

Az adóraktári engedéllyel rendelkező gazdasági társaság más adóraktári engedélyeshez adófelfüggesztési eljárás mellett történő szállítás esetén mentesül az adófizetési kötelezettség alól, ha a címzett adóraktári engedélyes a betárolás elektronikus átvételi elismervénnyel visszaigazolta [2003. évi CXXVII. tv. 8. § (1) bek., 11. § (2), (3) bek., 10. § (1) bek., 13. § (1) bek., 17. § (1) bek.].

[1] A felperes összetett adóraktári engedély alapján köztes alkoholtermékkel üzemen, italgyárban, üzemi szesraktárban és egyéb borpalackozóban végezhető jövedéki tevékenységekre jogosult.

[2] A felperes 2011. évben több alkalommal szállított a H. D. Kft. (Kft.) adóraktári engedélyesnek adófelfüggesztéssel jövedéki terméket a jövedéki adóról és jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvény (Jöt.) 11.§ (2)-(3) bekezdései szerinti szállítási okmány, az e-TKO felhasználásával. A szállítások az uniós számítógépes rendszerben, az Excise Movement and Control System-en, (EMCS-n) keresztül valósultak meg. A vámhatóság minden esetben egyedi adminisztratív kóddal, AHK számmal látta el a szállítmányt, és a Kft. az EMCS-n keresztül visszaigazolta szállítmányok betárolását.

[3] Az adóhatóság a felperesnél 2011. március 1-től 2011. május 31-ig terjedő időszakra ellenőrzést végzett a felperesnél. A revízió eredményeként hozott elsőfokú határozatban kötelezte a felperest 51.865.000 Ft jövedéki adóhiány, 51.865.000 Ft adóbírság, 6.381.334 Ft késedelmi pótlék megfizetésére.

[4] Az alperes a 2012. november 27. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[5] Érdemi döntését a Jöt. 7. § 25. pontjára, 7/A. §-ára, 8. § (1) és (2) bekezdéseire, 10. § (1) és (2) bekezdésére, 11- 12. §-aira, 13. § (1) bekezdés a) pontjára, 14. § (1) bekezdésére, 17. § (1) bekezdésére, 48. § (3) bekezdésére, 46. § (1) bekezdésére, 112. §-ára, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 170. § (1) bekezdésére, 171. §-ára, 178. § 4. pontjára, 172. § (1) bekezdés e) pontjára, 172. § (21) bekezdésére alapította.

[6] A felperes keresetében - az 1., 3., 4., 6., 7. szállítmányok tekintetében - az alperes határozatának hatályon kívül helyezését, alperes új eljárásra kötelezését, másodlagosan a határozatok részbeni hatályon kívül helyezését, illetve részbeni megváltoztatását kérte, eljárási és anyagi jogszabálysértésekre, téves jogértelmezésre és jogalkalmazásra hivatkozott.

[7] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította.

[8] Jogi álláspontja a következő volt.

[9] Az alperes eljárása során nem sértette meg a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) alapvető rendelkezéseit, tisztázta és bizonyította az ügy érdemi eldöntése szempontjából releváns tényeket, határozata megfelel a Ket. 72. § (1) bekezdésének.

[10] Az adófelfüggesztéssel szállított jövedéki termék esetében a másik adóraktárba történő fizikai betárolás és annak visszaigazolása együttes feltétel a végleges adómentesség megszerzésének. Az adófelfüggesztéssel kapcsolatos jogértelmezés tekintetében nem releváns a felperes által megjelölt, Jöt. 8.§-ába és 17. § (1) bekezdésébe foglalt szabályozás. „Az adófelfüggesztés az adómegállapítás

és az adófizetés halasztását jelenti, így az adókötelezettség keletkezése és alanya nem az adófelfüggesztést követően vizsgálandó kérdés, mert ezt a vizsgálatot már az adófelfüggesztés előtt el kell végezni”. Tekintettel arra, hogy a Jöt. 8. §-a értelmében a felperes adóalany, az adófizetés alóli mentesüléshez meg kellett volna felelnie a Jöt. 13. § (1) bekezdés a) pontja, és a 7. § 25. pontja szerinti együttes törvényi feltételnek, azaz a betárolás visszaigazolásának és a jövedéki termékek fizikai (tényleges) betárolásának is meg kellett volna valósulnia, de ez utóbbira nem került sor.

[11] Az alperes nem követett el jogszabálysértést azzal, hogy az adóbírságot hivatalból nem mérsékelte, érdemi döntése megfelel a Jöt. 112. § (1) bekezdésében, 170. § (1) bekezdésében, 171. § (1) bekezdésében foglaltaknak.

[12] A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát, vagy hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra új határozat hozatalára.

[13] A felülvizsgálati kérelem alapos.

[14] A felülvizsgálati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet (KGD2011.62., KGD2007.281., KGD2002.262., BH2013.281., BH2009.122., BH2002.490., BH2001.46., BH1993.774.).

[15] A Kúria a Pp. 275.§-a alapján eljárva azt állapította meg, hogy a kereseti és felülvizsgálati kérelemmel támadott körben minden, az ügy érdemi elbírálásához szükséges tényállási elem rendelkezésre áll, ezért jogszerűen utasította el az első fokú bíróság a felperes további bizonyítási indítványait, és helyesen állapította meg, hogy az alperes eljárása és határozata megfelel a Ket. rendelkezéseinek.

[16] A Kúria azonban, az anyagi jogi jogszabályok értelmezése és alkalmazása tekintetében, nem osztja az alperes és az első fokú bíróság jogi álláspontját a következők miatt:

[17] a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12. EGK Irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló 2008/118/EK Tanácsi irányelv (a továbbiakban: Irányelv) szabályozza a jövedéki termék jövedéki adófelfüggesztéssel történő szállítását és a jövedéki termékek jövedéki adó felfüggesztésével történő szállítása során követendő eljárást a 17-29. cikkeiben. E szabályozás értelmében, ahogyan arra az alperes maga is utal a határozatában, az adófelfüggesztéssel történő szállításnak az a szállítás minősül, amely rendelkezik a szabályoz szerinti okmánnyal, azaz az e-TKO-val, amit a jövedéki terméket kitaroló adóraktár engedélyesnek kell kiállítania, és a címzett adóraktárnak pedig a 24. cikk (1) bekezdése értelmében a számítógépes rendszeren, az EMCS-en keresztül elismervényt kell benyújtania a termék átvételéről a rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságai részére. A címzettek által történő átvételi elismervény szabályait a tagállamok illetékes hatóságainak kell meghatározni és ellenőrizniük kell az átvételi elismervényben szereplő adatokat. Amennyiben az adatok nem megfelelőek, haladéktalanul értesítenie kell a címzettet, ha az adatok megfelelőek, akkor a hatóság a címzett felé megerősíti az átvételi elismervény nyilvántartásba vételét. A 28. cikk (1) bekezdése szerinti szabályozás értelmében az átvételi elismervény igazolja a jövedéki termék szállításának a 20. cikk (2) bekezdése szerinti befejezését, azaz a jövedéki termék adófelfüggesztéssel történő szállításának befejeződését, tehát azt, hogy a címzett átvette a jövedéki terméket. A kitaroló adóraktár engedélyes által kiállított és megküldött e-TKO-t a vámhatóság az uniós számítógépes rendszerben ellenőrzi, ennek megfelelősége esetén az

AHK szám hozzárendelésével ezt jóváhagyja, elektronikus úton erről értesíti az adóraktár engedélyesét, és csak ezt követően kerülhet sor a jövedéki termék adófelfüggesztéssel történő szállítására. A címzett adóraktár engedélyese által kiállítandó elektronikus átvételi elismervény továbbítása elfogadása is az EMCS számítógépes rendszeren keresztül valósul meg.

[18] A Jöt. szabályozása, a felek által sem vitatottan, összhangban áll az Irányelvi rendelkezésekkel, és a perben vitatott szállítások lebonyolítására az előzőekben ismertetett jogszabályi rendelkezéseknek megfelelően került sor.

[19] A Jöt. 8. § (1) bekezdése értelmében nem vitásan adókötelezettség keletkezik, ha a jövedéki terméket belföldön előállítják, importálják és az adóalany a jövedéki terméket előállító személy, amennyiben a jövedéki termék előállítása adóraktárban történik, illetve az adóraktári engedélyes, importáló. A Jöt. 8. § (2) bekezdése azonban úgy rendelkezik, hogy az adókötelezettség a jövedéki terméket belföldön előállító, illetve importáló személy helyett a betároló adóraktár engedélyesét, illetve adómentes felhasználót terheli a jövedéki termék adóraktárba, vagy adómentes felhasználó üzemébe történő betárolásának a visszaigazolásával. Ez nem érinti a jövedéki terméket belföldön előállító, illetve importáló személy bejelentési, bevallási, nyilvántartási, bizonylat kiállítási és megőrzési, valamint adatszolgáltatási kötelezettségét. E bekezdés szerinti adókötelezettség esetében az adó alanya a jövedéki terméket betároló adóraktár engedélyese, illetve az adómentes felhasználó.

[20] A Jöt. 13. § (1) bekezdés a) pontja akként rendelkezik, hogy az adóraktár engedélyese a felfüggesztett adómegállapítási és adófizetési kötelezettség alól véglegesen mentesül, ha a kitárolt jövedéki terméket egy másik adóraktárba betárolták és azt a betároló adóraktár engedélyese elektronikus átvételi elismervénnyel, külön jogszabály szerint visszaigazolta.

[21] A felperes iratszerűen és alappal hivatkozott arra, hogy az adófelfüggesztéssel történő szállítások kapcsán minden esetben a Jöt. 11. § (5) bekezdés a) pontja szerint kiállított és a (8) bekezdés a) pontja szerinti, vámhatóság által továbbított, elektronikus átvételi elismervények birtokában gyakorolta adó alóli mentesülését, és arra is, hogy az átvételi elismervényeken túl, a fuvarozások befejezését követően minden szállítmány esetében beszerezte a szállítóleveleket, a címzett adóraktár engedélyese által aláírt fuvarleveleket, bizonylatokat, és a szabad forgalomba hozatalt nem ő, hanem a Kft. végezte el. A visszaigazolásra minden esetben a termékek szabad forgalomba bocsátást megelőzően került sor, és a Kft. szállította le a jövedéki termékeket a továbbforgalmazó jövedéki engedélyes kereskedők részére. Nem hagyható figyelmen kívül továbbá az sem, hogy a Kft. adóellenőrzésének eredményeként hozott határozat maga is megállapítja, hogy a jelen perben vitatott szállítások szerepeltek a Kft. termékmerleg nyilvántartásában, ezeket készletre vette, illetve ezt követően szabad forgalomba bocsátotta EKO okmányok kiállítása mellett (egyszerűsített kísérő okmány), amellyel kapcsolatos adatküldési kötelezettséget ugyancsak az EMCS-ben kell teljesíteni.

[22] Az adófelfüggesztés a Jöt. 10. § (1) bekezdése alapján az adómegállapítás és adó megfizetésének halasztása, amely átmeneti mentesülést eredményez. Ehhez képest a mentesülésnek két különböző esete olvasható ki a Jöt. rendelkezéseiből, az egyik a Jöt. 8. § (2) bekezdése, a másik pedig a Jöt. 13. § (1) bekezdés a) pontja szerinti. A Jöt. 8. § (2) bekezdése értelmében pusztán a betárolás visszaigazolásával bekövetkezik egy adóalany változás, amelyhez elegendő a visszaigazolás és adó-felfüggesztés esetén a végleges mentesülés. Ehhez a törvényi szabályozás, az Irányelvvel összhangban állóan, nem írja elő még további plusz törvényi feltételként a fizikai betárolás tényleges megtörténtét. Az adóalany változás tekintetében tehát a Jöt. 8. § (2) bekezdése szerinti szabályozás kapcsán nincs jogi relevanciája a fizikai betárolás tényleges megtörténtének.

Tekintettel arra, hogy a betárolás visszaigazolását a címzett adóraktár végzi, mégpedig az előzőekben részletezett információs rendszeren keresztül, tehát tagállami adóhatósági közreműködéssel, a gyártó adóraktár mentesül az adófizetési kötelezettség alól a visszaigazolással. Természetesen a címzett csak akkor igazolhatja vissza a betárolást, ha ezt valóban ténylegesen megtörtént. Abban az esetben azonban, ha ő valótlan adatot igazol vissza, ezért ő felel és nem a kitároló adóraktár. Utal e körben még a felperesi magatartás értékelése kapcsán a Kúria arra is, hogy az alperes részéről a felperes terméknyilvántartása valamennyi időszakban ellenőrzésre került és ezt a hatóság valósággal összhangban állónak fogadta el.

[23] A Jöt. 17. § (1) bekezdése alapján a jövedéki adót a fizetés esedékessé válásakor a 8. §-ban meghatározott adóalanynak kell megfizetnie. Az előzőekben ismertetettre figyelemmel a Kft., mint a címzett adóraktár engedélyese, a betárolás visszaigazolásával, a Jöt. szerinti adókötelezettségek adóalanyává vált.

[24] A Kúria, tehát a felperes jogi álláspontjával egyezően, azt állapította meg, hogy a közösségi szabályozással összhangban álló Jöt. 8. § (2) bekezdése és 17. § (1) bekezdése alapján a felperesnek az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőzően bekövetkezett adóalany változás miatt nem volt, és nem lehetett adófizetési kötelezettsége, tekintettel arra, hogy a betárolás visszaigazolására, jelen perrel érintett körben, az alperes által sem vitatottan minden esetben sor került.

[25] A jogvita eldöntésére irányadó szabályozás, ahogyan erre az alperes és az elsőfokú bíróság is helytállóan hivatkozott, valóban objektív jellegű, éppen ezért nem befolyásolhatja az, hogy a címzett adóraktári engedélyes az elektronikus átvételi elismervényt nem szabályszerűen, a rá vonatkozó, nemzeti és közösségi jogi szabályi rendelkezéseknek nem megfelelően állítja ki.

[26] A közigazgatási és peres eljárás során feltárt és határozatokban részletesen ismertetett adatok sem egyenként, sem egymással egybevetve nem alkalmasak arra, hogy a felperes esetében a kellően körültekintő magatartás hiányára, rendeltetésszerű joggyakorlás elvének meg nem felelő magatartás tanúsításának megállapítására alapul szolgáljanak, különös tekintettel arra, hogy a címzett adóraktár az érintett jövedéki terméket felvette nyilvántartásába, kitárolását készletnyilvántartásában, zárásában, adóbevallásában bevallotta. A címzett adóraktár által benyújtott dokumentumokat továbbá a vámhatóság befogadta, ellenjegyezte, ami egyértelműen arra utal, hogy a felperestől a címzett adóraktárba áttárolt és ezt követően az utóbbi által kitárolt termékekre vonatkozó adatok a valóságnak megfelelnek. A feladó adóraktári engedélyesnek, ahogyan erre a felperes is hivatkozott, nincs olyan jogosítványa, amely alapján az adóraktári engedélyesnél a jövedéki termékek tényleges fizikai betárolását ellenőrizni tudná. Az e körben elkövetett szabálytalanságokért, tehát, a jelen ügyben rendelkezése álló adatok alapján, a felperes nem vonható felelősségre.

[27] Hangsúlyozza még a Kúria azt is, hogy a nemzeti szabályozás, amely a Jöt. 8. § (2) bekezdésében nem, de a Jöt. 13. § (1) bekezdésének a) pontja esetén már törvényi feltételként írja elő az adófizetési kötelezettség alóli mentesüléshez a tényleges betárolást, nem értelmezhető a felperes terhére az előzőekben ismertetett közösségi jogi szabályozásra, továbbá a felperes ügyében irányadó tényállásra figyelemmel. A felperes tehát helytállóan hivatkozott arra, hogy az elsőfokú bíróság érdemi döntését nem a jogvita elbírálására irányadó jogszabályok helyes értelmezésével és alkalmazásával hozta meg.

[28] A Kúria azt állapította meg, hogy a Jöt. 8. § (2) bekezdése, 17. §. (1) bekezdése, 14. § (1) bekezdése szerinti szabályozásra figyelemmel az alperes jogszabálysértően kötelezte a felperest a határozata szerinti adóhiány és jogkövetkezmények (adóbírság, késedelmi pótlék) megfizetésére.

[29] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet és az alperes határozatát, az első fokú határozatra is kiterjedően - a keresettel, és felülvizsgálati kérelemmel vitatott körben – a Pp. 275. § (4) bekezdése, 339.§ (1) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte.

(Kúria Kfv.V.35.364/2014.)