

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.616/2014/8.szám

A Kúria a Becher és Torma Ügyvédi Iroda által képviselt felperesnek a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adó ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. május 26. napján kelt 19.K.30.105/2014/6. számú ítélete ellen a felperes által 8. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán, alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta az alábbi

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.30.105/2014/6. számú ítéletét hatályában fenntartja.

A Kúria kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 50.000 (ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 2.050.000 (kettőmillió-ötvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes gazdasági tevékenysége során köldökzsínórvér-össejtek, illetve szövetek levételéhez eszközt biztosított, a levett mintákat elszállította a megfelelő laboratóriumba, és szükség esetén közreműködött a mintáknak a megbízó rendelkezésére bocsátásában. A minták feldolgozása és tárolása a felperessel kapcsolt vállalkozási viszonyban álló belga Cryo-Save AG sejtbank feladata volt. A felperes számláit egyéb humán-egészségügyi ellátásról, áfa mentesen bocsátotta ki.

Az adóhatóság a 2011. évre áfa adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le felperesnél. Megállapításai alapján az elsőfokú határozatban 211.014.000 forint adóhiánynak minősülő áfa adókülönbözetet állapítottak meg a felperes terhére, adóbírságot szabtak ki és késedelmi pótlékot számítottak fel.

Az alperes a 2889335307. számú határozatával helybenhagyta az elsőfokú döntést.

Indokolása szerint az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) tevékenység közérdekű jellegére tekintettel adó alóli mentességet biztosító 85.§ (1) bekezdésének alkalmazása során a jogszabály valódi tartalmának feltárásához a nyelvtani értelmezésen túl a normaszövegben való elhelyezkedését és a jogi szabályozás célját is vizsgálni kell. Ezért nem tekintette irányadónak a felperes által csatolt nyelvész-szakértői véleményt. A 2006/112 EK irányelvvel (HÉA irányelv) való összevetés alapján megállapította, hogy az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdése annak megfelelő rendelkezést tartalmaz. A HÉA irányelv 132. cikke (1) bekezdése alapján a szolgáltatások önmagukban állva nem adómentesek, az adómentesség csak akkor merülhet fel, ha azok vagy egészségügyi ellátáshoz, vagy értékesítéshez kapcsolódnak. Az Európai Unió Bíróságának kapcsolódó ítéletei is ezt támasztják alá.

Az alperesi határozat további indokolása szerint az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdésének felperes által hivatkozott d) pontja nem alkalmazható, és a b)-c) pontok hivatalbóli vizsgálata sem alapozza meg az áfa mentességet, a tevékenységben ugyanis nincs jelen semmiféle diagnosztikai tevékenység.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperesnek elsődlegesen az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d), másodlagosan a 85.§ (1) bekezdés c) pontjára alapított keresetét.

Az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pont alkalmazhatósága kapcsán kifejtette, hogy mind a HÉA irányelv 132. cikk d) pontja, mind az Áfa tv. ezen rendelkezése csak az értékesítéshez kapcsolódó szolgáltatásnyújtást teszi adómentessé. Az, hogy a HÉA irányelv csak a termékértékesítést, míg az Áfa tv. az ahhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtást is áfa mentessé teszi, irreleváns: a felperes ugyanis nem azt állította, hogy az értékesítéshez kapcsolódó szolgáltatást nyújtott, hanem azt, hogy a szolgáltatás önmagában mentes. A felperes megbízásából készült szakértői véleményt okirati bizonyítékként vette figyelembe az elsőfokú bíróság, és a törvény szöveg szerkezete, fordulatai alapján elvetette.

Az Áfa tv. által megkívánt közérdeket az összejthez kapcsolódó tényállás esetén az elsőfokú bíróság nem látta megvalósulónak, mivel a sejtbanki szolgáltatást csak a társadalom szűk rétege veheti igénybe, nem áll közvetlen kapcsolatban a közegészséggel és csak potenciális jelleggel és a jövőre nézve oltalmazza a magánegészséget. Itt tért ki arra, hogy nem releváns az, miszerint az alperes az Áfa tv. gyakorlati megvalósuláshoz nem tudott példákat felsorolni, egyébként is az Országos Vérellátó Szolgálatra való hivatkozása helytálló volt.

Az elsőfokú bíróság a felperes Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés c) pontjára hivatkozását is alaptalannak értékelte, mivel a diagnosztikai mozzanat sem karakterisztikusan, sem kiegészítő jelleggel nem jelent meg.

A jogerős ítélet indokolása szerint a felperest azt az előadását, hogy a piac évtizedek óta adómentesként kezeli a szolgáltatást, semmivel nem igazolta, de az egyébként sem mentesítette volna az adó befizetése alól.

A felperes az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontjához kapcsolódó körben felülvizsgálati kérelemmel támadta a jogerős ítéletet, annak hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen a kereseti kérelemnek megfelelő határozat meghozatalát, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte.

Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság helytelenül értelmezte az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontját, amikor arra alapította ítéletét, hogy az az emberi szövet, vér értékesítésével kapcsolatos szolgáltatásokat mentesíti az áfa alól. A nyelvész-szakértői vélemény alapján a helyes értelmezés az, hogy emberi szövethez, vérhez kapcsolódó szolgáltatás áfa mentes. Az elsőfokú bíróság téves értelmezése egyrészt egy félreértésen, a termékértékesítés és a szolgáltatás nyújtás azonosításán alapszik, másrészt nyelvtanilag nem helytállóan végezte el a törvényszöveg elemzését. Hivatkozott arra is, hogy a teleologikus jogértelmezéssel alátámaszthatóan a közérdek, mint cél is megvalósult.

Előadta, az elsőfokú bíróság a nyelvész-szakértő véleményének értékelése során megsértette a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 206.§ (1) és 3.§ (3) bekezdését, amikor azt iratellenesen értékelte és csak mint okirati bizonyítékot vette figyelembe. A nyelvtani értelmezésnek az adójogi normák alkalmazása esetén döntő jelentősége van, amit a perbeli esetben egyébként a rendszertani elemzés is alátámaszt. Az Áfa törvénynek a HÉA irányelvhez képest alkalmazott, a szolgáltatásokra vonatkozó, hibás implementáción alapuló szabályozása tudatos jogalkotás eredménye, melynek hiányában az adómentesség gyakorlatilag tartalom nélkülivé válna. Alperes nem tud olyan példákat felhozni, amelyek értelmezhetővé tennék álláspontját.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte.

A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

Az alperes nem kérte tárgyalás tartását, a felperes pedig kifejezetten arról nyilatkozott, hogy nem kéri, ezért a Kúria a felülvizsgálati kérelmet tárgyaláson kívül bírálta el.

A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem, vagy csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés). A felperes kifejezett kérelmére tekintettel a Kúria a jogerős ítéletet csak az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontjához kapcsolódó körben értékelte.

Az Áfa tv. adó alóli mentességet szabályozó VI. fejezete először, a 85.§-ban, a tevékenység közérdekű jellegére tekintettel mentes kört szabályozza. A szabályozási rendszer elveiben igen-, a konkrét tevékenységi köröket megfogalmazó szabályaiban nem szó szerint azonos leképezése a HÉA irányelv 2. fejezetében szabályozott egyes közhasznú tevékenységek adómentességi szabályainak, ennek következtében fogalmaz másként az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontja és a HÉA irányelv 132. cikk (1) bekezdés d) pontja.

HÉA irányelv 132. cikk (1) bekezdés d) pont szerint a tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket: emberi szerv, vér és anyatej értékesítése. Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontja: mentes az adó alól az emberi szövet, vér (ideértve a külön jogszabályban meghatározott labilis vérkészítményeket is), anyatej értékesítése, valamint az előzőekben felsoroltakkal és az emberi szerv adományozásával kapcsolatos szolgáltatásnyújtás.

Az eltérés nem eredményez ellentmondást, az Európai Unió Bírósága szolgáltatásnyújtás esetén is vizsgálándónak tekintette a 132. cikk (1) d) pont rendelkezéseit (C-237/09).

Az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés b)-d) pontja szerinti körbe tartozó egészségügyi tevékenységek áfa mentes jellegének megítélése során közös szabályként szűrhető le az Európai Unió Bíróságának ítéleteiből (C-384/98, C-141/00, C-307/01, C-262/08, C-86/09, C-237/09), hogy soha nem általában a tevékenység egészségügyi jellege, hanem annak a betegség, vagy egészségügyi rendellenesség reparációjára irányuló tartalma alapján kerülhet sor a mentesség megállapítására.

A mentes körbe tartozó tevékenységek közös jellemzője, hogy közvetlenül, vagy közvetve a társadalom és az egyén közös szükségleteinek kielégítését szolgálják, alapvetően a társadalom

közös fogyasztásaként valósulnak meg. A perbeli időszakban az őssejtek felhasználás már nem tekinthető periférikusnak, már nem csak autológ (saját szervezetből származó), hanem allogén (mástól nyert) alkalmazásukra is sor kerülhetett. A terápia körüli tudományos viták nem írják felül azt a tényt, hogy alkalmazása egyre gyakoribb a vérképző rendszeri megbetegedéseken keresztül a sclerosis multiplex kezeléséig. Az Európai Unió Bírósága őssejt tárgyú ítéleteiben (C-262/08, C-86/09., C-237/09) fel sem merült, hogy maga az őssejthez kapcsolódó tevékenység ne tartozhatna a HÉA irányelv 132.§ cikk szerinti közhasznú tevékenységek körébe. Erre tekintettel a Kúria alaposnak találta a felülvizsgálati kérelmet abban a körben, hogy - egyéb törvényi feltételek megléte esetén - az őssejthez kapcsolódóan is sor kerülhet az áfa mentesség Áfa tv. 85.§ (1) bekezdésén alapuló megállapítására.

Az Áfa tv. 85.§ szerinti mentességi szabályok - ezen belül az (1) bekezdés d) pont normáinak - értelmezése során tekintettel lenni az Áfa tv. 85.§ belső szerkezetére, a HÉA irányelv 132. cikkére, az Európai Unió Bíróságának kapcsolódó ítéleteire. A jog értelmezésére alkalmazandó módszer ennek következtében nem szűkíthető le a felperes által preferált nyelvtani értelmezésre, és azzal ellentétes eredmény esetén a komplex értelmezés következtetései az irányadók.

Az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdése egyes mentes tételeknél a szolgáltatásnyújtást és az azzal kapcsolatban álló termékértékesítést egységesen kezeli (pl. f) az a szolgáltatásnyújtás - az étkeztetés kivételével, ha az ennek fejében járó ellenérték külön térítendő meg - és az ahhoz szorosan kapcsolódó termékértékesítés, amelyet szociális ellátás keretében közszolgáltató - ilyen minőségében - teljesít), máshol csak a szolgáltatás nyújtását tekinti adómentesnek (pl. o) a közszolgálati rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatások nyújtása, ide nem értve az annak keretében nyújtott kereskedelmi jellegű szolgáltatásokat). Közérdekű jelleg alapján csak termékértékesítés - a d) pontban foglaltaktól eltérő termékkörben - nem lehet adómentes.

A szabályozás tehát jellemzően a szolgáltatásnyújtást tekinti adómentesnek, és ahhoz járulékosan rendeli az "azokhoz szorosan kapcsolódó termékértékesítés"-t. A 85.§ (1) bekezdés d) pontja szerinti körben azonban az adómentes gazdasági esemény a termékértékesítés. A 85.§ (1) bekezdés áttekintés alapján az állapítható meg, hogy ahol maga a szolgáltatás nyújtása adómentes a közérdekű jellegre tekintettel, azt az Áfa tv. tételesen megnevezi. A d) pont ilyen elkülönítést nem tartalmaz, ennek következtében a d) pont szerinti körben is egységet kell alkotnia a termékértékesítésnek és a szolgáltatásnyújtásnak, ugyanúgy, mint ahol a jellemző gazdasági esemény a szolgáltatásnyújtás, és ahhoz csak járulékosan, de azzal szoros kapcsolatban tartozik

termékértékesítés. A termékértékesítés hiányában nem tartotta az Európai Unió Bírósága a HÉA irányelv 132. cikk hatálya alá tartozónak a kizárólag összejt szállításra irányuló gazdasági tevékenységet (C-237/09.). Az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontjának alkalmazása során tehát a szolgáltatásnyújtásnak a reálaktushoz, a termékértékesítéshez és nem annak tárgyához (emberi szövet, vér, anyatej) kell kapcsolódni. Ezt a jogi álláspontot erősíti a 85.§ (1) bekezdés d) pontjának másik szabályozott tényállása is: „az emberi szerv adományozásával kapcsolatos szolgáltatásnyújtás”. Ebben az esetben is a reálaktushoz (az adományozáshoz) és nem annak tárgyához (emberi szerv) kapcsolódik az adómentesség.

A felperes nem végezte összejtnak, mint terméknek az értékesítést, ennek hiányában az általa nyújtott szolgáltatások nem tartoznak a közérdekű jellegre tekintettel áfa mentes tevékenységek körébe. A termékértékesítés hiányában nem kellett vizsgálni sem azt, hogy a tevékenység betegség, vagy egészségügyi rendellenesség gyógyításával összefüggésben valósult-e meg, sem azt, hogy egyáltalán sor kerülhet-e termékértékesítésre (tiltott az összejttel való kereskedelem, vagy ingyenes adományozás működik).

Mindezekre figyelemmel a Kúria az első fokú bíróság ítéletét, az összejthez kapcsolódó tevékenység közérdekű jellegének pontosításával, 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 tárgyi illetékfeljegyzési 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. március 19.

**Dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné
Éva sk. előadó bíró, Dr. Heinemann Csilla sk. bíró**

dr. Oláh

A kiadmány hitelül:

tisztviselő