

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.512/2017/11.

A tanács tagjai: dr. Darák Péter a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró, dr. Heinemann Csilla bíró

A felperes: felperes neve(felperes címe)

A felperes képviselője: Vámosi-Nagy Ernst & Young Ügyvédi Iroda
(ügyintéző ügyvéd: dr. Vámosi-Nagy Szabolcs)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Takács Dániel András kormánytisztviselő

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.33.886/2016/5. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.33.886/2016/5. számú ítéletét részben, az adóbírság vonatkozásában hatályon kívül helyezi, és e körben az alperes 2061285391 számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - megváltoztatja, és adóbírság kiszabását mellőzi. Egyebekben a jogerős ítéletet hatályában fenntartja.

A felülvizsgálati eljárás során felmerült költségeiket a felek maguk viselik.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.695.500 (egymillió-hatszázkilencvenötezer-öttszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes a működteti a tárolótartályokból, csővezetékekből, szivattyúkból, lefejtő- és töltőberendezésekből, kisegítő és segédlétesítményekből, valamint ezek elhelyezésére, kezelésére, üzemeltetésére és védelmére szolgáló építményekből álló objektumot. A Budapest-Csepel Önkormányzat Polgármesteri Hivatal használatbavételi engedélyt adott a telephelyen létesített üzemviteli épületre, a vasúti lefejtő színre, a tanautó töltő szivattyú színre, a kukatárolóra és a kerítésre. A tartályok és kapcsolódó technológiai berendezések használatbavételét a Területi Műszaki Biztonsági Felügyelet engedélyezte. A felperes az üzembe helyezés napjától a tárgyi eszközökre amortizációt számolt el: a tartályoknál és más építményekhez tartozó gépészet esetében a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. tv. (a továbbiakban: Tao tv.) 2. számú melléklet IV.c) alpont szerinti 14,5%-os értékcsökkenési leírást alkalmazott.
- [2] Az elsőfokú adóhatóság 2009-2010 évekre valamennyi adóra és költségvetési támogatásra vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél.
- Az ellenőrzés során - egyebek mellett - azt állapították meg, hogy a felperes által alkalmazott értékcsökkenési leírás a tartályok esetében nem felel meg a jogszabályoknak, helyette 2%-os amortizációs kulcs alkalmazandó, tekintettel arra, hogy mind az üzemanyagtartályok (a továbbiakban: tartályok), mind az adaléktartályok önálló építmények.
- [3] A kapcsolódó alperesi határozatot az elsőfokú bíróság a 19.K.33.227/2014/12. számú ítéletével az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Megállapítása szerint a bizonyítási eljárás során az alperes ugyan szükségesnek vélte a tényállás további tisztázását, de úgy hozott új határozatot, hogy sem újabb bizonyítékot nem szerzett be, sem újabb tényt nem tárt fel. Ezért az elsőfokú bíróság eljárási jogsértés okán hatályon kívül helyezte a határozatot. Az anyagi jogi jogsértéseket nem vizsgált, arra azonban kitért, hogy az adóbírság kapcsán a felperes javára szolgáló körülményeket is fel kell tárni különös tekintettel arra, hogy a korábbi ellenőrzések során az amortizációs kulcs tekintetében nem tettek megállapítást, és amikor az adózó az adóhatóság korábbi eljárásban bízva cselekszik, úgy rosszhiszeműsége részben sem állapítható meg.
- [4] A megismételt eljárásban a lefolytatott helyszíni szemle alapján megállapították, hogy a 4db 2.000m³ és 4db 3.000 m³ űrtartalmú tárolótartály (a továbbiakban: tartály) egyedi engedély alapján, az éghető folyadékok és olvadékok tárolótartályairól szóló 11/1994. (III.25.) IKM rendelet (a továbbiakban: IKM) 1.§ (1)-(2) bekezdéseinek előírásai szerint került legyártásra, összeállításra, elhelyezésre és engedélyezésre. Ezen rendelet értelmében a

folyadékok tárolására szolgáló nyomástartó edények helyhez kötöttek és ebből következően kétséget kizáróan építménynek minősülnek. A helyszíni szemle adatai szerint is a tartályok közvetlen kapcsolatban vannak a földdel. A csavarok a tartályokat az alattuk lévő betonalapban fixen rögzítik, a tartályok fizikai paraméterei alapján az áthelyezésük csak szerkezeti elemekre való bontás után lehetséges. Az üzembe helyezés előkészítése során elvégzett építési-szerelési munkák (alapozás, tartályok megközelítéséhez szüksége út megépítése, tartálytest leszabása, összeállítása, hegesztése, rögzítése, stb.), a tartályok 50 éves hasznos élettartama, a helyszínen tapasztaltak is mind azt támasztják alá, hogy a hivatkozott tartályok nem berendezések, hanem egyéb építmények, azokat az ingatlanok között kell nyilvántartani.

Kitért arra, hogy a tartályok mérőműszereit a felperes maga is külön, a gépek, berendezések között, az irányítás technika részeként, nem pedig a tartályok tárgyi eszköznyilvántartásának részeként tünteti fel. A tartályok egyedi nyilvántartó kartonjain nem került aktiválására semmilyen mérőműszer. Az elkülönült nyilvántartással a felperes maga is elismeri, hogy a tartályok nem gépek, berendezések, hanem építmények. Értékcsökkenésükre a Tao tv. 2. számú melléklet II. Építmények fejezetének egyéb építményekre vonatkozó 2%-os szabálya az irányadó.

[5] A 4db 30m³-es és 3db 10m³ ún. adaléktartály tekintetében azt állapították meg, hogy azokat készen szállították a helyszínre, a betonlaphoz történő rögzítésükre és a technológiai vezetékhálózathoz történő csatlakoztatásra a helyszínen került sor, azokat csavarral rögzítették a betonlaphoz. A talajtól bármikor szerkezeti részeikre bontás nélkül eltávolíthatók, elszállíthatók. Az adaléktartályok a gépek, berendezések eszközcsoporthoz tartoznak és azokra alkalmazható a Tao tv. 2. számú melléklet IV.c) pontja alapján a 14,5%-os leírási kulcs.

[6] Ezen adatok alapján, figyelemmel a más adójogi tényállásokhoz kapcsolódó megállapításokra is, a megismételt eljárásban az elsőfokú adóhatóság a 2009-2010 évekre tao adónemben 16.955.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapítottak meg a felperes terhére, amely után adóbírságot szabott ki és késedelmi pótlékot számított fel.

A 30%-os mértékű bírság alkalmazása kapcsán a felperes javára szóló méltánylást érdemlő körülményként értékelte az adóhatóság, hogy a korábbi időszakok vizsgálata során a tartályok esetében nem tettek megállapítást. Enyhítő körülményként értékelték továbbá azt, hogy egyedi esetekről van szó és nagyságrendjüknél fogva minimális értékkel bírnak. A 30%-os mérték mellett szól, hogy a felperes nem kezdő vállalkozás, és a szükséges szakemberek igénybevételéhez minden eszköz adott volt, továbbá a felperes több éve hatályos jogszabályi rendelkezéseket hagyott figyelmen kívül. A késedelmi pótlék esetében nem állapított meg kivételes méltánylásra okot adó

körülményt, ezért a pótlékfizetés kezdő napja az általános szabály szerint az adó esedékességének napja. A felperes által hivatkozott Kfv.V.35.244/2009/4. számú ítélt kapcsán irányadó az, hogy a késedelmi pótlék mérséklésének feltételei szigorúbbak, mint az adóbírságé, mert nem csak a jogsértő adózói magatartást kell kimenteni, hanem a sokkal inkább objektív ténynek tekinthető költségvetési pénzeszköz jogosulatlan használatát is.

[7] Az elsőfokú adóhatóság a felperes észrevétele nyomán kitért arra, hogy a tárgyi eszközök besorolását a számvitelről szól 2000. évi C. tv. (a továbbiakban: Sztv.) alapján a felperesnek kellett meghatároznia. A Tao tv. szerinti eltérő értékcsökkenési leírás alkalmazása nem jelenti azt, hogy a tárgyi eszköz a Tao tv. szerint más besorolás alá esik, mint ahová az Sztv. alapján sorolandó. A felperes hivatkozásával szemben a tartályok és a hozzájuk tartozó irányítástechnikai eszközök a tárgyi eszköz nyilvántartásban külön eszközszámon szerepelnek. Az, hogy a tartályok mérőműszerekkel is fel vannak szerelve, tehát mérhető a tartályokban az üzemanyag mennyisége, csak a tartály tulajdonságát befolyásolja, nem a rendeltetését.

[8] Az alperes helybenhagyta az elsőfokú döntést.

A felperes által csatolt igazságügyi szakértői vélemény kapcsán kifejtette, hogy az ott leírt jellemzők közül három a tárolási funkciót támasztja alá, amelyek a szakvélemény szerint sem vesznek részt a mérés folyamatában. Azzal, hogy ezek után a mérési funkciót tekinti irányadónak, önmagának mond ellent. Egyébként pedig a vám szakterületről érkezett tájékoztatás szerint a felperes a vámhatóság engedélyét tárolásra és nem üzemanyag mérésére kapta. A termékek mennyiségének mérése, és ezáltal a készlet megállapítása - többek között - az adóraktári engedély szükséges tárgyi feltételei közé tartozik.

A kereseti kérelem

[9] A felperes az üzemanyagtartályok tekintetében eljárásjogi és anyagi jogi hivatkozások alapján kérte az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát. Az adóbírság törlésére és a késedelmi pótlék mérséklésére önálló kereseti kérelmet terjesztett elő. Ismételten hivatkozott az igazságügyi magánszakértői véleményre. Álláspontja szerint a tartályok hitelesített mérőeszközökként az Sztv. 26.§ (4) bekezdés szerinti műszaki berendezések, gépek, járművek közé tartoznak, és a Tao tv. szerinti leírási kulcsuk 14,5%.

Az elsőfokú ítélet

[10] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.

- [11] A felperes keresetében hivatkozott arra, hogy az alperes az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 99.§ és 101.§-ait megsértve nem ismertette vele az új eljárásban beszerzett bizonyítékokat a határozat meghozatalát megelőzően. Az elsőfokú bíróság értékelése szerint ez az eljárásjogi hiba az ügy érdemére nem hatott ki, továbbá a helyszíni szemle során készült jegyzőkönyvet a felperes aláírta és ahhoz nem fűzött észrevételt.
- [12] Az alperes az alapeljárás jogerős ítéletében adott iránymutatást sem sértette meg, hiszen eljárási jogsértés miatt került sor a hatályon kívül helyezésre, az ítélet anyagi jogi jogsértéssel kapcsolatban semmiféle kötelezést nem írt elő. Az adóbírságra vonatkozó szempontokat figyelembe vette az alperes, amikor 30%-ban határozta meg és ezt az iránymutatást nem tilalmazta, továbbá az alperes kifejezetten megindokolta e tekintetben határozatát. Ugyanez vonatkozik a késedelmi pótlékra is. Kitért arra, hogy az alperesi határozatnak voltak olyan részei (mulasztási bírság, ingyenesen átadott termék), amelyeket a felperes sem fellebbezésében, sem keresetlevelében nem vitatott, ezek is kihatottak a késedelmi pótlék mértékére.
- [13] Az, hogy az üzemanyagtartály név szerint nincs felsorolva az ingatlanok között, nem eredményezheti az alperesi határozat jogszerűtlenségét, a következtetés megfelel az Sztv. 26.§ (2) bekezdésének.
- [14] Ezt követően elemezte az elsőfokú bíróság, hogy az üzemanyagtartályok egyéb építménynek minősülnek-e vagy sem. Irányadónak tekintette az Sztv. 26.§ (2) bekezdésének „a földdel tartósan kapcsolatban létesítettek” fordulátát. Az épített környezet alakításáról és védelméről szóló 1997. évi LXXVIII. tv. (a továbbiakban: Étv.) 2.§ 8. pontja is ekként határozza meg az építmény fogalmát. Vizsgálta, hogy a tartályok a földdel tartós kapcsolatban vannak-e, azok rendeltetésükre, szerkezeti megoldásukra tekintet nélkül helyhez kötött műszaki alkotások-e, amelyek jelen esetben a talaj megváltoztatásával, beépítésével jöttek létre vagy nem. A felperes e körben szakvéleményt csatolt keresetleveléhez, amely funkció szerinti minősítést alkalmazva a hengereket mérőeszköznek minősítette. Az Étv. 2.§ 8. pontja azonban funkcióra, azaz a rendeltetésre tekintet nélkül szabályozza az építmények fogalmát, ezért a felperes által csatolt szakvélemény nem bírt relevanciával.
- [15] A felperes vitatta, hogy a tartályhengerek helyhez kötöttek lennének, hiszen oldható csavarokkal vannak rögzítve. Az IKM rendelet 1.§ (1)-(2) bekezdése alapján a rendelet hatálya kizárólag a helyhez kötött tartályokra terjed ki, de az alapeljárásban éppen a felperes volt az, aki szerint az IKM rendelet vonatkozik az üzemanyagtartályokra. A helyhez kötöttség tekintetében az elsőfokú

bíróság figyelembe vette, hogy a felperes nem cáfolta azt az alperesi megállapítást, hogy „olyan csövek kerültek lefektetésre a föld alá, amelyek ezen tartályokba szintén becsatlakoznak”, valamint azt sem, hogy a gyártási dokumentáció alapján helyszíni szerelésre, hegesztésre sor került, a hegesztés pedig oldhatatlan kötést eredményez. Ennek alapján a tartályok egyértelműen tartós kapcsolatban állnak a földdel, helyhez kötöttek, kizárólag a terepszint megváltoztatásával, beépítésével jöhetnek létre. A felperes sem vitatta, hogy a terepszintet meg kellett változtatni, betonalapra kellett helyezni az építményt és nem cáfolta a csövekkel, hegesztésekkel kapcsolatos alperesi megállapítást sem. A felperes azt sem vitatta, hogy komoly építési-szerelési munkákkal lehetett csak létrehozni a tartályokat, amely megfelel az Étv. 2.§ 8. pont szerinti előírásnak.

- [16] A felperes hitelesítési bizonyítványokra vonatkozó hivatkozása sem vezetett eredményre. Az, hogy a tartályhenger mérésre is alkalmas és kötelező annak mérési szempontból történő hitelesítése, még nem cáfolja azt, hogy építménynek minősül. A mérésügyi hitelesítés azért kötelező, mert a tartályokat mérőműszerekkel látták el. A felperes nem vitatta továbbá, hogy a tartály önmagában nem volt alkalmas mérésre, ugyanakkor tárolásra igen. A mérőműszereket a felperes is a tartályoktól elkülönítetten, külön a gépek, berendezések között az irányítás és technika részeként tartotta nyilván könyveiben.
- [17] Azt, hogy az építési engedélyek beszerzése nem volt szükséges, az elsőfokú bíróság nem tekintette irányadónak tekintettel arra, hogy az engedélyt az Sztv. és az Étv. jogszabályhelyei nem írják elő.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [18] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az üzemanyagtartályok tekintetében az alperesi határozat megváltoztatását kérte az aggálytalan igazságügyi szakvélemény alapján, illetőleg a szankció törlését, szükség esetén az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra való utasítását.
- Összegzett álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat és a szankció kiszabása során figyelembe vehető körülményeket kirívóan okszerűtlenül mérlegelte és ennek következtében tévesen állapította meg a tényállást, továbbá nem tartotta meg a kioktatási kötelezettségre és a szakértői bizonyításra vonatkozó szabályokat. Érveit eljárásjogi, illetőleg anyagi jogi tekintetben adta elő.
- [19] Az elsőfokú bíróság jogszabálysértően mellőzte a felperes által rendelkezésre bocsátott bizonyítékok okszerű mérlegelését. A tartályok földdel való tartós kapcsolatának vizsgálata szakkérdés, megítéléséhez igazságügyi szakértői vélemény szükséges. A felperes

által csatolt szakértői véleményt az elsőfokú bíróság ítéletében alkalmatlan bizonyítási eszköznek értékelte, és eljárási szabályt sértett, amikor nem tájékoztatta a felperest arról, hogy a kérdés további bizonyításra szorul. Közvetetten szakkérdésnek minősítette a perben eldöntendő kérdést, azonban mégis szakértői vélemény nélkül hozott ítéletet. Azzal, hogy nem tájékoztatott a további bizonyítás szükségességéről, sérült a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 164.§ (1) és 3.§ (3) bekezdése. Az, hogy a felperes csak az ítéletből értesült arról, hogy a bíróság értékelése szerint a szakvélemény, a jogvita eldöntése szempontjából irreleváns, az ügy érdemére kiható eljárási szabálysértés. Az elsőfokú bíróság az igazságügyi szakértői véleményt a funkcióra való hivatkozás miatt utasította el, holott a gép, berendezés és az építmény közötti megkülönböztetés a funkción alapul.

[20] Anyagi jogi tekintetben előadta, hogy amennyiben az üzemanyagtartályok minősítése nem minősülne szakkérdésnek, az ítélet akkor is jogszabálysértő, mert a tartályok funkciójának jelentőségével kapcsolatban önellentmondásos. Az elsőfokú bíróság a földdel való tartós kapcsolatot tévesen határozta meg, ugyanis az, hogy hegesztésre került sor, az nem a betonalapra való hegesztést jelenti, azok oldható csavarozással kerültek rögzítésre, a hegesztésre az üzemanyagtartályok egyes részei között került sor. A földalatti csövek értékelése is hibás volt, mert a becsatlakozásokból nem lehet tartós kapcsolatra következtetni, illetőleg a rendeltetésszerű használati funkción ez a csatlakozás sem változtat. Mindez azt igazolja, hogy nem az üzemanyag tárolása zajlik, hanem az üzemanyag mérése és kitárolása. Hivatkozott az alperes és az elsőfokú adóhatóság által felhívott Kfv.III.37.322/2013/5. számú kúriai ítéletre, mely a funkció szerinti minősítésen alapul.

[21] Téves volt az IKM rendeletnek a jogszabályi rendelkezések közül való kiragadása, mert a rendelet szerinti „helyhez kötött” valós jelentése az, hogy az érintett tárgyakat nem lehet bárhova helyezni, azt előzetesen engedélyeztetni kell.

Arra is tekintettel kellett volna lennie az elsőfokú bíróságnak, hogy a felperes üzemanyagtartályai megfelelnek az Sztv. 26.§ (4) bekezdésében foglaltaknak. Ezt igazolják a keresethez csatolt hitelesítési bizonyítványok is, melyek értékelését az elsőfokú bíróság kellő indok nélkül mellőzte. Az elsőfokú bíróság a funkció tekintetében is önellentmondásba keveredett, mert bár a szakvéleményt a funkció figyelembevételére miatt zárta ki, ítéletének meghozatalakor a funkciót mégis figyelembe vette. Lényegesnek tartotta ugyanis azt, hogyha az üzemanyagtartályok nem rendelkeznének mérőműszerekkel, akkor önmagukban alapvetően csak tárolásra lennének alkalmasak, amely inkább az építményként történő minősítést alapozza meg.

- [22] Téves az a következtetés is, hogy az Étv. 2.§ 8. pontjában található definíció alapján ki kell zárni a funkció figyelembevételét a gép, berendezés és az építmény minősítése során, ugyanis ez nem zárja ki, csak annyit mond, hogy a funkciónak az épület és műtárgy szempontjából nincs jelentősége. A funkciónak az építmény szintjén nincs jelentősége, csak akkor kerül előtérbe, amikor a műtárgyak és az épületek között kell különbséget tenni. A mérőműszerekkel rendelkező üzemanyagtartályok nem az üzemanyag tárolására, hanem annak mérésére szolgálnak. Amennyiben az Étv. rendelkezéseit alkalmazni kell, az elsőfokú bíróság tévesen értékelte a használatbevételi engedélyt: abban az a tartályok azért nem szerepelnek, mert azokat az illetékes építési hatóság nem minősítette építménynek. Az üzemanyagtartályok működési modelljüket és felépítésüket tekintve azonosak az alperes által nem vitatott minősítésű adaléktartályokkal. A betonalapra történő helyezés tehát nem elég az építmény minőségének megalapozására.
- [23] Amennyiben az ítélet a fő tárgy tekintetében jogszerű lenne, az adóbírságot érintő részben akkor is jogszabálysértő, mert ellentétes az alapítéletben adott iránymutatással, azt mellőzni kellett volna. Az elsőfokú bíróság téves következtetésre jutott a késedelmi pótlék kapcsán is, ugyanis LB-H-KJ-2010-78 számú ítéletben foglaltak szerint a felperes javára adóbírság mellőzése kapcsán figyelembe vett kivételes méltánylást érdemlő körülmények alapot adnak a késedelmi pótlék mérséklésére is.
- [24] Az alperesi ellenkérelemre a felperes újabb előkészítő iratot csatolt, reflektálva az abban foglaltakra, illetőleg megerősítve a felülvizsgálati kérelemben tett előadásokat.
- [25] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte, mert az mindenben megalapozott és jogszerű volt. A szakértői vélemény kapcsán kiemelte, hogy azt a felperes rendelte, bizonyítékként történő figyelembevétele a bíróság számára nem volt irányadó. Az, hogy azt miért nem tekinti alkalmasnak az adóhatóság által tett megállapítások megdöntésére, már kifejtette másodfokú határozatában. Ugyancsak indokolta határozatát az adóbírság és a késedelmi pótlék tekintetében.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [26] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.
- [27] A Kúria a Pp. 272.§ (2), 275.§ (1) és (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok szerint, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül. Tekintettel volt arra, hogy a felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nincs

helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének. Felülmérlegelésre csak kivételesen, csak akkor kerülhet sor, ha a bizonyítékok értékelése kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes.

[28] A rendelkezésre álló iratok alapján a Kúria egyetértett a felperessel abban, hogy a jogvita lényege akként foglalható össze, hogy a felperes tulajdonában álló tartályok az Sztv. 26.§ (2) bekezdése szerinti ingatlannak vagy a (4) bekezdésben definiált gépnek, berendezésnek minősülnek-e. Ez a minősítés dönti el, hogy a tartályok tekintetében a Tao.tv. 2. számú mellékletében tételesen meghatározott leírási kulcsok közül 2% vagy 14,5% leírási kulcsot kell alkalmazni. A kérdés ekkénti elfogadásával a Kúria irányadónak tekintette, hogy a peres eljárás során a tartályokat a felperes számviteli szempontból egyetlen tárgyi eszközként kívánta minősíteni, és nem kívánta az ellátott funkció, feladat, tevékenység, valamint a várható használat időtartama függvényében kettő vagy több tárgyi eszközre megbontani. A felperes által csatolt szakvélemény ugyanezt az egységes személelet tükrözi, amikor azt állapítja meg, hogy egyes elemeik valóban építmények, de 99%-ukban térfogatmérést szolgálnak, azaz a tartályokat egységesen kezelve kell mérőeszköznek tekinteni. A Kúria a kérdésre azért tért ki, mert alperesnek a jogerős ítéletben is kiemelt megállapítása szerint a tartályok mérőműszereit a felperes maga is külön, a gépek, berendezések között, az irányítás technika részeként, nem pedig a tartályok tárgyi eszköznyilvántartásának részeként tüntette fel. A tartályok egyedi nyilvántartó kartonjain nem került aktiválására semmilyen mérőműszer. A hitelesítési bizonyítvány is az irányítástechnikai eszközhez tartozott, a vámhatósági engedély pedig tárolásra vonatkozott. Tekintettel azonban arra, hogy a perben a felperes ettől eltérő álláspontot foglalt el, és ez vezetett a jogerős ítélet meghozatalára, a Kúria ezt tekintette irányadónak.

[29] A továbbiakban a Kúria azt vizsgálta, az egységes minősítés kapcsán a jogerős ítélethez vezető eljárásban sérültek-e a Pp. bizonyítási szabályai.

Az elsőfokú bíróság előtt ismert volt a közigazgatási iratanyag, felperes előadásai, kiemelt figyelemmel az általa csatolt szakértői véleményre. A felperes kapott az elsőfokú bíróságtól a Pp. 3.§ (3) bekezdése szerinti tájékoztatást, azonban bizonyítási indítványa nem csak igazságügyi szakértő kirendelésére, de egyáltalán nem volt, azaz a saját előadását és a már csatolt bizonyítékot elégségesnek tekintette álláspontjának alátámasztására. Az, hogy a bizonyítékokat a bíróság adott esetben a fél álláspontjától eltérően értékeli, a Pp. 3.§ (3) bekezdésének megadása esetén nem előzetes tájékoztatás tárgya, hanem az ítélet indokolására tartozó kérdés.

[30] A bíróság a Pp. 177.§ (1) bekezdésének megfelelően akkor rendel ki szakértőt, ha a perben jelentős tény vagy egyéb körülmény megállapításához vagy megítéléséhez olyan különleges szakértelem szükséges, amellyel ő maga nem rendelkezik. Az elsőfokú bíróság részéről ezen jogszabály hely sérelmét a Kúria a perbelihez hasonló esetekben akkor állapíthatja meg, ha a felülvizsgálati kérelem okszerűen bemutatja, hogy volt olyan szakkérdés, amely miatt ki kellett volna rendelni szakértőt.

[31] A szakkérdés elsőfokú bíróság előtti felmerülése kapcsán a Kúria ismételten arra utal, hogy maga a felperes sem tartotta szükségesnek igazságügyi szakértői bizonyítás lefolytatását. A bizonyítékok értékeléséről az elsőfokú bíróság részletesen számot adott, azokban nem tapasztalható olyan tényező, amely az elsőfokú bíróság szakértelmének hiányát támasztaná alá. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésére az sem ad okot, hogy valamely bizonyítási cselekmény elmaradása tekintetében - akár azért, mert a felperes indítványát mellőzte a bíróság, akár azért, mert a bíróságban nem merült fel a speciális szakismeret szükségessége és emiatt erről nem adott tájékoztatást - a felperesnek más az álláspontja, mint a bíróságnak.

A Pp. bizonyítási szabályainak sérelme nem mutatható ki.

[32] A funkció kérdését az elsőfokú bíróság két esetben érintette: először, mint a irreleváns elemet az Étv. 2.§ 8 pont szerinti építmény fogalom szempontjából, amely magát a felperes által csatolt szakvéleményt is irrelevánssá teszi. Másodszor a tartályok hitelesítési bizonyítványai kapcsán akként, hogy a tartályok a felperes által sem vitatottan, önmagukban, a mérőműszerek nélkül, nem alkalmasak a mérésre, ugyanakkor a tárolásra igen; a hitelesítésre a mérőműszerek miatt volt szükség. A felperes felülvizsgálati kérelme szerint a második esetben sor került a funkció figyelembevételére, ami megkérdőjelezi a szakvélemény kizárásának jogszerűségét.

Az elsőfokú bíróság azonban nem a tartályok jellegének meghatározásakor, hanem a felperes által hivatkozott bizonyíték értékelése során, a hitelesítési bizonyítványok szempontjából vizsgálta a tartály funkcióját (tárolás - mérés). Ez okból nem volt jogszabálysértő a jogerős ítélet. Azt, hogy az Sztv. és az Étv. alkalmazása szempontjából az elsőfokú bíróság okszerűen tekintett-e el a funkciótól, és okszerűen mellőzte-e a mérést előtérbe helyező felperesi szakvéleményt, a Kúria a következőkben vizsgálta.

[33] A Tao tv. 7.§ (1) bekezdés d) pontja szerint az adózás előtti eredményt csökkenti értékcsökkenési leírásként az 1. és 2. számú mellékletben foglalt előírások szerint az adóévre megállapított összeg. A Tao tv. 2. számú mellékletének Építményekre vonatkozó II. pontja szerinti egyéb építmények esetén a leírási kulcs 2%. A IV. pont alá tartoznak a gépek, berendezések, felszerelések, járművek,

tenyészállatok. Az a)-b) alpontban különböző tárgyi eszközök felsorolása szerepel: pl. a programvezérlésű, számvezérlésű gépek, berendezések, egyes hulladékmegsemmisítő, -feldolgozó, -hatástalanító és -hasznosító berendezések. A c) alpont szerinti 14,5% kulcs alá tartoznak a „minden egyéb” - az a)-b) pontban és d)-e) pontban fel nem sorolt - tárgyi eszközök.

A Tao tv. a 2. számú melléklet IV. pontjának a)-b) alpontjaiban vámtarifaszámokkal közvetlenül, a c) pontban a maradék elv alapján, a d)-e) pontok az érintett ágazat megnevezésével egyértelműen azonosítja az eszközöket. A II. Építmények esetében azonban az építmény jellege lesz a meghatározó: pl. ipari építmény, vízi építmény, híd, vagy éppen egyéb építmény. Magának az építménynek a definícióját viszont már nem tartalmazza a Tao tv., így az irányadó az Sztv. és az Étv. lesz. Ha az adott tárgyi eszköz rendelkezik az építmény fogalmi elemeivel, az értékcsökkenési leírás mértékét a Tao tv. alkalmazása során nem a 2. számú melléklet IV., hanem II. pontja szerint kell meghatározni.

[34] Az Sztv. 26.§ (2) bekezdés első mondata szerint az ingatlanok között kell kimutatni a rendeltetésszerűen használatba vett földterületet és minden olyan anyagi eszközt, amelyet a földdel tartós kapcsolatban létesítettek. Az Étv. 2.§ 8. pontja értelmében építmény az építési tevékenységgel létrehozott, illetve késztermékként az építési helyszínre szállított - rendeltetésére, szerkezeti megoldására, anyagára, készültségi fokára és kiterjedésére tekintet nélkül - minden olyan helyhez kötött műszaki alkotás, amely a terepszint, a víz vagy az azok alatti talaj, illetve azok feletti légtér megváltoztatásával, beépítésével jön létre (az építmény az épület és műtárgy gyűjtőfogalma).

[35] Az elsőfokú bíróság helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy az Sztv. valamint az Étv., és így a Tao tv. 2. számú melléklet II. pont alkalmazása során nem szempont az építmény funkciója. Egyébként a Tao tv. a funkcionális szempont figyelembevételét a 2. számú melléklet IV. pontja szerinti tárgyi eszközök esetében is csak a d)-e) alpontok kapcsán, és ott is csak az érintett ágazat (hulladék ágazat, vízi-közmű) esetében teszi lehetővé. A tartályok tarifálása pedig, amely esetben potenciálisan értékelendő a funkció, a maradék elv alkalmazásához fel sem merült. A felperes álláspontja szerint egységesen minősítendő tárgyi eszköz funkciója tehát irreleváns, ennek következtében a felperes által csatolt, funkcionálisan alapuló szakvéleményt jogszerűen mellőzte az elsőfokú bíróság.

[36] Az Étv. 2.§ 8. pontja szerinti építmény fogalomnak nem eleme sem az építési, sem a használatbavételi engedély. Azok megléte vagy hiánya nem befolyásolja a Tao tv. 2. számú melléklet II. pontjának alkalmazását. Az építmény tartós jellegű rögzítése kapcsán pedig az elsőfokú bíróság alappal lehetett tekintettel a szükséges

talajmunkákra, és az IKM rendelet 1.§ (1) bekezdése szerinti „helyhez kötött”-ségre. Az elsőfokú bíróság helytállónak tekintette jogszerűnek az alperesi határozat tárgyi eszköz építményként való minősítésére, az alkalmazandó 2%-os értékcsökkenési leírásra vonatkozó megállapítását.

- [37] Az adóbírság és késedelmi pótlék kérdésében irányadó, hogy az adóbírság mérséklése és a késedelmi pótlékfelszámítás időtartama nincs egymással összekapcsolva. Az Art.171.§ (3) bekezdése kifejezetten akként rendelkezik, hogy az adóbírság megállapítása nem érinti a késedelmi pótlékfizetési kötelezettséget. A két jogkövetkezmény elkülönítésének alapja az a lényegi, a mérlegelés során is figyelembe veendő különbség, hogy míg a késedelmi pótlék az adó késedelmes megfizetésének jogkövetkezménye, reparatív jellegű, addig az adóbírság az adóhiány represszív szankciója. A késedelmi pótlék tehát a megsértett jogrendet állítja objektíve helyre a tekintetben, hogy az adózó ne csak a meg nem fizetett adót (adókülönbözetet), hanem annak kvázi a kamatait is fizesse be a költségvetésbe. (Kúria Kfv.I.35.232/2015/4.)
- [38] A Kúria a késedelmi pótlékkal kapcsolatban alkalmazhatónak tekinti a felperes által hivatkozott Kfv.V.35.244/2009/4. számú ítéletének azon indokait, amelyek szerint az adóbírsággal ellentétben a késedelmi pótlék esetében nincs jogszabályi lehetőség a kivételes méltánylást érdemlő körülmények esetén sem a teljes elengedésre, mert az Art. 165.§ (3) bekezdése kizárólag azt teszi lehetővé, hogy az adó esedékességének, illetve a költségvetési támogatás igénybevétele napjánál az adóhatóság későbbi időpontot állapítson meg a pótlékfizetés kezdő napjaként. Ugyanezen kúriai ítélet azért tekintette a késedelmi pótlék esetében is alkalmazandónak a kedvezmény alkalmazását, mert ott nem álltak fenn az adózó terhére értékelendő körülmények. Hangsúlyozandó azonban az is, hogy az Art. 165.§ (3) bekezdése nem tartalmazza azt és nem is utal arra, hogy a kezdő nap meghatározása során az adózótól elvárható magatartás – így például a jóhiszeműség – a vizsgálandó szempontok egyike lenne. Szemben tehát az adóbírság mérséklésével, amely esetében az adózó magatartása két szempontok alapján – kivételes méltánylást érdemlő körülmények és elvárhatóság – kerül értékelésre, a késedelmi pótlék kezdő napjánál az elvárhatóság nem jelenik meg, csak a kivételes méltánylást érdemlő körülmények értékelendők. A felperes esetében az alperesi határozat nevesített a kivételes méltánylás ellen ható körülményeket – nem kezdő vállalkozás, szakember igénybevétele biztosított, több éve hatályos jogszabályi rendelkezést hagyott figyelmen kívül –, és azokat, miként az elsőfokú bíróság megállapította, a felperes nem cáfolta. Azt sem vitatta, hogy a késedelmi pótlék az által nem kifogásolt tételekhez is kapcsolódik. Ilyen tényállás mellett az elsőfokú bíróság helytállónak állapította meg, nincs lehetőség a késedelmi pótlék mérséklésére.

- [39] Eltérő következtetésre jutott a Kúria a represszív adóbírság tekintetében. Ugyanígy fennállnak ugyan a felperes terhére mutató körülmények, de az Art. 171.§ (1) bekezdés alapján értékelni kellett azt is, hogy a felperes az adott helyzetben a tőle elvárható körülményekkel járt-e el. Ebből a szempontból a felperes adózási magatartását meghatározta az azt jóváhagyó korábbi hatósági ellenőrzések, amelynek súlyozása az elsőfokú bíróság által tévesen történt. A felperes alappal hivatkozott arra, hogy a bíróság kiszabását mellőzni kellett volna.
- [40] Mindezekre tekintettel a Kúria a jogerős ítéletet részben, az adóbírság vonatkozásában hatályon kívül helyezte, és e körben az alperes másodfokú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - megváltoztatta, és az adóbírság kiszabását mellőzte. Egyebekben, a tartályokat érintő jogalap, valamint a késedelmi pótlék tekintetében a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [41] A részben pernyertes felek a Pp. 270.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 81.§ (1) bekezdése folytán viselik maguk a felülvizsgálati eljárás költségét.
- [42] A Kúria a tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére 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.
- [43] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria a felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2018. május 10.

**dr. Darák Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk.
előadó bíró, dr. Heinemann Csilla sk. bíró**