



A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.I.35.321/2020/6.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter tanácselnök

Dr. Demjén Péter előadó bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes: felperes

(cím2)

A felperes képviselője: Fazekas és Társai Ügyvédi Iroda

(eljáró ügyvéd: dr. Fazekas Éva, cím4.)

Az alperes: Alperes1a

(Cím1.)

Az alperes képviselője: dr. Cseh Georgina kamarai jogtanácsos

A per tárgya: jövedéki adóval kapcsolatos közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, 2020. március 5. napján kelt 1.K.27.755/2019/14. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 1.K.27.755/2019/14. számú ítéletét hatályában fenntartja.

A felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg felperesnek 15 napon belül 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] Az elsőfokú adóhatóság 2019. május 9-én üzemanyag készletfelvétel és elszámolás tárgyában ellenőrzést végzett a felperes perbeli ingatlan alatt található üzemanyagtöltő állomásán, melynek során megállapította, hogy annak LPG üzemanyag nyilvántartási készlete 1017 liter, a tényleges készlet pedig 1889 liter, azaz 725 liter az adóköteles többlet.

[2] Ezért az elsőfokú adóhatóság határozatával a felperes terhére adózatlan jövedéki termék szabad forgalomba bocsátása miatt 38.000 Ft jövedéki adót állapított meg, továbbá 75.000 Ft jövedéki bírságot szabott ki. A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2019. július 19. napján kelt 2234586997 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[3] Az adóhatósági álláspont szerint a felperes az üzemanyagtöltő állomáson olyan szabad forgalomba bocsátott jövedéki terméket birtokolt, melynek eredetét és a birtoklás

jogszerűségét nem tudta hitelt érdemlően igazolni. Ezzel megsértette a jövedéki adóról szóló 2016. évi LXXVIII. törvény (a továbbiakban: Jöt.) 97. §-ában foglaltakat és a szabálytalanul többletként birtokolt energiatermék, mint jövedéki termék után jövedéki adófizetési kötelezettség terheli a Jöt. 3. § (1) bekezdés 44) pont e) alpontja, valamint ugyanezen jogszabályhely 43) pontja, a Jöt. 7. § (1) bekezdés a) pontja és a 8. § (1) bekezdés o) pontjának oc) alpontja értelmében. A jövedéki adófizetési kötelezettséget a Jöt. 110. § (1) bekezdése (0,394 kg x 95.800 Ft= 37.745 Ft) alapján ezer forintra kerekítve állapította meg. Leszögezte, hogy a jogszabály csak a tartály hitelesítését nem teszi kötelezővé, a jövedéki adóról szóló 2016. évi LXXVIII. törvény egyes rendelkezéseinek végrehajtásáról szóló 45/2016. (XI. 29.) NGM rendelet (a továbbiakban: NGM rendelet) 61. § (4) bekezdése a mérőóra hitelesítését viszont előírja, ami meg is történt, hiszen a jegyzőkönyv szerint a helyszíni ellenőrzés során bemutatása került az üzemanyag mérő szerkezet hitelesítési bizonyítványa eredetben. A termék beszerzése és értékesítése a tartály hitelesítésétől függetlenül zárt rendszerben kell, hogy történjen, amelyről az adózó nyilvántartás vezetésére és a vámhatóság felé adatszolgáltatásra köteles. A feltárt különbséget megállapítása a készletbevallás alapján történt, a járőrök az LPG gáz esetében, annak jellegéből adódóan, értelemszerűen nem végeztek mérést.

A kereseti kérelem és alperes védekezése

[4] A felperes keresetében elsődlegesen az alperes határozatának elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, másodlagosan alperes határozatának megváltoztatását kérte akként, hogy a tényleges készlet megállapítása a hiteles kimérő eszköz szerint megállapított, bevételezett és értékesített mennyiségek alapján történjen, a jövedéki adó megállapítása és jövedéki bírság kiszabása pedig mellőzésre kerüljön. Álláspontja szerint az alperes helytelenül értelmezte a Jöt. 72. § (4) bekezdését. A jegyzőkönyvből és az adóhatósági határozatokból is az tűnik ki, hogy a járőrök a tényleges készletet az LPG üzemanyagtartály mérőórájának leolvasásával állapították meg, nem az átadott készletbevallás szerint.

[5] A hivatkozott jogszabályhely alapján az üzemanyagtöltő állomáson LPG tárolására nem kell hitelesített tárolótartályt alkalmazni. A mérőóra járőrök által történt leolvasása mérésnek számít, mivel a leolvasás eredményéből került megállapításra a tényleges készlet, illetve annak eredményéből történt számítással állapította meg a hatóság a készletbevallás és a tényleges készlet közötti különbséget. A tartályon található mérőóra, mint mérőeszköz nem volt hiteles, ezért az adóhatóság megsértette a mérésügyről szóló 1991. évi XLV. törvény 6. §-át, továbbá az Air. 1. §-a szerinti törvényesség elvét, és az Ákr. 2. §-a szerinti jogszerűség elvét. Az NGM rendelet 61. § (4) bekezdése nem tartalmaz kötelező előírást a tekintetben, hogy az LPG tárolására szolgáló tartály esetében kötelező a mérőóra hitelesítése, a jegyzőkönyvben rögzített azon tény, hogy az üzemanyagmérő szerkezet hitelesítési bizonyítványa eredetben bemutatásra került, nem a mérőóra, hanem a kimérő szerkezetre vonatkozik, ami nem azonos a tartályon található mérőórával.

[6] Az alperes védiratában a kereset elutasítását indítványozta.

Az elsőfokú ítélet

[7] Az elsőfokú bíróság ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően megsemmisítette. Rögzítette, hogy a bíróság feladata annak tisztázása volt, hogy mi volt a bizonyítás módja a megelőző eljárásban, tekintettel arra, hogy az adóhatóság nyilatkozata szerint az eltérést a készletbevallás adatai alapján állapította meg, míg a felperes állítása szerint az LPG tartályon lévő mérőóra leolvasása alapján lett a tényleges készlet megállapítva. Tanúbizonyítás eredményeként megállapította, hogy a tanúk egyöntetűen nyilatkoztak akként, hogy a járőrök az LPG tartályon lévő mérőóra állását olvasták le, annak eredményét vetették össze a készletbevallás szerinti mennyiséggel és a különbözet számításával került megállapításra. Tényként rögzíthető, hogy az LPG tartályon lévő mérőóra nem hiteles, a Jöt. 72. § (4) bekezdése sem az LPG tartály, sem a mérőóra hitelesítését nem teszi kötelezővé. Helytálló az a felperesi hivatkozás, hogy az NGM rendelet 61. § (4) bekezdése hitelesített kimérő szerkezetet említ, ami nem azonos a tartályon lévő mérőórával. A bíróság álláspontja szerint a mérőóra mérőeszköznek minősül, így annak leolvasása fogalmilag mérést jelent, ami jelen esetben a mérésügyi törvény 6. § (1) bekezdése alapján joghatással járt. A mérésügyi törvény 6. § (2) bekezdése ugyanakkor joghatással járó mérés esetén kötelezővé teszi hitelesített mérőeszköz alkalmazását. A törvény tehát jelen esetben meghatározta a bizonyítás módját, azaz mérés csak hitelesített mérőeszközzel történhetett volna, melynek feltételei nem álltak fenn, így a hatóság a tényleges készletet és ez alapján a különbözet mértékét a nem hiteles mérőóra adatainak felhasználásával, jogsértően állapította meg.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[8] A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, kérve az ítélet hatályon kívül helyezése mellett elsődlegesen a kereset elutasítását, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság ítélete sérti az NGM rendelet 14. § (1) és (3) bekezdését, 83. § (2) bekezdését, a Jöt. 72. § (3) bekezdését.

[9] Álláspontja szerint a Jöt. 72. § (4) bekezdése alapján nem köteles az LPG üzemanyag tárolására hitelesített tárolótartályt alkalmazni a felperes, de ennek ellenére a készletbevallásának az NGM rendelet 14. § (3) bekezdés c) pontja értelmében tartalmaznia kell a tárolóegységekben lévő jövedéki termék mennyiségét, vagyis a készletbevallásában a bevallás elkészítésének időpontjában birtokolt üzemanyagok mennyiségét kell feltüntetnie, nem a készletnyilvántartás alapján számított mennyiséget. Ez utóbbi esetben ugyanis az LPG esetében a készletbevallás értelmét vesztené. Abban az esetben, amennyiben a felperes a készletnyilvántartásának adatait emeli át, a valós mennyiség megállapítása és rögzítése nélkül a készletbevallásba, a hatóság az ellenőrzést lefolytatni nem tudja, mivel annak feltétele a NGM rendelet 83. § (2) bekezdése alapján a valós adatokat tartalmazó készletbevallás.

[10] Nem vitatva, hogy a felperes sem az LPG tartályon található mérőóra, sem a tartály hitelesítésére nem köteles, ennek ellenére a fentiekből egyértelműen következik, hogy a felperes a készletbevallásában a valós készletnek megfelelő pontos és ellenőrizhető adatokat köteles szolgáltatni, amelyek hitelességéért felel. Annak ellenére, hogy az LPG üzemanyagmérő tartályon található mérőóra nem hiteles, az általa mutatott értékeket, mint kiindulási adatokat figyelembe kell venni, ellenkező esetben a tartály mérőórával való felszerelése is teljesen felesleges és értelmetlen lenne. A felperes maga is elismerte, hogy a nem hiteles mérőóra adatait figyelembe veszi, hiszen az alapján állapítja meg a tartály töltöttségi szintjét a túltöltés, így a robbanásveszély elkerülése érdekében. A bíróság értelmezése gyakorlatilag kiüresíti az NGM rendelet készletbevallás és készletnyilvántartás vezetésére vonatkozó 14. § (1) és (3) bekezdéseinek szabályait, ellehetetlenítve ezzel az LPG gázt forgalmazó üzemanyag-töltő állomást üzemeltető jövedéki kiskereskedőnek az ellenőrzését.

[11] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta. Kiemelte, nem nyilatkozott olyat, hogy a mérőóra állását bármilyen esetben figyelembe venné. Az LPG készlet-mennyiségét csak a tankautó hitelesített átfolyásmérője szerint bevételezett és a hiteles kimérő-szerkezetből származó adatok szerint értékesített mennyiség különbözete adhatja, korrigálva az elszámolási időszak indító készletével. A tanúvallomások alapján megállapítható, hogy a tartályok ürtartalma kizárólag névleges és mivel sem a tartály, sem pedig a rajta lévő mérőóra nem hiteles, így nem is állapítható meg hitelesen a tartályban lévő LPG tényleges mennyisége.

A Kúria döntése és jogi indokai

[12] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.

[13] A jogerős ítélettel szemben a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 115. § (1) bekezdése alapján jogszabálysértésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak. A Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdése szerint a Kúria az ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem, csatlakozó felülvizsgálati kérelem és felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül. A Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[14] A jövedéki termék birtokosának a birtokolt jövedéki termék eredetét és a birtoklás jogszerűségét hitelt érdemlően igazolnia kell [Jöt. 97. §]. Az adóhatóság helytállóan hangsúlyozta, hogy az üzemanyag-töltő állomáson az üzemanyag forgalmazása, vagyis a termék beszerzése és értékesítése zárt rendszerben kell, hogy történjen, amellyel kapcsolatban

az adózót nyilvántartás-vezetési, illetve adatszolgáltatási kötelezettség terheli. Az adóhatóság e követelmények megszegése okán, azért szabott ki felperessel szemben jövedéki bírságot, mert olyan jövedéki terméket birtokolt, amelynek eredete és a birtoklás jogszerűsége nem volt igazolt. E megállapítását az adóhatóság a helyszíni ellenőrzés során rögzített tényekre alapította.

[15] Helytállóan ismerte fel ugyanakkor tisztázandó tényként az elsőfokú bíróság az ellenőrzés módszere körében, hogy amíg az adóhatóság állítása szerint az eltérést a készletbevallás adatai alapján állapította meg, a felperes állította, hogy az LPG tartályon lévő mérőóra leolvasása útján került sor annak megállapítására. A Kúria hangsúlyozza, hogy a Kp. 120. § (5) bekezdésében foglaltak alapján a felülvizsgálati eljárásban - annak rendkívüli jogorvoslati jellege miatt - nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének és felülmérlegelésének. Jogszabálysértő csak a bizonyítékok hiányos, iratellenes, kirívóan okszerűtlen, a logika szabályainak ellentmondó mérlegelése lehet. Az elsőfokú bíróság a perben lefolytatott bizonyítás (tanú bizonyítás) útján feloldotta a peres felek álláspontjai között fennállt ellentmondást és okszerűen, a logika szabályainak megfelelően mérlegelve a rendelkezésre álló bizonyítékokat, azokból helytálló következtetésre jutott, amikor megállapította, hogy ugyan alperes állította határozatában, hogy az eltérést a készletbevallás adatai alapján állapította meg, azonban a meghallgatott tanúk vallomása alapján tényként az rögzíthető, hogy az LPG tartályon lévő mérőóra állását olvasták le a helyszíni ellenőrzés során a járőrök és annak eredményét vetették össze a készletbevallás szerinti mennyiséggel. Mivel a rendelkezésre álló bizonyítékokat helytállóan mérlegelte az elsőfokú bíróság és abból helytálló következtetésre jutott, annak felülmérlegelésére lehetőség nincs.

[16] Az igazolatlan eredetű jövedéki termék birtoklása tényének, illetve a birtokolt mennyiség bizonyítása során a bizonyítás módja szabadon megválasztható [az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (a továbbiakban: Air.) 58.§ (4) bekezdés] azonban amennyiben a bizonyítás választott módszere nem felel meg a jogszabályoknak, a törvénysértő módon bizonyított tényre tényállás nem alapítható. A mérésügyről szóló 1991. évi XLV. törvény (a továbbiakban: mérésügyi törvény) rendelkezése szerint joghatással járó mérést a mérési feladat elvégzésére alkalmas hiteles mérőeszközzel, vagy használati etalonnal ellenőrzött mérőeszközzel kell végezni [6. § (2) bekezdés], mely rendelkezés kizárni hivatott az olyan mérési eljárásokat, amelyek felhasználásával úgy vált ki joghatást – így például szankciót - a mérés eredménye, hogy annak pontosságához, megbízhatóságához kétség férhet. Jelen esetben a zárt rendszerben, szigorú jogszabályi előírások mentén forgalmazható LPG üzemanyag birtoklásáról lévén szó, hangsúlyozni kell, hogy jövedéki termék birtoklása jogszerűségének megítéléséhez csak olyan ellenőrzési módszer választható, amely esetén a pontatlanság, a feltételezésen alapuló mennyiségi megállapítás kizárható és a nyilvántartott LPG mennyisége hiteles módon megállapítható. Ennek nemcsak a jövedéki bírság jogalapjának fennállása szempontjából, de a jövedéki bírság mértéke szempontjából is meghatározó jelentősége van, hiszen a bírság összecszerúsége összefüggésben van a szabálytalanul birtokolt energiatermék mennyiségével.

[17] Az elsőfokú bíróság tehát nem követett el jogszabálysértést amikor megállapította, hogy az eljáró hatósági járőrök az LPG tartályán lévő nem hiteles mérőóra, mint mérőeszköz

adataira is alapítva állapították meg a jogszerűtlenül birtokolt jövedéki termék mennyiségét, vagyis joghatással járó mérést végeztek hitelesített mérőeszköz hiányában, ezért a bizonyítás ezen módja jogszabálysértő.

[18] A Kúria ezért a kifejtett indokok alapján a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (2) bekezdését alkalmazva hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[19] *Amennyiben a hatóság a jövedéki termék birtoklásának jogszerűsége ellenőrzése körében az üzemanyagtöltő állomáson tárolt üzemanyag mennyiségének meghatározása érdekében mérést végez, azt csak hitelesített mérőeszköz alkalmazásával teheti jogszerűen.*

Záró rész

[20] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli, mivel az illetékről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 5. § (1) bekezdés c) pontja alapján az alperes teljes személyes illetékmentességben részesül.

[21] A felülvizsgálati kérelmet sikertelenül előterjesztő alperes köteles a felperesnek a kérelmével egyező mértékű felülvizsgálati perköltséget fizetni a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdésére tekintettel.

[22] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson kívül bírálta el.

[23] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2021. április 15.

Dr. Darák Péter sk. a tanács elnöke, Dr. Demjén Péter sk. előadó bíró, Dr. Stefancsik Márta sk. bíró