

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e**

Az ügy száma: Kfv.I.35.016/2020/8.

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

A felperes:

A felperes képviselője: Jókay és Társai Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Hangyási Gábor Tamás ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: Dr. Balog Andrea kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 13. szám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 31.K.31.449/2017/12.

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 31.K.31.449/2017/12. számú ítéletét, az alperes 2017. február 28. napján kelt 2188028996 számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 1.000.000 (egymillió) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes földgáz nagykereskedelmi tevékenységet végző társaság, mely a Magyar Energia Hivatal által (a továbbiakban: MEH) 236/2009. számon kiadott határozatlan időre szóló földgáz-kereskedelmi működési engedéllyel rendelkezik.
- [2] A felperes a 2012-2013 évben a földgáz nagykereskedelmi tevékenysége során földgázt vásárolt az L. Gazprom E-től (a továbbiakban: Gazprom), majd tovább értékesítette magyarországi vevői részére. A földgáz műszaki átadás-átvétele, a gáz mennyiségének és minőségi jellemzőinek mérése és meghatározása, a szerződésekben kikötött átadás-átvételi ponton a beregszászi gázmérő állomáson Ukrajnában történt. A leszállított földgáz mennyiségéről a Gazprom számlát állított ki a felperes felé.
- [3] A felperes a leszállított mennyiséget a b-i mérési ponton belföldi vevők részére értékesítette, akik saját nevükben vámoltatták, belföldiesítették és táplálták be a magyar földgázrendszerbe.
- [4] Az adóhatóság a felperesi társaságnál valamennyi adónem és költségvetési támogatás tekintetében bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott. Megismételt eljárásban hozott határozatával az elsőfokú adóhatóság a felperes terhére - javára szóló megállapítások mellett - energiaellátó vállalkozási tevékenységnek különadója adónemben 731.542.000 forint adókülönbözetet, egyben adóhiányt állapított meg, azonban késedelmi pótlékot nem számított fel, adóbírságot nem szabott ki.
- [5] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2017. február 28. napján kelt 2188028996 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Álláspontja szerint a felperes az energiaellátó tevékenység különadójának az alanya és éves nettó árbevétele után 2012 évben adóbevallási és adófizetési kötelezettsége keletkezett, melynek nem tett eleget. Rögzítette, hogy a felperes 2012 évre földgáz-kereskedelmi működési engedéllyel rendelkezett, és energiaellátói minőségében végzett tevékenységből származó bevétele az adóévet megelőző évben elérte az összes, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) szerinti nettó árbevétel 5%-át. Hivatkozott az egyes ágazatok terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (a továbbiakban: Áktv.) 1. § 4. pontjára, 2. § c) pontjára, a távhőszolgáltatás versenyképesebbé tételéről szóló 2008. évi LXVII. törvény (a továbbiakban: Távhő tv.) 10. § 1.3. pontjára, a földgázellátásról szóló 2008. évi XL. törvény (a továbbiakban: Gt.) 3. § 15. pontjára.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [6] A felperes keresetet terjesztett elő, melyben a határozat megváltoztatását kérte oly módon, hogy a bíróság az adókülönbözetet, adóhiányt törölje. Vitatta, hogy a vizsgált időszakban energiaellátó tevékenység különadója adónemben adóbevallási, adófizetési kötelezettsége keletkezett volna. Rámutatott arra, hogy az Áktv. 1. § 4. pontja szerint az adóalanyiságnak kettős feltétele van: Távhő tv. szerinti energiaellátói minőség fennállása és az, hogy az ebben a minőségben végzett tevékenységből származó Sztv. szerinti árbevétel a megelőző évben elérje az összes árbevétel 5%-át.
- [7] A felperes az ukrajnai tevékenységből származó, az összesített árbevételének 97-78%-át kitevő árbevételt ugyan földgáz kereskedelmi tevékenységgel érte el, de nem a Get. szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségben. Ekként nem teljesült az adóalanyiság megállapíthatóságának második feltétele. Indítványozta az Alkotmánybíróság megkeresését és az Európai Unió Bíróságánál előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését.
- [8] Az alperes határozata indokait fenntartva a kereset elutasítását indítványozta.

Az elsőfokú ítélet

- [9] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét nem találta megalapozottnak.
- [10] Egyetértett a felperessel abban, hogy az Áktv. alkalmazhatóságának két konjunktív feltétele van: egyrészt energiaellátónak kell minősülnie, másrészt az energiaellátói minőségében végzett tevékenységből származó Sztv. szerinti nettó árbevételének, az adóévet megelőző évben el kell, hogy érje az összes Sztv. szerinti árbevétel legalább öt százalékát.
- [11] A felperes sem vitatta, hogy a MEH által kiadott földgáz-kereskedelmi működési engedéllyel rendelkezett a vizsgált időszakban. A bíróság megítélése szerint a jogalkotó egyértelműen önmagában az engedély meglétéhez kötötte az első feltétel teljesülését, majd meghatározta a második feltétel megállapításához szükséges tények körét, amelyet nem szűkített le a felperes által értelmezett körre, vagyis nem kötötte azt ki, hogy törvény szempontjából csak a Magyarország területén végzett tevékenységet lehet figyelembe venni.
- [12] Hivatkozott a Kúria Kfv.V.35.546/2014/14. számú döntésére, melynek értelmében az adóalanyi minőség megállapításánál nem hagyható figyelmen kívül az sem, hogy az Áktv. 3. § (1) és (2) bekezdése az adóalany címszó alatt csak a külföldi illetőségű adóalany adókötelezettségét korlátozza a belföldön végzett energiaellátók

vállalkozási tevékenységből szerzett Sztv. szerinti nettó árbevételre, a belföldi illetőségűnél ilyen szabályt nem alkalmaz. E törvényhelyen kívül nincs az Áktv.-nek olyan rendelkezése, amely területi, földrajzi alapon, az átadás-átvétel vagy a teljesítés helye szerint tenne különbséget a különadó adóalanyok, illetve ezek adókötelezettsége között és a tevékenységi körök alapján differenciálna.

- [13] Hangsúlyozta, hogy az adójogszabályok értelmezése során nem az ágazati törvényből, hanem az adott konkrét adójogszabályból kell kiindulni és abból, amit az adókötelezettség szempontjából kifejezetten nevesít, vagyis az Sztv.-ből. Tekintettel arra, hogy az energiaellátók valamennyi vállalkozási tevékenységük után kötelesek adófizetésre, az Áktv. az adóalanyiság fogalmába az egyik feltétel mellé beépíti a másikat is: a mennyiségi küszöböt, amit az Sztv. szerinti nettó árbevételben határoz meg.
- [14] Rámutatott arra, hogy a számviteli nyilvántartási adatok alapján megállapítható, hogy a felperes energiaellátói minőségében végzett tevékenységének árbevétele elérte a törvényi határt, így teljesült az Áktv. 1. § 4. pontjának második feltétele is.
- [15] A bíróság nem látta szükségét előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésének, miután a jogvita a nemzeti jog által eldönthető volt. Alkotmánybírósági eljárás kezdeményezésére pedig az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdésének korlátozó rendelkezése miatt nem volt lehetőség.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [16] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és a jogszabályoknak megfelelő új határozat meghozatala, a felperesi kereseti kérelem teljesítése érdekében.
- [17] Hangsúlyozta, hogy az ügy elbírálása szempontjából legfontosabb kérdés az, hogy a felperes az Áktv. szerint energiaellátónak minősült-e. Táblázatos formában bemutatta, hogy a jogszabályhely egy kétlépcsős visszautalást alkalmaz, ennek értelmezése során az alperes és a bíróság is hibát vétett. Megítélése szerint az Áktv. szabályait a Távhő tv. és a Get. szabályaival összhangban kell értelmezni amiatt, hogy az Áktv. kifejezetten visszautal a Távhő tv-re és a Get-re.
- [18] Nézete szerint a külföldön végzett földgáz-kereskedelmi tevékenység nem minősül a Get. szerinti engedély alapján végzett tevékenységnek, ezáltal a Get. szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségben végzett tevékenységnek. Így ezen tevékenységből származó árbevétel nem számít bele az 5%-os

küszöbértékbe. Hangsúlyozta, hogy álláspontját támasztja alá a NAV tájékoztató, valamint a Nemzetgazdasági Minisztérium 2010. november 18. napján kelt, a Magyar Energia Hivatal 2011. február 6. napján kelt állásfoglalása. Részletesen cáfolta a korábbi kúriai döntésben foglalt megállapításokat, így kifejezetten a második feltétel 1. pontjának megvalósulását, vagyis a Távhő tv. szerinti energiaellátói minőségében, azaz a Get. szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségben végzett tevékenységből származó árbevétel hiányát állította.

- [19] Hangsúlyozta, hogy a második feltételhez tartozó 1. kikötés szerint ugyanis az energiaellátói minőség megállapíthatóságához nem elegendő, ha az 5%-os küszöbértékbe számító árbevétel számviteli törvény szerinti árbevételnek minősül, hanem az is szükséges, hogy az árbevételnek a vállalkozás „a Távhő törvény szerinti” energiaellátói minőségében azaz a Get. szerinti földgáz-kereskedelmi „engedélyesi minőségben” végzett tevékenységből kell származnia. Így ez az 1. kikötés és nem a 2. kikötés foglalja magába a tevékenység-végzés helye szerinti megkülönböztetést, hiszen a Magyarország területén kívül végzett tevékenység nem felel meg az előbb idézett feltételeknek.
- [20] Nézete szerint tévedett a Kúria másik tanácsa, az alperes és az elsőfokú bíróság akkor, amikor eltekintett attól a tényről, hogy az Áktv. 3. § (1) és (2) bekezdése sem a belföldi, sem a külföldi illetőségű adóalanyok esetén nem írja felül az Áktv. 1. § 4. pontjában foglalt adóalanyisági feltételeket, hanem pusztán arról rendelkezik, hogy amennyiben valamely vállalkozás az Áktv. 1. § (4) bekezdése alapján adóalannak minősül, akkor belföldi illetőség esetén a teljes vállalkozási tevékenysége, külföldi illetőség esetén a belföldi fióktelep teljes vállalkozási tevékenysége adóköteles.
- [21] A bíróság és az alperes az energiaellátói minőségben végzett tevékenység és földgáz-kereskedelmi tevékenység fogalmakat egymás szinonimájaként használja és nem vesz tudomást arról, hogy a két fogalom nem azonos egymással. Csupán attól, hogy az Sztv. előírásaira figyelemmel belföldi árbevételként tartotta nyilván az értékesítés árbevételét, még nem minősül a fentiek szerint adóalannak.
- [22] Megítélése szerint egy nem helytálló kúriai döntéssel hozott ítéletre alapított döntés jogszabálysértő, annál is inkább, mert a bíróság még csak meg sem említette érveit, nem hogy érveit cáfolta volna döntésében. Ebből kifolyólag az ítélet nem felel meg a jogállamiság és a pártatlanság követelményének sem.
- [23] A bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény 32. § (1) bekezdésének b) pontja alapján jogegységi eljárás

bevezetését kérte, miután a Kúria Kfv.V.35.546/2014. számú ügyben az Ák.tv. 1. § 4. pontját, továbbá 3. § (1)-(2) bekezdését tévesen értelmezte, ezáltal jelen ügyben a hivatkozott ítéletben foglalt jogértelmezéstől el kell térni.

[24] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta a hasonló ügyben született EBH 2016.K.19 elvi bírósági határozatra figyelemmel.

[25] A Kúria Kfv.I.35.362/2018/6. számú végzésével jogegységi eljárást kezdeményezett.

[26] A Kúria 2/2019. KMJE jogegységi határozata szerint:

„I. Az Áktv. 1. § 4. pontja szerinti energiaellátó fogalom alapján az Áktv. energiaellátó vállalkozási tevékenységre vonatkozó rendelkezés a Magyarországon kívül végzett tevékenységre nem terjed ki. Nem állapítható meg magyar joghatóság a külföldön végzett tevékenység Áktv. különadóval történő adóztatására.

II. A különadó alanya csak Magyarország területére kiterjedő engedéllyel rendelkező lehet. Különadó alá kizárólag az a bevétel tartozik, amely a Magyarország területére kiterjedő engedély alapján végzett tevékenységből származik.

III. A külföldön végzett tevékenység adóztatásának vizsgálatakor figyelemmel kell lenni a kettős adóztatással kapcsolatos nemzetközi megállapodásokra.”

A Kúria döntése és jogi indokai

[27] A felperes felülvizsgálati kérelme alapos.

[28] A Kúria a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 272. § (2), 275. § (1) és (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati és csatlakozó felülvizsgálati kérelem korlátai között, az ott megjelölt jogszabályok tekintetében vizsgálja. A felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős ítélet meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[29] A jogegységi határozat a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény 24.§ (1) bekezdés c) pontja alapján a bíróságok, így a Kúria számára is kötelező.

[30] A jogegységi határozat indokolásának III. pontja részletesen kifejti az adóalanyiság megállapításának feltételeit. Rámutatott

arra, hogy a különadó-alanyiságnak kettős feltétele van. Egyrészt a Távhő tv. 10. § 1.3. pontja szerinti energiaellátó minőség fennállása. Ez az energiaellátó minőség feltételezi, hogy a potenciális adóalany rendelkezik a MEKH által kiadott földgáz-kereskedelmi működési engedéllyel és erre tekintettel, e minőségében folytatja tevékenységét. Másrészt a különadó-alanyiságnak az is feltétele, hogy az energiaellátó minőségben végzett tevékenységből származó, Számtv. szerinti árbevételnek el kell érnie az összes árbevétel 5%-át. E konjunktív feltételek teljesülése esetén állapítható csak meg az Áktv. 1. § 4. pontja szerinti adóalanyiság.

- [31] A felperes esetében a fent írt feltételek nem álltak fent, miután tevékenységét nem Magyarországon végezte, a külföldön végzett földgáz-kereskedelmi tevékenység nem minősül a Get. szerinti engedély alapján végzett tevékenységnek, ezáltal a Get. szerinti földgáz-kereskedelmi engedélyesi minőségben végzett tevékenységnek sem, ezért ezen tevékenységből származó árbevétel nem számít bele az 5%-os küszöbértékbe.
- [32] A jogegységi határozat azt is rögzítette, hogy az Áktv. 3. § (1) és (3) bekezdése sem a belföldi, sem a külföldi illetőségű adóalanyok esetében nem írja felül az Áktv. 1. § 4. pontjában foglalt adóalanyisági feltételeket; pusztán arról rendelkezik, hogy amennyiben valamely vállalkozás az Áktv. 1. § 4. pont alapján adóalannak minősül, akkor belföldi illetőség esetén a teljes vállalkozási tevékenysége, külföldi illetőség esetén a belföldi fióktelep teljes vállalkozási tevékenysége adóköteles. Ezen, az adó tárgyára vonatkozó szabályt azonban csak akkor kell alkalmazni, ha a belföldi vagy külföldi illetőségű vállalkozás az Áktv. 1. § 4. pontja alapján adóalannak minősül. Az adóalanyiság vizsgálata során van jelentősége a tevékenység végzése helyének. A fentiek alapján egyértelműen kijelenthető, hogy a felperes nem tekinthető a különadó alanyának, ennél fogva adózási kötelezettsége sem áll fenn.
- [33] Az ezzel ellentétes elsőfokú ítélet, alperesi és elsőfokú adóhatósági álláspont jogszerűtlen, erre tekintettel a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján a jogerős ítéletet, az alperesi határozatot, az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte.
- [34] Az új eljárásban arra figyelemmel, hogy felperesnél nem csupán a különadó tekintetében folyt vizsgálat, hanem valamennyi adónemre, a keresettel nem támadott megállapítások fenntartásáról kell új határozatot hozni.

Záró rész

- [35] A Kúria a Pp. 270. § szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperest a pernyertes felperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.
- [36] A Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 50. § (1) bekezdés, a 62. § (1) bekezdése h) pontjában írtakra figyelemmel, a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján megállapította, hogy a pervesztes, de személyes illetékmentességben részesülő alperes pervesztessége folytán a kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.
- [37] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2020. március 19.

dr. Darák Péter sk. a tanács elnöke, dr. Heinemann Csilla sk. előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró, dr. Kurucz Krisztina sk. bíró, dr. Sugár Tamás sk. bíró