

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.133/2017/4.

A tanács tagjai: Dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás előadó bíró, Dr. Tergalecz Eszter bíró

A felperes: felperes neve(felperes címe)

A felperes képviselője: ... Ügyvédi Iroda

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága jogutódja

Az alperes képviselője: ... jogtanácsos (alperes címe)

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes

A felülvizsgálati kérelem száma: 10.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma: Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. február 4-én kelt 4.K.27.184/2014/8. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Kaposvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.184/2014/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 200.000.- (kétszázezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 1.391.500.- (egymillió-háromszázkilencvenegyezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes integrálóként különböző mezőgazdasági termelőkkel integrációs forgóeszköz finanszírozási szerződéseket kötött. Ezekben a termelők, mint integráltak kötelezettséget vállaltak arra, hogy meghatározott évben, területen és mennyiségben adott mezőgazdasági terményeket termelnek és a szerződésben megjelölt áruhitelkeret mértékéig a termeléshez szükséges forgóeszközöket kizárólag a felperestől - integrációs fizetési konstrukcióban - vásárolják meg vagy a felperes közreműködésével szerzik be. A termelők kötelezték magukat, hogy a szerződésben írt mennyiségű terményt átadják a felperesnek, melyet az megvásárol. A felperes vállalta, hogy a termelőknek szaktanácsadást nyújt és részükre a szerződésben meghatározott összeget meghatározott kamat mellett előfinanszírozza.
- [2] A forgóeszközöknek az integráltak felé történő eladását a felperes áfával növelt áron kiszámlázta. A termelők által igénybe vett finanszírozás után a szerződésekben rögzített mértékű kamatot a felperes felszámította, és erről áfamentes számlákat bocsátott ki.
- [3] Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél 2008. évre általános forgalmi adó és társasági adó adónemekben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett, melynek eredményeként - megismételt eljárás során - hozott határozatában a felperes terhére áfa adónemben 13.915.000.- forint adókülönbözetet állapított meg, melyből 9.676.000.- forint az adóhiány. Kötelezte az adóhiány, továbbá 968.000.- forint adóbírság és 843.000.- forint késedelmi pótlék megfizetésére. Az indokolás szerint az integrátori hitel utáni kamatot a felperesnek az integrátori szolgáltatás részét képező termékértékesítéssel azonos mértékű általános forgalmi adóval kellett volna számláznia, mert a kamat csak és kizárólag mint járulékos költség értelmezhető, arra szolgál, hogy a főszolgáltatás optimális körülmények között valósulhasson meg.
- [4] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperesi jogelőd (a továbbiakban: alperes) a 2014. június 16-án kelt 1842067163/2014. iktatószámú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Hangsúlyozta, hogy a perbeli szerződések fő célja az integrátori komplex szolgáltatás, melyhez a kamat csak járulékosan kapcsolódik. A kamatot az integrátori szolgáltatás részének kell tekinteni, és azzal azonos módon szükséges a rá vonatkozó adókötelezettséget megállapítani. Az integrációs jogügyletek körében alkalmazott kamat adójogi megítélésével kapcsolatos felperesi álláspontot sem a Kúria, sem az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) joggyakorlata nem támasztja alá.

A kereseti kérelem

- [5] A felperes keresettel támadta az alperes határozatát kérve annak

bíróági felülvizsgálatát. Álláspontja szerint az integrátori hitelezési tevékenység az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 86. § (1) bekezdés b) pontja szerint áfamentesen kezelendő, mert az az alapügylettől elkülönül és adójogi szempontból nem osztja annak sorsát.

Az elsőfokú ítélet

- [6] A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletében a keresetet elutasította. Kifejtette, hogy a felek által kötött integrációs szerződések célja egységes szolgáltatás nyújtása, a komplex integrátori tevékenység volt. Ez egy olyan összetett tevékenység, amely több gazdasági eseményt foglal magában és azok szorosan összefüggnek, egymás nélkül nem értelmezhetők. A forgóeszköz-finanszírozáshoz kapcsolódó kamat felszámítása a komplex integrátori tevékenységen belül, a felperes által megvalósított termékértékesítés részeként történt, így az beépül az értékesítés adóalapjába az Áfa tv. 70. § (1) bekezdés b) pontja és (2) bekezdése értelmében, függetlenül attól, hogy egy vagy külön számlák került kiállításra. A kamat járulékos költség, mely után áfát kell felszámítani. Az elsőfokú bíróság érvelése alátámasztására több EUB ítéletre is hivatkozott.
- [7] A bíróság a felperes előzetes döntéshozatal kezdeményezése iránti kérelmét elutasította.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [8] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet elsődlegesen annak hatályon kívül helyezése és a keresetnek való helyt adás, másodlagosan a hatályon kívül helyezés mellett az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítása iránt. Indítványozta az EUB-nél előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését a per tárgyalásának felfüggesztése mellett. Érvelése szerint az ítélet sérti polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 206. § (1) bekezdését, 221. § (1) bekezdését, 339. § (1), (2) bekezdéseit; az Áfa tv. 70. § (1) bekezdését, 86. § (1) bekezdés b) pontját, valamint ellentétes az EUB joggyakorlatával és az annak alapját képező általános jogelvekkel.
- [9] Hangsúlyozta, a társaság célja nem csupán arra irányult, hogy a termékértékesítéssel szorosan kapcsolódó hitelt nyújtson, hanem az integráltak gazdasági tevékenységhez szükséges fedezetet biztosítsa. A forrásfedezet nem csak a termékek, eszközök beszerzésére szolgált, hanem a termelő általános működési költségeire is. Ezért a hitelezési tevékenység, mint önálló cél jelent meg az ügyfelek számára. A bíróság megsértette tényállás-felderítési és bizonyítási kötelezettségét, amikor a fenti körülményeket nem vette figyelembe és a felperes által teljesített két önálló ügyletből létrehozott egy komplex szolgáltatást. A

jogerős ítéletben írtakkal szemben a hitelnyújtási tevékenység elkülönült szolgáltatásként kezelendő és az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés b) pontja alapján adómentes.

- [10] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását indítványozta.
- [11] A Kúria végzésével eljárását felfüggesztette a Kúria másik tanácsa által kezdeményezett előzetes döntéshozatali eljárásban hozott EUB ítélet meghozataláig. Az EUB 2016. december 8-án kelt C-208/15. számú (Stock) ügyben hozott ítéletét követően a Kúria elrendelte eljárása folytatását.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [12] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.
- [13] A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.
- [14] A Kúria szerint az elsőfokú bíróság a pontosan és törvényesen megállapított tényállásból helytálló jogi következtetést vont le. Az ítéletben írtakkal a felülvizsgálati bíróság egyetért, a felülvizsgálati kérelemben foglaltakra figyelemmel az alábbiakat fejti ki.
- [15] A Kúria elsődlegesen rögzíti, az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait, így a bizonyítékokat a Pp. 206. § (1) bekezdésére figyelemmel a maguk összességében értékelte és helyesen állapította meg, hogy a kereset nem alapos. Jogszabálysértést ebben a körben a rögzített tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogsértés azonban nem tárható fel.
- [16] Az elsőfokú bíróság indokolási kötelezettségének teljes körűen eleget tett, nem sérült a Pp. 221. § (1) bekezdése.
- [17] A hozzáadottérték-adóról szóló 2006/112/EK. tanácsi irányelv (a továbbiakban: Irányelv) 78. cikkének b) pontja értelmében az adóalap részét képezik azon járulékos költségek – így különösen a jutalék, a csomagolási, fuvarozási és biztosítási költséget –, amelyeket az értékesítést teljesítő a megrendelőre terhel. A 135. cikk (1) bekezdés b) pontja szerint a tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket: b) hitelnyújtás és- közvetítés, valamint a hiteleknek a hitelező által történő kezelése. Az Áfa tv. 70. § (1) bekezdés b) pontja alapján termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapjába beletartoznak a felmerült járulékos költségek, amelyeket a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója hárít át a termék beszerzőjére, szolgáltatás igénybevevőjére, így különösen: a bizománnyal, egyéb közvetítéssel, csomagolással, fuvarozással és biztosítással összefüggő díjak és

költségek. A 86. § (1) bekezdés b) pontja kimondja, mentes az adó alól a hitel-, pénzkölcsön és egyéb ilyen jogviszonyt megtestesítő szolgáltatás nyújtása és közvetítése, valamint ezek hitelező általi kezelése.

- [18] A jogvita lényege abban áll, hogy a felperes, mint integrátor által a mezőgazdasági termelőknek nyújtott hitel egy összetett, több gazdasági eseményt magába foglaló tevékenység része-e, avagy önálló, az integrátori működéstől független gazdasági tevékenység. Ebből fakadóan vitás a hitelnyújtáshoz kapcsolódóan felszámított kamat adójogi sorsa, annak áfa kötelezettsége, illetve mentessége.
- [19] Az EUB - a jelen felülvizsgálati ügygel a tényállás, a vonatkozó jogszabály és uniós jogi rendelkezések, illetve a felmerült jogértelmezési kérdések körében azonos - Stock ügyben hozott ítéletében kifejtette, hogy az olyan integrált mezőgazdasági együttműködésre irányuló ügylet, amely előírja, hogy valamely gazdasági szereplő termékeket értékesítsen valamely mezőgazdasági termelőnek, és a részére e termékek megvásárlására szánt kölcsönt nyújtson, e rendelet szempontból egyetlen egységet képező ügyletnek minősül, amelyben a termékek értékesítése a főszolgáltatás. Az említett egységet képező ügylet adóalapját képezi mind az említett termékek ára, mind a mezőgazdasági termelőknek nyújtott kölcsön után fizetett kamat. Az a körülmény, hogy az integrátor kiegészítő szolgáltatásokat nyújthat az integráltak részére, valamint megvásárolhatja az általa előállított mezőgazdasági termékeket, nem befolyásolja a szóban forgó ügyletnek az Irányelv szempontból egységet képező ügyletnek való minősítését.
- [20] Az EUB az ítélete 36. pontjában előírta, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügyben szóban forgó integrált együttműködésre irányuló szolgáltatásban ténylegesen az ítélet 34. pontjában hivatkozott gazdasági cél fejeződik-e ki, valamint hogy a forgóeszközök értékesítése az integráltak számára ilyen alapvető jelentőséggel bír-e.
- [21] A Kúria a perben rendelkezésre álló adatok, bizonyítékok értékelésével megállapította, hogy a Stock ügyben hozott ítélet 34. pontjának megfelelően a forgóeszközök értékesítésének és a kölcsönnek ugyanaz a gazdasági célja, nevezetesen az, hogy lényegében pénzügyi és logisztikai támogatást vezet be a mezőgazdasági termelők részére, lehetővé téve számukra, hogy mezőgazdasági termelőtevékenységet folytassanak. Ezt igazolják a perbeli integrációs együttműködést szabályozó szerződések is, melyekben a felperes - többek között - kötelezettséget vállalt a termelők tevékenységének támogatására és az ehhez szükséges forgóeszközök megvásárlásának finanszírozására.
- [22] A felülvizsgálati bíróság hangsúlyozza, hogy az elsőfokú bíróság jogszabálysértéstől mentesen állapította meg az integrátori tevékenység komplex jellegét, ehhez kapcsolódóan az egységes szolgáltatás nyújtásának szándékát és megvalósulását. A termékértékesítés és a hitelnyújtás az Irányelv és az Áfa tv. szempontból egyetlen egységet képező jogügylet, ahol a termékek

értékesítése a főszolgáltatás, mely meghatározza a kamat sorsát az áfa felszámítása vonatkozásában. A kamat az Irányelv 78. cikk b) pontja és az Áfa tv. 70. § (1) bekezdés b) pontja alkalmazásával áfa köteles, az Irányelv 135. § (1) bekezdés b) pontja és az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés b) pontja jelen esetben nem irányadó.

- [23] A Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alkalmazásával a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta, mert az nem sérti a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket.

Záró rész

- [24] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (2) bekezdésére tekintettel tárgyaláson bírálta el.
- [25] A pervesztes felperes köteles a Pp. 78. § (1) bekezdése szerint az alperes részére felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére.
- [26] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket szintén a felperesnek kell megfizetnie a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján. Az illeték mértékét az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése határozza meg.
- [27] Az ítélet elleni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2017. június 14.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó bíró, Dr. Tergalecz Eszter s.k. bíró

A kiadmány hitelével:
tisztviselő