

Kúria
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.III.35.201/2015/6.

A Kúria a Réti, Antall és Társai Ügyvédi Iroda által képviselt ... Kft. felperesnek a ... jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Elnöke alperes ellen adó ügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. november 20. napján kelt 16.K.32.234/2014/6. számú jogerős ítélete ellen az alperes által 7. sorszám alatt, felperes által 8. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelmek folytán alulírott napon megtartott tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 16.K.32.234/2014/6. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperes 3707849165 számú határozatát megváltoztatja oly módon, hogy a felperes terhére megállapított adóbírságot törli. Ezt meghaladóan a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a Kúria a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek - 15 napon belül - 200.000 (kétszázezer) forint perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.500.000 (egymillió- ötszázezer) forint kereseti és 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az alperes felülvizsgálati kérelme kapcsán felmerült felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes a 2008. évben beszerzett összesen 30.161,28 tonna fekete és barnaszenet 2009. évben az ... Kft. (a továbbiakban: vevő) részére értékesítette (a továbbiakban: ügylet), mely után felperes energiaadót bevallásában nem tüntetett fel. Az értékesítést

megelőzően felperes a szemet bérelt telephelyen, szerződés alapján a ... Bt.-vel (a továbbiakban Bt.) kezeltette, feldolgoztatta.

A Vám-és Pénzügyőrség Regionális Ellenőrzési Központ Székesfehérvár (a továbbiakban: REK) 2009. évre energiaadó adónemben folytatott bevallások utólagos ellenőrzése alapján hozott jogerős határozatában felperes javára 7.061.000 forint adókülönbözetet állapított meg, és 14.747 forint késedelmi pótlék fizetésére kötelezte felperest. Megállapította, hogy felperesnek energiakereskedőként az ügylet után adófizetési kötelezettsége keletkezett volna, azt azonban a vevő teljesítette, így a költségvetést nem érte kár. Az adókülönbözet - az alábbiak szerint 2011. augusztus 31-én megkezdett felüellenőrzést megelőzően - a felperesnek kiutalásra került.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Hivatala felüellenőrzés alapján hozott 2128083127. számú határozatában (a továbbiakban elsőfokú határozat) a REK határozatát akként változtatta meg, hogy a felperest 61.530.000 forint energiaadó adókülönbözet, 30.565.000 forint adóbírság, 18.506.943 forint késedelmi pótlék, és 50.000 forint mulasztási bírság megfizetésére kötelezte. Indokolása szerint felperes az energiaadóról szóló 2003. évi LXXXVIII. törvény (a továbbiakban: Eatv.) 2.§ 19. pontjára figyelemmel az ügyletben nem termelő volt, adófizetési kötelezettsége az Eatv. 3.§ (1) bekezdés b) és c) pontja szerint fennállt.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes 2012. január 19. napján meghozott 3707849165. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának megváltoztatását kérte az adókülönbözetre és jogkövetkezményeire kiterjedően. Hivatkozott arra is, hogy az adóbírság és a késedelmi pótlék megállapításakor az adóhatóság az adóelőleket nem vette figyelembe, illetve nem élt az adóbírság mérséklésének lehetőségével.

Az elsőfokú bíróság 16.K.30.611/2012/8. számú jogerős ítéletében (a továbbiakban: ítélet 1.) az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően - a mulasztási bírságra ki nem terjedően - hatályon kívül helyezte, és a hatályon kívül helyezett körben az adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Jogi álláspontja az volt, hogy felperes az ügyletben nem volt az Eatv. 2. § 5. pont szerinti energiakereskedő, ezért energiaadó-fizetési kötelezettsége sem keletkezett.

Az alperes felülvizsgálati kérelme alapján a Kúria Kfv.VI.35.267/2013/5. számú végzésével az ítélet 1. felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem

érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú bíróságot e körben új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Megállapította, hogy felperes az ügylettel érintett szénmennyiség tekintetében energiakereskedő, energiaadó fizetési kötelezettsége fennállt; az elsőfokú bíróságnak új eljárást az adóbírság és késedelmi pótlék körében előterjesztett kereseti kérelem elbírálása végett kell folytatnia. Az új eljárásra a Kúria előírta a végzésében foglaltak figyelembe vételét.

Az új eljárásban felperes a keresetét fenntartotta, másodlagosan az adóbírságra és késedelmi pótléokra vonatkozó rendelkezések hatályon kívül helyezését, alperes a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú bíróság 16.K.32.234/2014/6. számú ítéletében (a továbbiakban: ítélet 2.) az alperes határozatát az adóbírság és a késedelmi pótlék részében hatályon kívül helyezte, és e körben az alperest új eljárásra kötelezte, ezt meghaladóan a keresetet elutasította. Indokolásában - a keresetet elutasító rendelkezéshez kapcsolatosan - megállapította, hogy a per főtárgya tekintetében a Kúria döntött, ahhoz a megismételt eljárásban az elsőfokú bíróság kötve volt. Az adóbírság vonatkozásában az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 116.§ (1) bekezdés b) pontjának és 170.§ (2) bekezdésének, a késedelmi pótlék tekintetében pedig az Art. 165.§ (3) bekezdés első mondatának és 166.§ első mondatának rendelkezéseit kiemelve megállapította, hogy felülellenőrzés esetén az ellenőrzés megkezdésének napja a felülellenőrzéssel érintett döntést megelőző ellenőrzés kezdő napja, ezért - figyelemmel arra, hogy felperesnek akkor túlfizetése volt - a megismételt közigazgatási eljárásban az adóbírságot és a késedelmi pótlékot ennek figyelembe vételével kell kiszámítani. Az elsőfokú bíróság az Art. 171.§ (1) bekezdését és a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 339/B.§-át citálva azt is megállapította, hogy felperes a tőle elvárható körülményekkel járt el, a felülellenőrzés nem értékelte az adóelkerülő magatartás, valamint az adókötelezettség alapeljárásban való megállapításának hiányát, különös tekintettel arra, hogy az ügylet utáni energiaadót a jogutód nélkül megszűnt vevő megfizette; a megismételt eljárásra ezért az adóbírság törlésének elrendelését is előírta az elsőfokú bíróság.

Felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet 2. keresetet elutasító részének hatályon kívül helyezését, és jogszabályoknak megfelelő új határozat hozatalát, másodlagosan - ugyanebben a részben - hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte. Arra hivatkozott, hogy a Kúria Kfv.VI.35.267/2013/5. számú végzésére tekintettel a tényállás nem került teljes körűen feltárássra, a Kúria tévesen állapította meg, hogy a szénfeldolgozást a Bt.

végezte, mely miatt felperes az ügylet tekintetében nem volt az Eatv. szerinti termelő.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet 2. hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását, másodlagosan jogszabályoknak megfelelő új döntés hozatalát kérte. Előadta, hogy az ítélet 2. nem felel meg az Art. 170.§ (2) bekezdésének, mert a felülellenőrzés önálló ellenőrzési forma önálló hatásköri és illetékességi szabályokkal, így a korábbi ellenőrzés során felperes javára feltárt, a felülellenőrzés megkezdése előtt kiutalt adókülönbözet az adóbírság alapját nem csökkentheti. Álláspontja szerint az ítélet 2. az Art. 143.§-ával és a Pp. 339.§ (1) bekezdésével is ellentétes, mert a bírósági határozat indokolása szerint alperes az adóbírság és a késedelmi pótlék tekintetében is új eljárásra kötelezett, melynek során alperes csak az adóbírság törléséről rendelkezhet. Az adóbírság tekintetében ily módon alperes határozata ténylegesen megváltoztatásra került, mely miatt az új eljárás okafoggyott. Vitatta azt is, hogy felperes javára szolgáló kivételes méltánylást érdemlő körülményként lehetne figyelembe venni a korábbi ellenőrzés megállapításait.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem megalapozott, az alperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak szerint részben megalapozott.

A Kúria a jogerős ítéletet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 275.§ (2) bekezdésének megfelelően kizárólag a felülvizsgálati kérelemmel meghatározott körben vizsgálata felül.

A felperes felülvizsgálati kérelme olyan jogkérdésben való ismételt döntésre irányult, melyet a Kúria a Kfv.VI.35.267/2013/5. számú végzésében véglegesen elbírált. Az elsőfokú bíróság a megismételt eljárásban nem folytathatott bizonyítást arra, hogy felperes termelőnek vagy kereskedőnek minősül-e, ellenkező esetben az elsőfokú bíróság a Kúria végzésében foglaltakkal ellentétesen járt volna el. Megjegyzi a Kúria, hogy felperes nem volt elzárva attól, hogy a megelőző felülvizsgálati eljárásban hivatkozza mindazokat a tényeket, melyekre az ítélet 2.-vel szembeni rendkívüli jogorvoslati kérelmét alapította.

Az Art. 165.§ (3) bekezdése értelmében kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén az adóhiányt megállapító határozatban - hivatalból vagy kérelemre - az adó esedékességének, illetve a költségvetési támogatás igénybevételeének napjánál az adóhatóság későbbi időpontot is megállapíthat a pótlékfizetés kezdő napjaként. Az adóhiány késedelmi pótléka az eredeti esedékességtől az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv keltéig, de legfeljebb 3 évre számítható fel. Az adóhiány után felszámított késedelmi pótlék alapja nem csökkenthető az ugyanazon adóhatóságnál nyilvántartott,

az esedékesség időpontjában más adóval kapcsolatban fennálló túlfizetés összegével.

Az Art. 166.§-a alapján nem kell késedelmi pótlékot fizetni arra az időszakra, amelyre az adózó a késedelmét igazolta. Igazolásnak csak akkor van helye, ha a késedelmet elháríthatatlan külső ok idézte elő.

Az Art. 170.§ (2) bekezdésének második mondata szerint az eredeti esedékesség napján fennálló túlfizetést az adófizetési kötelezettség teljesítéseként csak akkor lehet figyelembe venni, ha a túlfizetés az ellenőrzés megkezdésének napján is fennáll.

Az alperes felülvizsgálati kérelme alapján a Kúria elsőként a felülellenőrzés és a korábbi ellenőrzés egymáshoz való eljárásjogi viszonyát értelmezte.

A felülellenőrzés az Art. 87.§ (1) bekezdés f) pontja szerint önálló ellenőrzés, mely - annak ellenére, hogy egy korábbi ellenőrzés is tárgya - nem képez a korábbi ellenőrzéssel egységes eljárást. A felülellenőrzést az Art. 115.§ (1) bekezdés d) pontja és 116.§ (1) bekezdése ismételt ellenőrzésnek nevezi, mely elnevezésében is egy új, korábban már befejezett ellenőrzés megismétlését jelenti. Alperes helyesen utalt az Art. 105.§, a 115.§ (4) bekezdés és 142.§ (1) bekezdés rendelkezéseire, mint amelyekből a felülellenőrzés korábbi ellenőrzéstől való elkülönültsége következik, de - az Art. 87.§ (1) bekezdés f) pontjára tekintettel - ezt támasztja alá az is, hogy az Art. a felülellenőrzésre vonatkozó határidőket, az ellenőrzés megindítását és befejezését sem szabályozza a 92-93.§ és 104.§ rendelkezéseihez képest speciálisan.

A perben nem volt vitatott, hogy a felülellenőrzés 2011. augusztus 31-én történt megkezdésekor felperes adófolyószámlája nem mutatott olyan többletet, melyhez képest az Art. 170. § (2) bekezdésének második mondata alkalmazható lett volna. Az elsőfokú bíróság - jogszabály téves értelmezése folytán - emiatt az adóbírság tekintetében megalapozatlanul kötelezte új eljárásra az alperest.

Az elsőfokú bíróság fentiekből következően a késedelmi pótlék vonatkozásában egyrészt tévesen, másrészt relevancia hiányában hivatkozta az Art. 165.§ (3) bekezdésének első mondatát és 166.§ első mondatát; az ítélet 2. indokolásában idézett ezen rendelkezések nem állnak logikai megfeleltetésben azzal a jogkérdéssel, melyet az elsőfokú bíróság az Art. 170.§ (2) bekezdésének második mondatával összefüggésben - a Kúria jogi álláspontjától eltérően - kifejtett. Ezáltal az Art. 165.§ (3) bekezdés első mondatának és 166.§ első mondatának szintén téves értelmezése folytán a késedelmi pótlékra is jogszabálysértő az

ítélet 2. új eljárásra kötelező rendelkezése. (Megjegyzi a Kúria, hogy az Art. 166.§ második mondatát az elsőfokú bíróság nem idézte, és nem is értelmezte).

A Kúria abban is osztotta az alperes álláspontját, hogy az ítélet 2. értelmében a megismételt eljárásban alperes az adóbírságról nem dönthetne, mert e körben az elsőfokú bíróság - tartalmában az alperes határozatát megváltoztatva - mellőzte az adóbírság kiszabását. A jogerős ítélet 2. rendelkező részének adóbírságra vonatkozó része így annyiban kétségtelenül nem áll összhangban az ítéleti indokolással, amennyiben az elsőfokú bíróság két egymástól független jogalapon (Art. 170.§ (2) bekezdése, illetve a Pp. 339/B.§-án keresztül az Art. 171.§ (1) bekezdése) minősítette jogszabálysértőnek az alperes határozatának vonatkozó részét. A mérlegeléshez kapcsolt indokolás eredményével okszerűen csak a megváltoztatás (vagy új eljárásra kötelezés nélküli kasszáció) állhat szinkronban, ezért az adóbírság tekintetében új eljárásra kötelezésnek - függetlenül az elsőfokú bíróság Art. 170. § (2) bekezdésével összefüggő jogi álláspontjától - logikailag nem lehetett helye. Ilyen összefüggésben alperes alappal állította, hogy az ítélet 2. az Art. 143.§ (1) bekezdésének nem felel meg. A Kúria ugyanakkor az ítélet 2. e belső ellentmondására mégsem tekintett olyan, a felülvizsgálati eljárásban feloldhatatlan lényeges eljárási szabálysértésként, mely a Pp. 275.§ (4) bekezdés második fordulataként alkalmazását indokolta volna, különös figyelemmel arra, hogy alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet 2.-t az Art. 171.§ (1) bekezdésének alkalmazásával összefüggésben is támadta.

Az Art. 171.§ (1) bekezdése szerint az adóbírság mértéke kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető, illetőleg kiszabása mellőzhető, ha a körülményekből megállapítható, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt el. Az adóbírság mérséklésénél az eset összes körülményét mérlegelni kell, különösen az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát.

A Pp. 339/B.§-a értelmében mérlegelési jogkörben hozott közigazgatási határozat akkor tekintendő jogszerűnek, ha a közigazgatási szerv a tényállást kellő mértékben feltárta, az eljárási szabályokat betartotta, a mérlegelés szempontjai megállapíthatóak, és a határozat indokolásából a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége kitűnik.

A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az Art. 171.§ (1) bekezdését és a Pp. 339/B.§-át nem megsértve döntött úgy, hogy az

adóbírság mellőzésének feltételi fennállnak. A felperestől elvárható körületekintés hiányára releváns bizonyíték nem merült fel, az adóhiány keletkezésének konkrét ügyre vonatkoztatott körülményeinek értékelése során pedig nem minősül sem iratellenesnek, sem kirívóan okszerűtlennek, hogy a felülellenőrzést megelőző ellenőrzés az ügylet adójogi értékelését már elvégezte, továbbá az sem, hogy - az alperes által sem vitatottan - az ügyletre tekintettel megállapított adóhiánnyal azonos összegű adót a vevő megfizette. A Kúria végezetül hangsúlyozza azt is, hogy a felülvizsgálati eljárásban felülmérlegelésre lehetőség nincs. Az alperes felülvizsgálati eljárásban előadott álláspontjára a Kúria kiemeli, hogy az elsőfokú bíróság nem általában, hanem a konkrét ügyben megállapított tényállásra fókuszálva foglalt állást a korábbi ellenőrzést realizáló jogerős határozat relevanciájáról.

A fentiek eredményeként a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte, és a Pp. 275.§ (4) bekezdésének első fordulátát alkalmazva alperes határozatát az adóbírság vonatkozásában - e téren az ítélet 2. indokolásában foglaltakkal adekvátan - akként változtatta meg, hogy a felperes terhére megállapított adóbírságot törölte, ezt meghaladóan a keresetet elutasította.

A Kúria - figyelemmel a Kfv.VI.35.267/2013/5. számú végzésben megállapított költségekre is - a jogtanácsos által képviselt alperes elsőfokú- és felülvizsgálati eljárásokban felmerült együttes perköltségét 200.000 forintban állapította meg, melynek megfizetésére - a Pp. 78.§ (1) bekezdése folytán - a felperest kötelezte. A perköltség összegében a Kúria értékelte, hogy alperesnek az ítélet 1. elleni felülvizsgálati kérelme az adóhiány jogalapjára nézve megalapozott volt, ugyanakkor azt is, hogy az ítélet 2. vonatkozásában megalapozatlan felperesi felülvizsgálati kérelem mellett az alperes felülvizsgálati kérelme is csak részben - érdemben a késedelmi pótlékra kihatóan - volt megalapozott.

A Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 42.§ (1) bekezdés a) pontnak megfelelő kereseti, valamint - a megalapozatlan felperesi felülvizsgálati kérelem után - az Itv. 39.§ (1) bekezdés és 50.§ (1) bekezdés szerinti felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére felperest kötelezte a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésének megfelelően.

Az alperes felülvizsgálati kérelmével felmerült eljárási illetéket az IM rendelet 14.§-a folytán az állam viseli.

Budapest, 2015. szeptember 16.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Huber Gábor s.k. előadó

bíró, Dr. Sugár Tamás s.k. bíró

A kiadmány hiteléül:
tisztviselő