt bizonylatokat állított ki, majd önellenőrzéssel módosította a 2010. II., III. és IV. negyedévekre benyújtott bevallásait.

Az adóhatóság a felperesnél áfa adónemben ellenőrzést végzett. A revízió eredményeképpen hozott elsőfokú határozatokban a felperes terhére 2010. évre összesen 72.024.000 Ft adókülönbözetet állapított meg, amelyből 11.850.000 Ft-ot adóhiánynak minősített, kötelezte 5.925.000 Ft adóbírság, 1.950.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére. 2011. január 1-től 2012. január 8-ig terjedő időszakra összesen 358.375.000 Ft adókülönbözetet írt elő, amiből 8.620.000 Ft-ot minősített adóhiánynak, 4.310.000 Ft adóbírságot szabott ki, 541.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. 2011. október hónapra beadott 44.635.000 Ft adó visszaigénylést is jogosulatlannak minősítette, és a felperest 22.317.000 Ft adóbírsággal sújtotta.

A felperes fellebbezései alapján eljárta alperes a 2013. február 7-én meghozott és a 2013. február 8-án kelt határozataiban az elsőfokú határozatokat helybenhagyta. Érdemi döntéseit az Áfa tv. 2. § a) pontjára, 9. § (1) bekezdésére, 13. § (1) bekezdésére, 55. § (1) bekezdésére, 56. §-ára, 82. § (1) bekezdésére, 84. § (1) bekezdésére, 138. §-ára, 153. § (1) és (2) bekezdéseire, a 3. számú mellékletre, továbbá a távhőszolgáltatásról szóló 2005. évi XVIII. tv. (a továbbiakban: Tszt.) 1. § (1) és (2) bekezdéseire, (4) bekezdésének a-b) pontjaira, 3. § q) és r) pontjaira, a 12. § (1) bekezdésére alapította. Határozatait azzal indokolta, hogy az Áfa tv. nem határozza meg a távhőszolgáltatás fogalmát, ezt a Tszt. definiálja és csak a Tszt. hatálya alá tartozó távhőszolgáltatás lehet az, amelyet a jogalkotó preferálni kívánt a kedvezményes adókulccsal. A Tszt. szerint pedig a felperes nem minősül távhőszolgáltatónak, tevékenysége nem meríti ki a távhőszolgáltatás fogalmát, távhőtermelésre és szolgáltatásra vonatkozó közüzemi szerződést, működési engedélyt nem tudott bemutatni, ezért jogszerűtlenül alkalmazta a kedvezményes 5%-os adókulcsot. Fizetendő adóját emiatt az általános adómérték szerintire kellett megemelni, elszámolandó adóját valamint az adókülönbözetet ennek megfelelően kellett a terhére előírni. Hangsúlyozta, hogy a jogalkotó a jogszabályban különbséget kívánt tenni a hőszolgáltatás és a távhőszolgáltatás között, kizárólag a távhőszolgáltatást nyújtót kívánta kedvezményes adókulcs alkalmazására feljogosítani. A szerződéssel érintett felek között folyamatban lévő polgári perben hozott ítéletek nem kötik az adóhatóságot. Rögzítette azt is, hogy az adóbírság kiszabása során felperes javára értékelhető kivételes méltánylást érdemlő tény, körülményt nem tárt fel.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Azzal érvelt, hogy az érdemi döntések nem felelnek meg az Áfa tv. 82.§ (1)-(2) bekezdéseiben, 3. számú melléklet II. rész 1. pontjában foglaltaknak.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

A felperes nem hivatkozott megújuló energiaforráson alapuló energiaszolgáltatás nyújtására, keresetét kizárólag távhőszolgáltatásra alapította, de e jogcímen is csak akkor illetve volna meg a kedvezményes adómérték, ha a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 3. § (3) bekezdése, 164. § (1) bekezdése alapján igazolja, hogy 5%-os adómérték alá tartozó távhőszolgáltatást teljesített. A felperes azonban petíciójának alátámasztására nem csatolt bizonyítékot, emiatt csak a szerződés és közigazgatási iratok alapján lehetett megítélni az általa nyújtott szolgáltatás áfa mértékét. A bírói joggyakorlat értelmében, ha az adott jogszabály nem tartalmaz fogalom meghatározást, akkor egyéb jogi szabályozásból kiindulva kell erre következtetni. Helyesen járt el ezért az adóhatóság akkor, amikor a szolgáltatás meghatározása során a Tszt.-re hivatkozott. A felperes nem rendelkezett távhőszolgáltatói engedéllyel és olyan rendszer működését sem igazolta, amely tekintetében a Tszt. 37. §-a szerint bármely lakossági felhasználó vagy egyéb személy számára biztosított lett volna a csatlakozás, illetőleg a közüzemi szerződés megkötésének lehetősége. A felperes szerződéssel nem támasztotta alá a Tszt. VI. fejezete, illetőleg a Ptk. 388. § szerinti közüzemi szolgáltatásra irányuló jogviszonyt. Kizárólag olyan egyedi megállapodásra hivatkozott, amely közvetlenül egyetlen szerződő, egyetlen fogyasztó számára tette lehetővé a hőszolgáltatás igénybe vételét és a hő termelését is. Engedély és közüzemi szolgáltatás nyújtás hiányában a felperes szolgáltatása nem felel meg a távhőszolgáltatás fogalmának, ezért nem illetve meg a kedvezményes adómérték felszámításnak joga. A távhőszolgáltatás tekintetében nem kizárólag az engedély megléte, illetőleg a szolgáltatás más általi igénybevételenek lehetősége, a közüzem működtetése a lényeges, hanem maga a távhővezeték hálózat rendszere, a hő ezen keresztül történő szolgáltatása. A szerződés szerint azonban a felperes és megrendelője, a kórház vonatkozásában ilyen hálózatról, ezen keresztül történő szolgáltatásnyújtásról nem tanúskodik. A felperes megrendelője ingatlanán, telekhatáron belül, kazánházban termelte meg a hőenergiát az általa oda telepített, részben már meglévő berendezésekkel. A szolgáltatói berendezés, a felhasználói hőfogadás e kazánházban volt, a hőenergia átadási helye pedig a felperes energiatermelési helyével egyezett meg, és a felperes nem rendelkezett a hőközpont berendezések elvitelének jogával sem. A szerződés tartalma és fizetési feltételei kizárólag

annak igazolására alkalmasak, hogy a felperes olyan polgári jogi szolgáltatást nyújtott, amely a központi fűtésről és meleg vízszolgáltatásról szóló 189/1998. (XI.23.) Korm.rendelet szerinti, központi hőellátórendszer kiépítésének, átengedésének, valamint a szerződés fennállása alatti termelői üzemeltetésének felelhetett meg. Az, hogy a hőenergia egy része más jogalanyokhoz, így a Sportcsarnokba és a Szakközépiskolába vezetékek segítségével jutott el, a felperes és a kórház viszonylatában a szolgáltatást nem teszi távhőszolgáltatássá. E szolgáltatási rész tekintetében ugyanis a más jogalanyok felé nem a felperes, hanem a kórház minősült szolgáltatónak. Az alperes határozata nemcsak a jogalap, hanem a jogkövetkezmények tekintetében is jogszerű, mivel a felperes tisztában volt azzal, hogy nem teljesít Tszt. szerinti távhőszolgáltatást, ezért javára kivételes méltánylást érdemlő körülményt nem állapítható meg.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát. Érvelése szerint a jogerős ítélet nem felel meg az Áfa tv. 82. § (1) - (2) bekezdéseiben felhívott 3. számú melléklet II. rész 1. pontjának. Ennek alátámasztásaként hivatkozott a Gfv.I.32.029/2012/5. számú jogerős ítéletre, mely szerint a jogalkotó a kedvezményes adókulcs igénybe vételét „a tág értelemben vett távhőszolgáltatáshoz kötötte, így a kedvezményes adómérték (utólagos) alkalmazása az önrevízió keretében indokolt volt.”

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A felperes felülvizsgálati kérelmében nem vitatta a jogerős ítéletben a Pp. 206. § (1) bekezdésében, 221. § (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően megállapított hiánytalan, iratszerű tényállást, ténybeli következtetéseket, ezért ezeket a Kúria a rendkívüli jogorvoslati eljárásban irányadónak tekintette, így kizárólag jogkérdésben kellett döntenie.

A Pp. 4. § (1) bekezdése értelmében a közigazgatási ügyben eljáró bíróságot határozata meghozatalában más hatóság döntése, vagy fegyelmi határozat, illetve az azokban megállapított tényállás nem köti. Az állami adóhatóság hatáskörébe tartozik az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 72. § (1) bekezdése értelmében az adóztatás, az adó, a költségvetési támogatás, az adó-visszaigénylés, az adó-visszatérítés és az adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzése minden adónemben,

tehát az áfa tekintetében is. Az Art. 143.§ (1) bekezdése értelmében a közigazgatási per tárgya az adókötelezettségekről rendelkező a másodfokú jogerős adóhatósági határozat felülvizsgálata, amit a bíróság a Pp. 339.§ (1) bekezdése, a 339.§ (2) bekezdés g) pontja értelmében csak jogszabálysértés esetén helyezhet hatályon kívül, vagy változtathat meg. A közigazgatási bíróság tehát nem dönthet abban a kérdésben, hogy a felperes polgári jogi úton érvényesítheti-e vagy sem az adó összegének megfelelő követelését.

Az Áfa tv. nem rögzít értelmező rendelkezést arra nézve, hogy a kedvezményes, 5%-os adómérték szempontjából mi minősül távhőszolgáltatásnak. A távhőszolgáltatásról szóló speciális jogszabályon, a Tszt.-n kívül nincs más olyan törvény, amely a távhő, a távhőszolgáltatás, a távhőszolgáltató, a távhőtermelő, a távhőtermelő- létesítmény, a távhővezeték - hálózat fogalmát definiálná. Ezekre nézve a fogalom meghatározásokat kizárólag a Tszt. 3. § p), q), r), s), t) és u) pontjai tartalmazzák, amelyek szerinti követelményeknek a felperes, illetve tevékenysége nem felel meg.

A Kúria teljes körűen osztja az elsőfokú bíróság jogi álláspontját, mely szerint a felperes szerződése nem igazolja a Tszt. VI. fejezete szerinti közüzemi szolgáltatásra irányuló jogviszony fennállását, ez kizárólag olyan egyedi megállapodás, amely közvetlenül egyetlen szerződött fogyasztó számára teszi lehetővé a szolgáltatás igénybe vételét, sőt a hő termelését is. A jogvita eldöntése szempontjából továbbá nem kizárólag az engedély megléte, a szolgáltatás más általi igénybe vételének lehetősége és a közüzem működtetése a lényeges, hanem maga a távhővezeték-hálózat rendszer, az ezen keresztül történő szolgáltatás, de illet a felperes tekintetében a rendelkezésre álló iratok, tények, okiratok nem támasztanak alá. A Tszt. 1. § (4) bekezdés a) pontja szerinti rendelkezés pedig kimondja, hogy nem tartozik a Tszt. hatálya alá a saját felhasználási célra hőt termelő létesítmény, valamint az a távhőtermelő tevékenység, amit a termelő, szolgáltató közbeiktatása nélkül, közvetlenül a nem lakossági felhasználónak, egyedi szerződés alapján végez. Ebből pedig az következik, hogy a törvényhozó különbséget tett a hőszolgáltatás és a távhőszolgáltatás között, és az Áfa tv. 82.§ (2) bekezdése és a 3. számú melléklet II. rész 1. pontja értelmében kedvezményes adókulccsal kizárólag a távhőszolgáltatást preferálja, ideértve a villamosenergiáról szóló törvény alapján megújuló energiaforráson alapuló hőszolgáltatást is. Megjegyzi e körben a Kúria, hogy a felperes keresetében és felülvizsgálati kérelmében sem hivatkozott Tszt.-n kívül más törvénybe foglalt fogalom meghatározásra, és az általa megnevezett ítélet nem tartalmazza a távhőszolgáltatás törvényi definícióját, kizárólag a szűkebb, illetve tágabb értelemben vett távhőszolgáltatásra hivatkozik, e fogalmak meghatározása nélkül. A Tszt. 1.§ (4) bekezdése a) pontja kapcsán még rámutat a Kúria arra is, hogy a Tszt. hatálya alá nem tartozó

termelőre a jogszabály külön megnevezést is alkalmaz, az ún. egyedi szerződés alapján termelőt, aki nyilvánvalóan nem lehet egyben távhőszolgáltató is, hiszen akkor nem valósulna meg az e törvényhely szerinti "termelő, szolgáltató közbeiktatása nélkül" kitétel. A szerződés szerinti felperesi szolgáltatás, ahogyan arra az első fokú bíróság helytállóan rámutatott, nem minősíthető távhőszolgáltatásnak, ezért az Áfa tv. 82.§ (1) bekezdése értelmében 25%-os adókulcs alá tartozik.

A Kúria jogi álláspontja szerint a Tszt.-ben egzaktan meghatározott fogalmak, amelyeket más jogszabályok nem definiálnak, törvényi felhatalmazás hiányában nem szűkíthetők, nem tágíthatók, mivel ez a jogbiztonságot veszélyeztetné. Nem indokolja a Tszt. szabályai kapcsán a kiterjesztő jogértelmezést az az érvelés sem, mely szerint a megújuló energiaforrásnak minősülő hőszolgáltatás fogalmát kifejezetten a villamosenergiáról szóló törvényből kiindulva minősíti jogszabály. A Tszt. ugyanis tartalmazza a 3.§ m) pontjában a megújuló energiaforrás definícióját, ezzel összefüggésben a 3.§ t) pont egyértelművé teszi, hogy a távhőtermelő - létesítmény lehet megújuló energiát hasznosító távhőtermelő berendezés is, az ilyen létesítmény üzemeltetője pedig értelemszerűen távhőszolgáltató, az általa végzett tevékenység pedig távhőszolgáltatás, ha 3. § q) és r) pontjaiban foglaltak teljesülnek. Hangsúlyozza a Kúria azt is, hogy semmi nem támasztja alá, hogy a felperes engedélyesként közüzemi szolgáltatást nyújtva távhővezeték-hálózaton keresztül távhőszolgáltatást nyújtott volna a kórháznak, és azt sem, hogy ténylegesen és kizárólagosan a távhőszolgáltatás díját szerepeltette volna bevallásaiban. Az, hogy a hőenergia egy része a Sportcsarnok és a Szakközépiskola létesítményeibe vezeték hálózaton jutott el a felperes és a kórház viszonylatában a szolgáltatást nem tette távhőszolgáltatássá, ugyanis e szolgáltatásrész kapcsán már nem a felperes, hanem a kórház minősül szolgáltatónak, aki az e jogalanyok működéséhez szükséges hőenergiát szintén nem a kazánházon kívül vette át, ezt követően pedig a saját fenntartású vezetékrendszeren keresztül juttatta el az energiát megrendelőinek.

Az Áfa törvény perre irányadó szabályozása, a kedvezményes adókulcsra vonatkozó 3. számú melléklet II. rész 1. pontja „elsődlegesen nem személyek között, hanem a törvény tárgyi hatálya alá tartozó adóköteles szolgáltatások között különböztet annyiban, hogy a távhőszolgáltatás adókulcsát más szolgáltatásokhoz képest az azokra vonatkozó adókulcstól eltérően, kisebb mértékű adókulccsal határozza meg”, nem diszkriminatív, ezért az alkotmányellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló indítványt az Alkotmánybíróság a 723/B/2009.számú határozatában elutasította.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a

jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben megfelel a jogvita eldöntésére irányadó anyagi jogi jogszabályok rendelkezéseknek, azaz az Áfa tv. 82.§-ának, a 3. számú melléklet II. rész 1. pontjának, ezért a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 270.§ (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78.§ (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XVIII. törvény 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2014. április 17.

Dr. Lomnici Zoltán sk.
a tanács elnöke

Dr. Kárpáti Magdolna sk.
előadó bíró

Dr. Hajnal Péter sk.
bíró

Dr. Sperka Kálmán sk.
bíró

Dr. Kurucz Krisztina sk.
bíró