

DR. LEHÓCZKI BALÁZS,
 DR. SZÉPLAKI-NAGY GÁBOR,
 DR. BALOGH ZSOLT,
 DR. DARÁK PÉTER PHD,
 DR. SZABÓ ANNAMÁRIA ESZTER PHD



Felsőbíróági Jogesetek

AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGA, A KÚRIA ÉS AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG KÖZIGAZGATÁSI TÁRGYÚ DÖNTÉSEI

I.a.)

Az Európai Unió Bíróságának folyamatban lévő ügyei:¹

BÍRÓSÁG

C-534/16 BB construct (Adózás)

A BB construct nevű szlovák vállalkozás az áfával kapcsolatos kötelező nyilvántartásba vétel iránti kérelmet nyújtott be a szlovák adóhatósághoz. Ezzel összefüggésben az adóhatóság 500 000 euró összegű adóbiztosítéknak a szlovák állam részére történő megfizetésére kötelezte a céget azzal az indokkal, hogy a vállalkozás vezető tisztségviselőinek egyike korábban egy olyan cégben töltött be hasonló pozíciót, amelynek legalább 1000 euró összegű áfa tartozása áll fenn.

A BB construct a szlovák adóhatóságnak az adóbiztosíték nyújtásáról szóló határozatát megtámadta a szlovák bíróságok előtt arra hivatkozva, hogy a rendkívül jelentős összegű adóbiztosíték nyújtására való kötelezése sérti a visszamenő hatály tilalmának az elvét, ellentétes a vállalkozás szabadságának az elvével és nincs arányban az adóval kapcsolatban felmerülő csásások elleni küzdelem célkitűzéseivel.

Az ügyet vizsgáló szlovák legfelsőbb bíróság az Európai Bíróságtól vár iránymutatást arra nézve, hogy az adóbiztosíték megfizetésére való kötelezés összhangban van-e a hozzáadottérték-adóról szóló uniós irányelvvel (2006/112/EK), illetve az Európai Unió Alapjogi Chartájával.

C-434/17 Human Operator (Adózás)

A Human Operator egy emberierőforrás-gazdálkodással foglalkozó magyar cég, amely a munkaközvetítési és munkaerő-kölcsönzési tevékenységével összefüggésben más vál-

lalkozások hasonló jellegű szolgáltatásait vette igénybe. Ez utóbbi vállalkozásoktól a Human Operator számlákat fogadott be, amelyek az áfa felszámításával kerültek kiállításra, amely adót a Human Operator a saját szolgáltatásaiért számlázott áfa elszámolásakor levonásba helyezett.

A Nemzeti Adó-és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) később az áfát érintő vizsgálatot végzett a Human Operatornál, amelynek keretében megállapította, hogy az áfa törvény 2015. január 1-jétől hatályos rendelkezései szerint a munkaközvetítési és munkaerő-kölcsönzési tevékenység tekintetében a fordított adózás szabályai alkalmazandók, és így az adót a szolgáltatás igénybevevője fizeti meg. Mivel a Human Operator a kérdéses szolgáltatások tekintetében az egyenes adózás szerinti számlákat fogadott be, és a fordított adózás szerinti adófizetési kötelezettségét elmulasztotta teljesíteni, ezért a NAV vele szemben adókülönbötetet állapított meg, és különböző pénzügyi szankciókat szabott ki.

A fordított adózás szabályainak alkalmazására Magyarország az Európai Unió Tanácsától kapott felhatalmazást (mivel a hozzáadottérték-adó szabályozása uniós hatáskörbe tartozik). A Human Operator és a NAV között azonban jogvita keletkezett azzal kapcsolatban, hogy az említett felhatalmazást megadó 2015. december 10-i 2015/2349/EU tanácsi határozat csak a Magyarországnak az annak elfogadásáról való értesítését követően, vagy pedig már 2015. január 1-jétől, azaz attól a naptól kezdve alkalmazandó volt, amelyet Magyarország a felhatalmazás megadása iránti kérelmében a fordított adózás szabályai alkalmazhatóságának kívánt kezdő napként jelölt meg. E kérdés megválaszolásának perdöntő jelentősége van a felek közti jogvita eldöntése szempontjából.

A Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az Európai Bíróságtól várja a fent említett kérdés megválaszolását.

C-384/17 Link Logistic N&N (Útdíjak)

Az Európai Bíróság a C-497/15 sz. Euro-Team és a C-498/15 sz. Spirál-Gép egyesített ügyekben 2017. március 22-én meghozott ítéletében megállapította, hogy a nehéz gépjárművek-

¹ A folyamatban lévő ügyekről az összeállítást LEHÓCZKI BALÁZS (Európai Unió Bírósága Sajtó- és Tájékoztatási Osztály, Luxembourg) készítette.

re kivetendő útdíjakról szóló 1999/62/EK irányelvben előírt arányosság követelményével ellentétes az a magyar szankciórendszer, amely a közúti infrastruktúra használatához kapcsolódó úthasználati díj előzetes kifizetésének kötelezettségére vonatkozó szabályok bármilyen megsértése esetén – annak jellegétől és súlyától függetlenül – átalányösszegű bírság kiszabását írja elő.

A jelen ügyben a Szombathelyi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság azt kívánja megtudni az Európai Bíróságtól, hogy az arányosságnak az említett követelménye a tagállami bíróságok előtt folyó jogvitákban közvetlenül alkalmazandó irányelvi rendelkezésnek minősül-e. A magyar bíróság szerint az arányosság követelménye nem képez közvetlenül alkalmazandó irányelvi rendelkezést, mivel magából az irányelvből nem tudható meg, hogy a szankciónak mivel kell arányban állnia és az arányosítás szempontjait a tagállami jogalkotónak kell meghatározni.

Amennyiben az Európai Bíróság álláspontja szerint az arányosság követelménye nem közvetlenül alkalmazandó irányelvi rendelkezés, úgy a szombathelyi bíróság arra kérdésre is választ vár, hogy a tagállami bíróságok e követelményt a szükséges tagállami jogalkotási eljárás lezárulásának bevétele nélkül, ítélkezési tevékenységük keretében beilleszthetik-e az úthasználati díj megfizetésével kapcsolatos nemzeti szabályrendszerbe.

I.b.)

Az Európai Unió Bíróságának döntései:²

1.

Ügyszám: *A Bíróság 2017. április 26-i ítélete a C-564/15. sz. Farkas ügyben*

Tárgy: Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – Az előzetesen megfizetett adó levonásához való jog – Fordított adózás – Kizárólag ingatlanvagyon esetén való alkalmazás – Tévesen kiállított számla alapján az adónak a termék beszerzője által az értékesítő részére történő, jogalap nélküli megfizetése – A termék beszerzője terhére adóhiányt megállapító és az általa kért levonás kifizetését megtagadó, valamint vele szemben adóbírságot kiszabó adóhatósági határozat

A döntés:

Az Európai Bíróság több ponton is az uniós joggal ellentétesnek találja a fordított adózásra (áfa) vonatkozó magyar szabályozást és adóhatósági gyakorlatot.

Jogi háttér, tényállás és a nemzeti bíróság kérdései:

Egy magánszemély végrehajtói kényszereladás keretében egy mobilhangárt vásárolt egy fizetéseképtelen cégtől, amely az

egyenes adózás szabályai szerint állított ki az ügyletről számlát, azaz a vevő az áfával megnövelt vételárat fizette meg, az így beszedett áfát az eladó megfizette az adóhatóságnak, a vevő pedig ezután gyakorolta az áfa-levonási jogát.

A Nemzeti Adó-és Vámhivatal később megállapította, hogy a megkötött ügylet olyan ingatlanügyletnek minősül, amelyre az uniós héairányelv³ alapján (a héa magyar megfelelője az áfa) a fordított adózás szabályait kellett volna alkalmazni, azaz az áfát az adóhatóság részére közvetlenül a vevőnek kellett volna megfizetni. Noha a költségvetést a hiba miatt adóbevétel-kiesés nem érte, hiszen az eladó megfizette az adóhatóság számára az ügyletet terhelő áfát, a szabálytalanság okán a vevőt megfosztották az adólevonás lehetőségétől, illetve a kérdéses áfa-összeg felének megfelelő nagyságú adóbírsággal sújtották.

Az ügy a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság elé került, amely azt kérdezi az Európai Bíróságtól, hogy a jelen helyzetben, amikor a költségvetést bevételkiesés nem érte, megtagadható-e a vevőtől az áfa-levonáshoz való jog gyakorlása, illetve arányos-e vele szemben az adókülönbözet felének megfelelő adóbírság alkalmazása.

A Bíróság döntése és annak indokolása:

2017. április 26-án meghozott ítéletében a Bíróság mindenképp megállapítja, hogy a végrehajtó által kényszereladási eljárás keretében történő értékesítésre akkor alkalmazhatóak a fordított adózás szabályai, ha az értékesítés tárgya ingatlanvagyon. Ezzel kapcsolatban a Bíróság kimondja, hogy a magyar áfatörvény azon rendelkezése, amely a jelen ügylet hasonló esetekben kiterjeszti a fordított adózás alkalmazási területét az ingóságok értékesítésére is, összeegyeztethetetlen az irányelvvvel.

Ezt követően a Bíróság kimondja, hogy nem ellentétes az irányelvvvel a magyar adóhatóság azon gyakorlata, amelynek alapján a fordított adózás hatálya alá tartozó ügylet beszerzője annak ellenére nem élhet az értékesítőnek tévesen megfizetett adó levonására vonatkozó jogával, hogy az értékesítő ténylegesen befizette ezen adót az államkincstárba. E tekintetben a Bíróság hangsúlyozza, hogy a levonási jog gyakorlása kizárólag az irányelv alapján megfizetendő adóra korlátozódik. A jelen ügyben viszont az értékesítőnek nem kellett a beszerző által számára átutalt áfát az adóhatóság részére megfizetnie.

A Bíróság azonban megállapítja, hogy amennyiben a tévesen megfizetett adónak az értékesítő által a beszerzőnek való visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik (például az értékesítő fizetéseképtelensége miatt), úgy az uniós jog megköveteli, hogy a beszerző közvetlenül az adóhatóságtól kérhesse a visszatérítést.

Hasonlóképpen, az uniós jog részét képező arányosság elvvel ellentétes az, hogy a nemzeti adóhatóság a jelen ügy körülményei között a fizetendő adó 50%-át kitevő adóbírságot szab ki, miközben nem esett el adóbevételről, és nem merül fel adócsalásra utaló körülmény sem.

² A jogeseteket (1., 2.) LEHÓCZKI BALÁZS (Európai Unió Bírósága Sajtó-és Tájékoztatási Osztály, Luxembourg) és (3., 4., 5., 6.) SZÉPLAKI-NAGY GÁBOR (Legfőbb Ügyvédség) szerkesztette.

³ A 2006/112/EK irányelv.

2.

Ügyszám: *A Bíróság 2017. július 6-i ítélete a C-254/16. sz. Glencore Agriculture Hungary ügyben*

Tárgy: Közös hozzáadottértékadó-rendszer (héta) – 2006/112/EK irányelv – Az adósemlegesség elve – Az előzetesen felszámított adó levonása – A héakülönbözet visszatérítése – Ellenőrzési eljárás – Az adóalannyal szemben ilyen eljárás során kiszabott bírság – A visszatérítés határidejének meghosszabbítása – A késedelmi kamatok fizetésének kizárása

A döntés:

Az áfa visszatérítésére vonatkozó magyar szabályoknak az elhúzó adóellenőrzésekkel összefüggő késedelmi kamat megfizetésére vonatkozó rendelkezései nincsenek összhangban az uniós joggal.

Jogi háttér, tényállás és a nemzeti bíróság kérdése:

A gabonakereskedéssel foglalkozó Glencore Agriculture Hungary Kft. az áfa bevallásában megközelítőleg 4,5 milliárd forint adókülönbözet visszatérítését kérte az adóhatóságtól, amely a kérelem teljesítése előtt ellenőrzést folytatott le a vállalkozásnál. Ezen ellenőrzés során az adóhatóság a céget iratátadási kötelezettség megsértése miatt többször is mulasztási bírsággal sújtotta.

Az ellenőrzés évekig elhúzódott, és ezalatt a cég nem jutott hozzá a neki visszajáró pénzeszegekhez, ami miatt az adóhatóságtól késedelmi kamat megfizetését követelte. Az adóhatóság azonban megtagadta a kamat megfizetését arra hivatkozva, hogy az iratátadási kötelezettségének megsértésével a vállalkozás maga is hozzájárult az adóvisszatérítés teljesítésének elhúzódsához.

A cég és az adóhatóság jogvitájában eljáró Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a maga részéről megállapította, hogy az ellenőrzés nem elsősorban a cég magatartása miatt húzódtott el. E bíróság azt kérdezi az Európai Bíróságtól, hogy az uniós héa-irányelvvel⁴ (a héa magyar jogi megfelelője az áfa) összhangban van-e a magyar jog azon rendelkezése, amely kártalanítás nélkül, az adóellenőrzési eljárás végéig elrendeli az adóalannak visszajáró áfa visszatérítésének felfüggesztését abban az esetben, ha az adóalannyal szemben ezen eljárás folyamán mulasztási bírságot szabnak ki.

A Bíróság döntése és annak indokolása:

2017. július 6-i ítéletében a Bíróság mindenekelőtt emlékeztet arra, hogy a héakülönbözet visszatérítésének valamely tagállam által bevezetett szabályai nem sérthetik az adósemlegesség elvét azzal, hogy az adóalanyt kötelezik ezen adóteher részben vagy egészben történő viselésére. Közlebebről e szabályoknak lehetővé kell tenniük az adóalany számára, hogy megfelelő feltételek mellett az e héakülönbözetből szá-

mazó teljes követelését visszakapja, ami magában foglalja, hogy a visszatérítésnek észszerű határidőn belül kell megtörténnie, és a visszatérítés elfogadott módja semmiképpen nem jelenthet az adóalany számára pénzügyi kockázatot.

A Bíróság szerint ugyanakkor e határidő főszabály szerint meghosszabbítható adóellenőrzés lefolytatása céljából, feltéve hogy e meghosszabbított határidő nem minősül észszerűtlennek, és e hosszabbítás nem haladja meg azt a mértéket, amely az adóellenőrzési eljárás lefolytatásához szükséges. Abban az esetben azonban, ha a héakülönbözet adóalany számára történő visszatérítése észszerű határidőn túl történik, a közös héarendszer semlegességének elve megköveteli, hogy az adóalany terhére a szóban forgó összegek rendelkezésre nem állása okán így keletkezett pénzügyi veszteség késedelmi kamat fizetésével ellentételezésre kerüljön.

Azzal a körülménnyel kapcsolatban, hogy a jelen ügyben érintett céget az adóellenőrzési eljárás során elkövetett mulasztások miatt többször is bírsággal sújtották, a Bíróság megállapítja, hogy nem fogadható el olyan helyzet, amelyben valamely adóalany, aki azzal, hogy megtagadta az adóhatósággal való együttműködést, és ily módon akadályozta az ellenőrzési eljárás lefolytatását, a héakülönbözet visszatérítésének késedelmét idézte elő, e késedelem miatt késedelmi kamatok fizetését követelhesse.

A Bíróság azonban ezzel összefüggésben kimondja, hogy nem tekinthető az adósemlegesség elvéből következő követelményekkel összeegyeztethetőnek a jelen ügyben vizsgálat alá vont azon magyar jogi szabályozás, amelynek alapján azon kizárólagos körülmény, hogy az adóalanyra mulasztása miatt bírságot szabtak ki az esetében lefolytatott adóellenőrzés során, lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy ezen ellenőrzés időtartamát az említett mulasztással nem indokolt ideig meghosszabbítsa anélkül, hogy kötelese lenne a részére késedelmi kamatokot fizetni.

A Bíróság e tekintetben pontosítja, hogy annak meghatározása érdekében, hogy járnak-e késedelmi kamatok, és adott esetben mely időponttól áll fenn az e kamatok fizetésére való jogosultság, értékelni kell, hogy az adóellenőrzési eljárás időtartamának mely része tudható be az adóalany magatartásának.

A Bíróság mindezek alapján úgy ítéli meg, hogy a jelen ügyben vizsgálat alá vont magyar jogi szabályozás nincs összhangban az uniós héa-irányelvvel.

3.

Ügyszám: *Az Európai Unió Bírósága 2016. október 12-ei ítélete a C-340/15. sz. ügyben*

Tárgy: Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 4. cikk (1) és (4) bekezdése – 2006/112/EK irányelv – 9. és 11. cikk – Az »adóalany« fogalma – Termékeiket közös márkánév alatt és egy tőketársaságon keresztül forgalmazó polgári jogi társaságok – A »független vállalkozások« fogalma – Az adóalannak történő minősítés megtagadása – Visszaható hatály – 77/388 hatodik irányelv – 25. cikk – 2006/112 irányelv – 272. és 296. cikk – A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszer – Az átalányrendszerből történő kizárás – Visszaható hatály.

⁴ A 2006/112/EK irányelv.

Az ügy:

1998 óta az alapügy felperesei borászati tevékenységet folytatnak három polgári jogi társaságon keresztül, e társaságok mindegyike különböző helyeken található szőlőültetvényeket művelnek, és mindegyikük héaalany. E polgári jogi társaságok közül az elsőnek Martin Nigl és Christine Nigl a tagjai, a másodiknak Gisela Nigl (idősebb) és Josef Nigl, a harmadiknak pedig Martin Nigl és Gisela Nigl (ifjabb). A három polgári jogi társaság létrehozásakor semmiféle írásbeli szerződés megkötésére nem került sor.

A magas minőségű bor iránti megemelkedett kereslet ki-elégítése céljából – amely szegmenseket Martin Nigl irányít – az alapügy felperesei 2001-ben létrehozták a Wein-Gut Nigl GmbH-t (a továbbiakban: kereskedelmi társaság). E társaság elsősorban más polgári jogi társaságok üzemeiből származó bort vásárol fel a viszonteladóknak történő továbbértékesítés céljából, illetve ezeket a borokat a végső fogyasztók számára forgalmazza az érintett polgári jogi társaságok nevében és javára. Egyébiránt a vele szerződéses viszonyban álló szőlőtermelőktől származó beszerzésekből készít bort, és egy éttermel rendelkező szállodát is üzemeltet.

A társaságok nyilatkozatokat tettek a hatóságok, köztük az adóhatóság felé, amely utóbbi e társaságokat mint vállalkozásokat független adóalanyoknak minősítette a forgalmi adó, és közös vállalkozásoknak a nyereségadó tekintetében.

A három polgári jogi társaság bevételeit és kiadásait elkülönítve könyvelik, mindegyik saját bankszámláján keresztül, a nyereséget az egyes társaságok tagjai között osztják szét, és e társaságoknak nincs közös bankszámlája vagy vagyona. Minden egyes társaság külön műveli a hozzá tartozó vagy bérelt szőlőterületeket, fizetett munkavállalókat alkalmaz és saját felszerelésekkel, mint például traktorokkal vagy gépekkel rendelkezik. Az üzemeltetéshez szükséges eszközök 15–20%-át a kereskedelmi társaság központilag szerzi be, majd azokat elosztja a polgári jogi társaságok között a termelt bor mennyiségének függvényében. Az épületek üzemeltetési költségeit, valamint a gáz és áramköltségeket év végén a kereskedelmi társaság kiszámlázza.

A borkészítést az egyes üzemek elkülönülten végzik, a palackozást azonban egy közös üzemben. A polgári jogi társaságok által előállított bort Weingut Nigl közös márkanév alatt forgalmazza a kereskedelmi társaság, azt közösen rögzített áron értékesítik, mivel ez utóbbi társaság a beszerzési árakat a saját eladási árak csökkentése alapján határozza meg. Sem a reklám, sem a honlap, sem pedig a tarifák nem utalnak a különböző üzemekre vagy termelő polgárjogi társaságokra. Végül, a kereskedelmi társaság végez minden adminisztratív tevékenységet a három polgári jogi társaság javára.

2012-ig az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az üzemeltést négy adóalany, nevezetesen a három polgári jogi társaság és a kereskedelmi társaság végezte.

A 2012. év folyamán végzett adóellenőrzés során az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a polgári jogi társaságok közötti gazdasági és szervezeti szoros kölcsönhatásokra figyelemmel, e társaságok 2005-öt követően e társaságok egységes személyegyesülést alkottak. Az adóhatóság szerint csak egy bevételi

forrás létezik, amelynek bevételeit e három polgári jogi társaság tagjai között kell elosztani.

A héa tekintetében az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy 2005-re visszamenő hatállyal két adóalany vállalkozás létezett, nevezetesen a három polgári jogi társaság tagjaiból álló egységes személyegyesülés, illetve a kereskedelmi társaság. Az adóhatóság a héára vonatkozó adómegállapító határozatokat küldött a három polgári jogi társaság minden tagjának, és a kereskedelmi társaságnak, majd 2018. július 18-i határozatában korlátozta a három polgári jogi társaság héaazonosító számát.

Következésképpen az adóhatóság megkérdőjelezte a polgári jogi társaságok által élvezett, a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszert.

A Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság, Ausztria), amelyhez annak meghatározása céljából nyújtottak be keresetet, hogy az alapügy felperesei mint független vállalkozások négy vagy csak egy borászati üzemet működtettek, arra emlékeztet, hogy az osztrák jogban minden szervezet, amely mint olyan jelenik meg harmadik személyekkel szemben, és amely függetlenül nyújt szolgáltatásokat, a héaszabályozás értelmében rendelkezik azzal a képességgel, hogy adóalany legyen, még ha jogképességgel nem rendelkező személyegyesülésről van is szó.

E bíróság ezenfelül megállapítja, hogy már döntött úgy – anélkül, hogy az Osztrák Köztársaság kikérte volna a hatodik irányelv 29. cikkében szereplő, héával foglalkozó bizottság véleményét –, hogy a nyereségadó tekintetében közös vállalkozások egyike sem minősül egységes vállalkozásnak a forgalmi adó szempontjából, a közöttük fennálló jogviszonyoktól vagy kapcsolatuktól függetlenül.

Ilyen körülmények között a Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából kérdéseket terjesztett a Bíróság elé.

A döntés:

1. A 2004. április 26-i 2004/66/EK irányelvvel (HL 2004. L 168., 35. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikkének (1) bekezdését és (4) bekezdése első albekezdését, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdését és 10. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló olyan polgári jogi társaságokat, amelyek mint ilyenek, szállítóikkal, a hatóságokkal és bizonyos mértékben ügyfeleikkel szemben függetlenekként jelennek meg, és amelyek közül mindegyik maga biztosítja saját termelését, lényegében saját termelőeszközei felhasználásával, de amelyek termékeik nagy részét egy olyan tőketársaságon keresztül értékesítik közös márkanév alatt, amelynek üzletrészei e polgári jogi társaságok tagjainak, valamint az érintett család egyéb tagjainak tulajdonában vannak, a hozzáadottértékadó alá tartozó független vállalkozásoknak kell minősíteni.

2. A 2004/66 irányelvvel módosított, 77/388 hatodik irányelv 25. cikkét és a 2006/112 irányelv 296. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó, e cikkeken előírt átalányrendszer alkalmazása azon indokból történő megtagadásának lehetősége az alapügyben szereplőkhöz hasonló, független héaalany vállalkozásoknak minősülő, egymással együttműködő polgári jogi társaságokkal szemben, hogy egy tőketársaság, az e polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés, illetve az e tőketársaságból és az említett polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés üzemük mérete vagy jogi formája okán nem tartozhat e rendszerbe, még akkor is, ha e polgári jogi társaságok nem tartoznak az ezen átalányrendszerből kizárt termelők egyik kategóriájába sem, amennyiben ezek, az e társasághoz vagy az egyik ilyen személyegyesüléshez fűződő kapcsolataik okán, anyagi tekintetben képesek arra, hogy megbirkózzanak az általános rendszer vagy az egyszerűsített rendszer alkalmazásából eredő feladatok által okozott adminisztratív nehézségekkel, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
3. Abban az esetben, ha a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszerből főszabály szerint ki kell zárni az alapügyben szereplőkhöz hasonló polgári jogi társaságokat, ezt a kizárást az azon időpontot megelőző időszak tekintetében kell alkalmazni, amelyben kibocsátották a kizárás alapjául szolgáló értékelést, feltéve hogy az említett értékelésre a közigazgatási szerv cselekvésére irányadó elévülési határidőn belül kerül sor, és annak joghatásai nem hatnak vissza az azt megelőző időpontra, amikor az annak alapjául szolgáló jogi és ténybeli körülmények bekövetkeztek.

A döntés indokolása:

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetesen meg kell állapítani, hogy azon időszak tekintetében, amelynek vonatkozásában az adóhatóság megállapította, hogy a három polgári jogi társaság egységes személyegyesülést alkotott, tehát a 2005-től 2012-ig terjedő időszak tekintetében a hatodik irányelv, illetve a héairányelv releváns rendelkezéseit kell alkalmazni.

Az első kérdéstről

Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdését és (4) bekezdésének első albekezdését, illetve a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdését és 10. cikkét, hogy több, az alapügyben szereplőkhöz hasonló olyan polgári jogi társaságot, amelyek mint ilyenek, szállítóikkal, a hatóságokkal és bizonyos mértékben ügyfeleikkel szemben függetlenként jelennek meg, és amelyek közül mindegyik maga biztosítja saját termelését, lényegében saját termelészközei felhasználásával, de amelyek termékeik nagy részét egy olyan tőketársaságon keresztül közös márka-

név alatt értékesítik, amelynek üzletrészei e polgári jogi társaságok tagjainak, valamint az érintett család egyéb tagjainak tulajdonában vannak, független héaalany vállalkozásoknak kell minősíteni.

E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése, illetve a héairányelv 9. cikke értelmében az minősül adóalany, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

A hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében, illetve a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésében alkalmazott kifejezések, különösen az „az a személy” kifejezés az „adóalany” fogalmának egy tag és a gazdasági tevékenység gyakorlásának önállóságára összpontosító meghatározást adnak abban az értelemben, hogy héaalany, aki tekinteni valamennyi természetes és akár közjogi, akár magánjogi jogi személyt, még a jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet is, amelyek objektív módon eleget tesznek az e rendelkezésben foglalt kritériumoknak.

Annak megállapítása céljából, hogy valamely gazdasági tevékenységet függetlenül végeznek-e, meg kell vizsgálni, hogy az érintett személy a tevékenységeit a saját nevében, saját javára és saját felelősségére végzi-e, valamint azt, hogy ez a személy viseli-e az e tevékenységek végzésével kapcsolatos gazdasági kockázatot.

Ezen elemek fényében kell válaszolni az első kérdésre.

Az a körülmény, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló polgári jogi társaságok, amelyek elkülönülten művelnek a tulajdonukban álló vagy szintén elkülönülten bérelt szőlőket, amelyek mindegyike szinte kizárólag saját termelészközeiket használ és saját munkavállalókat alkalmaz, és amelyek mint ilyenek, függetlenként jelennek meg szállítóik, a hatóságok és bizonyos mértékben ügyfeleik előtt, azt a tényt igazolják, hogy e társaságok mindegyike saját nevében, saját javára és saját felelősségére végez tevékenységet.

Ezen összefüggésben az ilyen polgári jogi társaságok és egy tőketársaság közötti együttműködés, különösen ami termékeik közös márkanév alatt történő forgalmazását illeti, nem elegendő ahhoz, hogy meg lehessen kérdőjelezni e polgári jogi társaságoknak a tőketársasággal szembeni függetlenségét.

Az a körülmény ugyanis, hogy e polgári jogi társaságok tevékenységük egy részét közössé teszik, és azt egy harmadik társaságra bízzák, az említett tevékenységek megszervezésének körébe tartozó döntés, és nem teszi lehetővé azt a következtetés levonását, hogy e polgári jogi társaságok nem függetlenül gyakorolják tevékenységeiket vagy nem viselik a gazdasági tevékenységükkel kapcsolatos gazdasági kockázatot.

Ezenfelül, az alapügyben szereplőkhöz hasonló polgári jogi társaságok egyik tagjának a borok készítésében és ezek bemutatásában vállalt meghatározó szerepe láthatóan nem alkalmas arra, hogy megkérdőjelezze annak megállapítását, hogy e társaságok függetlenül gyakorolják tevékenységüket, mivel mindegyik társaság saját nevében, saját javára és saját felelősségére cselekszik.

A fenti megfontolásokra figyelemmel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdését és (4) bekezdése első albekezdését, illetve a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdését és 10. cikkét úgy

kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló olyan polgári jogi társaságokat, amelyek mint ilyenek, szállítóikkal, a hatóságokkal és bizonyos mértékben ügyfeleikkel szemben függetlenekként jelennek meg, és amelyek közül mindegyik maga biztosítja saját termelését, lényegében saját termelőeszközei felhasználásával, de amelyek termékeik nagy részét egy olyan tőketársaságon keresztül értékesítik közös márkanév alatt, amelynek üzletrészei e polgári jogi társaságok tagjainak, valamint az érintett család egyéb tagjainak tulajdonában vannak, a héa alá tartozó független vállalkozásoknak kell minősíteni.

Az első kérdésre adott válasza tekintettel a második és a harmadik kérdésre nem szükséges válaszolni.

A negyedik kérdésről

Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja meghatározni, a hatodik irányelv 25. cikkét és a héairányelv 296. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó, e cikkekben előírt átalányrendszer alkalmazása azon indokból történő megtagadásának lehetősége az alapügyben szereplőkhöz hasonló, független héaalany vállalkozásoknak minősülő, egymással együttműködő polgári jogi társaságokkal szemben, hogy egy tőketársaság, az e polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés, illetve az e tőketársaságból és az említett polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés üzemük mérete vagy jogi formája okán nem tartozhat e rendszerbe.

Emlékeztetni kell arra, hogy a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszer egy eltérő rendszer, amely kivételt képez a hatodik irányelv és a héairányelv általános rendszere alól, és amelyet ezért csak annyiban lehet alkalmazni, amennyiben ezen irányelv céljának az eléréséhez szükséges.

E rendszer két célkitűzése közül az egyik az egyszerűsítés célkitűzése, amelyet össze kell hangolni a mezőgazdasági termelők által előzetesen kifizetett héateher kompenzálására vonatkozó célkitűzéssel.

Arra is emlékeztetni kell, hogy a hatodik irányelv 25. cikkének (1) bekezdése, illetve a héairányelv 296. cikkének (1) bekezdése értelmében a tagállamok a mezőgazdasági termelők tekintetében átalányrendszert „alkalmazhatnak”, ha esetükben az általános adórendszer vagy az egyszerűsített rendszer alkalmazása elsősorban adminisztratív jellegű nehézségeket okozna.

Ezenfelül, a hatodik irányelv 25. cikke (9) bekezdésének, illetve a héairányelv 296. cikke (2) bekezdésének megfogalmazásából egyfelől az következik, hogy a tagállamok „kizárhatják” az átalányrendszerből a mezőgazdasági termelők meghatározott csoportjait.

A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a nemzeti szabályozás nem írja elő általános jelleggel a mezőgazdasági termelők egy meghatározott csoportjának az átalányrendszerből azon indokkal történő kizárását, hogy e termelőket szoros gazdasági együttműködés köti össze egy, a jelen ítélet 36. pontjában említett tőketársaság vagy egyesülés formájában.

Másfelől e rendelkezések előírják, hogy a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszerből ki kell zárni azokat a termelőket, akik tekintetében az általános adórendszer vagy az egyszerűsített rendszer alkalmazása nem okoz adminisztratív jellegű nehézségeket.

Márpedig, a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott azon körülmény, miszerint egy tőketársaság, egy polgári jogi társaságok tagjaiból álló személyegyesülésre, illetve az e tőketársaságból és e polgári jogi társaságok tagjaiból álló személyegyesülésre mérete vagy jogi formája okán nem alkalmazható a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszer, nem lehet hatással az e rendszerből eredő előnyökre e polgári jogi társaságok tekintetében, mivel egy ilyen körülmény önmagában nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az általános adórendszer vagy az egyszerűsített adórendszer alkalmazása ez utóbbiak tekintetében nem jár adminisztratív nehézségekkel.

Mindazonáltal más lenne a helyzet, ha az alapügyben szereplőkhöz hasonló polgári jogi társaságok, amelyek – egy tőketársasághoz, vagy a fenti 36. pontban említetthez hasonló személyegyesüléshez fűződő kapcsolataik okán – anyagi tekintetben képesek voltak arra, hogy megbirkózzanak az általános rendszer vagy az egyszerűsített rendszer alkalmazásából eredő feladatok által okozott adminisztratív nehézségekkel, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Ebben az esetben az a tény ellenben, hogy az átalányrendszer alkalmazása teljességgel olyan jellegű, hogy csökkenti a héarendszer alkalmazásához kapcsolódó adminisztratív költségeket, nem vehető figyelembe, mivel az uniós jogalkotó kizárólag azon mezőgazdasági termelők javára hozta létre az átalányrendszert, akiknek az általános adórendszer vagy a könnyített adórendszer alá vonása elsősorban adminisztratív nehézségekbe ütközne.

A fenti megfontolásokra figyelemmel a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 25. cikkét és a héairányelv 296. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó, e cikkekben előírt átalányrendszer alkalmazása azon indokból történő megtagadásának lehetősége az alapügyben szereplőkhöz hasonló, független héaalany vállalkozásoknak minősülő, egymással együttműködő polgári jogi társaságokkal szemben, hogy egy tőketársaság, az e polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés, illetve az e tőketársaságból és az említett polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés üzemük mérete vagy jogi formája okán nem tartozhat e rendszerbe, még akkor is, ha e polgári jogi társaságok nem tartoznak az ezen átalányrendszerből kizárt termelők egyik kategóriájába sem, amennyiben ezek, az e társasághoz vagy az egyik ilyen személyegyesüléshez fűződő kapcsolataik okán, anyagi tekintetben képesek arra, hogy megbirkózzanak az általános rendszer vagy az egyszerűsített rendszer alkalmazásából eredő feladatok által okozott adminisztratív nehézségekkel, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Az ötödik kérdésről

Ötödik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja meghatározni, hogy abban az esetben, ha a me-

zőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszerből főszabály szerint ki kell zárni az alapügyben szereplőkhöz hasonló polgári jogi társaságokat, ezt a kizárást visszaható hatállyal kell alkalmazni, csak a jövőre nézve kell alkalmazni, vagy egyáltalán nem kell alkalmazni.

Emlékeztetni kell arra, hogy a jogbiztonság elvével nem ellentétes az, ha az adóhatóság az elévülési határidőn belül a levont adó vagy a már teljesített olyan szolgáltatások vonatkozásában utólagosan állapítja meg a héát, amelyeknek ezen adó hatálya alá kellett volna esniük.

Ennek a szabálynak kell érvényesülnie akkor is, ha az adóhatóság vitat valamely olyan rendszert, amelynek kedvezményében a héalany részesül, az azon időpontot megelőző időszak tekintetében is, amikor ezt az értékelést kibocsátották, feltéve azonban, hogy az említett értékelésre a közigazgatási szerv cselekvésére irányadó elévülési határidőn belül kerül sor, és annak joghatásai nem hatnak vissza az azt megelőző időpontra, amikor az annak alapjául szolgáló jogi és ténybeli körülmények bekövetkeztek.

E körülményekre tekintettel, az a tény, hogy az adóhatóság először elismerte azt, hogy az átalányrendszer több polgári jogi társaságra alkalmazható, nem lehet hatással a feltett kérdésre adandó válaszra, mivel azon jogi és ténybeli elemek, amelyeken e hatóság új értékelése nyugszik, ezen elismerést követően következtek be, a hatóság cselekvésére irányadó elévülési időn belül.

A fenti megfontolásokra figyelemmel az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy abban az esetben, ha a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszerből főszabály szerint ki kell zárni az alapügyben szereplőkhöz hasonló polgári jogi társaságokat, ezt a kizárást az azon időpontot megelőző időszak tekintetében kell alkalmazni, amelyben kibocsátották a kizárás alapjául szolgáló értékelést, feltéve hogy az említett értékelésre a közigazgatási szerv cselekvésére irányadó elévülési határidőn belül kerül sor, és annak joghatásai nem hatnak vissza az azt megelőző időpontra, amikor az annak alapjául szolgáló jogi és ténybeli körülmények bekövetkeztek.

4.

Ügyszám: *Az Európai Unió Bírósága 2016. június 16-ai ítélete a C-291/15. sz. ügyben*

Tárgy: Előzetes döntéshozatal – Vámunió – Közös Vámtarifa – Vámérték – A vámérték megállapítása – Ügyleti érték – Ténylegesen kifizetett ár – A bejelentett ár helytállóságára vonatkozó megalapozott kételyek – A hasonló árukra vonatkozó más ügyletek keretében fizetett árnál alacsonyabb bejelentett ár.

Az ügy:

2014. március 4-én az EURO 2004 Hungary nevű magyarországi székhelyű gazdasági társaság a vámjogi képviselőjén keresztül a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Zala Megyei Vám- és Pénzügyőri Igazgatóságánál (a továbbiakban: megyei vámhatóság) 13 000 kg bruttó tömegű, Kínából származó különféle áru szabad forgalomba bocsátását kezdeményezte

elektronikus árnyilatkozat benyújtásával. Miután az árukat részleges fizikai vizsgálatot követően szabad forgalomba bocsátotta, ez a hatóság a Vámkódex 78. cikke alapján e nyilatkozat utólagos ellenőrzéséről döntött.

Az említett hatóság a 2014. június 12-i határozatával az említett nyilatkozat utólagos ellenőrzését lezárta, és a vámáru-nyilatkozatban bevallott 2 589 926 magyar forint (HUF) (hozzávetőleg 8288 euró) vámérték elvetésével az importált áruk végleges vámértékét 3 023 938 HUF-ban (hozzávetőleg 9676 euró) állapította meg. E módosítások következtében az EURO 2004 Hungary terhére a megyei vámhatóság 12 970 HUF (hozzávetőleg 41 euró) összegű vám és 47 784 HUF (hozzávetőleg 153 euró) összegű behozatali héra fizetési kötelezettséget állapított meg.

A 2014. június 12-i határozat indokolásából kitűnik, hogy a vámáru-nyilatkozaton az áruk vámértéke az ügyleti érték alapján, a Vámkódex 29. cikkében foglaltak szerint került meghatározásra, az említett kódex 29. cikke (1) bekezdésének a)–c) pontjában foglalt korlátozások és feltételek pedig nem teljesültek az áru tekintetében, továbbá a d) pont szerinti kapcsolat az ügylet felei között szintén nem állt fenn.

A Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy a megyei vámhatóság összevetette a benyújtott kereskedelmi számlát az importőr számviteli nyilvántartásaival, bizonylataival, valamint a csatolt banki igazolással, és megállapította, hogy az ezen iratokban szereplő összeg megegyezik az árnyilatkozatban feltüntetettel. Mindazonáltal mivel úgy vélte, hogy az importált áruk nettó kilogrammra vetített vámértéke a rendelkezésre álló összehasonlítható áruk statisztikai átlagértékéhez képest rendkívül alacsony számlára utal, ez a hatóság kétségbe vonta a 150 kg nettó tömegű „pamut anyagú edényfogó kesztyű” megnevezésű, illetve a 24 kg nettó tömegű „kötött-hurkolt mikroszálas törölkendő” megnevezésű áru vámértékének helyességét.

Az említett hatóság felhívta az EURO 2004 Hungaryt az érintett áruk vámértéke helyességének bizonyítására, a Bíróság rendelkezésére álló ügyiratokból azonban az tűnik ki, hogy az EURO 2004 Hungary nem szolgáltatott újabb bizonyítékot, csupán akként nyilatkozott, hogy a számla szerinti értéket fizette meg kínai partnerének.

Mivel a megyei vámhatóság számára még mindig kétséges volt az említett érték helyessége, statisztikai adatok alapján megvizsgálta, hogy a szóban forgó árutípusokat milyen egységáron értékesítettek a magyarországi importőrök részére, és a Vámkódex 30. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti „hasonló áruk ügyleti értéke” alapján számította ki az áruk vámértékét.

Az EURO 2004 Hungary fellebbezése folytán eljáró regionális vámhatóság a megyei vámhatóság 2014. június 12-i határozatát helybenhagyta, mivel álláspontja szerint az a végrehajtási rendelet 181a. cikke szerinti eljárás alapján helytálló döntést hozott, a megyei vámhatóság kétele a bevallott érték elfogadhatóságával kapcsolatban racionális volt és az áruk vámértékének kiszámítása naprakész statisztikai adatok alapulvételével történt.

Az EURO 2004 Hungary keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz a regionális vámhatóság határozatának felülvizsgálata iránt. E társaság szerint a szóban forgó

árak bejelentett vámértékét a megyei vámhatóság egyedül azon indok miatt utasította el, hogy ez a társaság olcsón tudott vásárolni, ami csak jó üzleti kapcsolatainak volt köszönhető, ez pedig nem igazolhatja ezen érték kétségbemvonását.

A regionális vámhatóság fenntartotta a határozatát megalapozó érvelését, és úgy érvelt, hogy az EURO 2004 Hungary nem adott magyarázatot az összehasonlító statisztikai értékekhez viszonyítottan irreálisan alacsony ár okára.

A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a végrehajtási rendelet 181a. cikkének értelmezésére van szükség azon kérdés tisztázása érdekében, hogy e rendelkezés alapján valamely vámhatóság eltérhet-e az ügyleti érték szerinti módszer alkalmazásától az importált áruk vámértékének megállapítása érdekében.

Ebben a tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az importált áruk vámértékének megállapítása érdekében a vámérték megállapításának elsődleges és főszabály szerinti módszere az áruk ügyleti értékének figyelembevétele. Márpedig ha az importált áruk ügyleti értékének bizonyítására előterjesztett okiratok hitelessége és az ügylet valós tartalma egyébként nem vonható kétségbe, és nincs egyéb konkrét oka az ügyleti érték figyelmen kívül hagyásának, a vámhatóságok kötelesek ezen áruk igazolt ügyleti értékét vámértéknek elfogadni, hiszen ez a gyakorlat teszi elkerülhetővé az önkényes vámértékek alkalmazását, és ez teheti lehetővé a vámrendszer semleges működtetését. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint ez a jogértelmezés következik a 2008. február 28-i Carboni e derivati ítélet 52–60. pontjából, annak figyelembevételével azonban, hogy ezt az ítéletet az alapügyétől lényegesen eltérő tényállás alapján hozták, és az nem a végrehajtási rendelet 181a. cikk szerinti kételyek lehetséges alapját vizsgálta.

Ilyen körülmények között a Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából kérdést terjeszt a Bíróság elé.

A döntés:

Az 1994. december 19-i 3254/94/EK bizottsági rendelettel módosított, a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló 2913/92/EGK tanácsi rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-i 2454/93/EGK bizottsági rendelet 181a. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes a vámhatóságoknak az alapügyben szóban forgóhoz hasonló jogalkalmazási gyakorlata, amely az 1996. december 19-i 82/97/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel módosított, a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet 30. cikkében szereplő módszer szerint az importált áruk vámértékének a hasonló áruk ügyleti értéke alapján történő meghatározásából áll abban az esetben, ha a hasonló áruk importja során alkalmazott beszerzési árak statisztikai átlagához képest a bejelentett ügyleti értéket azon tény ellenére is irreálisan alacsonynak találják, hogy az importált árukért ténylegesen kifizetett ár igazolására előterjesztett számla és átutalási igazolás hi-

telességét a vámhatóságok nem cáfolták meg vagy vonták egyébként kétségbe, viszont az importőr a vámhatóság erre vonatkozó felhívása ellenére sem terjesztett elő további bizonyítékokat vagy információkat az áruk bejelentett ügyleti értéke helyességének alátámasztására.

A döntés indokolása:

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

A kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a végrehajtási rendelet 181a. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes a vámhatóságoknak az alapügyben szóban forgóhoz hasonló jogalkalmazási gyakorlata, amely a Vámkódex 30. cikkében szereplő módszer szerint az importált áruk vámértékének a hasonló áruk ügyleti értéke alapján történő meghatározásából áll abban az esetben, ha a hasonló áruk importja során alkalmazott beszerzési árak statisztikai átlagához képest a bejelentett ügyleti értéket azon tény ellenére is irreálisan alacsonynak találják, hogy az importált árukért ténylegesen kifizetett ár igazolására előterjesztett számla és átutalási igazolás hitelességét a vámhatóságok nem cáfolták meg vagy vonták egyébként kétségbe, viszont az importőr a vámhatóság erre vonatkozó felhívása ellenére sem terjesztett elő további bizonyítékokat vagy információkat az áruk bejelentett ügyleti értéke helyességének alátámasztására.

Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a vámérték megállapítására vonatkozó európai uniós szabályozás méltányos, egységes és semleges rendszer létrehozására irányul, amely kizárja az önkényes és fiktív vámértékek alkalmazását.

Így különösen, amint az a 2013. december 12-i Christodoulou és társai ítélet 38. pontjából kitűnik, a Vámkódex 29. cikke alapján az importált áru vámértéke az ügyleti értékéből, vagyis az Unió vámterületére irányuló kivitel céljából történő eladáskor az áruért ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő árból tevődik össze, figyelemmel azonban az e kódex 32. és 32. cikkének megfelelően elvégzendő kiigazításokra.

Ebben a tekintetben a Bíróság kifejtette, hogy noha a vámérték alapját főszabály szerint az árukért ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő ár képezi, ez az ár olyan adat, amelyet adott esetben ki kell igazítani, ha az az önkényes vagy fiktív vámérték megállapításának elkerülése érdekében szükséges.

Ugyanis az ügyleti értéknek tükröznie kell az importált áru valós gazdasági értékét, és figyelembe kell vennie ezen áru minden gazdasági értékkel rendelkező elemét.

Amikor azonban a vámértéket nem lehet meghatározni a Vámkódex 29. cikke szerint az importált áru ügyleti értéke alapján, a vámértéket e kódex 30. cikkében foglalt rendelkezéseknek megfelelően kell megállapítani, az utóbbi cikk (2) bekezdésének a)–d) pontjában foglalt módszerek egymást követő alkalmazásával.

Abban az esetben, ha az importált áru vámértékét a Vámkódex 30. cikke alapján sem lehet meghatározni, a vámértéket e kódex 31. cikkében foglalt rendelkezéseknek megfelelően kell megállapítani.

Következésképpen mind az említett kódex 29–31. cikkéből, mind pedig azon sorrendből, amely szerint a vámér-

ték-meghatározás kritériumait e cikkek alapján alkalmazni kell, az következik, hogy e rendelkezések között szubszidiárus viszony áll fenn. Ha ugyanis a vámérték nem állapítható meg valamely rendelkezés alapján, csak akkor kell a meghatározott sorrendben közvetlenül utána következő rendelkezésre hivatkozni.

Mivel a vámérték-megállapítás során a Vámkódex 29. cikkének megfelelően az ügyleti értéknek biztosítanak elsőbbséget, feltehetően a vámérték-meghatározás e módja a legalkalmasabb, és leggyakrabban ezt alkalmazzák.

Ami egyrészt azt a kérdést illeti, hogy a vámhatóságok milyen hatáskörrel rendelkeznek, ha valamely hozzájuk benyújtott bejelentés kételyeket ébreszt, a végrehajtási rendelet 181a. cikke előírja, hogy ha a vámhatóságoknak alapos okuk van kételkedni abban, hogy az importált áruk bevallott értéke az árukért megfizetett vagy megfizetendő teljes összeget jelenti, nem kötelesek a behozott áruk vámértékét az ügyleti érték szerinti módszer alkalmazásával meghatározni. A vámhatóságok tehát elutasíthatják a bejelentett árat, ha ezek a kételyek azt követően is fennállnak, hogy a vámhatóságok az érintett személyt adott esetben minden adat szolgáltatására és minden kiegészítő okmány benyújtására felhívták, valamint megfelelő lehetőséget biztosítottak számára, hogy az említett kételyeket alátámasztó indokokról kifejtse az álláspontját.

Másrészt a Bíróság már megállapította, hogy ami az ügyleti érték helyett figyelembe veendő más értéket illeti, a végrehajtási rendelet 181a. cikke annak megállapítására szorítkozik, hogy „a vámhatóságok nem kötelesek a [...] vámérték[et] az ügyleti érték szerinti módszer alkalmazásával meghatározni”, viszont nem jelöli meg, hogy ebben az esetben az ügyleti érték helyett milyen más értéket kell figyelembe venni.

Ugyanis a Vámkódex 30. és 31. cikkének megfelelően, ha az importált áru vámértéke az e kódex 29. cikkének alkalmazásával nem határozható meg, azt elsősorban az említett 30. cikk, másodsorban pedig az említett 31. cikk alapján kell meghatározni.

Egyébiránt, többek között ugyanezen 30. cikk alkalmazását illetően a végrehajtási rendelet 23. mellékletében szereplő, a Vámkódex 30. pontja (2) bekezdésének a) és b) pontjára vonatkozó megjegyzés 1. pontjából az következik, hogy a vámhatóságok, amennyiben lehetséges, azonos vagy hasonló áru eladását veszik alapul, ugyanazon a kereskedelmi szinten, és megközelítőleg azonos mennyiségben, mint az értékelés alatt álló áru esetében.

Ebből következően a vámhatóságok a vámérték megállapítása céljából az importált áruk bejelentett árától eltérhetnek, és igénybe vehetik az importált áruk vámértéke megállapításának másodlagos módszereit – így például a Vámkódex 30. és 31. cikke szerinti módszereket, és különösen a hasonló áruk eladási árát –, ha az áruk vámértékére vonatkozó kételyeik azt követően is fennállnak, hogy a vámhatóságok az érintett személyt minden adat szolgáltatására és minden kiegészítő okmány benyújtására felhívták, valamint megfelelő lehetőséget biztosítottak számára, hogy az említett kételyeket alátámasztó indokokról kifejtse az álláspontját.

Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság feladata – amely az előtte folyamatban lévő ügyre vonatkozóan egyedülként rendelkezik közvetlen ismeretekkel – annak meg-

határozása, hogy az alapügyben szóban forgó vámhatóság kételyei megalapozták-e az említett másodlagos módszerek igénybevételét, továbbá hogy ez a hatóság felhívta-e az érintett személyt minden adat szolgáltatására és minden kiegészítő okmány benyújtására, valamint megfelelő lehetőséget biztosítottak-e számára, hogy az említett kételyeket alátámasztó indokokról kifejtse az álláspontját.

Annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság hasznos választ kapjon, a fentieket ki kell egészíteni az alapeljárást illetően a Bíróság rendelkezésére álló tényállási elemekre vonatkozó következő észrevételekkel.

Ebben a tekintetben, először is többek között a szóban forgó kételyek megalapozottságát illetően meg kell jegyezni, hogy a Bíróság elé terjesztett iratokból az tűnik ki, hogy az alapügyben az importált áruk bejelentett ügyleti értéke – a szóban forgó vámhatóság álláspontja szerint – az összehasonlítható importált áruk statisztikai átlagértékéhez képest rendkívül alacsony volt. A jelen esetben, amint azt az Európai Bizottság hangsúlyozza, úgy tűnik, hogy bizonyos, az alapügyben szóban forgó árukat illetően a bejelentett ár több mint 50%-kal alacsonyabb volt a statisztikai átlagnál.

E körülmények között meg kell állapítani, hogy a megállapítható hasonló árkülönbség elegendőnek tűnik a vámhatóság kételyeinek igazolásához és a szóban forgó áruk bejelentett vámértékének vámhatóság általi elvetéséhez.

Ezenkívül az nem vitatott, hogy az alapügyben azok a kételyek, amelyek azt eredményezték, hogy az említett hatóság a végrehajtási rendelet 181a. cikkét alkalmazta, nem a kereskedelmi számla hitelességére vonatkoztak, hanem az importált áruk vámértékének helyességére.

Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy a végrehajtási rendelet 181a. cikkének alkalmazásában az importált áru ügyleti értékét igazoló okiratok hitelessége nem meghatározó elem, hanem az azon tényezők egyikének minősül, amelyeket a vámhatóságoknak figyelembe kell venniük. E hatóságoknak ugyanis ezen okiratok hitelessége ellenére is lehetnek kétségeik az importált áruk vámértékének helyességét illetően.

Másodszor, ami azt a kérdést illeti, hogy az alapügyben szóban forgó vámhatóság megfelelő lehetőséget biztosított-e az érintett személy számára, hogy az e kételyeket alátámasztó indokokról kifejtse az álláspontját, a Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy a megyei vámhatóság felhívta az EURO 2004 Hungaryt az importált áruk vámértéke helyességének bizonyítására. E körülmények között meg kell állapítani, hogy ez a hatóság megfelelő lehetőséget biztosított az érintett társaság számára, hogy az említett kételyeket alátámasztó indokokról kifejtse az álláspontját.

Mindazonáltal a Bírósághoz benyújtott ügyiratokból az tűnik ki, hogy a vámhatóságnak adott válaszában ez a társaság nem terjesztett elő újabb bizonyítékokat, és úgy nyilatkozott, hogy a számla szerinti értéket fizette meg a szerződéses partnerének.

5.

Ügyszám: *Az Európai Unió Bírósága 2017. április 26-ai ítélete a C-564/15. sz. ügyben*

Tárgy: Előzetes döntéshozatal – Az uniós jog megsértésére alapított jogalap hivataltól történő figyelembevétele – Az

egyenértékűség elve és a tényleges érvényesülés elve – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – Az előzetesen megfizetett adó levonásához való jog – Fordított adózás – A 199. cikk (1) bekezdésének g) pontja – Kizárólag ingatlanvagyon esetén való alkalmazás – Tévesen kiállított számla alapján az adónak a termék beszerzője által az értékesítő részére történő, jogalap nélküli megfizetése – A termék beszerzője terhére adóhiányt megállapító és az általa kért levonás kifizetését megtagadó, valamint vele szemben adóbírságot kiszabó adóhatóság határozat.

Az ügy:

Egy magánszemély végrehajtói kényszereladás keretében egy mobilhangárt vásárolt egy fizetéképtelen cégtől, amely az egyenes adózás szabályai szerint állított ki az ügyletről számlát, azaz a vevő az áfával megnövelt vételárat fizette meg, az így beszedett áfát az eladó megfizette az adóhatóságnak, a vevő pedig ezután gyakorolta az áfa-levonási jogát.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal később megállapította, hogy a megkötött ügylet olyan ingatlanügyletnek minősül, amelyre az uniós héairányelv alapján (a héa magyar megfelelője az áfa) a fordított adózás szabályait kellett volna alkalmazni, azaz az áfát az adóhatóság részére közvetlenül a vevőnek kellett volna megfizetni. Noha a költségvetést a hiba miatt adóbevétel-kiesés nem érte, hiszen az eladó megfizette az adóhatóság számára az ügyletet terhelő áfát, a szabálytalanság okán a vevőt megfosztották az adólevonás lehetőségétől, illetve a kérdéses áfa-összeg felének megfelelő nagyságú adóbírsággal sújtották.

Az ügy a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság elé került, amely azt kérdezi az Európai Bíróságtól, hogy a jelen helyzetben, amikor a költségvetést bevételkiesés nem érte, megtagadható-e a vevőtől az áfa-levonáshoz való jog gyakorlása, illetve arányos-e vele szemben az adókülönbözet felének megfelelő adóbírság alkalmazása.

A döntés:

1. A 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy az ingatlanvagyonnak a végrehajtó által kényszereladási eljárás keretében történő értékesítésére alkalmazandó.
2. A 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv rendelkezéseit, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az, hogy az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló helyzetben valamely termék beszerzője nem élhet az olyan számla alapján az értékesítőnek jogalap nélkül megfizetett hozzáadottérték-adó levonására vonatkozó jogával, amelyet az általános hozzáadottértékadó-rendszerre vonatkozó szabályok szerint állítottak ki, jöllehet a releváns ügylet a fordított adózás

hatálya alá tartozott, akkor, ha az értékesítő befizette az említett adót az államkincstárba. Ezen elvek azonban megkövetelik, hogy – amennyiben a jogalap nélkül felszámított hozzáadottérték-adónak az értékesítő által a beszerzőnek való visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik többek között az értékesítő fizetéképtelensége miatt – a beszerző közvetlenül az adóhatóságtól kérhesse a visszatérítést.

3. Az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy olyan helyzetben, mint amely az alapeljárás tárgya, a nemzeti adóhatóság a fordított adózás hatálya alá tartozó értékesítés útján terméket beszerző adóalannal szemben az adóhatóságnak fizetendő hozzáadottérték-adó 50%-át kitevő adóbírságot szab ki, miközben nem esett el adóbevételről, és nem merül fel adócsalásra utaló körülmény, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

A döntés indokolása:

A Bíróság ítéletében a mindenekelőtt megállapítja, hogy a végrehajtó által kényszereladási eljárás keretében történő értékesítésre akkor alkalmazhatóak a fordított adózás szabályai, ha az értékesítés tárgya ingatlanvagyon. Ezzel kapcsolatban a Bíróság kimondja, hogy a magyar áfatörvény azon rendelkezése, amely a jelen ügryhöz hasonló esetekben kiterjeszti a fordított adózás alkalmazási területét az ingóságok értékesítésére is, összeegyeztethetetlen az irányelvvel.

Ezt követően a Bíróság kimondja, hogy nem ellentétes az irányelvvel a magyar adóhatóság azon gyakorlata, amelynek alapján a fordított adózás hatálya alá tartozó ügylet beszerzője annak ellenére nem élhet az értékesítőnek tévesen megfizetett adó levonására vonatkozó⁵ jogával, hogy az értékesítő ténylegesen befizette ezen adót az államkincstárba.

E tekintetben a Bíróság hangsúlyozza, hogy a levonási jog gyakorlása kizárólag az irányelv alapján megfizetendő adóra korlátozódik. A jelen ügyben viszont az értékesítőnek nem kellett a beszerző által számára átutalt áfát az adóhatóság részére megfizetnie.

A Bíróság azonban megállapítja, hogy amennyiben a tévesen megfizetett adónak az értékesítő által a beszerzőnek való visszatérítése lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik (például az értékesítő fizetéképtelensége miatt), úgy az uniós jog megköveteli, hogy a beszerző közvetlenül az adóhatóságtól kérhesse a visszatérítést.

Hasonlóképpen, az uniós jog részét képező arányosság elvvel ellentétes az, hogy a nemzeti adóhatóság a jelen ügy körülményei között a fizetendő adó 50%-át kitevő adóbírságot szab ki, miközben nem esett el adóbevételről, és nem merül fel adócsalásra utaló körülmény sem.

6.

Ügyszám: Az Európai Unió Bírósága 2017. június 27-ei ítélete a C-74/16. sz. ügyben

⁵ A 2006/112/EK irányelv.

Tárgy: Verseny – Állami támogatások – Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése – Építkezésekre, létesítményekre és építési munkálatokra kivetett spanyol adó – A katolikus egyház adómentessége – A katolikus egyház gazdasági és nem gazdasági tevékenységének megkülönböztetése – A katolikus egyház nem szigorúan vallási célú tevékenységei – A katolikus egyház szociális, kulturális vagy oktatáspolitikai megbízás keretében végzett tevékenységei – Egyházak, vallási szervezetek és vallási közösségek – EUMSZ 17. cikk – EUMSZ 351. cikk.

Az ügy:

A Spanyolország és a Szentszék között Spanyolországnak az Európai Közösségekhez történő csatlakozását megelőzően létrejött megállapodás különböző adómentességeket biztosít a katolikus egyháznak. A jelen ügyben a spanyol katolikus egyház egyik vallási kongregációja egy Madrid közelében található egyházi iskoláért felelős jogalanyként e megállapodásra hivatkozik annak érdekében, hogy kérje az épületszerkezetekre, berendezésekre és építési munkákra kivetett, majdnem 24 000 euró összegű azon önkormányzati adó visszatérítését, amelyet az iskola előadótermét magában foglaló iskolaépületen elvégzett munkák után fizetett meg. A szóban forgó helyiségeket az állam által szabályozott olyan általános és középiskolai szintű oktatásra használják, amely egyenértékű az állami iskolákban nyújtott oktatással, és amelyet teljes egészében az állami költségvetésből finanszíroznak. E helyiségeket iskolai előkészítő, iskolán kívüli és tankötelettségen túli olyan szabadoktatásra is használják, amelyet az állami költségvetésből nem szubvencionálnak, és amelynek kapcsán beiratkozási díjakat szednek.

Az adóhatóság elutasította a visszatérítés iránti kérelmet. Az adóhatóság szerint a mentesség nem alkalmazható, mivel azt a katolikus egyház olyan tevékenysége vonatkozásában kérték, amelynek nincs szigorúan vallási célja. A Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Madrid (a madridi 4. sz. megyei szintű közigazgatási bíróság, Spanyolország), amely előtt a vallási kongregáció pert indított, azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a vitatott adómentességet, amely a jelen esetben iskolai épületre vonatkozik, az uniós jog által tiltott állami támogatásnak kell-e tekinteni. Ezzel egyidejűleg az ügy azt az alapvető kérdést is felveti, hogy valamely tagállam vonatkozásában tiltott állami támogatásnak minősülhet-e az, ha egy vallási közösséget mentesít bizonyos adók alól, ideértve az olyan tevékenységeket is, amelyeknek nincs szigorúan vallási céljuk.

A döntés:

Az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló adómentesség, amely a katolikus egyházhoz tartozó kongregációt olyan épületben végzett építési munkák vonatkozásában illeti meg, amelyet nem szigorúan vallási célú tevékenységek gyakorlására használnak, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében meghatározott tilalom hatálya alá tartozhat, amennyiben e tevékenységek gazdasági jellegűek, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

A döntés indokolása:

A Bíróság ítéletében kimondja, hogy a vitatott adómentesség tiltott állami támogatásnak minősülhet, amennyiben a szóban forgó helyiségekben gyakorolt tevékenységek gazdasági jellegűek, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

E tekintetben a Bíróság pontosítja, hogy csak a spanyol állam által nem szubvencionált oktatási tevékenységek tűnnek gazdasági jellegűnek, mivel azokat alapvetően az iskolai költségekhez való magán pénzügyi hozzájárulásokból finanszírozzák. A Bíróság azt is megállapítja, hogy a nemzeti bíróságnak kell majd eldöntenie, hogy a szóban forgó helyiségeket legalább részben ilyen gazdasági tevékenységekre használják-e, illetve milyen mértékben használják azokat ilyen tevékenységekre.

A Bíróság hozzáteszi: úgy tűnik, hogy a szóban forgó önkormányzati adó alóli mentesség a tiltott állami támogatásnak minősítéshez szükséges négy feltétel közül kettőt mindenképp teljesít, amennyiben 1) az iskoláért felelős kongregációnak szelektív gazdasági előnyt biztosít, továbbá 2) az önkormányzat bevételeinek csökkenésével, következésképpen pedig állami források bevonásával jár.

Ami a másik két feltételt (vagyis a gazdasági előny által a tagállamok közötti kereskedelemre gyakorolt hatással, valamint a verseny torzításával kapcsolatos feltételt) illeti, a Bíróság jelzi, hogy a vitatott mentesség a vallási kongregáció általi oktatási szolgáltatásnyújtást vonzóbbá teheti az olyan intézmények általi szolgáltatásnyújtásnál, amelyek szintén ugyanezen a piacon működnek. Ezzel szemben emlékeztet arra, hogy az uniós jog⁶ szerint bármely hároméves időszak során a 200 000 euró határt el nem érő támogatások úgy tekintendők, mint amelyek nem befolyásolják a tagállamok közötti kereskedelmet és nem torzítják a versenyt, illetve nem fenyegetnek annak torzításával, vagyis az ilyen intézkedések nem tartoznak az állami támogatás fogalma alá. Így a kérdést előterjesztő bíróság feladata megvizsgálni, hogy a jelen ügyben elérték-e ezt a határértéket, kizárólag azokat az előnyöket figyelembe véve, amelyekben a vallási kongregáció az esetleges gazdasági tevékenységei címén részesült.

A Bíróság végül megállapítja, hogy jöllehet a Spanyolország és a Szentszék között létrejött megállapodás megelőzi e tagállam uniós csatlakozását, adott esetben a vitatott adómentességet nem létező,⁷ hanem új támogatásnak kellene tekinteni. Az épületszerkezetekre, berendezésekre és építési munkákra kivetett spanyol adót ugyanis csak e csatlakozást követően vezették be. Következésképpen, ha a nemzeti bíróságnak állami támogatás fennállását kellene megállapítania, e támogatást be kellene jelenteni a Bizottságnak, és azt a hozzájárulása nélkül nem lehetne végrehajtani.

⁶ [Az EUMSZ 107. cikknek és az EUMSZ 108. cikknek] a *de minimis* támogatásokra való alkalmazásáról szóló, 2006. december 15-i 1998/2006/EK bizottsági rendelet.

⁷ A létező támogatási programokra kizárólag olyan rendszeres vizsgálat vonatkozik, amelyet a Bizottság folytat le, és e támogatási programok mindaddig szabályszerűen végrehajthatók, amíg a Bizottság azokat nem nyilvánította a belső piaccal összeegyeztethetetlennek.

II.

A Kúria döntései:

II.a.)

A Kúria Önkormányzati Tanácsának döntései:⁸

1.

Ügyszám: Köf.5008/2017/4.

Tárgy: Építményadó

Vizsgált jogszabály: Bezenye Község Önkormányzata által alkotott, a helyi adókról szóló 16/2006. (XII. 20.) önkormányzati rendelet

Törvényességi probléma:

A Hegyeshalmi Közös Önkormányzati Hivatal Bezenyei Kirendeltség vezetője (a továbbiakban: Kirendeltség) a 2015. február 20. napján kelt határozatával a 2015-ös adóévre 164 500 Ft építményadó megfizetésére kötelezte a felperest a kizárólagos tulajdonában álló Bezenye külterület X1. hrsz.-ú ingatlanon lévő, nem lakás célját szolgáló, összesen 117,50 m² alapterületű építmény után. A felperes fellebbezése folytán eljáró Győr-Moson-Sopron Megyei Kormányhivatal alperes a 2015. május 6. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A Kirendeltség 2015. február 20-án egy másik határozatot is hozott, amely a X2. hrsz.-ú, 6230,14 m² alapterületű építményt érintette. A Kirendeltség ezen ingatlan után a 2015-ös adóévre a felperes terhére 8722 196 Ft építményadó fizetési kötelezettséget írt elő. A fellebbezés folytán eljáró Győr-Moson-Sopron Megyei Kormányhivatal 2015. május 13. napján kelt határozatával ezt az elsőfokú határozatot is hatályában fenntartotta.

A Kirendeltség 2015. február 20-án hozott egy harmadik határozatot is, amelyben a 2015-ös évre 164.220 Ft építményadó megfizetésére kötelezte a felperest a tulajdonában álló Bezenye külterület X3. hrsz.-ú ingatlanon lévő, nem lakás célját szolgáló, összesen 117,30 m² alapterületű építmény után. A felperes fellebbezése folytán eljáró Győr-Moson-Sopron Megyei Kormányhivatal 2015. május 11. napján kelt határozatával ezt az elsőfokú határozatot is helybenhagyta.

A másodfokú határozatok szerint az ingatlanon található építmények építményadó tárgyát képezik, az adózó és az önkormányzat közötti adásvételi szerződésben rögzített vételár alapján az elsőfokú adóhatóság által megállapított adó nem emészt fel az ingatlan, illetve az építmény értékét.

Az alperes határozataival szemben a felperes keresetet terjesztett elő. Keresetlevelében arra hivatkozott, hogy Bezenye Község Önkormányzata helyi adókról szóló 16/2006. (XII. 20.) önkormányzati rendeletének (a továbbiakban: Ör.) 3. §-a ellentétes a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 6. § c) pontjával, mert sem a helyi sajátosságokra, sem az adózó teherviselő képességére nincs tekintettel. A felperes szerint az önkormányzat

nem kellően differenciált a szabályozásban akkor, amikor 1400 Ft/m²/év adót vetett ki olyan építményre, amely nem alkalmasra tartózkodásra, a használat feltételeit nem biztosítja, és amelynek nincs forgalmi értéke.

Az alperes ellenkérelmében a kereset elutasítását kérte.

Az ügyben eljáró Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: indítványozó) a per tárgyalását felfüggesztette és kezdeményezte a Kúria eljárását az Ör. 3.§-ának 2015. január 1. napjától hatályos szövege vizsgálatára. Álláspontja szerint az Ör. támadott rendelkezése a Htv. 6. § c) pontjába ütközik.

Az indítványozó előadta, hogy mivel az építményadó mértékét megállapító rendelkezések magasabb szintű jogszabályba ütközésének vizsgálata körében jelentőséggel bír a perbeli ingatlanok, építmények forgalmi értékének a meghatározása, a bíróság igazságügyi ingatlanforgalmi szakértői bizonyítást folytatott le. Szakértői vélemény szerint az X1. hrsz.-ú ingatlan nettó forgalmi értéke 2015-ben 2 520 000 Ft, azon belül az ingatlanon található épület nettó pótlási értéke 845 000 Ft volt. Az X3. hrsz.-ú ingatlan nettó forgalmi értéke 2015-ben 2 051 000 Ft, azon belül az ingatlanon található épület nettó pótlási értéke 845 000 Ft volt. Az X2. hrsz.-ú ingatlan nettó forgalmi értéke 2015-ben 3.269.000 Ft, azon belül az ingatlanon található épületek nettó pótlási értéke 2 665 575 Ft volt, ez utóbbi körben a szakértő rámutatott arra, hogy az ingatlan vonatkozásában 149.760.000 Ft lenne a környezetszennyezés miatti mentesítés költsége, mely összeggel csökkenteni kellett mind a telek, mind a felépítmények értékét.

A bíróság szerint az ügyben megállapítható, hogy a perrel érintett ingatlanok és az azon található építmények speciális jellemzőkkel rendelkeznek. Az építmények külterületen helyezkednek el, részben rossz minőségű kavics, illetve földúton közelíthetők meg. Az építmények eredetileg katonai funkcióval kerültek létrehozásra. Az ingatlanon további beépítés csak az eredeti funkciót kiszolgáló műtárgyak elbontása, valamint a környezetszennyezés megszüntetése után – nagyon korlátozott mértékben – lehetséges. Sem az adózót érintően, sem pedig az ingatlanok után adókönyvités, vagy adómentesség nem áll fenn, így a kivetett építményadó rövid időn belül az építmények értékét is felemészti. A Kúria Önkormányzati Tanácsának határozatát idézve az indítványozó rámutatott, hogy az önkormányzatnak értékelnie kell az illetékességi területén lévő ingatlanok, építmények rendeltetését, azok földrajzi elhelyezkedését, a településre jellemző eltérő forgalmi értékeket általában és a településen belül forgalmi értékekben jelentkező eltéréseket is.

Végezetül az indítványt benyújtó bíróság rögzítette, hogy bár a felperes keresetében nem hivatkozott rá, azonban a Htv. 16. § a) pontja szerint az adó mértékének alsó határa 1100 Ft/m², míg az önkormányzati rendelet szerint ez a mérték 1400 Ft/m².

Mindezek alapján kérte az Ör. 3. §-ának 2015. január 1. napjától hatályos szövege felülvizsgálatát, illetve az ügyben alkalmazási tilalom elrendelését.

A Kúria az indítványt a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény (a továbbiakban: Bszi.) 52. §-a alapján megküldte az érintett önkormányzatnak állásfoglalása megismerése céljából.

⁸ A döntést BALOGH ZSOLT (kúriai bíró) dolgozta fel.

A döntés:

A Kúria az indítványt elutasította. Döntésében kifejtette, hogy a Kúria az Alaptörvény és a Bszi. által lehetővé tett normakontroll során az önkormányzati rendeletek célszerűségi vizsgálatát nem végezheti el. Felhatalmazása arra terjed ki, hogy az önkormányzati rendeletek jogszerűségét, más jogszabályokkal való ellentétét vizsgálja, és az ellentét megállapítása esetén az önkormányzati rendeletet megsemmisítse. Egy ingatlan adás-vételi szerződés kockázatát nem lehet az önkormányzat adóztatási jogára hárítani.

A döntés indoka:

A Kúria elsőként azt állapította meg, hogy Bezenye Község Önkormányzata Képviselő-testületének a helyi adókról szóló 4/2016. (IV. 15.) számú önkormányzati rendelete 12. § (2) bekezdése hatályon kívül helyezte az Ör.-t 2017. január 1-jei hatállyal. A Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt lévő 13.K.27.548/2015. számú ügy tárgya a 2015. évi építményadó-kötelezettség, így a bíróságnak a 2015. évben hatályos adótörvényeket – jelen ügyben az Ör.-t – alkalmazni kell. A Kúria több döntésében, így legutóbb a Köf.5012/2016/4. számú határozatában rögzítette, hogy az Önkormányzati Tanács bírói kezdeményezés esetén azt a jogot vizsgálja, amelyet a bírónak alkalmaznia kell. A Pp. 339/A. §-a értelmében a bíróság – főszabályként – a közigazgatási határozat meghozatalakor alkalmazandó jogszabályokat veszi figyelembe. Így kerülhet sor hatályon kívül helyezett, vagy a későbbiekben módosult önkormányzati rendeletek vizsgálatára csakúgy, mint az abban az időszokban hatályos magasabb jogszabályok figyelembe vételére [Indokolás (17)].

A Kúria megállapította továbbá, hogy az Ör. 2007. január 1-től hatályos – és az indítványhoz csatolt – 3. §-a szerint az építményadó mértéke garázs esetén 100 Ft/m², minden más építmény esetén 200 Ft/m². A Kúria eljárása során nyert megállapítást, hogy az Ör.-t 2015. január 1-jei hatállyal módosította a Bezenye Község Önkormányzatának 15/2014. (XII. 1.) önkormányzati rendelete, amely az Ör. 3. §-át akként állapította meg, hogy az építményadó mértéke 1400 Ft/m². Ugyanezen módosítás iktatta be az Ör. 3/A. §-át, amely szerint 75%-os mértékű adókedvezményben részesül a nem üzleti, kereskedelmi célból fenntartott, magánszemély tulajdonában álló építmény.

Az eljárást kezdeményező bíróság hivatkozott arra, hogy amíg a Htv. 16. § a) pontja az adó mértékének felső határát 1100 Ft/m²-ben határozza meg, addig az Ör. szerint ez a mérték 1.400 Ft/m².

A Htv. 6. § c) pontja értelmében „az adó mértékét a helyi sajátosságokhoz, az önkormányzat gazdálkodási követelményeihez és az adóalanyok teherviselő képességéhez igazodóan – az e törvényben meghatározott felső határookra, illetőleg a 16. § a) pontjában, a 22. § a) pontjában, a 26. §-ában, a 33. §-ának a) pontjában meghatározott felső határoknak 2005. évre a KSH által 2003. évre vonatkozóan közzétett fogyasztói árszínvonal-változással, 2006. évtől pedig a 2003. évre és az adóévet megelőző második évig eltelte évek fogyasztói árszínvonal válto-

zásai szorzatával növelt összegére (a felső határ és a felső határ növelt összege együtt: adómaximum) figyelemmel – megállapítsa,

Bár a Htv. 16. § a) pontja szövegében az adó évi mértékének felső határa a 15. § a) pontja szerinti adóalap-megállapításnál 1100 Ft/m², azonban a Htv. 6. § c) pontja a Htv. 16. § a) pontjában meghatározott adómérték tekintetében is lehetővé teszi a valorizált adómaximum megállapítását. Ez építményadó esetén a 2015. évben 1852,1 Ft/m² volt. Így megállapítható, hogy a törvényes adómaximumot az Ör. 3. §-a az 1400 Ft/m² adómaximum megállapításával nem lépte túl.

Az indítványozó bíróság szerint az adó mértéke a Htv. 6. § c) pontját azért sérti, mert az önkormányzat nem volt tekintettel a helyi sajátosságokra és az adózók teherviselő képességére. A Htv. 6. § c) pontjából a három szempontot – azaz a helyi sajátosságokhoz, az önkormányzat gazdálkodási követelményeihez és az adóalanyok teherviselő képességéhez igazodó adómérték követelményét – 2017. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte a 2016. évi LXVI. törvény. Jelen normakontroll eljárás alapjául szolgáló peres ügy tárgya azonban a felperes 2015. évre vonatkozó adókötelezettsége, így az ekkor hatályos joganyag, azaz a Htv. 6. § c) pontjának akkor hatályos szövege az irányadó.

A bírói kezdeményezés rögzíti a per alapjául szolgáló ingatlanok, és épületek igazságügyi ingatlanforgalmi szakértő által megállapított forgalmi értékeit.

E szerint az X1. hrsz.-ú ingatlanon található épület nettó pótlási értéke a 2015. évben 845 000 Ft. Az adóhatósági határozat szerint a 117,50 m² alapterületű építmény után 164 500 Ft építményadót kell fizetni. Az adó mértéke az épület értékének 19,46%-a.

Az X2. hrsz.-ú ingatlanon található épületek nettó pótlási értéke a 2015. évben 2 665 575 Ft. Az adóhatósági határozat szerint 6230,14 m² alapterületű építmény után 8 722 196 Ft építményadót kell fizetni. Az adó mértéke az épület értékének 327%-a. Ugyanakkor ezen ingatlan vonatkozásban a szakértő 149 760 000 Ft összeggel csökkentett értéket használt, mert ennyi lenne a környezetszennyezés miatti mentesítés költsége. E korrigált érték hozzáadásával viszont az adó mértéke nem éri el az épület értékének 1%-át.

Az X3. hrsz.-ú ingatlanon található épület nettó pótlási értéke a 2015. évben 845 000 Ft. Az adóhatósági határozat szerint a 117,30 m² alapterületű építmény után 164 220 Ft építményadót kell fizetni. Az adó mértéke az épület értékének 19,40%-a.

A Kúria a vagyoni típusú adók, a telekadó és az építményadó mértéke törvényességének a megítélésakor több szempont együttes figyelembe vétele alapján jár el, nem csupán egysíkú értelmezéssel veti egybe az adótárgy értékét a kivett adó mértékével. A Köf.5047/2015/3. számú határozat szerint a telekadó konfiskáló jellegének eldöntése esetén tekintettel kell lenni a több évet átfogó adóztatási gyakorlatra, a tulajdon értékének változására, és egyéb körülményekre is. Nem alkalmazható azonban ez a követelmény, ha a vizsgált adóévben az adó mértéke olyan magas, hogy az megegyezik, vagy meghaladja az ingatlan forgalmi értékét (lásd még: Köf.5042/2016. számú határozatot).

A Kúria Önkormányzati Tanácsa az adó konfiskáló jellegének eldöntésekor arra is figyelemmel van, hogy az adó-

mérték az adótárgy forgalmi értékéhez képest ne legyen túlzott (Köf.5024/2016/5. számú határozat). Telekadó esetén az adótárgy értékétől való elszakadással, azaz az aránytalan adóztatással kapcsolatban a Kúriának kiérlelt gyakorlata van. Legutóbb a Kúria a Köf.5024/2016/5. számú határozatában a telek értékének 64%-át kitevő éves telekadó mértéket minősítette konfiskálónak arra tekintettel, hogy a következő adóévekben az adó mértéke meghaladta a telek értékét. Jelen esetben ugyan nem telekadóról, hanem építményadóról van szó, de a vagyoni típusú adóknál alkalmazott mérce jelen ügyben is irányadó lehet.

Az érintett önkormányzat építményadó mértékét meghatározó rendeleteiből következően az 1400 Ft/m² a 2015. évtől irányadó, előtte a 200 Ft/m² volt hatályban. A Kúria utal arra a gyakorlatára, hogy az adó mértékét a Htv. 6. § c) pontja alapján csak kirívó esetben tekinti konfiskálónak. A Kúria úgy ítélte meg, hogy a közel 20%-os adómérték nem tekinthető ilyennek, így minden más körülményt is figyelembe véve az X1. hrsz.-ú ingatlanon lévő épület és az X3. hrsz.-ú ingatlanon található épület utáni adómérték nem sérti a Htv. 6. § c) pontját.

Az X2. hrsz.-ú ingatlanon található épületek vonatkozásában – a Htv. 6. § c) pontja szempontjából – azt a kérdést kell eldönteni, hogy az önkormányzat adó kivétési jogát korlátozza-e az adott ingatlanon szükséges környezetmentesítés költsége. Bár a Kúria gyakorlata szerint nem hagyható figyelmen kívül az ingatlan rendeltetése, földrajzi elhelyezkedése, és a településen belüli forgalmi értékekben jelentkező eltérések sem (Köf.5018/2016/4. számú határozata), azonban a helyi sajátosságok figyelembe vételét nem lehet kiterjesztően értelmezni (Köf.5002/2017. számú határozat). Kúria az Alaptörvény és a Bszi. által lehetővé tett normakontroll során az önkormányzati rendeletek célszerűségi vizsgálatát nem végezheti el [lásd legelőször Köf.5007/2013/4. számú határozat, Indokolás (6)]. Így pl. a Kúria a vagyoni adót kivétő önkormányzati rendeletek vizsgálata során nem vonta a helyi sajátosságok figyelembe vétele körébe azt, hogy az adott ingatlanon lévő épület egészségügyi célokat szolgál, vagy azt, hogy idősök otthonaként funkcionál. Mindemellett a Kúria elismerte azt, hogy a helyi adópolitika szolgálhat településfejlesztési célokat. A Kúria a Köf.5026/2016/4. számú határozatában a telekadó vonatkozásban azt állapította meg, hogy önmagában nem lehet szankció-szerű adóztatásnak tekinteni a törvényes adómaximum alatti, az állagmegóvásra, rekultivációra ösztönző telekadót [Indokolás 48.]. Minderre tekintettel az, hogy az X2. hrsz.-ú ingatlan környezetszennyezés miatti mentesítésre szorul nem adhat alapot arra, hogy a telekadó mérték meghatározásakor az érintett önkormányzatnak kivételt kellett volna képezni az ingatlan rendeltetése szerint.

A Htv. 15. § a) pontja alapján – ha az önkormányzat úgy dönt – az adó alapja az építmény m²-ben számított hasznos alapterülete, a Htv. 16. § a) pontja szerint az adó éves mértékét az adó megállapítás alapjául szolgáló m² szerint kell figyelembe venni. A Htv. 13. §-a az adómentesség körében általános környezetvédelmi szempontot nem ír elő, e körben pusztán azt tartalmazza, hogy mentes az adó alól az atomenergiáról szóló törvény szerint kizárólag a radioaktív hulladék elhelyezésére, a kiegészítő nukleáris üzemanyag tárolására

használt építmény. Az indítvány nem utalt arra, hogy az építményadó alapját képező épületek e körbe tartoznának.

A Htv. 6. § c) pontjában foglalt azon szempont pedig, hogy az adózók teherviselő képességére is figyelemmel kell lenni, megjelenik az Ör. 3/A. §-ában, amely kimondja, hogy 75%-os mértékű adókedvezményben részesül a nem üzleti, kereskedelmi célból fenntartott, magánszemély tulajdonában álló építmény.

Minderre tekintettel a Kúria az indítványt a Bszi. 55. § (3) bekezdése alapján elutasította. A Kúria utal arra, hogy jelen eljárásban csak a normával kapcsolatos szempontokat veheti figyelembe. A bírói kezdeményezés alapjául szolgáló eljárásban azonban a peres ügy összes körülményeit is figyelembe lehet venni. Az általános szabályok mögötti differenciálás a peres eljárásban történhet, ha annak vannak megfelelő szempontjai. Egy ingatlan adás-vételi szerződés kockázatát azonban nem lehet az önkormányzat adóztatási jogára hárítani.

2.

Ügyszám: Köf.5007/2017/4.

Tárgy: Telekadó

Vizsgált jogszabály: Budapest Főváros X. kerület Kőbányai Önkormányzat Képviselő-testületének a telekadóról szóló 42/2011. (XI. 24.) számú rendelete 2012. január 1-től 2014. december 31-ig hatályos 5. § (1) bekezdése

Törvényességi probléma:

Budapest Főváros X. kerület Kőbányai Önkormányzat (a továbbiakban: Önkormányzat) jegyzője a felperes D. és S. Kft.-t Budapest X. kerület, külterület .../1 hrsz. ingatlan (a továbbiakban: telek) után 23 478 m² alapul vételével, 2012–14. évekre telekadó adónemben lefolytatott ellenőrzés eredményeképpen, összesen 18 242 406 Ft adóhiány, 9 121 203 Ft adóbírság és 2 347 263 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

Az önkormányzati adóhatóság Budapest Főváros X. kerület Kőbányai Önkormányzat Képviselő-testületének a telekadóról szóló 42/2011. (XI. 24.) számú rendelete (a továbbiakban: Ör.) 2012. január 1. – 2014. december 31. között hatályos 2. §, 5. § (1)–(3) bekezdés, az 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 2012. január 1-től hatályos 19. § b) pont, 52. § 16. pont és a 2006. évi V. törvény 7. § (2) bekezdés rendelkezéseit hivatkozva a telekadó adónemre a felperes által megjelölt mentességi okokat elutasította. Megállapítást nyert, hogy a telek nem áll építési tilalom alatt, nem erdő művelési ágban nyilvántartott belterületi telek, hanem „*kivett feltöltött terület*” megnevezésű ingatlan, mely a felperes telephelyként vállalkozási célt szolgál; a telken nincsen épület sem, ezért a telek teljes területe a telekadó hatálya alá tartozik.

Budapest Főváros Kormányhivatala az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Megállapította, hogy az önkormányzati adóhatóság jogszerűen járt el, mert csak az erdő művelési ágban nyilvántartott belterületi telek mentes a telekadó alól, a külterületen elhelyezkedő művelés alól kivett terület nem, a telek a cégnyilvántartás szerint a felperes telephelye, ezért kedvezményes adómérték nem alkalmazható.

A felperes a közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálatát kezdeményezte. Álláspontja szerint az Ör. alapján olyan mértékű helyi adó bevallására köteles, ami ellentétes Htv. és az Alaptörvény XXX. cikkével. A telek szerinte értéktelen, művelésre nem alkalmas, a telekadó mértéke a forgalmi értékhez képest aránytalan.

Az alperes és a beavatkozó Önkormányzat a kereset elutasítását kérte. A perben csatolt, 2015. március 31-én kiállított értékbizonyítvány szerint a telek forgalmi értéke 35 217 000 forint.

A fenti tényállás alapján Fővárosi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság (a továbbiakban: indítványozó) az előtte folyó per felfüggesztése mellett végzéssel indítványozta az Önkormányzat telekadóról szóló 42/2011. (XI. 24.) számú rendelete 2012. január 1-től 2014. december 31-ig hatályos 5. § (1) bekezdése törvényességének vizsgálatát, kérte a jogszabály e pontjának megsemmisítését, továbbá a perben való alkalmazása tilalmának kimondását.

Az indítványozó érvelése szerint az érintett Önkormányzat megsértette a Htv. 6. § c) pontjában foglaltakat, valamint a hivatkozott rendelkezés az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdésébe is ütközik. Az indítvány ugyancsak hivatkozik a Köf.5081/2012/4. számú kúriai határozatra, mely szerint az adómérték az adótárgy értékéhez képest nem eredményezhet aránytalanságot. A konkrét telekre nézve az adó évente 6080802 Ft adóterhelést jelent. Vagyis az adó hat év alatt a vagyon értékét fölemésztí.

Az Önkormányzat állásfoglalása szerint a kérdéses jogszabályhely nem jogsértő, ezért az indítvány elutasítása indokolt. A képviselő-testület ugyanis a telekadó mértékét differenciáltan, az akkor hatályos Htv. 6. § c) pontjának megfelelő mérlegeléssel állapította meg. Másrészt a mérték a konkrét esetben sem eltúlzott vagy olyan mértékű, hogy az eloldódna a vagyontárgy értékétől. Az ingatlan más célú hasznosítása minden további nélkül lehetséges volna, ami által kedvezőbb besorolási kategóriába kerülne a telek adózási szempontból, továbbá értékét is jelentősen növelné a telek övezeti kategóriák közötti átsorolása. Az Önkormányzat az Alkotmánybíróság és a Kúria határozataira hivatkozva, összehasonlításban is úgy látja, hogy az általa alkalmazott mérték egyáltalán nem túlzó.

A döntés:

A Kúria az indítványt elutasította. Döntésnek lényege szerint az Önkormányzatnak elvitathatatlan joga, hogy településpolitikája részeként ingatlangazdálkodási politikát folytasson és ahhoz – a jogszerűség keretei között – helyi adó-rendszeri eszközöket is igénybe vegyen.

A döntés indoka:

Helyi adók bevezetésére a Htv. 1. §-a hatalmazza fel az önkormányzatokat, melyek a Htv. rendelkezéseinek keretei között élhetnek az adómegállapítás jogával. Az akkor hatályos Htv. 6. § c) pontja három kritériumot rendel az adómérték

meghatározásához: az önkormányzat az adómértékben a helyi sajátosságokat, az adóalanyok teherbíró képességét és az önkormányzat gazdálkodási követelményeit érvényesítheti.

A Kúria Önkormányzati Tanácsa a Köf.5001/2013. számú határozatában – az Alkotmánybíróság határozataira utalással – megállapította, hogy „a vagyoni típusú adók célja az arányos közteherviselés elvének megvalósítása: a vagyontulajdon minden adóalany vonatkozásában ugyanaz, a vagyontömeg, jelen esetben az ingatlantulajdon. Az adókötelezettség törvényi okból, a tulajdonolt vagyontömegre tekintettel keletkezik.” Ez azt jelenti, hogy a kötelezettség tartalma, mértéke a vagyontömeg értékéhez – amely egyben az adóalany teherbíró képességét is jelenti – igazodó kell legyen. „Ez az alapja a vagyontulajdonok esetében az adózással szembeni azonos (önkormányzati) jogalkotói elbánásnak. E megállapítás normatív alapját elsődlegesen az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése adja, e követelményt az önkormányzati jogalkotó esetében ugyanakkor a Htv. 6. § c) pontja közvetíti.”

A teherbíró képességgel összhangban nem állóként semmisítette meg az Önkormányzati Tanács Zalaszentiván Község Önkormányzata által alkotott rendelet telekadó mértékét megállapító rendelkezéseit (5081/2013., MK 2013., 42. szám). A Kúria ebben az esetben azt állapította meg, hogy az adótárgy értékének közel 70%-át kitevő mértékű éves telekadómérték számottevően eloldódott az adóztatott vagyontömeg értékétől.

Az Önkormányzati Tanács fentiekben hivatkozott határozataiban utalt arra is, hogy a helyi sajátosságok között értékelendő – az adóztatott vagyontömeg értékét is befolyásoló tényezőként – a telek hasznosítása, funkciója, belterületi, külterületi besorolása, belterületi elhelyezkedése, egyéb fizikai adottsága (pl. a telek hasznosíthatóságát kedvezőtlenül, avagy éppenséggel kedvezően befolyásoló helyi körülmények). Ezért a Köf.5001/2013. számú határozatában értékelte azt a körülményt is, hogy az önkormányzat a telekadó megállapításának alapjaként az adóval érintett telkeket övezetekbe sorolta.

Az Ör. akkor hatályos szövege szerint:

„5. § (1) A telekadó évi mértéke – a (2) és (3) bekezdésben meghatározott kivétellel – 259 Ft/m².

(2) Sportcélú telek esetében – amennyiben a telket ténylegesen sportcélra használják – a 200 000 m²-t meghaladó területű adóköteles telek 200 000 m² feletti része után a telekadó évi mértéke 80 Ft/m².

(3) A Budapest Főváros Önkormányzat Közgyűlésének a Fővárosi Szabályozási Kerettervről szóló 46/1998. (X. 15.) önkormányzati rendeletében meghatározott erdőterület, valamint zöldterület keretövezetbe sorolt telek vagy telekrész – kivéve a vállalkozó üzleti célt szolgáló telke – után a telekadó évi mértéke 130 Ft/m².”

Az akkor hatályos Htv. 6. § c) pontja szerint az önkormányzat adómegállapítási joga arra terjed ki, hogy „az adó mértékét a helyi sajátosságokhoz, az önkormányzat gazdálkodási követelményeihez és az adóalanyok teherbíró képességéhez igazodóan – az e törvényben meghatározott felső határookra, illetőleg a 16. § a) pontjában, a 22. § a) pontjában, a 26. §-ában, a 33. §-ának a) pontjában meghatározott felső határoknak 2005. évre a KSH által 2003. évre vonatkozóan közzétett fogyasztói

árszínvonal-változással, 2006. évtől pedig a 2003. évre és az adóévet megelőző második évig eltelt évek fogyasztói árszínvonal változásai szorzatával növelt összegére (a felső határ és a felső határ növelt összege együtt: adómaximum) figyelemmel – megállapítsa”.

A Kúria Önkormányzati Tanácsa a Köf.I.5045/2013/6. számú határozatában kimondta, hogy normakontroll eljárásban nem értékelhető olyan körülmény, amely szerint a Htv. 6. § c) pontja szerinti teljesítőképességre utaló körülmény megvalósul azzal, hogy az adózó fizetőképés vállalkozás. A teljesítőképesség ugyanis az adótárgy értékével áll összefüggésben. A Kúria Önkormányzati Tanácsának ezen túlmenően kiterjedt ítélkezési gyakorlata van az önkormányzatok telekadóztatási gyakorlatának vizsgálata elvei tekintetében. A Köf.5024/2016/5. számú határozat összefoglaló megállapítása szerint a telekadóról szóló szabályozás során a törvényben meghatározott elvek alkalmazása körében igazodni kell ahhoz a szemponthoz, hogy az adómérték az adótárgy telek forgalmi értékéhez képest ne legyen túlzott. A Köf.5021/2016/3. határozatban megjelenített szempont, hogy a helyi önkormányzatoknak a telekadó mértékének meghatározása során tekintettel kell lenni a telkek – közművesítettségében, közúton történő megközelíthetőségében rejlő – értékére is. A Köf.5018/2016/4. határozat azt emelte ki, hogy az önkormányzatnak értékelnie kell az illetékességi területe alá tartozó telkek rendeltetését, azok földrajzi elhelyezkedését, a településre jellemző eltérő forgalmi értékeket általában és a településen belüli forgalmi értékekben jelentkező eltéréseket is. Továbbá megjelent az a szempont is, hogy adott kategórián belül ne legyen olyan nagy eltérés, ami jogszerűen nem indokolható.

A Kúria megállapította, hogy az Ör.-ben a telekadó mértékének meghatározása differenciált. Mégpedig oly módon, hogy az a vagyontárgy értéke (szabályozott rendeltetése) szerint valósul meg. Különösen ilyen az a kritérium, amelyik az övezetbe sorolás alapján tesz különbséget az előírt adómérték tekintetében.

További érvényesítettnek tekinthető szempont, hogy a vagyoadó mértékét a vagyontárgy értékével összefüggésben kell elsősorban mérlegelni, tehát az nem szakadhat el az adótárgy értékétől. A kiállított értékbizonyítvány szerint a telek forgalmi értéke 35 217 000 forint. Az adóteher évente 6 080 802 forint, azaz 17%. A Kúria Önkormányzati Tanácsa gyakorlata szerint az adózó vállalkozás ilyen mértékű megadóztatása nem idéz elő súlyos aránytalanságot.

Jelen esetben figyelemmel kell lenni arra is, hogy a tulajdonosnak van lehetősége az övezetek közötti átminősítésre, telekalakításra, telekrendezésre, figyelemmel a környező területek valós ingatlanhasznosítására és -forgalmára. Az Önkormányzatnak elvitathatatlan joga, hogy településpolitikája részeként ingatlangazdálkodási politikát folytasson és ahhoz – a jogszerűség keretei között – helyiadó-rendszeri eszközöket is igénybe vegyen.

Az Ör. vitatott rendelkezései ezért nem ellentétesek a Htv. 6. § c) pontjában foglalt előírásokkal mivel a telekadó mértékének meghatározásakor figyelembe vették a helyi sajátosságokat és az adózóknak a telektulajdonhoz kötődő ésszerű

teherviselő képességét. A Kúria álláspontja szerint az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdésében foglalt arányosság követelménye sem sérült.

A fentiekre tekintettel a Kúria az indítványt a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény (a továbbiakban: Bszi.) 55. § (3) bekezdése alapján elutasította.

3.

Ügyszám: Köf.5001/2017/5.

Tárgy: Települési támogatás

Vizsgált jogszabály: Szigetvár Város Önkormányzata Képviselő-testületének a pénzügyi és természetben nyújtott települési támogatásokról szóló 3/2015. (II. 26.) önkormányzati rendelet 2. § (2) pontja

Törvényességi probléma:

Az ügyben a felperes segélyezés iránti kérelmet nyújtott be, amely a pénzügyi és természetben nyújtott települési támogatásokról szóló 3/2015. (II. 26.) önkormányzati rendelet (a továbbiakban: Ör.) alapján elutasításra került. A felperes a közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálatát kérte. A bíróság a határozatot hatályon kívül helyezte és az alperesi önkormányzatot új eljárásra kötelezte eljárási szabálysértés miatt.

Az új eljárás során született újabb elutasító határozat ellen a felperes ismét keresetet nyújtott be a Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz.

Közben 2016. március 10-én a felperes újra kérelmet terjesztett elő az alperesnél, mely kérelem első és másodfokon szintén elutasításra került. A felperes e határozatnak is kérte a bírósági felülvizsgálatát.

A bíróság a fenti ügyeket egyesítette.

A peres eljárás alatt a Baranya Megyei Kormányhivatal törvényességi felhívással élt. Az alperes ennek hatására az Ör. néhány rendelkezését módosította, a jelen eljárásban kifogásolt rendelkezést azonban változatlanul hagyta.

A Pécsi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a per tárgyalását felfüggesztette, és kezdeményezte az Ör. 2. § (2) pontjának a szociális igazgatásról és szociális ellátásokról szóló 1993. évi III. törvény (a továbbiakban: Szoc.tv.) 45. § (4) bekezdésébe ütköző törvényellenességének megállapítását. A bíróság szerint a Szoc.tv. fenti rendelkezéséhez képest az Ör. számottevő szűkítést tartalmaz, és ezzel jelentősen leszűkítette az igénybevételre jogosultak körét. Márpedig ez, álláspontja szerint, jogszabályellenes a Szoc.tv.-hez képest, továbbá sérti az Alaptörvény XIX. cikk (1)–(2) bekezdését. Utalt a bíróság arra is, hogy az alperesi önkormányzat 2014. óta folyamatosan szűkíti a rendkívüli méltánylást érdemlő esetek körét.

Az indítványra a Szigetvár Város Polgármestere állásfoglalást nyújtott be az Önkormányzat részéről. Ebben előadta, hogy a Szoc.tv. rendelkezésében csak példalozó felsorolást ad. Ehhez képest pedig az Ör. nem sért jogszabályt. A Baranya Megyei Kormányhivatal törvényességi kifogásaira pedig a képviselő-testület módosításokat fogadott el.

A döntés:

A Kúria az indítványt elutasította. Megállapította, hogy a helyi önkormányzat mérlegelési jogkörébe tartozó támogatások feltételeinek a törvényes keretek közötti megállapítása a Szoc.tv. rendelkezéseit önmagában nem sérti.

A döntés indoka:

Az indítvány szerint az Ör. vitatott rendelkezése a Szoc.tv. 45. § (4) bekezdésébe ütközik. E szerint: „Rendkívüli települési támogatásban elsősorban azokat a személyeket indokolt részesíteni, akik önmaguk, illetve családjuk létfenntartásáról más módon nem tudnak gondoskodni vagy alkalmanként jelentkező többletkiadások – így különösen betegséghez, halálesethez, elemi kár elhárításához, a válsághelyzetben lévő várandós anya gyermekének megtartásához, iskoláztatáshoz, a gyermek fogadásának előkészítéséhez, a nevelésbe vett gyermek családjával való kapcsolattartáshoz, a gyermek családba való visszakerülésének elősegítéséhez kapcsolódó kiadások – vagy a gyermek hátrányos helyzete miatt anyagi segítségre szorulnak.”

Ehhez képest a rendkívüli települési támogatás esetén az Ör. 2017. február 27-én hatályos 2. § (2) bekezdése szerinti rendkívüli méltánylást érdemlő eset csupán „közeli hozzátartozó halálesete és elemi kár bekövetkezése”.

A Szoc.tv. vonatkozó bekezdése „így különösen” kezdettel enumeratív felsorolást alkalmaz. Az Ör. felsorolása beleesik az „alkalmanként jelentkező többletkiadások” fogalmába. Ráadásul, bár ez nem lenne szükséges, hiszen nem taxációról van szó, a példálózó felsorolásban is szerepelnek ilyen esetek. Ezen az alapon jogszabálysértés nem állapítható meg. Másfelől, az önkormányzat mérlegelési, jelen esetben szűkítési joga megáll. Magyarország Alaptörvénye 32. cikk (1) bekezdés a) pontja szerint a helyi önkormányzat a helyi közügyek intézése körében törvény keretei között rendeletet alkot.

A törvényi felhatalmazás adta körben a helyi önkormányzat önként vállalhat feladatot. A Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény (a továbbiakban: Möt.v.) 10. § (2) bekezdés első két mondata szerint: „A helyi önkormányzat – a helyi képviselő-testület vagy a helyi népszavazás döntésével – önként vállalhatja minden olyan helyi közügy önálló megoldását, amelyet jogszabály nem utal más szerv kizárólagos hatáskörébe. Az önként vállalt helyi közügyekben az önkormányzat mindent megtehet, ami jogszabállyal nem ellentétes.”

A Szoc.tv. 45. §-a szerint a helyi önkormányzat rendkívüli települési támogatás feltételeit a törvény adta keretek között maga határozza meg. E rendelkezés tartalma kialakításával, az adott körben maga alakítja vállalt kötelezettségei mértékét. Szabadon vállalhat többet vagy kevesebbet forrásai terhére. Hogy többet vagy kevesebbet vállal, az ezen túlmenően a képviselő-testület akaratán, belátásán, helyi politikai preferenciáin múlik. Döntése nyomán ennek maradandó kifejezése az ennek megfelelő normatív szabályozás. A mérlegelési jog ebben a folyamatban az önkormányzás lényegéhez tartozik. Ennek pusztá gyakorlása önmagáért nem lehet jogellenes.

A helyi mérlegelés tartalmának az egyébként jogszerű feltételek adta felhatalmazás keretei között való gyakorlása nem kifogásolható célszerűségi alapon, hiszen az a törvényi felhatalmazással ellentétes lenne.

Jelen esetben az Ör. szabályozása a törvényi felhatalmazás adta körön belül szűkebb, de ettől még az teljességgel jogszerű marad. A szabályozás célszerűsége iránt a felelősséget csakis a választott szerv viselheti. Normakontrollnak ilyen alapon nem lehet helye.

Mindezek alapján az indítvánnyal támadott Ör.-rendelet törvényellenessége és alkalmazása tilalmának kimondására irányuló indítványt a Kúria a Bszi. 55. § (3) bekezdése alapján elutasította.

II. b.)**A Kúria, mint felülvizsgálati bíróság döntései:⁹****1.**

Ügyszám: Kfv.V.35.519/2016/7. szám

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás:

A felperes Gy. város sportlétesítményeit működteti, mint az önkormányzat 100%-os tulajdonában álló közhasznú nonprofit társaság. A városi sport- és rendezvénycsarnok, strandfürdő használatáért bérleti díjat fizet az önkormányzatnak, míg az egyéb sportlétesítményeket ingyenesen veszi igénybe. A város önkormányzatának képviselő testülete határozatban döntött a felperes által működtetett létesítményekben az egyes intézmények és sportcélú szervezetek számára biztosítandó használati támogatásról, meghatározva, hogy melyik szervezet, milyen célra, éves szinten hány órában illetőleg mennyi belépés során, milyen kedvezményekkel veheti igénybe a létesítményeket. A 2009. és 2010. években az önkormányzat támogatási szerződést kötött a felperessel, működési célú támogatás megnevezéssel forrást biztosítva a részére.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága a felperesnél 2009. és 2010. évekre általános forgalmi adó (áfa) adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként – megismételt eljárásban – 2010. június 26. napján meghozott 1962239529 számú határozatával a felperest 27 677 000 Ft adókülönbözet, 5 535 000 Ft adóbírság és 8 550 000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljár alperes a 2014. szeptember 30. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helyben hagyta.

Indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság a rendelkezésre álló adatok alapján helytállóan jutott arra a következtetésre, miszerint az önkormányzat által az adózó részére működési célú támogatás megnevezéssel nyújtott támogatások az adózó által harmadik személyek számára nyújtott szolgálta-

⁹A döntést DARÁK PÉTER (a Kúria elnöke) szerkesztette

tások árát (díját) közvetlenül befolyásolták, mivel az önkormányzat képviselő testületi határozat formájában pontosan meghatározta azt, hogy mely szervezet, milyen célra, éves szinten hány órában, illetőleg mennyi belépés során milyen kedvezményekkel veheti igénybe az önkormányzat tulajdonában álló, de az adózó által működtetett létesítményeket, részéről nyújtott szolgáltatásokat, és az önkormányzat mindkét vizsgált évben működési célú támogatás megnevezéssel jelentős összegű támogatást nyújtott az adózónak. Az önkormányzati támogatás az adózó által nyújtott szolgáltatások árát, díját – a kedvezményezett körbe tartozó igénybe vevők számára kedvezményesen nyújtott belépőjegyek ára tekintetében – közvetlenül befolyásolta. Erre a tényre figyelemmel az önkormányzat által nyújtott támogatásból a kedvezményezett szolgáltatásnyújtások részbeni ellentétezését szolgáló rész az adózónál az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfatv.) 65. §-ának utolsó fordulata alapján adóalapot képez. A felek akaratát az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (7) bekezdésében foglalt alkalmazásával értékelve megállapítható, hogy az önkormányzati támogatás részben, a kedvezményes jegyárak alkalmazása miatt kieső bevételek pótlását célozta, ezáltal az árát közvetlenül befolyásoló támogatásnak tekintendő. Az önkormányzati támogatás elengedhetlenül és feltétlenül szükséges volt ahhoz, hogy a társaság az általa üzemeltetett létesítmények igénybevételét, bizonyos intézmények, egyesületek és más szervezetek részére kedvezményes áron biztosíthassa, és ily módon megfeleljen a számára kötelező erővel bíró tulajdonosi elvárásoknak, döntéseknek, illetőleg a kedvezményezett igénybe vevők részére kedvezményes áron nyújtott szolgáltatások miatt előálló bevételkiesés ellenére a társaság működőképessége fennmaradjon. Az önkormányzati támogatásnak az adózó által nyújtott szolgáltatások árára, díjára gyakorolt közvetlen befolyása tehát megkérdőjelezhetetlen, annak mértéke pedig értelemszerűen a támogatott adózó által nyújtott kedvezményes szolgáltatások ára és a teljes piaci áron nyújtott szolgáltatások ára, díja közötti különbözet összegével megegyező.

A hatóság határozata tartalmazott még megállapítást a Gy.-i Kézilabda Klubbal, illetve a Gy.-i Városi Sárkányrepülő Klubbal (a továbbiakban: Klubok) összefüggésben is.

A kereseti kérelem:

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte.

Álláspontja szerint téves a hatóság megállapítása, mert nincs közvetlen ok-okozati összefüggés a finanszírozása és a szolgáltatásainak értékesítési ára/díja között, azokat a kapott támogatás nem befolyásolta.

Vitatta még a Klubokra vonatkozó hatósági megállapításokat is.

A Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 2015. május 8. napján kelt ítéletével a felperes keresetét elutasította. Elsődleges álláspontja az volt, hogy a felperes nem támadta keresettel az alapeljárásban meghozott, az elsőfokú határozatot megsemmisítő azon másodfokú határozatot, amelyben az

alperes megállapította, hogy a támogatások befolyásolták az adózó által nyújtott szolgáltatások díját, így beállt a részjogerő, amelynek következtében a perben már nem volt vitatható a megismételt eljárásban meghozott határozatokban rögzített azon elsőfokú és másodfokú hatósági álláspont, hogy a felperes részéről kapott támogatás befolyásolta a szolgáltatás nyújtásának árát, díját. Az elsőfokú bíróság értékelt és elbírált a kereset további részeit, közöttük a Klubokkal kapcsolatos megállapításokat is.

A felperes felülvizsgálati kérelme folytán eljárta Kúria a 2016. március 3. napján kelt végzésével a Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. A Kúria megállapította, hogy az Art. 136. §-a, 140. § (1) bekezdése, 143. § (1) bekezdése rendelkezéseit megsértve tévedett az elsőfokú bíróság akkor, amikor a támogatás jogi minősítése kapcsán az alperesi álláspontot meg nem támadhatónak minősítette, és érdemben az ezt vitató kereseti kérelemmel nem foglalkozott. Az elsőfokú bíróság téves jogi álláspontja miatt a kereset e részéről nem döntött, megsértette a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 213. §-át, ezért a Kúria hatályon kívül helyezte a jogerős döntést és az elsőfokú bíróságot e keresetrészre vonatkozóan új eljárás lefolytatására utasította. A továbbiakban a Kúria megállapította, hogy a támogatás számszaki elszámolása, a Klubokra vonatkozó ítéletrészek felülvizsgálata a felülvizsgálati kérelem tényszerűségi hiányosságai, így alaptalansága okán nem volt elvégezhető. A megismételt eljárásra vonatkozó kúriai útmutatás szerint az elsőfokú bíróságnak a támogatás jogi minősítése körében kellett döntést hoznia, és ítéletében újabb vizsgálódás nélkül csak meg kellett jelenítenie a már elbírált keresetrészeket és az azokra vonatkozó jogi álláspontját.

Az elsőfokú ítélet:

A megismételt eljárásban eljárta elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a másodfokú határozatot hatályon kívül helyezte és az alperest új eljárásra kötelezte.

Álláspontja szerint az önkormányzat részéről biztosított működtetési támogatás a felperes által működtetett intézmények fenntartására, illetőleg részbeni felújítására adott általános támogatás volt, az valamennyi, a fenntartással kapcsolatos költség, kiadás (figyelembe véve a bevételeket is) fedezetére szolgált, a kedvezményezettek számára nyújtott szolgáltatás árát közvetlenül nem befolyásolta. Megállapította, hogy a felperesnek az adókülönbözetre és a késedelmi pótlékre vonatkozó érvelése megfelelő kimunkáltság hiányában nem alapos.

Rögzítette az elsőfokú bíróság, hogy a Kúria végzésében foglaltaknak megfelelően csak megjelenítette ítéletében a már elbírált keresetrészeket, azokat ismételtelen érdemben nem bírálta el.

A felülvizsgálati kérelem:

Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset teljes körű elutasítását kérte.

Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság az Áfatv. 2. § a) pontjában, 9. § (1) bekezdésében, 65. §-ában foglaltak megsértésével jogsértő határozatot hozott. Az alperes a támogatás vonatkozásában fenntartotta és lényegében megismételte a határozatában kifejtetteket.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és jogszerű döntés meghozatalát, illetve az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte.

Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság megsértette a Pp. 206. §-át, 221. §-át, a Klubokkal kapcsolatosan a Pp. 275. § (4) és (7) bekezdéseit, 339. §-át.

Az elsőfokú bíróságnak az ítéletének jogi indokolásában kifejtettek alapján és miatt meg kellett volna változtatnia a hatóság határozatát és nem utasíthatta volna az adóhatóságot új eljárásra, amelynek nem más a célja, minthogy elvégezze azt a munkát, amelyet az elsőfokú bíróságnak kellett volna végrehajtania.

Az elsőfokú bíróság a Klubokkal kapcsolatosan tévesen értelmezte a Kúria végzését, ugyanis a kúriai utasítás nem jelenthette azt, hogy változatlanul csak be kell illeszteni a Klubokra vonatkozó ítéletrészeket az új ítéletbe, mert ezt akkor lehet csinálni, ha egyébként tényállásbeli és jogi változások nem történtek.

A felperes csatlakozó felülvizsgálati kérelmet is előterjesztett, amelyben előadta, hogy a már benyújtott felülvizsgálati kérelmét másolatban előterjeszti és azt kéri csatlakozó felülvizsgálati kérelemként is figyelembe venni.

A peres felek ellenkérelmeikben az ellenérdekű fél felülvizsgálati kérelmének az elutasítását kérték.

A Kúria döntése és jogi indokai:

Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos, a felperes felülvizsgálati kérelme és csatlakozó felülvizsgálati kérelme nem alapos.

Elsődlegesen kifejti a Kúria, hogy a bíróság a Pp. 212. § (1) bekezdése értelmében a per érdemében ítélettel dönt. Az elsőfokú bíróság megismételt eljárásban járt el, az adóhatározatok felülvizsgálatára irányuló perben előterjesztett keresetről első alkalommal a 8.K.27.292/2014/12. számú ítéletével döntött. Az ítélet ellen jogkérdésben felülvizsgálatnak van helye (Pp. XIV. fejezet), felperes a részéről kezdeményezett rendkívüli jogorvoslati eljárásban a 8.K.27.292/2014/12. számú ítélet több részét is támadta, amely miatt a Kúria külön-külön értékelte az egyes felülvizsgálati kérelemrészekkel támadott ítéletrészeket.

A Kúria a Kfv.I.35.480/2015/10. számú végzésével akként döntött, hogy az ítéletnek a támogatás számszaki elszámolása, a két Klubbal kapcsolatos részei felülvizsgálata – a rájuk vonatkozó felülvizsgálati kérelem alaptalansága miatt – érdemben nem végezhető el. Ezen ítéletrészek elleni felülvizsgálat tehát nem vezetett eredményre, és amiatt, mert az ítélet ellen a közlésétől számított 60 napon belül van helye felülvizsgálatnak [Pp. 272. § (1) bekezdés], amelyet a felperes a 8.K.27.292/2014/12. számú ítélet ellen a Kfv.I.35.480/2015. számú felülvizsgálati eljárásban kimerített, a támogatás számszaki elszámolása, a két Klubbal kapcsolatos ítéletrészek többé felülvizsgálati kérelemmel nem támadhatók. Nincsen

jogszabályi lehetősége felperesnek a Klubokra vonatkozóan ismételt joghatályos felülvizsgálati kérelmet előterjeszteni, a Kúriának pedig törvényi lehetőség hiányában e felülvizsgálati kérelemrészt érdemben elbírálni, a felperes felülvizsgálati kérelmének e részei ezért nem alaposak.

A Kúria az alperes felülvizsgálati kérelmének helyt adott, a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, a keresetet teljes körűen elutasította, amely miatt a felperes felülvizsgálati, továbbá csatlakozó felülvizsgálati kérelmének az a része, hogy az elsőfokú bíróság a határozatok megváltoztatása rendelkezés helyett jogszerűen helyezte-e hatályon kívül a másodfokú határozatot az alperes új eljárásra kötelezésével, avagy sem, az ítélet hatályon kívül helyezése miatt érdemben nem dönthető el. A felperes felülvizsgálati és csatlakozó felülvizsgálati kérelmének e része ezért nem alapos.

Az alperes felülvizsgálati kérelmet a Klubokra vonatkozóan nem nyújtott be, amely miatt a Klubokkal kapcsolatosan előterjesztett csatlakozó felülvizsgálati kérelemnek nem volt mihez csatlakoznia, így e csatlakozó felülvizsgálati részt a Kúriának a Pp. 273. § (6) bekezdése alapján el kellett utasítania.

Az alperes felülvizsgálati kérelme alapjául szolgáló anyagi jogi szabályozás az Áfatv., amelynek 2. § a) pontja szerint e törvény alapján adót kell fizetni az adóalany által – ilyen minőségében – belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása után. A 9. § (1) bekezdése értelmében termék értékesítése: birtokba vehető dolog átengedése, amely az átvevőt tulajdonosként való rendelkezésre jogosítja, vagy bármely más, a birtokba vehető dolog szerzése szempontjából ilyen joghatást eredményező ügylet. A szolgáltatás nyújtása [13. § (1) bekezdés]: bármely olyan ügylet, amely e törvény értelmében nem termék értékesítése. A 65. § alapján termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapja – ha e törvény másként nem rendelkezik – a pénzben kifejezett ellenérték, amelyet a jogosult kap vagy kapnia kell akár a termék beszerzőjétől, szolgáltatás igénybe vevőjétől, akár harmadik féltől, ideértve a támogatások bármely olyan formáját is, amely a termék értékesítésének, szolgáltatás nyújtásának árát (díját) közvetlenül befolyásolja.

Az önkormányzat által a felperes részére működési célú támogatás megnevezéssel nyújtott támogatások és az Áfatv. 65. §-ának összevetése körében a Kúria a közigazgatási eljárás, a per teljes iratanyaga alapján – figyelemmel az egységes kúriai joggyakorlatra is (Kfv.I.35.951/2000/4., Kfv.I.35.399/2002/6., Kfv.I.35.097/2000/6., Kfv.I.35.146/2016/7., Kfv.I.35.680/2016/4.) – azt állapította meg, hogy az alperes az általa bizonyított tényállásra a megfelelő jogszabályok helyes értelmezésével és alkalmazásával jogszerűen döntött akként, hogy az önkormányzat részéről a felperesnek biztosított működési célú támogatások a felperes által nyújtott szolgáltatások árát, díját – a kedvezményezett körbe tartozó igénybevevők számára kedvezményesen nyújtott belépőjegyek ára tekintetében – közvetlenül befolyásolták. A közvetlen befolyásolást kétséget kizáróan megalapozta az, hogy az önkormányzati határozatok, a rendelkezésre álló szerződések és egyéb megállapodások pontosan és egyértelműen meghatározták, az egyes szervezetek számára milyen feltételekkel és kedvezményekkel kell biztosítani az önkor-

mányzat tulajdonában álló, de a felperes által működtetett létesítmények használatát. A kedvezményezett igénybevevők számára biztosított kedvezményes áru létesítményhasználat okozta bevételkiesést, továbbá a működőképességét a felperes az önkormányzat által a részére nyújtott támogatás összegéből fedezni, illetve biztosítani tudta, de a támogatásra azért is szüksége volt, hogy az általa üzemeltetett létesítmények szolgáltatásait a tulajdonosi döntéseknek megfelelően, a kedvezményezett körnek kedvezményes áron nyújthassa. Az elsőfokú bíróság ellentétes álláspontja téves.

Az alperes azt is helytállóan határozta meg, hogy az önkormányzati támogatásnak nem a teljes összege minősül adóalapnak, csak az árat közvetlenül befolyásoló része, amelyet meghaladó rész nem veszítette el az eredeti, a működés finanszírozását szolgáló jellegét.

Mindezek folytán a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét teljes körűen elutasította.

A döntés elvi tartalma:

Ha az önkormányzat meghatározza, hogy a tulajdonában lévő sportlétesítményt működtető saját cége kinek és milyen körben nyújtson kedvezményezett szolgáltatást, amelyhez támogatást is folyósít, a támogatás közvetlenül befolyásolja a termék értékesítésének, a szolgáltatás nyújtásának árát (díját).

2.

Ügyszám: *Kfv.I.35.768/2016/5. szám*

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás:

A felperes tulajdonát képezi 1996. május 30. óta a szegedi belterületi x helyrajzi számú Sz., K. u. 1-3. szám alatt található, szállodaként nyilvántartott 3925 m² hasznos alapterületű ingatlan.

A felperes 2010. évi adófizetési kötelezettsége alóli mentesítését kérte. Sz. Megyei Jogú Város Címzetes Főjegyzője határozatával az építményadó törlésére irányuló kérelmet elfogadva, 2010. január 1-jétől a felperes építményadó kötelezettségét szüneteltette. A határozat indokolása szerint a szállodai szolgáltatás feltételei nincsenek biztosítva, az épületet jogszerűen nem lehet hasznosítás céljából gazdasági tevékenységre használni, az új használatbavételi engedély kiadásáig az épület nem tárgya az építmény adózónak. Az adóhatóság arra hívta fel a felperest, hogy amennyiben az átalakítás után megkapja a használatbavételi engedély, úgy formanyomtatványon nyújtson be építményadó bevallást a határozat jogerőre emelkedését követő év január 15-éig.

Az elsőfokú hatóság 2010–2015 évekre vonatkozóan utólagos ellenőrzést folytatott le, melynek során 2011–2015 évekre vonatkozóan pótlólag 26 042 375 Ft építményadó hiányt állapított meg, mely után 3 479 838 Ft késedelmi pótlék előírását rendelte el. Az adókötelezettség keletkezése kapcsán hangsúlyozta, hogy a használatbavételi engedély ki-

adásának ténye csak és kizárólag az épület létrejöttét követő első használatbavétel vonatkozásában bírt jogi relevanciával. Amennyiben az épületre már egyszer adtak ki használatbavételi engedélyt, akkor a jogerőre emelkedését követő év első napján adótárggyá vált, adótárgyi minősége csak akkor szűnik meg, ha megszűnik az épület.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2016. április 18. napján kelt határozatával az elsőfokú hatóság határozatát a késedelmi pótlék felszámításának kezdő időpontjának megváltoztatása mellett a döntés indokolásának kiegészítésével helybenhagyta. Nem fogadta el azt a felperesi érvelést, hogy az adóhiányt megállapító határozat akár az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban Art.), akár a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 114. §-ába ütközne. Nézete szerint az adóhatóság 2010. évi döntését nem vonta vissza, nem módosította, hanem ellenőrzés során írta elő a jogszabálysértően szüneteltetett építményadót, visszamenőlegesen. Az adókötelezettségen az a körülmény sem változtat, hogy az építményt felújítás, átalakítás okán építési engedélyköteles átépítik és ennek befejezését követően új használatbavételi engedélyt kell beszerezni. Álláspontja szerint az elsőfokú határozat 2010-es szüneteltetésről hozott határozata olyan irat, amelyhez joghatály nem fűződhet, hiszen egyetlen jogszabálynak sem felelt meg, és olyan jogkörben hozta a hatóság, amellyennel nem rendelkezik.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése:

Az alperesi határozat ellen a felperes terjesztett elő kereseti kérelmet az Art. 135. § (1) bekezdésére hivatkozva. Hangsúlyozta, hogy a 2010. évi határozat módosítására, visszavonására az Art. 135. § (1) bekezdése alapján 1 évig volt lehetősége a hatóságnak. Ez az időtartam többszörösen is eltelt, így az 1 éves jogvesztő határidő elteltére tekintettel a határozat nem módosítható visszamenőlegesen, azzal ellentétes döntés nem hozható. Vitatta, hogy az adófizetési kötelezettség szüneteltetését megállapító jogerős adóhatósági döntés olyan irat lenne, amelyhez joghatály nem fűződhet, ugyanis a joghatály kérdését a határozat jogszerűsége nem érinti. Nézete szerint jelen eljárásban az Art. 128. § (2) bekezdés alapján nincs helye utólagos adómegállapításnak, és miután az Art. 5. § (2), (5) bekezdései mögöttes jogszabályként a Ket. alkalmazását írják elő, így az alperes határozata a Ket. 114. § (1)-(3) bekezdéseivel is ellentétes.

Az alperes a kereset elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet:

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaposnak találta és az alperesi határozatot az elsőfokú adóhatósági határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte. Megítélése szerint az alperesi határozat sérti az Art. 135. § (1) bekezdését és a hatóság akkor járt volna el jogszerűen, ha a fenti adóhiányt megállapító határozatának meghozatalát megelőzően megszünteti a felperesnek korábban biztosított építményadó fizetési kö-

telezettség szüneteltetését, majd ezt követően a jövőre nézve állapít meg adófizetési kötelezettséget. A felperes a jogerős határozat alapján jóhiszeműen volt abban a tudatban, hogy nem áll fenn adófizetési kötelezettsége. Az, hogy a határozat a hatóság hibájából jogszabálysértő, a felperes hátrányára nem szolgálhat, utólagos adómegállapításra jogalapot nem szolgáltat.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem:

A jogerős ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésével a felperes keresetének elutasítását, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az elsőfokú bíróság új eljárásra történő kötelezése érdekében.

Hangsúlyozta, hogy az építményadó utólagos előírásának a jogalapja az Art. 87. § (1) bekezdés *a*) pontján alapuló utólagos adóellenőrzés volt. Ez a speciális, az adóhatósági eljárásokban alkalmazandó eszköz alkalmas arra, hogy az elmúlt időszakban jogszabálysértően, illetve jogszabályi alap nélkül mentesített adózói adófizetési kötelezettséget visszaállítsa, előírja. Ennek lényege éppen abban rejlik, hogy egy korábban bármilyen módon előírt, bevallott adót felülír, ha arra okot lát. Nézete szerint az nem vitatott, hogy a felperes tulajdonát képező ingatlan adóköteles függetlenül attól, hogy keletkezett-e bevétel vagy sem. Utalt a felperesnek a 2010. évi kérelmére, amely építményadó megfizetése alóli mentesítést kérelmezett, melyre azonban az Art. 134. § (1) bekezdés helyes értelmezése mellett a felperes, mint gazdasági társaság nem jogosult. Az építményadó kötelezettség 2010. január 1-jétől határozatlan időtartamra biztosított szüneteltetése jogszabálysértő volt egyrészt a már hivatkozott Art. szabályába ütközik, másrészt a jogintézmény sem az Art-ban, sem a Ket-ben, sem a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvényben (a továbbiakban: Htv.) nem ismert. Nézete szerint az adóhatóság által adott valamilyen kedvezmény, mentesség csakis akkor keletkeztethet jóhiszeműen szerzett és gyakorolt jogot, ha az egyrészt a vonatkozó adójogszabályban biztosított jogot takar és minden tekintetben egyértelmű.

Az utólagos kiszabás jogszerűsége pedig az Art. 127. § (1) bekezdés, 107. § (4) bekezdésén alapul, amely kifejezetten arról rendelkezik, hogy ha a bevallott adó, igénybe vett adómentesség, adókedvezmény nem felel meg a jogszabályi rendelkezéseknek, akkor az adóhatóság az adózót a megállapított tényállásról és az adókülönbözetről a jegyzőkönyv kézbesítésével értesíti. E szabály a jogszerűtlen mentességek, kedvezmények igénybevételével kapcsolatos helyzetet is kezeli, viszont nem tartalmaz olyan szabályt, amely a jogszerűtlenül igénybe vett kedvezményt az adóhatóság jövőre nézve hozott megszüntető döntésével lehetne csupán negligálni és a törvényes adót, adóhiányt az adózóval szemben érvényesíteni. Az Art. 127. § (1) bekezdése az adómegállapításhoz való jog elévüléséig hatalmazza fel az adóhatóságot az utólagos adómegállapításra, ennek megfelelően hozta meg döntését az adóhatóság.

Megítélése szerint a bírósági útmutatás ellentmondásos, mivel meg kellett volna szüntetni a felperesi adókötelezettséget

szüneteltetését és csak a jövőre nézve lehetett volna kötelezni az adózót az adó megfizetésére, viszont a mentességet adó határozatot a hatóság az Art. 135.§-ba ütközés miatt nem vonhatja vissza, nem módosíthatja. A bírósági álláspont elfogadása esetén a nyilvánvalóan törvényt sértő, illetve nem is létező mentességben részesített adózó ettől a mentességtől nem fosztható meg, akkor a jövőre nézve sem lehet vele szemben előírni adóhiányt.

Utalt arra is, hogy a bíróság az Art. 128. § (2) bekezdés szerinti felperesi érvelésről nem döntött és hangsúlyozta, hogy önellenőrzéssel az építményadót módosítani nem lehet, hiszen bevallás alapján kivetett adó.

Kifogásolta továbbá a felperes részére megállapított perköltség mértékét is arra utalva, hogy a felperesi jogi képviselő a felperesi adózó gazdasági társaság tagja is egyben, így saját képviseltekor nem tarthat igényt perköltségre.

A felperes felülvizsgálati ellenkérelme a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta, a perköltség, a munkadíj megállapítása során arra hívta fel a figyelmet, hogy a 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (6) bekezdése értelmében a bíróság indokolt esetben mérsékelheti a munkadíj összegét, hogyha az nem áll arányban a ténylegesen elvégzett ügyvédi tevékenységgel. Így megítélése szerint a bíróságot csak abban az esetben terheli indokolási kötelezettség, amennyiben a felek által meghatározott megbízási díj összegétől eltérő összegben azt mérsékelve kívánja megállapítani. Másrészt az, hogy a felperesi jogi képviselő a felperesi társaság 10%-os részesedéssel rendelkező tagja, nem akadály, hogy megbízza ügyvédi irodaként a felperes a jogi képvisel ellátására. Hangsúlyozta, hogy tagként nem jogosult, csupán ügyvédi irodaként megbízási jogviszony alapján volt jogosult képviselni a felperesi társaságot.

A Kúria döntése és jogi indokai:

A felülvizsgálati kérelem alaptalan.

A perbeli jogvita elbírálásakor a Kúria az Alkotmánybíróság által a jóhiszeműen megszerzett és gyakorolt jogok kapcsán kifejtett elveiből indult ki.

Eszerint: *„Az Alkotmánybíróság kifejtette, hogy a jogbiztonság megköveteli a megszerzett jogok védelmét, a teljesedésbe ment vagy véglegesen lezárt jogviszonyok érintetlenül hagyását, a múltban keletkezett tartós jogviszonyok megváltoztathatóságának alkotmányos szabályokkal való korlátozását. Kivétel ez alól az elv alól csak akkor engedhető meg, ha azt a jogbiztonsággal konkuráló más alkotmányos érdek elkerülhetetlenné tesz, és ezzel nem okoz céljához képest aránytalanul nagy sérelmet.”* [10/1992. (II. 25.) AB határozat]

Kimondta továbbá: *„A jogbiztonság követelménye a közigazgatás működésével kapcsolatosan is azt a követelményt támasztja a törvényhozással szemben, hogy megteremtse a lezárt jogviszonyok stabilitásának eljárásjogi biztosítékait. A közigazgatási eljárásban azonban a jogbiztonság garantálásához az ügyfelek rendelkezésére álló jogorvoslati lehetőségek kimerítéséhez kapcsolódó anyagi jogerő nem elegendő, a jogbiztonság más eljárási jogoktól eltérő eljárási garanciák kiépítését igényli. Az ügyfél számára kedvező, ám törvényt sértő határozat a közérdeket, másoknak a*

közigazgatási jog által védett jogait, törvényes érdekeit sértheti. Ezért a közigazgatási döntésekkel kapcsolatosan a jogbiztonsághoz hasonlóan alkotmányos követelményként fogalmazódik meg a törvény alá rendeltsége, a törvényesség követelménye. A közigazgatási jogalkalmazás során hozott határozatok tekintetében az eljárásjog intézményrendszerének a jogállamiságból fakadó mindkét követelmény, a közigazgatási határozatok törvényessége és a jogbiztonság követelményének érvényesülését egyaránt biztosítania kell. Azokban az ügyekben, amelyekben bírói felülvizsgálatnak nincs helye, illetőleg a jogorvoslati lehetőségeket nem merítették ki, illetőleg a bíróság a törvénytörő határozat megsemmisítése mellett új eljárást rendelt el, a törvényesség követelményének érvényesítése érdekében a közigazgatási eljárásjogi szabályozás olyan, a törvényesség biztosítását szolgáló jogintézményeket is tartalmaz, amelyek lehetővé teszik, hogy a jogsértő közigazgatási határozat akkor is orvoslást nyerjen, ha az ügyfél nem élt jogorvoslati jogával. Az Ae. jogorvoslati rendszerében ilyen jogintézmények az Ae. 61. §-ában szabályozott visszavonás, módosítás, illetőleg a 71. §-ban szabályozott felülvizsgálati intézkedés. Az Ae. ezen – alapvetően a törvényesség biztosítására hivatott – jogintézmények tekintetében is megteremti a jogbiztonság garanciáit egyrészt úgy, hogy csak a törvényben meghatározott határidőn belül teszi lehetővé az alkalmazásukat, másrészt ezek alkalmazása során részesíti védelemben a jóhiszeműen szerzett és gyakorolt jogokat. (...) Tekintettel arra, hogy az Ae. 61. § (1) bekezdése és 71.§-ának (1) bekezdése csak jogszabálysértés esetén teszi lehetővé a határozat visszavonását, módosítását és felülvizsgálati intézkedés keretében megsemmisítését, megváltoztatását, a jóhiszeműen szerzett és gyakorolt jogok védelme ezen intézmények esetében azt jelenti, hogy a törvényhozó a jogbiztonság követelményét a törvényesség követelménye elé helyezi. Hatályosulni enged jogszabálysértő határozatokat annak érdekében, hogy a határozatból jóhiszeműen jogot szerző jogalanyoknak a már végrehajtott határozat megsemmisítésével, megváltoztatásával kárt ne okozzon.” [2/2000. (II. 25.) AB határozat]

Az Art. 135. § és a Ket. 114. §-ban foglalt aktusmódosítás az Ae. korábbi 61. §-ával egyezően a jogszabálysértő közigazgatási hatósági döntés visszavonására és módosítására teremt jogalapot, annak értelmezésére ugyanúgy alkalmazni kell az Alkotmánybíróságnak az Ae. 61. §-a kapcsán kifejtett elveit.

Tehát a törvényesség elve helyett az ügyfélnek a létrehozott jog- és tényállapottal szemben támasztott jogos elvárásai kerülnek előtérbe. Az ellenkező értelmezés a hatóság jogköreit rendkívüli módon kiszélesítené, ezért nem megengedett. Hangsúlyozza a Kúria, hogy az anyagi jogerővel rendelkező határozat a hatóságot, az érintett ügyfelet, a bíróságot is kötik. Ellene semmiféle jogorvoslati lehetőség nem adott, így a határozat kiadásának körülményei, megalapozottsága vizsgálatára nincs mód. Ebből következően téves az alperesnek az az álláspontja, hogy a korábbi elsőfokú jogszabálysértő hatósági döntésből a felperesnek nem származnak jogai, arra nem hivatkozhat. Az elsőfokú hatóság jogerős és már nem módosítható, visszavonható döntése a felperesi építményt mindaddig nem kezelte adótárgynak, míg a felperes arra ismételt használatbavételi engedélyt nem kap, és arról is kioktatta, hogy bevállási kötelezettsége csak a jogerős használatbavételi engedélyt követő év január 15-vel keletkezik.

E határozat rendelkezései nem kerülhetők meg az Art. 87. § (1) bekezdés a) pontjában szabályozott bevállások utólagos vizsgálatára vonatkozó eljárás elrendelésével. Mindaddig míg e határozatban kimondott építményadó tárgyi hatály alá tartozás hiánya fennáll, a felperesnél elrendelt vizsgálat adóhiányt jogszerűen nem állapíthat meg.

Téved az alperes abban is, hogy a felperes bármilyen adómentességet érvényesített volna. A már hivatkozott határozat az építményadó tárgyi hatálya alá tartozás hiányát állapította meg, nem adómentességet, így az ezzel kapcsolatos alperesi felülvizsgálati érvelés téves. [Art. 107. § (4) bekezdés, 25. §, 26. §]

A döntés elvi tartalma:

Az Art. 135. §-ának (1) bekezdése csak jogszabálysértés esetén teszi lehetővé a határozat visszavonását, módosítását és felülvizsgálati intézkedés keretében megsemmisítését, megváltoztatását, a jóhiszeműen szerzett és gyakorolt jogok védelme ezen intézmények esetében azt jelenti, hogy a törvényhozó a jogbiztonság követelményét a törvényesség követelménye elé helyezi.

3.

Ügyszám: Kfv.V.35.327/2016/5. szám

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás:

A felperes az adóhatóságnál 2014. május 21. napján iktatott beadványában, az adózás rendjéről szóló 2013. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 124/C. §-ára hivatkozva, kérte a 2012. évi jövedelméből levont 3 119 393 Ft 98%-os különadó jegybanki alapkamattal megnövelt összegének visszatérítését. Kérelmét azzal indokolta, hogy az egyes gazdasági tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvény (a továbbiakban: Egptv.) a 2010. évi CXXIV. törvény 1. §-ával kiegészített 10. §-át az Alkotmánybíróság a 2014. február 14. napján kelt 6/2014. (II. 26.) AB határozatában (a továbbiakban: ABhat.), nemzetközi szerződésbe és Alaptörvénybe ütközése miatt, megsemmisítette. A különadó levonása miatt a felperes, még az adóhatósági beadványát megelőzően, 2012. augusztus 28. napján az Emberi Jogok Európai Bíróságához (a továbbiakban: EJEB) jogorvoslati kérelmet nyújtott be.

Az alperes, a 2015. május 4. napján kelt határozatában helybenhagyta a felperes kérelmét elutasító elsőfokú határozatot. Érdemi döntésének indokolása szerint a 2013. december 31-ét megelőzően hatályban volt 98%-os különadó rendezésére vonatkozó kogens (kötelezően alkalmazandó) nemzeti szabályokat az Egptv. 12/D. §-a tartalmazza. Az adózó mérlegelheti, hogy követelését milyen fórum előtt érvényesíti. Tekintettel azonban arra, hogy a felperes nem vonta vissza az EJEB-hez benyújtott kérelmét, ügye e bíróság előtt 57053/12. számon jelenleg is folyamatban van, az elsőfokú adóhatóság az Egptv. 12/D. § (5) és (9) bekezdései alapján eljárva jogszerű döntést hozott. A strasbourgi eljárás

nem „előkérdése” a Nemzeti Adó- és Vámhivatal eljárásának, és az Egptv. szerinti eljárás lefolytatására pedig csak akkor van lehetőség, ha a másik jogorvoslati kezdeményezés visszavonásra kerül. Nincs tehát jelentősége annak, hogy a felperes kérelmét mikor nyújtotta be az adóhatósághoz, a késedelmi kamatra való jogosultságot az Egptv. 12/D. § (7) bekezdése egyébként is kizárja.

A kereseti kérelem és ellenkérelem:

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését, az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

A jogerő határozat:

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította.

A jogerős ítélet megállapítása szerint a felperes 2012. augusztus 28-án az EJEB-hez fordult kérelemmel, amely az egyes törvényeknek a költségvetési tervezéssel, valamint a pénzügyi és közüzemi szolgáltatások hatékonyabb nyújtásával összefüggő módosításáról szóló 2014. évi XXXIX. törvény (Rendező törvény) hatályba lépése napján (2014. szeptember 30.), illetve ezt követően sem került visszavonásra, elbírálásra, és az ennek alapján indult ügy jelenleg is folyamatban van. Mivel a Rendező törvény szerint az igénylés feltételei kötelezően meghatározottak, az adó visszatérítési igény érvényesítésének feltételei is egyértelműek, az adóhatóság annak érdekében, hogy a magánszemély ne érvényesíthesse kétszeresen a követelését, más igénylőhöz hasonlóan a felperes esetében sem tekinthetett el a Rendező törvény által kiegészített Egptv. 12/D. §-ának alkalmazásától.

A felperes a más magánszemélyek ügyében hozott EJEB határozatok alapján nem jogosult az őt ért jogsérelem kérelme szerinti kompenzációjára. Az ABhat. sem keletkezett a felperes részére automatikus visszatérítési igényt. Az Art. 124/C. § alapján a felperes korábban nem kérhette vissza a különadót, mert a Rendező törvény egészítette ki az Egptv. 12/D. §-át oly módon, hogy átalány közteher kifizetését tette lehetővé a különadó fizetésre kötelezettek részére, a különadó eredeti esedékességének napjára visszamenőleges hatállyal.

Az alperes jogszerűen járt el, mert a felperes nemzetközi jogorvoslati fórumon folyamatban lévő ügye miatt a különadó és kamatai fizetésére irányuló kérelem, az Art., illetve az Egptv. rendelkezései értelmében, nem volt teljesíthető. Az Egptv. 12/D. § (7) bekezdése egyébként is kizárja a késedelmi kamatra való jogosultságot.

Az Egptv. 12/D. § (7) és (9) bekezdései összhangban állnak az Emberi Jogok Európai Egyezményének (a továbbiakban: Egyezmény) felperes által hivatkozott rendelkezéseivel, ezért nem indokolt az Alkotmánybíróság eljárásának kezdeményezése.

Az alperes az ügyre irányadó eljárási és anyagi jogszabályoknak megfelelően, az Alaptörvénnyel, az Alkotmánybírósá-

ság és az EJEB határozataival összhangban állóan hozta meg érdemi döntését, az megalapozott és jogszerű.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem:

A felperes kérte a jogerős ítélet és az alperesi határozat hatályon kívül helyezését, az alperes új eljárásra kötelezését, olyan iránymutatással, amelynek eredményeként különadó kötelezettsége törlésre, átalányközteher kötelezettsége pedig megállapításra kerül. Érvelése szerint a jogerős ítélet nem felel meg az Alaptörvény *Q) cikkének*, *28. cikkének*, az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény 25. § (1) bekezdésének, a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 339. § (1) bekezdésének, 339/A. §-ának, az Egptv. 12/D. § (1), (2), (6), (9) és (10) bekezdéseinek. Álláspontja szerint az ítéletbe foglalt jogi álláspont és érdemi döntés téves jogértelmezésen és jogalkalmazáson alapul. Az ABhat. már az Art. 124/C. §-a alapján megalapozta visszatérítési kérelmét, és az EJEB más ügyekben hozott döntései is kötelezőek a jogalkotóra és a jogalkalmazóra. Hivatkozott arra is, hogy kizárt a kétszeres jogérvényesítés, és a kérelme alapján indult ügy folyamatban lévő ügy volt. Kifejtette, hogy az elsőfokú bíróságnak az Alkotmánybírósághoz kellett volna fordulnia, mivel az Egptv. 12/D. § (9) és (10) bekezdése az Egyezménybe, a szubszidiaritás elvébe ütközik, alaptörvény-ellenes, és a késedelmi kamattal kapcsolatos szabály indokolatlanul korlátozza a tulajdonhoz való alapjogot.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai:

A felülvizsgálati eljárásban, rendkívüli jogorvoslati jellege miatt, nem kerülhet sor bizonyítás felvételére, a bizonyítékok ismételt egybevetésére, felülmérlegelésre, a Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben a rendelkezésére álló iratok alapján dönthet. (Pp. 275. §, BH2002.29., BH2012.179.).

A felülvizsgálati kérelemben, az ezt előterjesztő félnek a Pp. 272. §-a értelmében konkrétan meg kell jelölnie, hogy milyen tartalmú határozat meghozatalát kéri, és a megsértett jogszabályhelyek megjelölése mellett részletesen ki kell fejtenie álláspontját, hogy ezt milyen okból kívánja. Érdemben csak az a felülvizsgálati kérelem, illetve a felülvizsgálati kérelemrész bírálható el, amely megfelel a törvényi követelménynek (EBH2006.1527., KGD2016.148.).

A Kúria a felülvizsgálati kérelem által vitatott és érdemben felülvizsgálható körben – a rendelkezésére álló iratok alapján – a következőket állapította meg:

A felperes alaptalanul hivatkozott az Egptv. 12/D. § (1) bekezdésének megsértésére, és arra, hogy az alperes nem fogadta be kérelmét. A rendelkezésére álló iratokból egyértelműen megállapítható, hogy az alperes a felperes kérelme alapján az eljárást megindította, felhívta a felperest az Egptv. 12/D. § (5) és (9) bekezdései szerinti adatok közlésére, és ezek értékelése alapján hozta meg határozatát.

Helytálló az a felperesi érvelés mely szerint az ABhat. megállapította, hogy az Egptv.-nek a 2010. évi CXXI. törvény 1. §-ával kiegészített 2013. december 30-ig hatályban volt 10. §-a nemzetközi szerződésbe ütközik, ezért e törvényhely bármely bíróság előtt folyamatban lévő ügyben nem alkalmazható. Tekintettel azonban arra, hogy a jelen ügyben hozott határozatok nem az ABhat.-ban megjelölt törvényhelyen alapulnak az alperes és az elsőfokú bíróság határozata, a felperesi érveléssel ellentétben, nem ütközik az ABhat. szerinti alkalmazási tilalomba.

Az ABhat.-ra, továbbá az EJEB által hozott döntésekre figyelemmel módosult, illetve került kiegészítésre az Egptv., a különadóra vonatkozó részében a 8-12/D. §-okkal. E törvényhelyek közül a 12/D. §, amelynek rendelkezései a felperes ügyében is alkalmazásra kerültek, rögzítik azokat a kogens (kötelezően alkalmazandó) rendelkezéseket, amelyek a nemzetközi szerződésbe ütköző törvényi rendelkezések megsértéséből fakadó „kártérítésre”, adó visszatérítésre, az ezzel kapcsolatos eljárásra vonatkoznak, és amelyeket a hatályba lépésekor folyamatban lévő adóigazgatási eljárásokban, tehát a felperes ügyében is alkalmazni kellett [Egptv. 12/D. § (10) és (12) bekezdései].

Hangsúlyozza a Kúria, hogy az Egptv. előzőekben hivatkozott 8-12/D. §-ai központi adónemről rendelkeznek. Ilyen tárgyú törvény eljárási és anyagi jogi szabályai pedig csak akkor vizsgálhatók felül az Alaptörvény alapján, ha az erre irányuló indítvány az alkotmányellenesség okaként kizárólag az élethez és emberi méltósághoz való jog, a személyes adatok védelméhez való jog, a gondolat, lelkiismeret és vallás szabadsága, vagy a magyar állampolgársághoz kapcsolódó jogok sérelmét jelöli meg [Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése, 3165/2015. (VII. 24.) AB végzés]. A felperes ezért és a Pp. 155/B. §-ában foglaltakra figyelemmel alaptalanul sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság nem kezdeményezte az Alkotmánybíróság eljárását, és ezt a döntését nem, illetve nem kellően indokolta meg (BH2014.317.).

A felperes felülvizsgálati kérelmében törvénycikk megnevezése nélkül hivatkozott arra, hogy az Egptv. 12/D. § (9) bekezdése az Egyezménybe ütközik, ezért ezt az állítását érdemben nem lehetett elbírálni. Utal ugyanakkor e körben a Kúria arra, hogy az Egyezmény 35. cikke értelmében ügyet csak akkor lehet az EJEB elé terjeszteni, ha az összes hazai jogorvoslati lehetőséget kimerítették, és az Egptv. 12/D. § (9) bekezdésének célja és rendeltetése (az ehhez fűzött indokolás szerint) a párhuzamosan folyó eljárások és igényérvényesítések kizárása volt.

Az adóhatósági határozat továbbá tartalmazza azt is, hogy ha és amennyiben a felperes igazolja az EJEB előtti jogorvoslati kezdeményezése visszavonását, illetőleg azt, hogy EJEB határozat alapján nem vált kártérítésre jogosulttá, akkor az adó megállapításhoz való jog elévülési idején belül kezdeményezheti az átalányközteher-kötelezettség megállapítása iránti adóhatósági eljárást.

Tekintettel arra, hogy a felperes ügyében az alperes a 98%-os adómértékkel megállapított kötelezettség utólagos csökkentése tárgyában nem hozott érdemi döntést, jelen ügynek nem volt és nem is lehetett tárgya az adókötelezettség törlésével, az átalányközteher-kötelezettséggel, illetve ennek össze-

gével és a késedelmi kamattal kapcsolatos felperesi kérelem [Art. 143. § (1) bekezdése, Pp. 339. §-a]. A felperes ezért jelen ügyben tévesen hivatkozott az Egptv. 12/D. § (2) és (7) bekezdéseinek megsértésére.

A döntés elvi tartalma:

A központi adónemről szóló törvény csak akkor vizsgálható felül az Alaptörvény alapján, ha az erre irányuló indítvány az alkotmányellenesség okaként kizárólag az élethez és emberi méltósághoz való jog, a személyes adatok védelméhez való jog, a gondolat, lelkiismeret és a vallás szabadsága vagy a magyar állampolgársághoz kapcsolódó jogok sérelmét jelöli meg.

III.

Az Alkotmánybíróság döntései:¹⁰

1.

Ügyszám: 3188/2017. (VII. 21.) AB határozat (belső ügyszám: IV/00718/2016.)

Tárgy: A Kúria Kfv.III.35.201/2015/6. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panasz.

Alkotmányossági probléma:

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal egyik jogelődjeként működő Vám- és Pénzügyőrség egyik szervezeti egysége, a Regionális Ellenőrzési Központ Székesfehérvár (a továbbiakban: REK) 2009-ben energia adó adónemben folytatott ellenőrzést indítványozónál. Az ellenőrzés eredményeként a REK a következőket állapította meg: indítványozó szenet értékesített egy kft. részére (jelenleg ez a kft. felszámolás alatt áll); ám az értékesítés után energiaadót kellett volna fizetnie indítványozónak (mivel a REK energiakereskedőnek minősítette, mivel a szén feldolgozását egy harmadik cég a Fábry Bt. végezte az indítványozó telephelyén), amelyet bevállalásában nem tüntette föl. 7 061 000 Ft adókülönbözetet állapított meg a REK, amely döntés ellen az érintett nem fellebbezett.

Indítványozó szerint Ő termelői minőségében értékesítette a szenet a kft.-nek, az energiaadót a 2009-ben hatályos jogszabályok szerint nem neki, hanem az energiakereskedő kft.-nek kell kifizetnie, amely fizetési kötelezettségének eleget is tett. A REK által hivatkozott Bt. csupán alvállalkozóként végezte Indítványozó telephelyén a tevékenységét.

2011-ben az első fokú hatóság (NAV Központi Hivatala): felüellenőrzést végzett a 2009-es évről, amely érintette azt az időszakot, amit a REK is vizsgált. A felüellenőrzés következtében az előzőleg kiszabott 7 061 000 Ft adókülönbözetet 61 530 000 Ft-ra változtatta az első fokú hatóság.

¹⁰ A döntést SZABÓ ANNAMÁRIA ESZTER (Alkotmánybíróság, tanácsadó) dolgozta fel.

Ezen túl adóbírságot (30 765 000 Ft), késedelmi pótlékot (18 506 943 Ft) és mulasztási bírságot (50 000 Ft) is kiszabott. Nem vette figyelembe az első fokú hatóság, hogy a kft. a REK által kiszabott adót befizette, annak ellenére, hogy a hatóság megkereste a REK-et, amely szerv válaszában közölte, hogy az energiaadót megfizették.

A NAV elnöke mint másodfokú hatóság, határozatában az elsőfokú határozatban foglaltakkal egyet értett.

A közigazgatási per tárgya az volt, hogy indítványozó miskolci telephelyén végzett tevékenység alapján termelőnek vagy energiakereskedőnek minősül-e és így keletkezett-e adófizetési kötelezettsége. A Fővárosi Törvényszék szerint indítványozó termelőnek minősül és ezért a hatósági döntéseket hatályon kívül helyezte és új eljárásra utasította az adóhatóságot.

A Kúria nem értett egyet a bírósággal, hanem az adóhatóság határozatában foglaltakat osztotta, és a Fővárosi Törvényszéket új eljárásra és új határozat meghozatalára kötelezte.

A megismételt eljárásban a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a Kúria előző minősítésének megfelelően hozta meg döntését. A felülvizsgálata kérelem folytán eljáró Kúria szintén tartotta magát korábbi minősítéséhez.

Az indítványozó azért állította panaszában a tulajdonhoz való jog sérelmét, mert a Kúria – a REK-kel – ellentétben nem vette figyelembe, hogy nincs adóhiány, hiszen azt az ellenőrzési eljárást követően egy másik cég már teljesítette. Ezért állt fenn a kétszeres adófizetés indítványozó szerint, hiszen egyszer az ellenőrzési eljárást követően az érintett kft. már fizetett energiaadót, majd a felüellenőrzési eljárásban azt indítványozóval is meg akarták fizettetni.

A döntés:

Az Alkotmánybíróság határozatával a Kúria Kfv. III.35.201/2015/6. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt elutasította; az alkotmányos követelmény megállapítására irányuló indítványt pedig visszautasította.

A döntés indokolása:

Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény XXVIII. cikkének (tiszteletes bírói eljáráshoz való jog) sérelmét állító panaszról kifejtette, hogy a „Kúria érdemi indokát adta annak, hogy miért tartotta tévesnek a törvényszék jogértelmezését, így a tisztességes eljáráshoz való jog az indokolás hiánya miatt nem sérült; az pedig, hogy ezen értelem – a törvényszék által adottal szemben – hátrányos az indítványozóra nézve, nem alkotmányosági kérdés”. Indítványozó azért állította a tisztességes bírói eljáráshoz való jog sérelmét, mert álláspontja szerint a Kúria döntésében nem indokolta meg, miért minősült a felperes indítványozó a nem saját maga által feldolgozott szén vonatkozásában energiatermelő helyett energiakereskedőnek.

Az Alkotmánybíróság a tulajdonhoz való jog sérelmét vizsgálva a következőket állapította meg. A panaszos azért tartotta a tulajdonhoz való jogot sértő módon alaptörvény-ellenes-

nek a támadott bírósági döntéseket, mivel azok úgy állapították meg számára energiaadó-fizetési kötelezettséget, hogy az adót másik cég korábban már befizette, és az – mivel azóta megszűnt – ezen összeget nem is tudja már visszaigényelni. Az Alkotmánybíróság szerint azonban ettől független kérdés, hogy magát a panaszos adózót jogosan terheli-e adófizetési kötelezettség. *„A panaszosnak egyéniesített, törvényben meghatározott adófizetési kötelezettsége keletkezett, amely független bármely más jogalany hasonló adóalapra vonatkozó fizetési kötelezettségétől. A panasszal támadott kúriai döntés az adóhatóság eljárásának jogszerűségét, valamint a meghozott hatósági döntések anyagi jogi normáknak való megfelelést vizsgálta, ezért a bíróságnak pusztán azt kellett megítélnie, hogy az adóhatóság jogszerűen szabta-e ki a panaszosra az energiaadó-fizetési kötelezettséget. Tekintettel arra, hogy a hatóság döntése az anyagi és eljárási szabályoknak megfelelő volt, a panaszos tulajdonhoz való jogának az állami adóhatóság részéről történő korlátozása jogszerű volt; ennek bírósági elismerése sem lehet tehát jogszerűtlen.”*

Indítványozó által sérelmesnek vélt diszkrimináció tilalmát kimondó XV. cikk (2) bekezdése sem sérült az Alkotmánybíróság szerint, ugyanis *„[a]z a bírósági jogértelmezés, miszerint egy adott cég által annak saját munkavállalóival végzett feldolgozás esetében a szén feldolgozására utasítást adó természetes vagy jogi személy termelőnek, alvállalkozó bevonása esetén ellenben energiakereskedőnek minősül, kétségtelenül megkülönböztetést jelent, de nem jelent a fentiek értelmében alaptörvény-ellenes hátrányos megkülönböztetést, azaz diszkriminációt, mivel e megkülönböztetés a megkülönböztetett jogalanyokat nem azok (vagy azok valamelyike) sérülékenysége, kiszolgáltatottsága, kirekesztettsége, személyiségének lényegét meghatározó alaptulajdonsága, identitása miatt éri, illetve ilyen kirekesztő hatást nem eredményez”*.

Tekintettel arra, hogy az az alkotmányos követelmény megállapítására irányuló indítványi elem nem jogosultól származott, az Alkotmánybíróság ezt az indítvány elemet visszautasította.

Eltérő vélemények:

Dr. Juhász Imre alkotmánybíró párhuzamos indokolásában nem értett egyet a határozat indokolásának következő megállapításával: *„A panaszosnak egyéniesített, törvényben meghatározott adófizetési kötelezettsége keletkezett, amely független bármely más jogalany hasonló adóalapra vonatkozó fizetési kötelezettségétől.”* (Indokolás [18])

Dr. Juhász Imre alkotmánybíró szerint *„[j]elen ügyben pontosan az képezte a vita tárgyát, hogy az indítványozó és az időközben jogutód nélkül megszűnt vevő – a jogüggyel kapcsolatban adózási státuszukat egyezően értelmezve –, az indítványozót tekintette termelőnek, aki a REK határozatából megállapíthatóan a számlázás során termelői adójogi kategória felhasználásával értékesítette a végfelhasználó vevő részére a szén mennyiségét. A vevő, a hivatkozott határozatban foglaltak szerint bevállalásában a számláknak megfelelően szerepeltette az adatokat és be is fizette az energiaadó összegét. Ezért állapította meg a REK, hogy az állami költségvetést nem érte kár. Mivel a gazdasági élet*

szereplői a vagyoni forgalomban kötött szerződéseknél nyilvánvalóan számításba veszik az adó mértékét – és azt, hogy az adott tranzakció után melyik fél köteles annak megfizetésére –, így az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésére alapított sérelem elvben e gondolatmenet kifejtése alapján lett volna vizsgálható. Ilyen levezetést azonban az indítvány nem tartalmaz, az alkotmányjogi panasz ugyanis a tulajdonhoz való jog sérelmét az állam »kétszeres« gazdagodásában, illetve az elvonás konfiskatórius jellegében látta.

Dr. Salamon László alkotmánybíró párhuzamos indoklásában kifejtette, „hogy az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdésével kapcsolatos azon szűkítő értelmezéssel, miszerint az ezen rendelkezésben írt tilalom kizárólag bizonyos, a felsoroltakhoz »hasonló« alaptulajdonságok, vagy az egyének »tetszés szerint nem változtatható tulajdonságai« tekintetében állna fenn, nem értek egyet. Ezzel összefüggésben csak említés szintjén jegyzem meg, hogy az előbbi feltétel esetlegesen önkényes, vagy legalábbis ad hoc értelmezésre, mérlegelésre ad lehetőséget, és ezáltal jogbizonytalanságot okoz(na), a második feltétel pedig a tételen felsorolt tulajdonságok tekintetében is értelmezhetetlen, hiszen azok egy része sem (az egyének tetszése szerint) megváltoztathatatlan tulajdonság [pl.: nyelv, vallás, politikai vagy más vélemény, vagy éppen a vagyoni helyzet; korábban lásd.: 3073/2015. (IV. 23.) AB határozat, Indokolás [83]–[84]]. (...) A diszkrimináció tilalmának az indítványozó által hivatkozott sérelme álláspontom szerint tehát a jelen ügyben nem azért nem állapítható meg, mert az – a határozat indoklásában foglalt, a diszkrimináció fogalmának az Alkotmánybíróság gyakorlataként idézett értelmezése [lásd.: Indokolás [19]] okán – eleve nem lenne lehetséges. Diszkriminációról a támadott bírósági döntés kapcsán azért nem lehet beszélni, mert a jogalkalmazók (mind a hatóság, mind pedig a bíróság) egy adott jogszabályi rendelkezés, nevezetesen az Eatv. 2. § 19. c) pontjának értelmezése, a termelő fogalmának az adózás szempontjából történő meghatározása révén jutott arra a jogi álláspontra, hogy az indítványozó az egyes telephelyein folytatott tevékenységei tekintetében, azok eltérő jellemzői alapján eltérő jogi megítélés alá esik. Ez pedig álláspontom szerint nem megkülönböztetés, hanem különböző helyzetek eltérő megítélése. Az ennek alapjául szolgáló jogértelmezés ugyanakkor olyan szakjogi, törvényértelmezési kérdésnek minősül, amelyet az Alkotmánybíróság a vonatkozó gyakorlata alapján nem bírál felül.”

2.

Ügyszám: 3133/2017. (VI. 8.) AB határozat (belső ügyszám: IV/106/2017.)

Tárgy: A Kúria Kfv.VI.35.101/2016/10. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panasz.

Alkotmányossági probléma:

Az indítványozó alkotmányjogi panaszát az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésére, valamint XXVIII. cikk (1) bekezdésére hivatkozással nyújtotta be. Álláspontja szerint az adóhatóság, illetve a bíróságok eljárása sértette az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerinti jogállamiság klauzuláját, hiszen

a Kúria olyan adóhatósági határozatot tartott fenn hatályában, amely egy már jogerőre emelkedett határozatot (az alaphatározatot) változtatott meg az indítványozó terhére. Indítványozó szerint az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése is sérült, a Kúriának ugyanis észlelnie kellett volna a hatósági eljárás tisztességtelenségét, és orvosolnia kellett volna az indítványozó emiatt keletkező sérelmét, a Kúria azonban ezt elmulasztotta, sőt, tovább súlyosította a helyzetet, és az ítélete nem felel meg az „egyértelműség és világosság” követelményeinek.

Az alapügy lényege:

Az indítványozónál a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) egyik megyei adóigazgatóságának Kiemelt Adóalanyok Ellenőrzési Osztálya a bevállások utólagos vizsgálatára irányuló, valamennyi adónemre és költségvetési támogatásra kiterjedő ellenőrzést folytatott le. Az ellenőrzés eredményeképpen a NAV adókülönbözetet állapított meg, valamint adóbírságot és mulasztási bírságot szabott ki. A határozat jogerőre emelkedését követően az eljáró hatóság felüellenőrzési hatósága felüellenőrzést végzett az indítványozónál, határozatában (a továbbiakban: felüellenőrzési határozat) megváltoztatta az alaphatározatot, indítványozó terhére. Indítványozó a felüellenőrzési határozatot fellebbezéssel megtámadta, ám azt a NAV elnöke elutasította. Ezt követően került sor az ügyben bírói felülvizsgálatra. Az ügyben eljáró első fokú bíróság ítéletével elutasította az indítványozó keresetét. A súlyosítási tilalommal kapcsolatban a bíróság arra mutatott rá, hogy az alaphatározatban foglaltak szerinti eljárás nem érinti annak jogerejét: az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 136. § (4) bekezdése alapján a fellebbezésre 30 nap állt rendelkezésre, az indítványozó pedig nem mondott le a fellebbezésről, így – tekintettel a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvénynek (a továbbiakban: Ket.) a határidők számítására vonatkozó 65. § (1) és (3) bekezdéseire is – az alaphatározat 2013. október 25-én emelkedett jogerőre. A bíróság nem értett egyet azzal sem, hogy hiányzott az alaphatározat megváltoztatásának tény- és jogalapja: igaz, hogy új tény megállapítására nem került sor, a felüellenőrzési hatóság azonban alaposan mérlegelte az alapeljárásban megállapított bizonyítékokat, és ennek eredményeképpen jutott az alaphatározattól eltérő következtetésre, amit a törvény lehetővé tesz, és amiről a felüellenőrzési határozat részletesen számot is ad.

Indítványozó a közigazgatási bíróság ítélete ellen felülvizsgálati kérelemmel fordult a Kúriához, amelyben sérelmezte, hogy a felüellenőrzési hatóság változatlan tényállás mellett állapított meg eltérő jogkövetkezményeket; a felüellenőrzési hatóság a szerződések átminősítésével beavatkozott a felek szerződési autonómiájába; a felüellenőrzési hatóság ugyanazon jogviszonyt adózónként eltérően minősítette, továbbá sérült a súlyosítási tilalom Art. szerinti követelménye, ráadásul a közigazgatási bíróság nem tisztázta a súlyosítási határidő kezdő időpontjának ténybeli alapjait. A Kúria ítéletével a támadott döntést hatályában fenntartotta.

A döntés:

Az Alkotmánybíróság határozatával a Kúria Kfv. VI.35.101/2016/10. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt elutasította.

A döntés indokolása:

A határozat indokolásában az Alkotmánybíróság elemezte a jogerő intézményét. „A jogerő intézménye – alapvetően a jogállamiság követelményéből eredeztethetően – annak biztosítékát szolgálja, hogy valamely jogalkalmazó szerv döntése véglegesé váljon, vagyis a benne foglalt rendelkezések végrehajthatók legyenek, az ne legyen megtámadható rendes jogorvoslattal és a benne eldöntött tény- és jogkérdések ne – avagy csak szigorú kivételek alapján – válhassanak újabb vita tárgyává. Az a közérdek nyilvánul meg benne, hogy a jogviszonyok idővel lezártnak minősüljenek, és azok védve legyenek mindennemű beavatkozástól. Erre egyrészt azért van szükség, hogy a jogvitában érintett személyek viszonyai ne maradjanak függő helyzetben, másrészt pedig azért, hogy az eldöntött kérdés utólag ne legyen módosítható. Az Alkotmánybíróság már fennállásának első éveiben alkotmányjogi jelentőséggel ruházta fel a jogerőt, melyet az anyagi igazságosság és a jogbiztonság követelményeit összhangba hozó intézményként jellemzett, továbbá rámutatott arra: alapvető alkotmányos érdek fűződik a jogerős határozatok megváltoztathatatlanságához és irányadó voltához. A jogállamiság lényeges elemének nevezte azt is, hogy a törvénynek egyértelműen meg kell határoznia, mikor támadható meg egy bírósági határozat rendes jogorvoslattal (fellebbezéssel), milyen feltételek mellett van lehetőség a jogerős határozat rendkívüli jogorvoslattal történő megtámadására, illetve mikor következik be az az állapot, amikor már a jogerős határozat semmilyen jogorvoslattal nem támadható. Ezt az álláspontot az Alkotmánybíróság az Alaptörvény hatálybalépését követő gyakorlatában is következetesen fenntartotta. Ennek során megerősítette az anyagi igazságosság és a jogbiztonság viszonyáról írottakat, továbbra is fenntartva a jogbiztonság elsődlegességét. (...) A jogerő a jogi eljárásokban három körülménnyel áll kapcsolatban. Egyrészt a jogalkalmazó szerv döntése rendes jogorvoslattal többé nem támadható (alaki jogerő). Másrészt a döntés nem változtatható meg (anyagi jogerő). Harmadrészt a döntés végrehajtható. Ezek az elemek megjelennek a bírósági és a közigazgatási határozatok esetében is. A közigazgatási, illetve a bírósági határozatok jogereje azonban különbözik egymástól, ami egyfelől a két szervtípus döntésének természetéből, másrészt a döntéseik közötti hierarchikus rendből következik. Míg a bírósági határozatok jellemzően *ex tunc* hatályúak, azaz a múltra nézve, az elbírálást megelőzően kialakult vitában adnak megoldást, addig a közigazgatási hatósági határozatok jellemzően *ex nunc* hatályúak, azaz a jövőre nézve hoznak létre valamilyen jogviszonyt. A közigazgatás törvény alá rendeltségének elvéből, illetve az Alaptörvény 25. cikk (2) bekezdés b) pontjából pedig az következik, hogy a bíróság az eljárásjog keretei között a közigazgatási határozatot megváltoztathatja,

illetve hatályon kívül helyezheti. Az eljárásjogi jogerőfogalom meghatározása a jogalkotó döntési szabadságának körébe tartozik, amelyet az Alkotmánybíróság alapvetően nem mérleghet felül. A hatályos magyar közigazgatási eljárási törvény, a Ket. szabályozási rendszerében a jogerő fogalma az alaki jogerőt, vagyis a megtámadhatatlanságot jelenti. Ez a Ket. 73/A. § (1) bekezdése értelmében az elsőfokú döntés vonatkozásában akkor áll be, ha az elsőfokú döntés ellen nem fellebbeztek és a fellebbezési határidő letelt, ha a fellebbezésről lemondtak vagy a fellebbezést visszavonták, ha a fellebbezésnek – ideértve a végzéseket elleni önálló fellebbezést – nincs helye, illetve ha a fellebbezés elbírálására jogosult hatóság az elsőfokú hatóság döntését helybenhagyta. A közigazgatási eljárásjog rendszere ugyanakkor többféle lehetőséget biztosít az akár jogerőre emelkedett közigazgatási döntés felülbírálatára. Ezek: a bírósági felülvizsgálat (Ket. 109. §), az újrafelvételi eljárás (Ket. 112. §), az Alkotmánybíróság határozata alapján indítható eljárás (Ket. 113. §), a döntés módosítása vagy visszavonása (Ket. 114. §), a felügyeleti eljárás (Ket. 115. §), valamint az ügyészi fellelés (Ket. 120. §, az ügyészegről szóló 2011. évi CLXIII. törvény 29. §). Az Art. mint speciális jogszabály 116. §-a az adóeljárásban ismeri továbbá a jelen ügyben is alkalmazott felüllenőrzés intézményét. Ezek közül a felügyeleti eljárás és az ügyészi fellelés a Ket. szerint hivatalbéli döntés-felülvizsgálati eljárás, és természetét tekintve a felüllenőrzés is ilyen eljárásnak tekintendő. Kifejezetten az Art. 116. § (1) bekezdés b) pontja szerinti – a jelen egyedi ügyben elrendelt – felüllenőrzési eljárás célja – a felügyeleti eljáráshoz hasonlóan – az, hogy a közigazgatási eljárás törvényességének biztosítása érdekében lehetőséget biztosítson az alsó fokon eljáró közigazgatási hatóságnak a közigazgatás szervezetrendszerén belüli felügyeletére. Az Alkotmánybíróság a gyakorlatában visszatérő jelleggel rámutatott arra, hogy a jogerő, bár a jogállamiság kimagasló jelentőségű biztosítója, meghatározott esetekben áttörhető. Az Art. 116. § (1) bekezdés b) pontja értelmében a felüllenőrzés célja a korábban lefolytatott adóhatósági vizsgálat törvényességének és szakszerűségének ellenőrzése. Az Alkotmánybírósági gyakorlatában a jogerő áttörésére többnyire az anyagi igazság érvényre juttatása érdekében kerülhetett sor alkotmányosan. Az Art. 116. § (1) bekezdés b) pontjának célja nem az »anyagi«, legfeljebb a »formai« igazság, a törvényesség, illetve a szakszerűség követelményének érvényre juttatása. A felüllenőrzés kétségtelenül lehetőséget biztosít a jogerőre emelkedett adóhatósági határozat, illetve az ahhoz vezető eljárás felülvizsgálatára, és ezáltal a – közigazgatási – jogerő áttörésére. Azonban a jogerő ily módon történő áttörése egyrészt garanciális korlátok közé lett szorítva: az Art. 142. § (1) bekezdése rendelkezik a határozat jogerőre emelkedésétől számított egy éven túli súlyosítási tilalomról. Másrészt a felüllenőrzés során hozott határozattal szemben fellebbezés és – ami különösen kiemelendő – bírósági felülvizsgálat áll rendelkezésre az Art. 116. § (5) és (6) bekezdéseinek megfelelően.”

Az Alkotmánybíróság határozatában arra a következtetésre jutott, hogy a Kúria a támadott döntés meghozatala során nem járt el az Alaptörvénybe ütköző módon, a támadott döntés nem sérti az Alaptörvénynek az indítványban hivatkozott XXVIII. cikk (1) bekezdését.

3.

Ügyszám: 3191/2017. (VII. 21.) AB határozat (belső ügyszám: III/1191/2017.)

Tárgy: A Kúria Kfv.VI.35.101/2016/10. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panasz.

Alkotmányossági probléma:

Az Alkotmánybíróság eljárását a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság kezdeményezte, az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése és XXVIII. cikk (4) bekezdésének sérelme miatt. A bíróság indítványozta továbbá, hogy az Alkotmánybíróság állapítson meg alkotmányos követelményt arra nézve, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 214. § (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az egyes adótörvények módosításáról szóló 2015. évi CLXXXVII. törvény (a továbbiakban: Módtv.) 2016. január 1-jei hatálybalépését követően indult adóregisztrációs eljárások során a Módtv.-nyel módosított adóregisztrációs eljárási szabályokat kizárólag a 2016. január 1-jei hatálybalépést követően adótarozással jogutód nélkül megszűnt gazdasági társaságok vezető tisztségviselői és tagjai vonatkozásában alkalmazandó.

A bírói indítvány benyújtására okot adó alapügy a következő volt: a bíróság előtt folyamatban levő ügy felperese 2009. április 10. napjától 2011. december 10. napjáig egy gazdasági társaságnak (a továbbiakban: Kft.) volt a vezető tisztségviselője. A Kft.-vel szemben 2012. április 12. napján felszámolási eljárás indult, és a Kft. 2014. február 19. napján szűnt meg. Ekkor a társaságnak tízmillió forintot meghaladó adótarozása volt. A 2011. évi CLVI. törvény 293. §-a 2012. január 1. napjával módosította az Art.-t, mely kiegészült az adóregisztrációs eljárás szabályait tartalmazó 24/C.–24/E. §-okkal. Ennek lényege, hogy az adóhatóság a cégbejegyzésre kötelezett adózók adószámát már nem automatikusan állapítja meg, hanem az adózói előéletet vizsgáló eljárás lefolytatását követően, ha nem állnak fenn a kérelmezővel szemben az Art.-ban rögzített kizáró okok. Az adóregisztrációs eljárás során vizsgálendő adótarozás összeghatára 2012. január 1. napját követően – a felperes vonatkozásában – tizenötmillió forint volt, melyet a Módtv. 7. § (1) bekezdése 2016. január 1-jei hatállyal ötmillió forintra szállított le. Egy másik kft. tagjai személyében 2016. június 6. napján változás következett be, az új egyedüli tag az indítványra okot adó konkrét ügy felperese lett, amelyről az adóhatóság a változás bejegyzésének napján, 2016. június 15. napján szerzett tudomást. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága mint elsőfokú hatóság az adóregisztrációs eljárás lefolytatását követően a felperes tekintetében akadály fennállását állapította meg, és harminc napos határidő tűzésével felszólította az adózót ennek elhárítására. A felperes 2016. július 5. napján kérelmet terjesztett elő az adóhatósághoz az Art. 24/D. § (3) bekezdése alapján. Álláspontja szerint az Art. 24/C. §-a a jogviszonya megszűnésékor még nem volt hatályban, a jogalkotó az érintett jogszabály alkalmazását a folyamatban levő ügyekre nem rendelte el. Hivatkozott továbbá arra, hogy érintettség megállapításához az adótarozás összegének a tizenöt millió forintot kellett meghaladnia, mely

rendelkezés az adótarozást felhalmozó kft. megszűnésének napján is hatályban volt. Az új, öt millió forintos összeghatár tekintetében álláspontja szerint az a 2016. január 1. napja előtti időszakra nem érvényesíthető. A bírói indítvány szerint a felek között folyamatban lévő perben vitás, hogy a 2016. január 1. napjával módosított Art. 24/C.–24/E. §-ok adóregisztrációs eljárásra vonatkozó szigorított rendelkezéseit a hatálybalépés előtti lezárt jogviszonyokra is alkalmazni kell-e.

A bíróság szerint a konkrét ügy kapcsán az alperes adóhatóság által az eljárása során a felperes vonatkozásában alkalmazott Art. 214. § (1) bekezdése az Alaptörvény B) cikkével összefüggésben a visszaható hatályú jogalkotás tilalmába ütközik. Ugyan a Módtv. 146. § (2) bekezdése akként rendelkezik, hogy az Art. módosításai 2016. január 1. napjával lépnek hatályba, azaz a hatálybaléptetés nem visszaható hatállyal történt, de a módosítással érintett Art. 24/C.–24/E. §-ok rendelkezéseit a jogszabály hatálybalépése előtt létrejött jogviszonyokra is alkalmazta az alperes és a visszaható hatályú jogalkotás tilalmába ütközik. Az Art. 214. § (1) bekezdése nem rendelkezik egyértelműen arról, hogy a hatálybalépést követően indult adóregisztrációs eljárásokban a hatálybalépés előtt adótarozással jogutód nélkül megszűnt gazdasági társaságok vonatkozásában is már a Módtv. alapján módosított, szigorúbb összeghatárokat kell alkalmazni ezen eljárásokban. Mivel az adóregisztrációs eljárások során mind magánszemélyeket, mind gazdasági társaságokat súlyos szankciókkal illethet a hatóság, az eltérő jogértelmezésnek már a lehetősége is veszélyezteti a normavilágosság követelményét a bíróság szerint. Az indítvány szerint a módosított Art. 241/C. § (2) bekezdés hátrányos tartalmú, tartalmát tekintve *quasi* büntető jellegű szankció alkalmazását teszi lehetővé, tartalmát tekintve a Btk.-ban szabályozott foglalkozástól eltiltással azonos hatályú. Szükséges, hogy az Alkotmánybíróság a verseny jogi ügyekhez (szankciókhoz) hasonlóan az adóregisztrációs eljárásban alkalmazható szankciók tekintetében is alkalmazhatónak ítélje meg az Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdését mind az állampolgárok alapvető jogainak védelme érdekében, mind a jogállamiság védelme érdekében.

A döntés:

Az Alkotmánybíróság határozatával az Art. 214. § (1) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítására irányuló bírói kezdeményezést elutasította, valamint visszautasította.

A döntés indokolása:

Az Alkotmánybíróság határozatának indokolásában vizsgálta, hogy az adóregisztrációs eljárásban az adószám kiadásának megtagadásáról vagy az adószám törléséről hozott döntés az Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdése alá vonható-e. A 3045/2017. (III. 20.) AB határozatban (a továbbiakban: Abh.) az Alkotmánybíróság megállapította, hogy „az Art. 24/C. § (2) bekezdése az indítványban felhozott érvek alapján nem áll összefüggésben az Alaptörvény XXVIII. cikk (4)

bekezdésével. Az adóregisztrációs eljárás nem a büntető jogalkotás vagy jogalkalmazás területére esik, az adóregisztrációs eljárásban az adóhatóság az adószámról dönt. A panaszt ebben a vonatkozásban az Alkotmánybíróság nem vizsgálta, állandó gyakorlata szerint az érdemi alkotmányossági összefüggés hiánya miatt az indítványt az Abtv. 64. § d) pontja alapján visszautasította.” (Indokolás [24])

Az Alkotmánybíróság szerint „[a]z Art. eljárási típusú jogszabály. A támadott rendelkezésben nem ismerhető fel tiltott visszaható hatály. A jogszabály a kihirdetését megelőző időre nem állapít meg kötelezettséget, és nem nyilvánít valamely magatartást jogellenessé. Ha valamely új jogszabálynak visszamenőleges hatálya van, az a jogszabály megjelenése előtt keletkezett jogviszonyok tömegének felülvizsgálatával jár, amely a jogbiztonság alkotmányos követelményét sérti; ilyen előírás nincs az Art. 214. § (1) bekezdésében. Az adóregisztrációs eljárás alkalmazásával nem a megjelenése előtt keletkezett jogviszonyokat vizsgálják felül. Az adóköteles tevékenységet folytatni kívánó adózó adószám megállapítása végett köteles az állami adó- és vámhatóságnál bejelentkezni. Az új adózó (vagy az adózó tulajdonosának, vagy vezetőjének, vagy képviselőjének személyében beállt változás) bejelentése esik adóregisztrációs eljárás alá. Mindkét esetben a működéshez szükséges, az adószám kiadásában (a változás nyilvántartásban való átvezetésében) testet öltő hatósági hozzájárulás kiadását kötik feltételhez, az adózói előélet vizsgálatával. Az Art. 214. § (1) bekezdése az adóregisztrációs eljárásban bekövetkezett változást csak a hatálybalépését követően indult eljárásokban (új adózó vagy új személy bejelentése) írja elő alkalmazni”. Ezért az Alkotmánybíróság a bírói indítványt elutasította, tekintettel arra, hogy alkotmányos követelmény megállapítását nem lehet indítványozni az erre vonatkozó kérelmet visszautasította.

Ellérő vélemények:

Dr. Stumpf István alkotmánybíró különvéleményében kifejtette, hogy az Abh.-hoz írt különvéleményét fenntartja.

„Az Abh.-ba foglalt elutasítást követően ugyanazon összefüggésekben kezdeményezett új vizsgálat res iudicata akadályba ütközik attól függetlenül, hogy az előző vizsgálat eredményével nem értettem egyet. Ez alapján a rendelkező rész 2. pontjába foglalt visszautasítással kapcsolatban nincs kifogásom. A rendelkező rész 1. pontjába foglalt elutasítást azonban két okból is aggályosnak tartom. Egyrészt, a bírói kezdeményezés a B) cikk alapján a jelen ügyben a normavilágosság sérelmére hivatkozással is kérte az Art. 214. § (1) bekezdésének vizsgálatát. Ezt az összefüggést a többségi határozat nem bírálja el (ld. III.3. pont, Indokolás [31]–[33]), tehát a döntés hiányos. Másrészt, az Art. 214. § (1) bekezdését az Alaptörvény XXVIII. cikk (4) bekezdésével összefüggésben kizárásos alapon a többségi indokolás III.3. pontja (Indokolás [31]–[33]) bírálja el. Az Art. 214. §-át az Abh. nem vizsgálta, de a különvéleményben utaltam rá, hogy be kellene vonni a vizsgálatba, és hogy többféle értelmezése is lehetséges: »[a]z Art. vonatkozó szabályai nem mondják ki kifejezetten, hogy a hatálybalépést követően indult adóregisztrációs eljárásokban a hatálybalépés előtt adótartozással jogutód nélkül megszűnt gazdasági társaságok vonatkozásában is már a Módtv3. által megállapított szigorúbb összeghatárokat kell alkalmazni, ezért álláspontom szerint az ezzel ellentétes értelmezés is lehetséges. És ez utóbbi, megengedőbb értelmezés van összhangban az Alaptörvénnyel, mert ha elfogadnánk, hogy az Art. érintett rendelkezéseinek az előbbi a normatartalma – ahogy a jogszabályt az adóhatóság is értelmezte és alkalmazta –, az lényegében visszaható hatályú hátrányos (büntető jellegű) jogalkotásnak minősülne.« A többségi indokolás anélkül utasítja el az Art. 214. § (1) bekezdésére vonatkozó indítványt, hogy állást foglalna arról, hogy a megengedőbb vagy a szigorúbb értelmezést kell választani. Ha a megengedőbb értelmezés lehetséges, akkor erre alapítható elutasítás, viszont ezt a körülményt álláspontom szerint alkotmányos követelményben vagy legalább az indokolás szintjén ki kellett volna mondani. Ha csak a szigorúbb értelmezés lehetséges a törvény megfogalmazása alapján, akkor viszont a rendelkező álláspontom szerint a visszaható hatályú (büntető) jogalkotás tilalmába ütközik.”