



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

A felperes: Kft1. (Helység2/5,)

A felperes képviselője: dr. Bende Tibor egyéni ügyvéd (Helység,)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (Helység1, 01)

Az alperes képviselője: dr. Dweik Ádám kamarai jogtanácsos

A per tárgya: jövedéki ügyben hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 8. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Szegedi Törvényszék 3.K.700.038/2020/6. számú jogerős ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szegedi Törvényszék 3.K.700.038/2020/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 napon belül az alperesnek 500.000 (ötszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak – külön felhívásra – 7.000.000 (hétmillió) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes alkohol regeneráló engedély birtokában 2013. május 17-én kezdte meg tevékenységét. Az engedély kérelmére történő módosításával a perbeli időszakban már rendelkezett denaturálásra szóló engedéllyel is. Engedélyezett tevékenysége teljesen denaturált alkoholtermékből szélvédőmosó-folyadék nem jövedéki termék előállítása, kiszerelése felhasználói üzemében. A 2013. évben több alkalommal szerzett be a Zrt2-

től szennyezett, magas alkoholtartalmú oldószer hulladékot, amelyet denaturálást követően lehet a vtsz 3820 Fagyásgátló és jégoldó készítmények alá tartozó, nem jövedéki termék szélvédő mosó folyadék előállításához felhasználni. A felperes az oldószer hulladékot regenerálta, majd ahhoz hozzákeverte a saját recept szerint összeállított adalékot, amely nem tartalmazta a denaturáláshoz jogszabályban meghatározott mennyiségű szert. Az eljárás 2207 vtsz. alá tartozó 1,2 V/V%-ot meghaladó alkoholtartalmú jövedéki terméket eredményezett. Ennek felhasználásával állította elő a felperes azt a terméket, amit maga nem jövedéki termék szélvédő mosó folyadékként sorolt a 3820 vtsz alá.

[2] A késztermékként megjelölt folyadékból az elsőfokú adóhatóság 2013. október 21-én és 28-án mintákat vett, amelyeket a vámtarifaszám meghatározása céljából megküldtek a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Szakértői Intézetének (a továbbiakban: NAV SZI). A mintavételi jegyzőkönyvekben felhívták a felperes figyelmét, hogy a szakértői vizsgálat befejezéséig, illetve a pontos tarifálási besorolás elvégzéséig nem értékesítheti, nem hozhatja forgalomba az előállított készterméket. A felperes a szakértői vizsgálattal párhuzamosan vett ellen-mintákra kötelező érvényű vámtarifa- besorolás (a továbbiakban: KÉV) kiállítását kérte a NAV SZI-től.

[3] Mind a minta-, mind az ellen-minta alapján azt állapította meg a NAV SZI, hogy a vizsgált termék oldott állapotban tartalmazza a 2207 vtsz alá tartozó Nem denaturált etil-alkohol legalább 80 térfogatszázalék alkoholtartalommal; etilalkohol és más szesz denaturálva, bármilyen alkoholtartalommal terméket. A készítmény, kereskedelmi megnevezése ugyan szélvédőmosó koncentrátum, de az 1,2 V/V%-ot meghaladó más szervesoldószer-hulladékként 3825 49 00, illetve 3814 00 90 vtsz alá sorolandó alkoholtermék. Az alkohol tartalom ténylegesen 3V/V%, illetve 94 V/V%.

[4] A felhívások ellenére a felperes az előállított termékből összesen 60160 kg-ot értékesített szállítólevéllel az adóraktári engedélyes Zrt3. részére 2013. december 12-én, 16-án és 2014. január 7-én, mint ablakmosó koncentrátumot. A Zrt. az árut nem vette adóraktári készletre, de szerepeltette jövedéki nyilvántartásában, és az alapanyag nyilvántartásban. A terméket koncentrátumként kezelve szélvédő mosó előállítására használta fel, kis tételű kiszerelés után nagykereskedőknek értékesítette.

[5] A NAV SZI véleménye alapján az elsőfokú jövedéki hatóság megállapította, hogy a termék adójogi besorolása a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Jöt.) 63. § (1) bekezdés c) pont szerinti alkoholtermék, így adóköteles. A termékben kimutatásra került denaturáló szer mennyisége nem éri el a részleges, illetve a teljes denaturálásnál előírt minimális mennyiséget. Az előállításához felhasznált alkohol így nem volt denaturálva, a végtermékből visszanyerhető a vtsz. 2207 alá tartozó alkoholtermék. Az értékesítéssel a felperes az adóraktárából jövedéki adó köteles terméket tárolt ki a szabad forgalomba, azonban a jövedéki adót nem fizette meg. Ezért 226.632.000 forint jövedéki adót állapított meg a felperes terhére, 100%-os adóbírságot alkalmazott, 10.000 forint mulasztási bírságot szabott ki, valamint késedelmi pótlékot számított fel. Az alperes a 3849727228 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést.

[6] A jövedéki ellenőrzéssel párhuzamosan 2014. szeptember 24-én megismételt eljárásban visszavonták a felperes adóraktári engedélyét, mert annak biztosítékát a 2014.

július 4-én megszűnt és Vidéke Takarékszövetkezet biztosította, és a biztosítékot a felperes felszólítás ellenére nem pótolta. Az elsőfokú adóhatóság kötelezte a felperest, hogy az adóraktár megszűnését követően, a rendezésre nyitva álló határidő eredménytelen eltelté miatt készleten maradt, a NAV SZI véleménye folytán nem szélvédőmosó-, hanem adóköteles jövedéki termék után fizessen 107.893.188 forint jövedéki adót. Az alperes a 3849808110 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú határozatot.

A kereseti kérelem

[7] A felperes külön-külön keresettel támadta az alperesi határozatokat. Álláspontja szerint azzal, hogy a regenerálás eredményeként keletkezett 220720 vtsz alá tartozó, nem teljesen denaturált alkoholterméket felhasználta a 3820 00 00 vtsz szerinti termékhez, a Jöt. 64.§ (4) bekezdés b) pontja alapján mentesült a jövedéki adó alól. Hivatkozott arra, hogy amennyiben az alperesnek igaza lenne, úgy jövedéki termék adófelfüggesztéssel szállíthatóságát lehetővé tevő e-TOK formanyomtatványnak tudnia kellett volna kezelni a 3820 vtsz alá tartozó végterméket, az azonban erre nem képes, így a felperest megfosztották a Jöt. 13.§ (1) bekezdés a) pontja szerinti mentesülés lehetőségétől.

[8] Az elsőfokú bíróság egyesítette a pereket, majd meghozta a 4.K.27.702/2016/55. számú, az alperesi határozatokat az elsőfokú határozatokra is kiterjedően hatályon kívül helyező és az elsőfokú vámhatóságot azzal az iránymutatással új eljárásra kötelező jogerős ítéletet, hogy az új eljárásban nincs helye jövedéki adó és adókülönbözet megállapításának. Ezen jogerős ítéletet a Kúria a Kfv.I.35.570/2018/8. számú végzésével hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. Iránymutatása szerint az új eljárásban a felperes előadásár (másik adóraktárba történő átszállítás) figyelemmel tisztázni szükséges a jövedéki adó mentesülés alóli hivatkozáshoz a jogszabályi feltételeket és állást kell foglalni abban a kérdésben, hogy a jövedéki adó megállapítása alóli végleges mentesülés ezen okból bekövetkezett-e. Mindemellett a megismételt eljárásban a mentesülés a felperes által hivatkozott egyéb mentesülési okok (felhasználás, teljes desztillálás) kérdésében a Kúria jogértelmezése alapján kell eljárni.

Az elsőfokú ítélet

[9] A Kúria által megadott szempontok szerint lefolytatott új eljárásban az elsőfokú bíróság elutasította a keresetet és a felperest 3.000.000 forint eljárási illeték megfizetésére is kötelezte.

[10] Megállapította, hogy a felperes engedélyének birtokában arra volt jogosult, hogy az általa beszerzett szennyezett, magas alkoholtartalmú veszélyes hulladéknak minősülő vegyes oldószerből adóraktárában a teljesen denaturált 3820 00 00 vtsz. alá tartozó, nem jövedéki terméket állítsa elő. A felperes azonban ehelyett magas alkoholtartalmú terméket állított elő, amely jövedéki terméknek minősül függetlenül a vtsz.-tól, a Jöt. 63. § (1) bekezdés c) pontja alapján, amire a felperesnek nem volt adóraktári engedélye. A felperes engedély nélkül, jogellenesen állított elő alkoholterméket adóraktárban.

[11] A mentesülés kérdésében irányadónak tekintette, hogy sem a Jöt. 7.§ 1.h) pont szerinti, sem az 1.n) pont szerinti mentesülési feltétel nem következett be. A felperes mind a közbenső-, mind a végtermék előállításával jövedéki termék belföldi előállítását valósította meg, és egyik, termék sem esett át olyan feldolgozási folyamaton (denaturálás), amely mentesítette volna az adókötelezettség alól. A Jöt. 63.§ (3) bekezdés c) pontja szerinti 3820 00 00 vtsz.-ú termék nem tartozik a Jöt. 64.§ (4) bekezdés a) vagy b) pontja alá tartozó alkoholtermékek közé. A végleges mentesülés kapcsán kitért arra, hogy – a felperes által is elismerten – sem a 2207, sem a 3820 00 00 vtsz.-ú termék nem esett át olyan feldolgozási folyamaton (denaturálás), amely mentesítette volna az adókötelezettség alól, azaz a teljes denaturálás elmaradása miatt a Jöt. 13. § (3) bekezdés h) pontjában foglalt ok miatt sem következett be végleges mentesülés a 3820 00 00 vtsz.-ú jövedéki termékekre. Az elsőfokú bíróság itt utalt arra, hogy a megismételt eljárásban kötve van a Kúria jogértelmezéséhez és iránymutatásához, attól nem térhet el, de nem is kíván, mert azzal maradéktalanul egyetért.

[12] Az adóraktárból adóraktárba való kitárolás szerinti, a Jöt. 13.§ (1) bekezdés a) pontjának megfelelő mentesülés sem következett be. A Zrt3 adóraktári engedélyes a felperestől átvett alkoholterméket nem jövedéki termékként, hanem szélvédőmosóként kezelte, azt nem adófelfüggesztéssel fogadta, azt kizárólag a pénzügyi nyilvántartásaiba vételezte be és a termékmérleg nyilvántartásában nem szerepeltette készletként adókötelesként. A Zrt3. tehát a szállítólevéllel érkezett terméket szabadforgalomba bocsátottként, azaz adózott készletként kezelte, olyan terméknek tekintette, mint amely után az adót már megfizették.

[13] Az e-TKO alkalmazásával összefüggésben, a hatóságnak való felróhatóság kérdésében is alaptalan volt a kereseti kérelem. A felperes a saját felróható magatartásával maga idézte elő azt a megoldhatatlan helyzetet, hogy nem tudta igénybe venni az e-TKO-t, mert az e-TKO kizárólag vtsz. alapján adófizetési kötelezettség alá eső jövedéki termék szállítására alkalmazható, a felperes azonban olyan terméket állított elő, amely tarifálisan, a vtsz. alapján ugyan nem adóköteles (és ezért az e-TKO nem tudja kezelni), de összetétele miatt adó-jogilag mégis adókötelesnek minősül.

[14] Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint a felperes két esetben tudott volna élni a végleges mentesülés lehetőségével. Egyrészt akkor, ha a kiadott engedélyeinek megfelelően 3820 00 00 nem jövedéki terméket állít elő a felhasználói üzemben, másrészt – ahogy arra az alperes helyesen hivatkozott – akkor, ha teljesen denaturált alkoholtermékből állítja elő a 3820 00 00 vtsz.-ú nem jövedéki terméket, azaz az általa előállított 2207 vtsz. alá tartozó alkoholterméket teljesen denaturálja, hiszen felhasználói engedélyét erre kérte és kapta. Egyebekben az elsőfokú bíróság megjegyezte, hogy a felperes csak állította, azonban semmivel sem bizonyította azt, hogy a denaturálás eredményeként a késztermék tönkrement volna.

[15] Az adóköteles alkoholtermék elhagyta az adóraktár területét, megvalósítva ezzel a szabad forgalomba bocsátás tényét. A felperest adófizetési kötelezettség terheli, mert azt nem tárolták be másik adóraktárba, ezért az adófizetési kötelezettség nem hárult át másik adózóra.

[16] A készleten maradt termék tekintetében az elsőfokú bíróság megállapította, hogy mivel a felperes az adóraktári engedélye megszűnésétől, azaz 2014. szeptember 24. napjától

számított 30 napon belül, azaz 2014. október 24. napjáig a készletén lévő 31.850 liter (323,6294 AHL) 3825 49 00 és 3814 00 90 vtsz. alá tartozó, de adójogi szempontból adóköteles jövedéki terméket nem szállította át másik adóraktárban, illetve nem végezte el annak teljes denaturálását, továbbá azt nem semmisített meg, és arra végleges mentesülés sem következett be, beállt 2014. október 25. napján az adófizetési kötelezettség, amelynek nem tett eleget.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[17] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a kereseti kérelmeinek megfelelően az alperesi határozatok hatályon kívül helyezését kérte.

[18] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a Jöt. 1.§ (2) bekezdését sértően önmagával ellentmondásba került akkor, amikor az adóraktárban lévő termék tekintetében annak jogellenes előállítására hivatkozott. Az elsőfokú bíróság – feltételezhetően csak tévedésből – álláspontjának kialakításakor csak a Jöt. 72.§ (1) bekezdés i) pontjában foglaltakra helyezte a hangsúlyt. A teljes (1) bekezdés alapján azonban egyértelműen az állapítható meg, hogy a vegyipari termékeknek minősülő Jöt. 63.§ (1) bekezdés c) pontja szerinti alkoholtermék adóraktárban való előállítása (így a perbeli termék előállítása) egyik adóraktár típusnál sem szerepel a meghatározásban. A vegyipari terméknek minősülő Jöt. 63.§ (1) bekezdés c) pontja szerinti alkoholterméknek (így a perbeli terméknek) előállítása nem igényel adóraktári keretet, ennek hiányában nem kell hozzá adóraktári engedély és nem keletkeztet adófizetési kötelezettséget, azaz előállítása nem minősül jövedéki termék előállításának.

[19] Mivel a termék adóraktárban került előállításra, létrejött csak és kizárólagosan az adóraktár viszonylatában vizsgálható. Ennek folytán irreleváns a nyilvántartásba vett felhasználói engedély léte, tartalma, vagyis ezen engedélyek keretében mikor, miből, mit és milyen eljárással, hogyan állíthatott elő a felperes. Az elsőfokú bíróság álláspontjának kialakításánál jogszabály ellenesen rekesztette ki a Jöt. 34. § (4) bekezdését, holott ezen jogszabályhely három szempontból is különös jelentőséggel bír: a törvényi felhatalmazás alapján az adóraktár engedélyese az előállított jövedéki terméket az adóraktárban fel is használhatja; az adóraktárban nemcsak jövedéki termék, hanem bármely más termék szabadon előállítható; az előállított jövedéki termék más termék előállításához való felhasználásához nincs szükség adóraktári engedélyre. A felperes esetében csak a regenerálással létrejött 2207 20 vtsz. szerinti jövedéki termék előállításához kellett az adóraktári engedély, annak felhasználásával létrejött perbeli termék előállításához viszont már nem. Az elsőfokú bíróság azonban ezen releváns tényt is kirekesztette álláspontjának kidolgozásánál.

[20] Azt sem vette figyelembe az elsőfokú bíróság, hogy a perbeli termék előállításának receptúráját előzetesen a felperes a vámhatóság részére is megküldte. A termék előállítása minden esetben a vámhatóság jelenlétében történt, a vámhatóság jelenlévő tagjai részére minden egyes bekeverés előtt az adóraktári engedélyt bemutatták és egyik esetben sem tiltották meg a termék előállítását. Feltehetően azért nem, mert a Jöt. 34. § (4) bekezdését ugyanúgy értelmezték, mint a felperes. Ezt nem lehet másképp értelmezni, minthogy a vámhatóság engedélyt adott a termék adóraktárban való előállítására.

[21] Az elsőfokú bíróság ítéletének ügydöntő alapját képezte az a megállapítás is, hogy a Jöt. 64. § (4) bekezdése nem vonatkozik a termékre. Az elsőfokú bíróság ezen következtetésre a Kúria ítéletének kötelező, de törvénysértően téves jogértelmezésére alapozva jutott el. Törvénysértő iránymutatás az Alaptörvénybe is ütközik, különösen akkor, amikor a jogerős ítéletből látszik a Jöt. 64. § (4) bekezdésének törvénysértő értelmezése. A Jöt. 64. § (4) bekezdése, mint speciális szabály megelőzi a Jöt. 64.§ (1)-(3) bekezdéseit. Ezen specialitásból eredően bevezeti az ún. adómentes jövedéki terméknek, pontosabban az adómentes alkoholtermék fogalmát és ezzel rést üt azon az elven, hogy ha egy termék jövedéki terméknek minősül, akkor ahhoz automatikusan adó is kapcsolódik. A jogalkotó ezzel a szabályozással egyes jövedéki termékek esetében elengedte az adót, és így megszakította az alkoholtermékek vonatkozásában azt a láncot, hogy a végtermék – mint azt a bíróság jogellenesen állítja – csak a Jöt. 13. §-ában rögzített mentesülések bármelyikének beálltával lehet adómentes. Ezzel biztosítja a jogalkotó azt, hogy pl. a konyakmeggy, a Barbon arcszesz vagy a Forest márkanévű ablakmosó folyadék és más hasonló termék adómentesen, így olcsóbban kerülhessen forgalomba.

[22] A felperes a perben bizonyította a Jöt. 64. § (4) bekezdésének helyes értelmezését, amelybe bevonta Laczi Ferenc igazságügyi jövedéki szakértő „Ablakmosó jogi csürcsavar” tárgyú jogszabály-értelmezését, illetőleg szakértő igazságügyi jövedéki szakértő szakvéleményét. Ez utóbbiban a szakértő a bírósági meghallgatás során előadta, hogy a Jöt-nek nem célja az, hogy a jövedéki adót mindenképpen tovább vigye a jövedéki termékből előállított késztermékre. Az elsőfokú bíróság azzal, hogy a releváns bizonyítékok figyelembevételét mellőzte, törvénysértően kiüresítette a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 163.§ (1) bekezdés, 164. § (1) bekezdését és ezzel megsértette az Alaptörvény A. cikk (1) bekezdés, R. cikk (2) bekezdés, a XXIV. cikk (1) bekezdését, valamint a Pp. 206. § (1) bekezdés, 221. § (1) bekezdését.

[23] Mindezek alapján az állapítható meg, hogy az elsőfokú bíróság korábbi, az alperesi jogszabálysértést megállapította jogerős ítélete volt a helytálló. Jelen ítéletében tévesen és törvénysértően állapította meg, hogy a Jöt. 64. § (4) bekezdés nem alkalmazható. A termék a Jöt. 64.§ (4) bekezdésének helyes értelmezésével nem bírt jövedéki adóval, ezért annak előállítása sem minősül jövedéki terméknek.

[24] Téves a jogerős ítélet azon megállapítása, hogy a termék nem került a Zrt4 adóraktárába, mert a cég a szállítólevéllel érkezett terméket szabad forgalomba bocsátottként, azaz adózott készletként kezelte, olyan terméknek tekintette, amely után az adót már megfizették. Ezen iratok hivatalosan sem a hatósági eljárásban, sem a perben nem álltak a felperes rendelkezésére; az ítélet sem tartalmazza, hogy milyen bizonyítékokra alapítja ezen megállapítást. Az objektivitás kérdése azért fontos, mert a Zrt.-nek a perbeli termékkel való további tevékenységére a felperesnek ráhatása nincs. A Kúria korábbi Kfv.I.35.108/2013/6. számú ítéletéből egyértelmű, hogy az adóraktár területén való fellelhetőség minősül annak a tényállási elemnek, melynek alapján objektíve eldönthető, hogy a jövedéki termék az adóraktárban van-e, illetve odakerült-e vagy sem, a fellelhetőség a döntő. A felperes információi szerint a terméket beszállították a Zrt. adóraktárába, ott fellelhető. Kétségtelen, hogy a beszállítás, a fellelhetőség, az átvétel és a visszaigazolás is megtörtént.

[25] A Bizottság 2008/118/EK tanácsi irányelvnek a jövedéki termékek jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállításához kapcsolódó számítógépes eljárások tekintetében történő végrehajtásáról szóló 684/2009/EK rendeletének (a továbbiakban: EK rendelet) sérelme is megállapítható, mivel a NAV által bevezetett e-TKO, azzal, hogy a termékre – amennyiben az adóvonzattal bírt – nem volt kitölthető. A Jöt. 13.§ (1) bekezdés a) pontjának helyes nyelvtani értelmezésével egyértelmű, hogy a törvényhely valamennyi ténylegesen előállított adóköteles jövedéki termék tekintetében biztosítja a termék adófelfüggesztéssel való másik adóraktárba való betárolásának lehetőségét. Megállapítható, hogy a felperes jogosult volt a terméket – amennyiben az adóvonzattal bírt – adófelfüggesztéssel másik adóraktárba betárolni. A termék betárolását az üzemrendbe állított e-TKO-nak biztosítani kellett volna. Amennyiben a NAV jogszerűen állította volna üzemrendbe az e-TKO-t, akkor jelen ügy nem lett volna. Az elsőfokú bíróság jogszerűtlenül állapította meg, hogy az alperest az e-TKO-val kapcsolatban nem terheli felelősség.

[26] A termék előállításának folyamata kapcsán az is megállapítható, hogy előre nem lehet meghatározni, hogy ténylegesen milyen termék keletkezik, így az előre láthatóság hiányában felróhatóságról sem lehet beszélni és mint arra már hivatkozott, a vámróhatóság minden egyes termék előállítását végig asszisztálta, mindent megengedett, a felróhatóság ezen okból sem jöhet szóba. Ezért bizonyíték-ellenes és tisztességtelen az elsőfokú bíróságnak a jogsértésre vonatkozó megállapítása.

[27] A készleten maradt perbeli termék tekintetében is egyértelműen megállapítható, hogy az elsőfokú bíróság minden releváns tényállási elemet és minden bizonyítékot kirekesztett döntésének meghozatalakor. Nem merítette ki a keresetben rögzített kényszerhelyzetnek, az alperes felróható közrehatásának kérdését.

[28] A kereseti illeték kapcsán hivatkozott arra, hogy törvénysértően került mellőzésre az Itv. 51. § (1) bekezdése és ennek folytán dupla illeték került megítélésre.

[29] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

[30] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

[31] A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok szerint, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálhatja felül (Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH 2002. 490. KGD 2002. 262.).

[32] A jogerős ítélet meghozatalára az elsőfokú bíróság megismételt eljárásában került sor. Az új eljárás során az elsőfokú bíróság kötve volt a Kúria által a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezése és új eljárást elrendelése során a Pp. 275.§ (4) bekezdés keretei között adott iránymutatáshoz (KGD2012.137.). A Kúria a Kfv.I.35.570/2018/8. számú végzésében bemutatta a felperes által folytatott tevékenységet, ehhez képest rögzítette, hogy a felperes által előállított termék miért jövedéki termék, hogy esetében miért nem alkalmazhatók a Jöt.

13.§ (3) bekezdés a) pont szerinti mentességi feltételek. A Kúria kiemeli azt is, hogy az alapeljárás bírósága a tisztességes eljárás követelményének téves alkalmazásával hozta meg ítéletét, melynek folytán a kereseti kérelmet maradéktalanul nem merítette ki: elbírálatlan maradt a Jöt. 13.§ (3) bekezdés h) pontja szerinti mentességi feltételre alapított kereseti kérelem. A megismételt eljárásban az elsőfokú bíróság ítéletében az iratoknak megfelelően rögzítette a tényállást, és bár kitért a Kúria iránymutatásának kötelező jellegére, indokolásból azonosíthatóan, a Pp. 206.§ (1) bekezdésének megfelelően, saját belső meggyőződése alapján hozta meg ítéletét. Ennek folytán egyrészt alaptalan a felülvizsgálati kérelemnek a Kfv.I.35.570/2018/8. számú végzés jogszabálysértő tartalmára, mint Alaptörvénybe ütköző iránymutatásra való hivatkozás, másrészt az érdemi ítéleti indokolás folytán nincs akadálya a felülvizsgálati kérelem hivatkozásai elbírálásának.

[33] A felülvizsgálati kérelem további elbírálása előtt a Kúria nyomatékosan hangsúlyozza, a felülvizsgálati kérelemmel érintett, keresetet elutasító jogerős ítélet meghozatalának kiinduló pontja nem az, hogy a felperes 3820 vtsz alá tartozó Fagyásgátló és jégoldó készítményt állított elő, hanem az, hogy az általa előállított termék alkohol tartalma – bármilyen vtsz alá sorolta is azt be maga a felperes – meghaladta az 1,2 V/V%-ot. Felperes gazdálkodó szervezet, engedéllyel rendelkezik alkohol regenerálására és denaturálására. Ennek ismeretében értelmezhetetlen a felülvizsgálati kérelem azon hivatkozása, hogy a „termék előállításának folyamata kapcsán az is megállapítható, hogy előre nem lehet meghatározni, hogy ténylegesen milyen termék keletkezik”.

[34] A tényállással való oksági kapcsolat hiánya miatt alaptalan a felülvizsgálati kérelem Jöt. 64.§ (4) bekezdésével összefüggésben az alkohol tartalmú élelmiszerekre vonatkozó előadása. A Jöt. 64.§-a az adóalap és adómértékre nézve tartalmaz szabályokat, a (4) bekezdésben megállapítva, hogy mikor nem kell az adóalapjára, mértékére vonatkozó rendelkezését alkalmazni a 63.§ (1) bekezdés c) pontja szerinti alkoholtermékekre. A felperes keresetében a 64.§ (4) bekezdés b) pontjának második fordulatára hivatkozott: nem kell alkalmazni az (adómértékre, adóalapra vonatkozó rendelkezéseket a Jöt. 63.§ (1) bekezdés c) pontja szerinti alkoholtermékekre, amennyiben arra végleges mentesülés következett be. Az elsőfokú bíróság a mentességi hivatkozással összefüggésben elbírálta a felperesi előadást. A felülvizsgálati kérelem konyakmeggyre, arcszere, stb. vonatkozó előadásai azonban nem tartoznak a Jöt. 64.§ (4) bekezdés szerinti körbe. Ezekre a Jöt. 68.§ (1) bekezdése az irányadó, amely felsorolja az alkohol termékek adómentes felhasználásának eseteit. A szabályok egyrészt még a gyógyszeripari termékek esetében is kifejezetten kizárják az adómentes körből a 2207 vámtarifaszámú alkoholtermék és a víz keverékének előállítását, kiszerezését; élelmiszerek esetében az alkohol tartalom nem lehet magasabb, mint 1,2 térfogatszázaléknál; illetve lehet ettől eltérő csokoládé vagy más élelmiszer esetén; továbbá denaturálni kell – ami a perbeli esetben elmaradt – vegyipari és kozmetikai termékek, illetve más, nem emberi fogyasztásra szolgáló termék előállításához. A felülvizsgálati kérelem a mentes termékek szempontjából is alaptalan.

[35] A felperes az adómegállapítási és adófizetési kötelezettség alóli mentesülését a Jöt. 13.§ (1) bekezdés a) pontja és (3) bekezdés h) pontjára alapította. A mentesülés lehetősége azért vált relevánssá, mert a felperes által értékesített/megszűnt adóraktáron maradt szélvédő mosó koncentrátumnak nevezett végtermék 1,2 V/V%-ot meghaladó mértékben tartalmazott a Zrt2-től beszerzett szennyezett hulladék feldolgozásából keletkezett 2207 vtsz alá tartozó közbenső termékből származó alkoholt, és így más szervesoldószer-hulladékként 3825 49 00, illetve 3814 00 90 vtsz alá volt sorolandó.

[36] A Jöt. 13.§ (3) bekezdés h) pontja szerint az adóraktár engedélyese véglegesen mentesül az adóraktárban tárolt azon jövedéki termékekre felfüggesztett adómegállapítási és adófizetési kötelezettség alól, amelyet – amennyiben az alkoholtermék – az adóraktárban az e törvény végrehajtási rendeletében meghatározott teljes denaturálási eljárással denaturáltak. A teljes denaturálásának elmaradását a felperes nem vitatta. Még felülvizsgálati kérelmében is az előállítási folyamat bizonytalanságára hivatkozott, amely előadást a Kúria a [33] pontban értékelt. Helytállóan helyezkedett arra az álláspontra az elsőfokú bíróság, hogy ezen okból nem kerülhet sor az adómegállapítási és adófizetési kötelezettség alóli végleges mentesülésre.

[37] A Jöt. 13.§ (1) bekezdés a) pontja alapján az adóraktár engedélyese – ha törvény másként nem rendelkezik – a felfüggesztett adómegállapítási és adófizetési kötelezettsége alól véglegesen mentesül, ha a kitárolt jövedéki terméket egy másik adóraktárba betárolták, és azt a betároló adóraktár engedélyese elektronikus átvételi elismervénnyel, illetve – az ásványolaj csővezetékes szállítása esetén – a külön jogszabály szerint visszaigazolta.

[38] A Jöt. ezen szabálya kettős feltételt tartalmaz: adóraktárba való betárolás és megfelelő formák közötti visszaigazolás. Az adóraktári engedélyes Zrt3. nyilvánvalóan rendelkezett adóraktári engedéllyel. A nála lefolytatott ellenőrzés jegyzőkönyve és a kapcsolódó tájékoztatás szerint a terméket ugyan szerepeltette jövedéki nyilvántartásában, de nem vette adóraktári készletre, nem került sor a Jöt. 7.§ 25. pontja szerinti betárolásra: az adófelfüggesztéssel, illetve a közösségi adófelfüggesztési eljárásban szállított jövedéki termék fizikai mozgása, amelynek közvetlen következményeként a jövedéki termék a címzett adóraktárába, illetve üzemébe, raktárába beszállításra és a címzett által az e törvény szerinti okmányon feltüntetett rendeltetési helyen ténylegesen átvételre kerül. Tehát maga a betárolás is feltételezi a Jöt. szerinti okmányok használatát. A Kúria ezért nem tekintette eredményre vezetőnek a felperes azon előadását, amely a Zrt.-nek a Jöt. szerinti betárolási tevékenységét a terméknek a Zrt. telephelyére való beszállítása miatt látta igazoltnak.

[39] Felperes iratmegismerésre vonatkozó felülvizsgálati előadása kapcsán a Kúria itt tér ki arra, hogy a Zrt.-re vonatkozó iratok a 4.K.27.565/2015. számú perben az alperes keresetre vonatkozó ellenkérelmével egyidejűleg csatolt iratanyagban szerepeltek, esetleges hiányukat az elsőfokú bíróság iratismertetése kapcsán a felperes nem kifogásolta, a per későbbi menetében pedig nem volt elzárva az azokba való betekintéstől.

[40] A második feltétel akkor következhet be alkohol tartalmú termékek esetében, ha a jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítását a Jöt. 11.§ (3) bekezdés a) pontjának megfelelő okmányokkal, jelen esetben e-TOK-kal igazolják. Az e-TOK a Jöt. 7.§ 7/A. pontja szerint: jövedéki termékek szállításának és felügyeletének számítógépesítéséről szóló, 2003. július 16-ai 1152/2003/EK európai parlamenti és tanácsi határozattal létrehozott, a Bizottság és a tagállamok illetékes hatóságai által működtetett számítógépes rendszerben (a továbbiakban: uniós számítógépes rendszer) a jövedéki termék feladója által kitöltött, a tagállam illetékes hatósága által megadott egyedi adminisztratív hivatkozási kóddal (a továbbiakban: AHK-szám) ellátott, az EK rendeletben meghatározott adattartalmú elektronikus okmány.

[41] A felperes azonban a terméket nem e-TOK-kal indította. Ennek hiányában nem kaphatott a feltételek további teljesüléséhez szükséges, a Jöt. 7.§ 7/B. pont szerinti

elektronikus átvételi elismervényt sem: az e-TKO-val feladott jövedéki termék címzettje által a jövedéki termék átvételéről a 20. § (1) bekezdés a) vagy b) pont szerint benyújtott, az EK rendeletben meghatározott adattartalmú elektronikus okmány.

[42] A felperes az értékesítés során nem tényleges paraméterei szerint, nem felfüggesztett jövedéki termékként kezelte az általa előállított terméket, nem alkalmazott e-TOK-ot, így a Jöt. szerinti elektronikus átvételi elismervényt sem kaphatott vissza. Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy a felperes olyan terméket állított elő, amely tarifálisan, a vtsz. alapján ugyan nem adóköteles (és ezért az e-TKO nem tudja kezelni), de összetétele miatt adó-jogilag mégis adókötelesnek minősül. A Jöt. 13.§ (1) bekezdés a) pontjának feltételei sem a betárolás, sem a szükséges okmányok kapcsán nem álltak be, így az elsőfokú bíróság ebben a kérdésben is helytállóan döntött.

[43] Felperes keresetében a Jöt. 72.§ (1) bekezdés i) pontjára hivatkozva adta elő, hogy abból alperes, jogellenes megszorító értelmezéssel, denaturálási kötelezettséget vélt levezethetőnek. Kereseti álláspontja szerint a törvényszövegben a lényeg az „is” szón van, a Jöt. nem rendel el sem teljes, sem részleges denaturálási kötelezettséget. Ennek folytán az ablakmosó koncentrátum előállításával nem fejtett ki olyan tevékenységet, amire engedélye nem jogosította volna fel. Az elsőfokú bíróságnak ezt a felperesi előadást kellett elbírálni. Ennek eleget is tett, amikor a Jöt. 72.§ (1) bekezdés i) pontja – és 34.§ (2) bekezdés a) pontja – alapján megállapította, hogy a felperes a perbeli a terméket ugyan engedély nélkül állította elő az adóraktárban (és nem a felhasználói üzemben), de ehhez a vámhatóság nem fűzött jogkövetkezményt. Alperesi rendelkezés hiányában az elsőfokú bíróság szükségtelenül fejtette ki, hogy a Jöt. nem is tartalmaz olyan rendelkezést, amely az adóraktáron belüli, de engedély nélküli előállításhoz jövedéki adófizetési kötelezettséget társítana. Ez azonban nem érinti az adóraktárra vonatkozó megállapítását.

[44] A Kúria megállapította, hogy kereseti kérelem hiányában nem volt olyan kötelezettsége az elsőfokú bíróságnak, hogy a Jöt. 72.§ (1) bekezdés valamennyi pontja körében vizsgálódjon. Az ehhez kapcsolódó felülvizsgálati előadás további előadása is alaptalan: az elsőfokú bíróság nem az adóraktári előállítás miatt, hanem az előállított végtermék paraméterei és annak adózatlan szabad-forgalomba bocsátása miatt tekintette jogszerűnek az alperesi határozatot.

[45] Az adóraktár megszűnésekor készleten maradt termékek kapcsán is helytálló álláspontot foglalt el az elsőfokú bíróság. A Jöt. 10.§ (4) és 14.§ (5) bekezdéséből következő jogszerű megoldások egyikét sem választotta a felperes: az adójogi szempontból adóköteles jövedéki terméket nem szállította át másik adóraktárban, vagy nem végezte el annak teljes denaturálását, vagy nem semmisített meg, vagy nem bocsátotta jogszerűen szabad forgalomba. A közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálatának keretei között, az alperesi határozat jogalapjának, az adóhiány keletkezésének vizsgálata során nincs lehetőség az alperesi közrehatás vizsgálatára. Az adóbírságra nézve a felperesnek nem volt önálló kereseti kérelme, így az elsőfokú bíróságnak nem kellett értékelni az alperes felperes által kifogásolt magatartását. A felperes Jöt.-t érintő valamennyi felülvizsgálati előadása alaptalan volt.

[46] A felperes kereseti kérelme a Jöt. szabályainak értelmezésén alapult. A Pp. 177.§ (1) bekezdéséből következően a bíróság akkor rendel ki szakértőt, ha a perben jelentős tény vagy

egyéb körülmény megállapításához vagy megítéléséhez olyan különleges szakértelem szükséges, amellyel nem rendelkezik. A Jöt. értelmezése nem tartozik ebbe a körbe, így az elsőfokú bíróság a megismételt eljárásban helytállóan nem tekintette ítélete alapján az alapeljárásban felperesi indítványra kirendelt szakértő véleményét. A Pp. 3.§ (5) bekezdéséből következően az elsőfokú bíróság nem volt kötve a pervezető végzéssel elrendelt szakértői bizonyításhoz, így annak eredményhez sem. A Kúria hangsúlyozza, hogy a felperes jövedéki adó fizetési kötelezettsége a perbeli termék az adóraktárban való tárolásig felfüggesztés alatt állt, alperes az értékesítéshez, illetve az adóraktár megszűnéséhez kapcsolta a jövedéki adót.

[47] Az illetékről szóló 1990. évi XCIII. tv. (a továbbiakban: Itv.) felülvizsgálati kérelemben hivatkozott 51.§ (1) bekezdése szerint, ha a 46-48. §-ban és az 50. §-ban szabályozott eljárásokban a bírósági határozatot hatályon kívül helyezik, a megismételt eljárásban a fél az illeték ismételt megfizetése alól mentesül; keresetváltogatás (felemlés) esetén pedig csak az ennek következtében keletkezett illeték-különbözetet kell megfizetnie. A közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálata során azonban a feleket az Itv. 62.§ (1) bekezdés h) pontja folytán a törvény erejénél fogva illetékfeljegyzési jog illeti meg, azaz a felperes a bírósági felülvizsgálat során még egyetlen alkalommal sem fizetett meg illetéket, nincs mire nézve alkalmazni az Itv. 51.§ (1) bekezdését. Az illeték kiszabása során az elsőfokú bíróság jogszerűen indult ki abból, hogy két külön pertárgyértékkel bíró per került egyesítésre és így helytállóan állapította meg a 226.632.000 forint és a 107.893.188 forint jövedéki adó különbözetek után az Itv. 42.§ (1) bekezdés a) pontja szerinti maximális 1.500.000 – 1.500.000, összesen 3.000.000 forint kereseti illetéket (Kfv.I.35.522/2016/8. ítélet [32] pont).

[48] A Kúria megállapította, hogy a felülvizsgálati kérelem nem tartalmazott a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését megalapozó előadást, ezért azt a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[49] *A termék nem az alkalmazandó vámtarifaszámtól, hanem alkoholtartalmától függően lesz tárgy a jövedéki adónak, amelyet az adófelfüggesztés megszűnésekor meg kell fizetni.*

Záró rész

[50] A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a Kúria a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére.

[51] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az Itv. 50.§ (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest. Az illeték összegét 226.632.000 forint és a 107.893.188 forint pertárgy érték figyelembe vételével 3.500.000 -3.500.000, összesen 7.000.000 forintban állapította meg.

[52] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.