

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.072/2015/6.szám

A Kúria a Kálmán, Szilasi, Sárközy és Társai Ügyvédi Iroda által képviselt felperesnek a jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adó ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. szeptember 23. napján kelt 10.K.31.716/2014/4. számú számú jogerős ítélete ellen a felperes által 6. sorszámon benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.31.716/2014/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 nap alatt az alperesnek 30.000 (harmincezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.327.300 (egymillió-háromszázhuszonhétezer-háromszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes fő tevékenysége hetilapok, folyóiratok időszaki kiadványok kiadása. A kiadványok nyomdai előállítására nyomdakkal szerződik, az anyagot digitalizálva adja át részükre, a kiadói jogok felperesnél maradnak. A nyomdák végzik a papír beszerzését, a nyomtatást, illetve a terjesztőkhöz történő kiszállítást. A nyomdák számláinak összegét a felperes eladott áruk beszerzési értékeként a ráfordítások között számolta el, és azzal csökkentette az innovációs járulék alapját.

Az elsőfokú adóhatóság 2008-2009. évekre átfogó ellenőrzést végzett valamennyi adónemben a felperesnél. Az ellenőrzés adatai alapján az elsőfokú adóhatóság a 2008-2009. évekre társasági adó, társas vállalkozások külön adója és innovációs járulék adónemekben 13.273.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg a felperes terhére, amely után adóbírságot szabott ki és

késedelmi pótlékot számított fel.

Az alperes a 2889295755 számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést. Határozatát a Kutatási és Technológia Innovációs Alapról szóló 2003. XC. tv. (a továbbiakban: KIT) 4.§ (1) és (2) bekezdésére, a helyi adókról szóló 1990. évi C. tv. (a továbbiakban: Htv.) 39.§ (1) bekezdésére, 14.§ (1) bekezdés c) pontjára, 52.§ 36.) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. tv. (a továbbiakban: Sztv.) 78.§ (5) bekezdésére, 3.§ (7) bekezdés 1.) pontjára, 45.§ (11) bekezdésére, 81.§ (2) bekezdés e) pontjára, a sajtóról szóló 1986. évi II. tv. 16.§ (2) bekezdésére, a szerzői jogról szóló 1999. évi LXXVI. tv. (a továbbiakban: Szjtv.) 1.§-ára, 45.§ (2) bekezdésére, a sajtótermékek köteles példányainak szolgáltatásáról és hasznosításáról szóló 60/1998.(III.27.) Korm.rendelet 3.§ (4) bekezdésére alapította.

Indokolása szerint a nyomdai szolgáltatás csupán egy részeleme a mű elkészültének. A felperes gyakorolja a kiadói jogokat, ő tartja kézben a folyamatot. A nyomdai tevékenység eredménye nem tekinthető készterméknek, ellenértéke nem ELÁBÉ, csak igénybe vett szolgáltatásként számolható el. Számviteli szempontból annak van relevanciája, hogy a kiadvány (a termék) legfontosabb része a szerzők által végzett szellemi munka hasznosítási joga a kiadói (felperesé), a termék nála válik késztermékké, a nyomda csupán a számára digitálisan átadott tartalom nyomtatását, mint szolgáltatást végzi el.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét. Indokolásában megállapította, hogy a szerzői jogi felhasználási engedély megadásra vonatkozó kapcsolat csak a szerző és a kiadó (a felperes) között jött létre, nem pedig a felperes és a nyomda között. A nyomdai előállítás eredménye a megrendelő (a felperes) előzetes írásbeli hozzájárulásával, az általa adott paraméterek és digitális adatállomány alapján szerzői jogi értelemben nem tekinthető műnek, a kiadvány elkészítése, terjesztése, többszörözése csupán a szerzői jogi részfolyamatok, részjogosítványok egyik eleme. A kiadói tevékenység részeként a nyomdai tevékenység számviteli szempontból is csupán egy résztevékenységet, igénybe vett szolgáltatást jeleníthet meg, hiszen a kiadvány legfontosabb része, a szerzők által végzett szellemi munka hasznosítási joga nem a nyomdáé, hanem a szerzőé, a közöttük létrejött szerződés alapján pedig a kiadói (a felperesé). A nyomdák a szerzői jogi törvény szerinti többszörözést, mint szolgáltatást végeztek. A kiadványokban szereplő szellemi termék a felperes tulajdona maradt, ezt képezték késztermékké.

A felperes felülvizsgálati kérelemmel támadta a jogerős ítéletet, melyben annak hatályon kívül helyezését és elsődlegesen a keresetnek megfelelő ítélet meghozatalát, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra utasítását kérte.

Álláspontja szerint az ítélet sérti a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 221.§ (1) bekezdését, az Sztv. 28.§ (1) bekezdés b) pontját, 78.§ (5) bekezdését, a Htv. 39.§ (1) bekezdés a) pontját, 52.§ 36. pontját, továbbá az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa.tv.) 9.§ (1) bekezdését.

Előadta, a késztermék, illetve értékesítésre kész termék fogalmát sem a Htv., sem az Sztv. nem használja, ezek használatát a jogerős ítélet semmilyen jogszabályi hivatkozással nem támasztotta alá, és ezeket - bármilyen jogalap nélkül - úgy használta, mintha ezek a vásárolt és a változatlan formában eladott áruk szinonimája lennének. Ugyanakkor maga az ítélet alátámasztotta, hogy a nyomdák a felperes részére értékesítésre kész terméket adtak át. A gazdasági esemény maradéktalanul teljesítette az ELÁBÉ elszámolására előírt jogszabályi feltételeket.

Hivatkozott arra, hogy a jogerős ítélet nem támasztotta alá azt, hogy a kiadói tevékenység részeként a nyomdai tevékenység számviteli szempontból is csupán egy résztevékenységet, igénybe vett szolgáltatást jeleníthet meg. A számviteli szempontú elemzés azonban azt mutatja, hogy a nyomdákban beszerzett kiadványok árunak minősülnek, megfelelnek az Sztv. 28.§ (2) bekezdés b) pontja szerinti késztermék fogalomnak. Számviteli szempontból tehát a késztermék olyan eszköz, amely valamennyi megmunkálási folyamaton keresztül megy és amely változatlan formában értékesíthető. Értelmezhetetlen, hogy a nyomdai termék csak a felperesnél válhatott késztermékké, ugyanis az annak előállításához szükséges legutolsó mozzanatot a terméken a nyomda végezte.

Kifogásolta, hogy az ítélet kihirdetésekor utalás történt arra, hogy az ítélet megfelel a kialakult bírói gyakorlatnak, az írásba foglalás során azonban ezt nem nevesítette az elsőfokú bíróság.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte, mert az jogszerű és megalapozott. Az ítéletben a tényállás teljes körűen rögzítésre került és annak alapján a bíróság okszerű jogi következtetést vont le.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

A Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 272.§ (2) és 275.§ (2) bekezdéseiben foglaltaknak megfelelően csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálta felül. Ennek során figyelembe vette a felülvizsgálati kérelemben hiányolt határozatot. Ezen ítélet könyvkiadáshoz kapcsolódóan, iparűzési adónemben állapította meg, hogy a nyomdaköltség nem tekinthető ELÁBÉ-nak, igénybe vett szolgáltatásnak minősül. Tekintettel arra, hogy a KIT 4.§ (1) bekezdése következtében az innovációs járulék alapja a Htv.

39.§ (1) bekezdés alapján meghatározott helyi iparűzési adóhoz (hipa) tartozó adóalap, a Kúria jelen eljárásban is irányadónak tekintette a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.291/2008/6. számú ítéletét; az abban foglaltakkal egyetért, attól eltérni nem kíván.

A felülvizsgálati kérelem elbírálásának alapvető szempontja, hogy az érintett kiadványokban szerzői jogi védelem alatt álló adatok átviteléről van szó. A lapkiadás kapcsán a felperes rendelkezik kiadói joggal, csak ezekre tekintettel végezhet értékesítést. Ebből következően a nyomdai tevékenység önmagában nem jelenti azt, hogy késztermék készülne el, hiszen a kiadványok elkészültének és terjesztésének teljes folyamatát a felperes uralja, a szerzői jogra vonatkozó előírások szerint erre csak ő jogosult. Kétségtelen tény, hogy a kiadványokat, mint fizikailag elkészült termékeket, a nyomda állítja elő, önmagukban azonban ettől még nem értékesíthetők, mivel a szerzői- és a kiadói jogok felett a nyomdának nincs rendelkezési joga. A nyomdai tevékenység önmagában nem minősül késztermék előállításának, ez csak a mű elkészültének egy részfolyamatát jelenti.

A felperes által birtokolt szerzői jogi többlet elemre tekintettel az elsőfokú bíróság helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy a nyomdák által leszámlázott érték úgynevezett „igénybe vett szolgáltatásként” számolandó el, és ennek következtében nincs lehetőség ezen költségekkel csökkenteni az innovációs járulék alapját.

A felülvizsgálati kérelem előadása szerint a nyomda gazdasági tevékenységét az innovációs járulék adóalapjának meghatározása során sem lehet másként minősíteni, mint a számlában feltüntetett termékértékesítést, azaz az Áfa tv. 9.§ (1) bekezdés szerint.

Felperes figyelmen kívül hagyja, hogy adott esetben egy-egy gazdasági tevékenységet egyes adónemenként, vagy egy adónemen belül is, másként kell megítélni. Az Áfa tv. 9.§ (1) bekezdése is ad egy termékértékesítés fogalmat (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.), majd maga az Áfa tv. ennek egyáltalán meg nem felelő tevékenységeket szintén termékértékesítésnek tekint. Pl. a 11.§ (1) bekezdése szerint ellenérték fejében teljesített termékértékesítés az is, ha az adóalany a terméket vállalkozásából véglegesen kivonva, vállalkozásától idegen célok elérésére ingyenesen felhasználja.

Az egyes adónemek eltérő szabályozásai mögött mindenkor egységes számviteli szabályozás húzódik; más szemszögből ezek az előírások valamennyi adónem mögött egységes tartalommal jelennek meg, az esetleges eltérésekre nem az Sztv. hanem az adott adónem rendelkezései adnak iránymutatást.

Az innovációs járulék tekintetében is alkalmazandó Htv. 39.§ (1) bekezdése számviteli fogalmak alkalmazását írja elő, amikor megszabja, hogy a hipa alapja a nettó árbevétel, csökkentve az eladott áruk beszerzési értékével, a közvetített szolgáltatások értékével és az anyagköltséggel. Az Áfa tv. szerinti "termék" fogalmát az Sztv. nem ismeri, az általa az Sztv. 28.§ (2) bekezdés c) pontjában definiált "késztermék" tartalma nem azonosítható az Áfa tv. 9-11.§-ok szerintiekkel. Az is megállapítható, hogy míg az Áfa tv. az egyes adóalanyok között értékeli a termékértékesítést, a számvitelben a „késztermék” az Sztv. 3.§ (6) bekezdés 6) pontja szerint a saját termelésű készletek közé tartozik, azaz csak az adóalany gazdasági tevékenységén belül alkalmazható kategória. Az eltérő szabályozásokra tekintettel az elsőfokú bíróságnak volt lehetősége arra, hogy a termék - késztermék - értékesítésre kész termék kategóriákat alkalmazza, ugyanazon gazdasági tevékenységet, ami az Áfa tv. tekintetében termékértékesítés, az Sztv. keretei között másként minősítse.

A kérdés készletek szintjén való további elemzése ugyancsak a jogerős ítélet megalapozottságát támasztja alá. A kiadványt a felperes a nyomdától nem kaphatja meg késztermékként, az csak akkor lesz késztermék, ha már egyaránt magában foglalja a felperest megillető kiadói jogokat és a nyomda által előállított anyagot: a termék késztermékké csak a felperesnél válhat. Ez megfelel az Sztv. fentiekben már hivatkozott 3.§ (6) bekezdés 6) pontjának is. A felperes a nyomdától kapott terméket nem értékesítheti változatlan formában tovább, mivel ahhoz hozzá kell társítania saját kiadói jogait, ezért nem alkalmazható az Sztv-nek a felperes által hivatkozott 78.§ (5) bekezdése. A változatlan formában való tovább értékesítés hiányában pedig nem merül fel ELÁBÉ; anyagköltség és közvetített szolgáltatás elszámolhatóságára pedig nem hivatkozott a felperes.

A közvetített szolgáltatás fogalmát az Sztv. 3.§ (4) 1) pontja, az igénybe vett szolgáltatását a 3.§ (7) bekezdés 1) pontja, az egyéb szolgáltatását a 3.§ (7) bekezdés 2) pontja határozza meg. Közvetített szolgáltatás nem merült fel, a tevékenység egyértelműen nem egyéb szolgáltatás (a pénzügyi, a befektetési, a biztosítási, a hatósági igazgatási, az egyéb hatósági szolgáltatás), az igénybe vett szolgáltatást pedig eleve úgy definiálja az Sztv., hogy ide sorolandó minden olyan szolgáltatás, amely nem tartozik a közvetített szolgáltatás, illetve az egyéb szolgáltatás körébe. Erre tekintettel helyesen járt el az elsőfokú bíróság, amikor a nyomdai tevékenységet az innovációs járulék adóalapjának meghatározásakor az adóalap csökkentésére el nem számolható igénybe vett szolgáltatásnak tekintette.

Az elsőfokú bíróság tehát nem sértette meg a felülvizsgálati

kérelemben megjelölt adójogi normákat, Sztv. rendelkezéseket, és mivel az okszerűen indokolt ítélet a Pp. 221.§ (1) bekezdésének is megfelelt, a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes alperes felülvizsgálati költségének megfizetésére. A költség megállapítása során a Kúria figyelembe vette, hogy a Pp. 75.§ (2) bekezdés szerinti jogtanácsosi képviseletet az alperes csak az írásbeli ellenkérelem benyújtása kapcsán biztosította, a tárgyaláson nem.

A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viselésére a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

Budapest, 2015. szeptember 17.

**Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk.
előadó bíró, Dr. Sisák Péter sk. bíró**

A kiadmány hiteléül:

tisztviselő