

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.693/2014/4.szám

A Kúria a Szloboda Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Szloboda János ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Darázs Klaudia jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. május 20. napján kelt 4.K.27.110/2014/5. számú ítélete ellen az alperes által 9. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.110/2014/5. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000 (százezer) forint elsőfokú és 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 446.400 (négy száznegyvenhatezer-négy száz) forint kereseti és 744.000 (hét száznegyvennégy ezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2012. évben raklapok, csomagolóeszköz (CsK kód: E50 10 01) gyártását, e termékek belföldre és külföldre történő értékesítését végezte. Megállapodást kötött egy belföldi kft.-vel a termékdíj kötelezettségnek a környezetvédelmi termékdíjról szóló 2011. évi LXXXV. törvény (Ktdt.) alapján történő átvállalásáról. A felperes teljesítette bejelentési kötelezettségét az adóhatóság felé, ebben csomagolószerre tett nyilatkozatot, bevallásaiban termékdíj kötelezettség alapjául szolgáló terméként a raklapot jelölte meg. A belföldi vevő felé kibocsátott számlákon

feltüntette, hogy „a termékdíj-kötelezettség a Ktdt. 14. § (5) bekezdés e) pontja alapján a vevőt terheli”.

Az adóhatóság a felperesnél 2012. évre környezetvédelmi termékdíj kötelezettség utólagos ellenőrzését rendelte el. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban kötelezte a felperest 7.440.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet megfizetésére, 1.488.000 Ft termékdíj bírsággal sújtotta, 720.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2014. január 29. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Érdeemi döntésének indokolása szerint a környezetvédelmi termékdíj átvállalásának feltételei nem teljesültek maradéktalanul, mivel a termékértékesítésről kibocsátott számlákban a felperes olyan tartalmú záradékot tüntetett fel, amely csak a Ktdt. 2. § 8. pontja szerinti csomagolóanyag esetében alkalmazható. A felperes nem csomagoló anyagot, hanem raklapokat értékesített, ezek a Ktdt. 2. § 9. pontja értelmében csomagolóeszköznek minősülnek. Tekintettel arra, hogy az átvállalás jogszabályi feltételei nem teljesültek a a termékdíj fizetési kötelezettség a Ktdt. 3. § (1) bekezdése és (2) bekezdés a) pontja értelmében a termékdíj köteles termék első belföldi forgalomba hozóját, azaz a felperes terheli.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését kérte.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaposnak találta és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte. Jogi álláspontja a következő volt:

A perrel érintett időszakban a Ktdt. végrehajtásáról szóló 343/2011. (XII.29.) Kormányrendelet (Vhr.) 9. §-ának (8) bekezdése azzal a szövegezéssel volt érvényben, hogy „a (7) bekezdésben meghatározott záradékszöveg hiányában a számlán értékesített termékre vonatkozó termékdíj-kötelezettség nem száll át a vevőre”. A Vhr. 9. § (7) bekezdése pedig azt tartalmazta, hogy „szerződéses átvállalás esetén a belföldi forgalomba hozatalról szóló számlán a következő szöveget kell feltüntetni: „a termékdíj-kötelezettség a Ktdt. 14. § (5) bekezdés ... alapján a vevőt terheli”. E jogszabályi rendelkezésekből pedig az következik, hogy „a jogalkotó a termékdíj-kötelezettség át nem szállását, mint jogkövetkezményt csak abban az esetben rendelte alkalmazni a termékdíj-kötelezettség átvállalása esetén, amennyiben a záradékszöveg teljes egészében hiányzott a számláról. Ezzel szemben megállapítható, hogy a 9. § (7) bekezdésében idézőjel között feltüntetett záradékszöveg tulajdonképpen a felperes által kibocsátott számlákon szerepel, míg ahol a jogszabály a záradékszöveg tartalmát nem határozza meg, hanem helyette „...” megjelölést alkalmaz, a felperes téves jogcímre való hivatkozást jelölt meg”. E hiba miatt az adóhatóság

nem állapíthatta volna meg a termékdíj-kötelezettség átszállás semmisségét, tekintettel arra is, hogy a 2012. évben hatályos jogszabálysöveg nem minősítette hibás teljesítésnek a betűhibát, ilyen jogalkotói szándék csak a 2013. május 13. napjától állapítható meg, mégpedig kizárólag abban az esetben, ha a betűhiba a jogszabályhelyre való hivatkozás tekintetében állapítható meg.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, felperes keresetének elutasítását. Azzal érvelt, hogy az elsőfokú bíróság érdemi döntése téves jogértelmezésen és jogalkalmazáson alapul, nem felel meg a Ktdt. 14. § (5) bekezdésében, a Vhr. 8. § (3) bekezdésében, 9. § (7) és (8) bekezdésében, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 99. § (2) bekezdésében, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Szt.) 165. §(2) bekezdésében, 166. § (2) bekezdésében, 167. § (1) bekezdés j) pontjában foglaltaknak. Kifejtette, hogy csak a jogszabályi feltételek együttes bekövetkezte esetén vállalható át érvényesen a termékdíj-kötelezettség. A szerződés alapján történő átvállalás megvalósulásának lényegi feltétele a jogszabály által előírt záradék számlán való feltüntetése, amelyben egyértelmű követelmény az átvállalás jogcímének helyes, pontos és a valóságnak megfelelő megjelölése is. A záradékfeltétel és a jogalap meglétének bizonyítására nem alkalmasak a perben vitatott számlák, mivel a záradékban, a felperes által sem vitatottan, valótlan jogalap került megjelölésre. A felperes nem bizonyította, hogy maradéktalanul megfelelt volna a mentesülés jogszabályi követelményeinek.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Érvelése szerint az alperes tévesen értelmezte a termékdíjat adóként. A termékdíj elszámolása, bevallása és az ezzel kapcsolatos okiratok kiállításának során a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően járt el. A számlákon szerepeltetett záradék szövegében „egy egyszerű betűelírás történt”, aminek nem lehet az a következménye, hogy az adóhatóság olyan fizetési kötelezettséget írjon elő, mintha a felek között a szerződés egyáltalán nem jött volna létre, vagy a számlán egyáltalán nem szerepelne záradék. Hangsúlyozta, hogy a 2014. január 1-től megváltozott a Vhr. és kizárólag ettől az időponttól tartalmazza a 9. § (8) bekezdése azt a rendelkezést, mely szerint nem minősül a jogszabályi feltételek hibás teljesítésének a betűhiba, kivéve, ha az a záradékszövegben történő jogszabályi helyre való hivatkozással kapcsolatos. Hivatkozott arra is, hogy az Szt. rendelkezéseire alapított alperesi érvelés olyan új jogcímnek minősül, amit a korábbi alperesi nyilatkozatok nem tartalmaztak.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

A felülvizsgálati eljárás során, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Kúria a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 275. §-a értelmében a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet (BH2002.29., BH2012.179).

A felperes a jogerős ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet nem nyújtott be, ellenkérelemben pedig nem vitatható az az alperesi megállapítás, mely szerint a környezetvédelmi termékdíj adónak minősül, ezért a jogkövetkezmények szempontjából a Ktdt. szabályai mellett alkalmazni kell az Art. rendelkezéseit is (Pp.275.§(2) bekezdése).

Rámutat a Kúria arra is, hogy a Pp. 339/A. §-a értelmében a bíróságnak a közigazgatási határozatot kell felülbírálnia mégpedig a meghozatalakor alkalmazandó jogszabályok és fennálló tények alapján. A felülvizsgálati eljárásban, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nem vehető figyelembe olyan adat, tény, körülmény, jogcím, amely az alapeljárás során nem merült fel (BH2002.447., BH2002.283.). Tekintettel arra, hogy az alperes határozata nem tartalmaz az Art. 99. § (2) bekezdésére, továbbá az Sztv. rendelkezéseire való utalást, a Kúria a felülvizsgálati kérelemben az e körben kifejtett, a határozatokhoz, illetve alapeljáráshoz képest új jogcímeket érdemben nem bírálta el.

A Kúria a rendkívüli jogorvoslati eljárás során a ténybeli és a jogkövetkeztetések levonásánál irányadónak tekintette a felek által nem vitatott, alperesi határozatban és jogerős ítéletben jogszerűen megállapított tényállást, amely a következő:

A felperes 2012. évre bejelentési kötelezettségét teljesítette, az erre vonatkozó nyomtatványon csomagolószerre tett nyilatkozatot. 2012. évi bevallásaiban E50 10 01 CsK kód után vallott termékdíj-fizetési kötelezettséget, azaz raklap után, a raklap pedig a Ktdt. 2. § 9. pontja értelmében csomagoló eszköznek minősül és ugyanezt a minősítést tartalmazza a Vhr. 1. számú melléklet A Cím II. fejezete is. A felperes, általa sem vitatottan, raklapokat (csomagoló eszközöket) értékesített, amelyeket a vevője nem csomagoló eszköz készítésére használt fel.

A felperes és a belföldi vevő közötti megállapodás 1.2. pontjában a belföldi vevő kijelentette, hogy megfelel „a termékdíj törvény 14. § (5) bekezdés d), illetve e) pontjában foglalt feltételeknek”. E megállapodás 1.5. pontjában a felek a záradék feltüntetését is meghatározták, mégpedig akként, hogy: „a termékdíj-kötelezettség a Ktdt. 14. § (5) bekezdés e) pontja alapján a vevőt terheli”. A megállapodás 1.8. pontja csomagolóeszközként jelöli meg a terméket.

A számlákon a megállapodás 1.5. pontjával összhangban az került feltüntetésre, hogy „a termékdíj-kötelezettség a Ktdt. 14. § (5) bekezdés e) pontja alapján a vevőt terheli”.

A Ktdt. 14. § (5) bekezdés d) pontja vonatkozik a csomagolószerezrel kapcsolatos, e) pontja pedig a csomagolóanyaggal kapcsolatos átvállalási lehetőségekre. A megállapodás 1.5. pontjában, továbbá a számlákban is a Ktdt. 14. § (5) bekezdésének e) pontja került megjelölésre, ami az előzőekben ismertetett tényállásra figyelemmel, mint átvállalási jogviszony nem teljesült. A Vhr. 9. § (2) bekezdése, ahogyan arra az alperes helytállóan hivatkozott kogens (kötelezően alkalmazandó) szabályként rögzíti, hogy mely együttes jogszabályi feltételeknek kell megfelelnie a termékdíj-kötelezettség átvállalással kapcsolatos szerződésnek. E jogszabályhely d) pontja ilyenként rögzíti egyebek mellett az átvállalás jogcímét is.

A Vhr. 8. § (3) bekezdésének, amelyre az első fokú bíróság jogi álláspontjának alátámasztásként hivatkozik, nem irányadó a perbeli jogvita eldöntésére, mert e jogszabályhely a (3) bekezdést egy speciális esetben, egyéb kőolajtermék kapcsán (8. § (2) bekezdése) rendeli alkalmazni. A határozatokkal érintett termék pedig, a felperes által sem vitatottan, nem ilyen. A Vhr. 8. §-a továbbá a számlán történő átvállalással kapcsolatos termékdíj-kötelezettségre vonatkozó szabályokat rögzíti, de a perbeli esetben szerződés alapján került sor a felek között az átvállalásra.

A szerződés alapján történő átvállalás jogszabályi feltételeit a Vhr. 9. § (1) és (2) bekezdése tartalmazza, amelynek lényeges, figyelmen kívül nem hagyható, a többivel együttes feltétele az átvállalás jogcímének megjelölése, mégpedig pontosan és a valóságnak megfelelő tartalommal. Ez pedig a felperes esetében az ügyben irányadó tényállásra és a perbeli esetben alkalmazandó jogszabályi rendelkezésekre figyelemmel nem valósult meg.

Az alperes mindezek miatt helytállóan hivatkozott arra, hogy az elsőfokú bíróság ítéletét téves jogértelmezéssel és jogalkalmazással hozta meg. Az a tény pedig, hogy a felperes esetében a jogszabálysértő magatartás nem okozott adózással kapcsolatos érdeksérelmet, kizárólag a jogkövetkezmények alkalmazása során értékelhető, az adóhiánynak minősülő adókülönbözet előírása kapcsán nem vehető figyelembe. A felperes továbbá tévesen hivatkozott egyszerű betűelírássra, mivel a téves vagy valóttan jogalap megjelölése, illetve jogalap meg nem jelölése esetén a kötelezett a jogszabályi rendelkezések értelmében nem mentesülhet a termékdíj-kötelezettség teljesítése alól. Nem lehet ugyanis pusztán formálisnak tekinteni a záradék feltüntetését, és ennek során a jogalap megjelölését, mivel minden betű, így az e) és a d) is egy-egy, egymástól eltérő törvényi tényállást jelöl meg

(Ktdt. 14. § (5) bekezdése, Vhr. 9. § (7) bekezdése). A felperes esetében nem teljesültek a Vhr. 9. § (7) és (8) bekezdései szerinti törvényi feltételek, mivel nem a valóságnak megfelelő Ktdt. 14. § (5) bekezdése szerinti törvényhely (pont) került feltüntetésre. A Vhr. 9.§ (8) bekezdése szerinti feltétel a jogszabályi rendelkezésekből következően kizárólag egy tartalmában is megalapozott, a Ktdt. 14. § (5) bekezdés megfelelő pontját megjelölő záradék feltüntetésével teljesülhet, nem csupán bármilyen, a valóságnak meg nem felelő adat közlésével.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

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

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42. § (1) bekezdés a) pontjában, 50. § (1) bekezdésében, és a személyes költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2015. szeptember 17.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk.bíró