

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.302/2018/8.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter tanácselnök, dr. Sisák Péter előadó bíró, Huszárné Oláh Éva bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Lővercz, Magnoff és Temesi Ügyvédi Iroda - ügyintéző: dr. Magnoff Péter ügyvéd

Az alperes: alperes neve

Az alperes képviselője: dr. Bordás Vilmos ügyvéd

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: az alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 24.K.31.862/2017/10. számú ítélet

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 24.K.31.862/2017/10. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 3.000.000 (hárommillió) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 1.500.000 (egymillió-ötszázezer) forint kereseti és 3.500.000 (hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Budapest Főváros Főpolgármesteri Hivatal Adó Főosztálya (továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) helyi iparüzési adó adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést rendelt el a felperesnél, amely az adó alapjának és összegének vonatkozásában 2012. január 1. és 2013. december 31-ig, az adóelőleg módosítás vonatkozásában 2012. március 15-től a revíziós jegyzőkönyv keltéig terjedő időszakra terjedt ki. Az ellenőrzés során rögzítette, hogy az édesség gyártása fő tevékenységi körrel rendelkező felperes 2011. szeptember 28-án a D. Zrt.-vel, 2012. július 12-én a Z. Zrt.-vel kötött csomagolóanyagok szállítására keretszerződéseket. Ezek szerint a szállítók a felperes eseti megrendelése szerint a megrendelt csomagolóanyagok előállítását és leszállítását díjazás ellenében a felperes utasításainak megfelelően vállalták. A nyomdai anyag szolgáltatása a felperes feladata volt, a nyomdai termékek elkészítése a felperes előzetes írásbeli specifikációjának megfelelően a beszállítóké. A számlákon a csomagolóanyagok megnevezése, VTSZ száma, a rendelés száma és a gyártási költség szerepelt. Az így legyártott csomagolóanyagok értékével a felperes anyagköltség jogcímén csökkentette iparüzési adó alapját 2012-2013. években.
- [2] Az elsőfokú adóhatóság álláspontja szerint a felperes az iparüzési adó alapját a számlák alapján nem volt jogosult anyagköltség címén csökkenteni, a számlákban foglalt gazdasági esemény igénybe vett szolgáltatásnak minősült. A szállító vállalkozások beszerezték az előállításához szükséges anyagokat, gépeket, berendezéseket és felszereléseket és több példányban legyártották a felperes által megtervezett, meghatározott tartalmú és kinézetű csomagolóanyagokat. Ezért a felperes szállítóitól szolgáltatást vásárolt, nem termékbeszerzésre került sor. Emiatt a 2016. szeptember 15-én kelt FPH001/8912-8/2016. számú határozatával iparüzési adó adónemben a felperes terhére 2012. évre 108.405.200 Ft, 2013. évre 98.568.978 Ft adókülönbözetet állapított meg, melyből 2012. évben 65.656.000 Ft, 2013. évben pedig 13.817.378 Ft volt az adóhiány. Az adóhiány összegei után 2012. évre 19.696.800 Ft adóbírságot és 6.385.182 Ft késedelmi pótlékot, 2013. évre 2.763.476 Ft adóbírságot és 658.124 Ft késedelmi pótlékot állapított meg. Az elsőfokú adóhatóság hivatkozott a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (továbbiakban: Htv.) 38. § (4) (5) és (7) bekezdéseiben, az 52. § 22. pontjában, a 2011. november 30-tól és 2013. január 1-től hatályos 37., 38. és 40. pontjaiban foglaltakra, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Számv. tv.) 3. § (7) bekezdés 1. pontjára, 78. § (2) bekezdésére.
- [3] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2017. március 14. napján kelt BP/1008/01104/3/2017. számú határozatával az elsőfokú

adóhatóság határozatának az adóbírságot és késedelmi pótlékot előíró rendelkezéseit megsemmisítette és e jogkövetkezmények megállapítása tekintetében az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasította. Egyebekben a határozatot helybenhagyta. Határozatának indokolásában rögzítette, hogy az elsőfokú adóhatóság a tényállást teljes körűen feltárta, azt a felperes által rendelkezésre bocsátott reprezentatív minta iratanyaga, illetőleg az általa a legyártott csomagolóanyag értékéről készített kimutatás és a revízió egyéb bizonyítékai figyelembevételével állapította meg. Rögzítette, hogy az elsőfokú adóhatóság helyesen állapította meg hogy a felperes és a szállítók között kötött szerződések nem termékek tulajdonjogának átruházásáról, hanem a szerződésekben foglalt meghatározott munka elvégzéséről, illetőleg a felperes részéről a szolgáltatás díjának megfizetéséről szólnak. A csomagolóanyag előállítása eredményeként keletkező és átadott anyagot önmagában értékesíteni nem lehetett, mert azt csak a terméken elhelyezett szellemi tulajdonjogokkal együtt minősült készterméknek, így annak előállítása ellenértékét (valójában a nyomdai szolgáltatás díját) anyagköltségként sem lehet elszámolni. A csomagolóanyagon feltüntetett védjegy és ipari minta a felperes tulajdonát képezte, e nélkül forgalomképes termékről nem lehet szó, azt a nyomda csak a felperes részére értékesíthette.

- [4] Kifejtette, hogy a felperesnek az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 6. és 9. §-ában foglaltakra történt hivatkozása nem vehető figyelembe, mert egy-egy tevékenység minősítése és a fogalommeghatározás különböző jogszabályokban eltérhet egymástól.
- [5] Az elsőfokú adóhatóság az FPH001/12022-2/2017. számú határozatával az adóhiány után a felperes terhére adóbírságot nem állapított meg, 2012. évre 4.570.917 Ft, 2013. évre pedig 382.269 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [6] Alperes határozatával szemben a felperes nyújtott be keresetet, melyben elsődlegesen annak elsőfokú határozatra is kiterjedő megváltoztatását, másodlagosan hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte perköltségben marasztalása mellett.
- [7] A kereset szerint a határozat a Htv. 39. § 81) bekezdését, 52. § 32. pontjának rendelkezését, a Számv. tv. 3. § (6) bekezdését, 15. § (3), 16. § (3), 23. § (1), 28. § (1) (2), 47. § (1) és 78. § (2) bekezdését, továbbá az Art. 1. § (3a) bekezdését, 1. § (7) bekezdését és 97. § (3)-(6) bekezdéseinek rendelkezéseit sérti. Hivatkozott arra, hogy a keretszerződések alapján a felperes a

csomagolóanyagokon az átadással tulajdonjogot szerzett, így nem annak van jelentősége, hogy milyen szerződés alapján került a felperes a tulajdonába, hanem annak, hogy az adott kötelmi jogviszony alapján szerződéses partnerei a tulajdonjogot reá átruházták. A szerződések valós tartalmúak, tartalmuk szerint csomagolóanyag beszerzésére irányultak, nem pedig nyomdai szolgáltatás igénybevételére. Utalt arra, hogy a szellemi alkotások nem korlátozták a szerződések feladatok ellátását, az ilyen elemekkel ellátott anyag nem befolyásolta a csomagolóanyag számviteli besorolását, tekintettel arra, hogy annak rendeltetése nem változott. Álláspontja szerint nem lehet egyenlőségjelet tenni a vállalkozási szerződés és a Számv. tv. szerint igénybe vett szolgáltatás között. Hivatkozott arra, hogy a nála korábban a NAV Központi Adóigazgatósága és az elsőfokú adóhatóság által áfa és társasági adónem tekintetében folytatott ellenőrzések nem kifogásolták anyagként történő elszámolási gyakorlatát.

- [8] Alperes ellenkérelmében a határozatában foglalt indokolás fenntartásával kérte a kereset elutasítását és felperes költségeiben marasztalását.

Az elsőfokú ítélet

- [9] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - a keresettel támadott részben akként változtatta meg, hogy a felperes terhére iparűzési adó adónemben 2012. és 2013. évekre megállapított adókülönbözeteket törölte.
- [10] A bíróság ítéletének indokolásában idézte az Art. 1. § (3a) bekezdését, (7) bekezdését, elemezte a Htv. 39. § (1) bekezdésében, 52. § 37. pontjában írt fogalmakat, hivatkozott a Számv. tv. 3. § (7) bekezdés 1. pontját, 47. § (1) bekezdését és 78. § (2) bekezdésének rendelkezéseire. Vizsgálta a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (továbbiakban: régi Ptk.) 379. és 389. §-aiban szabályozott vállalkozási szerződések fogalmát, illetőleg a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (továbbiakban: új Ptk.) 6:238, illetőleg 6:247. §-aiban szabályozott meghatározásokat. Rögzítette, hogy a szerződések megkötésekor hatályban lévő régi és a hatályos új Ptk. szerint is a vállalkozási szerződés fő tárgya a tevékenységgel elérhető eredmény létrehozása, amely lehet valamely kézzel fogható dolog, termék, vagy más alkalmas értékkel bíró eredmény. Mindezek elemzése indokolása szerint azért indokolt, mert a vásárolt anyag fogalma nem polgári jogi fogalom, hanem adójogi, illetőleg számviteli kategória. Álláspontja szerint tévesen járt el az alperes, amikor a vásárlás adójogi és számviteli fogalmát kizárólag polgári jog által meghatározott adásvételi és szállítási szerződésben szabályozott tulajdonjog megszerzésével azonosította, illetőleg akkor, amikor

kizárólag azt vizsgálta, hogy a csomagolóanyag a felperes tulajdonába milyen szerződés és milyen kötelezett szolgáltatás által kerülhet. Rögzítette, hogy a Htv. 39. § (1) bekezdés c) pontjának, illetőleg 52. § 37. pontjának és a Számv. tv. 78. § (2) bekezdésének megalkotásával a jogalkotó a vállalkozók számára a gazdasági tevékenységük során beszerzett anyag költségének elismerésével kedvezményt kívánt biztosítani. A jogalkotói célt alperes azzal, hogy olyan további tényállási elemeket várt el e fogalmak alkalmazásához, amelyek a törvényi fogalommeghatározásban nem szerepelnek, lehetetlenné tette. Rögzítette azt is, hogy a felek által hivatkozott bírósági ítéleteket azért nem lehetett figyelembe venni, mert azok mindkét fél álláspontját alátámasztó érvelést tartalmaztak.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [11] Az ítélet ellen az alperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, amelyben az ítélet hatályon kívül helyezését és a felperes keresetének elutasítását, valamint az elsőfokú és a felülvizsgálati eljárás költségeiben való marasztalását kérte.
- [12] Arra hivatkozott, hogy az elsőfokú bíróság a tényállásra vonatkozó anyagi jogi jogszabályokat helytelenül értelmezte. Kiemelte, hogy a felperes saját igényei szerint megtervezett, speciálisan az általa előállított termékekhez használható, meghatározott színű, feliratú, anyagú, valamint logóval ellátott csomagolóanyag gyártását és annak nyomdai munkálatait, illetőleg az ahhoz kapcsolódó gondozási feladatokat, valamint a nyomdai termék leszállítását rendelte meg. A csomagolóanyagok elkészítésének folyamatában a szállítók tevékenysége csak egy részfolyamatot (a felperes által megtervezett csomagolóanyagok készre gyártását) képviseli, a csomagolóanyagok megtervezésének, elkészültének és felhasználásának teljes folyamatát a felperes szervezte. Mindezekből megállapíthatóan a vállalkozások nem anyagot (terméket) értékesítettek a felperes részére, hanem nyomdaipari tevékenységet (nyomdai szolgáltatást) végeztek, ebből következően a nyomtatáshoz szükséges alapanyag értékével növelt munkadíj értéket mint a teljes nyomdaipari tevékenység értékét számlázták. Az általuk számlázott tevékenység ellenértéke sem készletnek, sem anyagköltségnek nem tekinthető a felperesnél. Hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.291/2006/6., Kfv.I.35.072/2015/6. illetőleg Kfv.V.35.603/2016/4. szám alatti határozatokban kialakított, ebben a kérdésben egységes bírósági gyakorlatra.
- [13] Felülvizsgálati ellenkérelmében a felperes a jogerős ítélet hatályban történő fenntartását és az alperes költségekben való marasztalását kérte.

[14] Változatlanul hivatkozott arra, hogy a jogügyleteket nem a szerződések elnevezése, vagy típusa alapján kell minősíteni, hanem azok tényleges tartalma alapján összhangban a Számv. tv. 16. § (3) bekezdésében írtakkal. A felperes csomagolóanyagok legyártására és előállítására szerződött, a szerződések célja a gyártók a saját tulajdonukban álló alapanyagokból, saját eszközökkel és erőforrásokkal készítsenek a felperes számára csomagolóanyagok és ennek a tulajdonjogát a felperesre átruházzák. A kötelelem tehát a csomagolóanyagok legyártására és a legyártott csomagolóanyag tulajdonjogának átruházására irányult.

A Kúria döntése és jogi indokai

[15] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[16] A felülvizsgálati eljárásban a Pp. 270. § (2) bekezdés és 272. § (2) bekezdés értelmében kizárólag a jogerős ítélet jogszerűsége vizsgálható felül a megjelölt jogszabályok alapján (KGD 2002.262.), a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. A Pp. 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria kérelme elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt, a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem kereseti között vizsgálhatja felül.

[17] A felülvizsgálati eljárás során a Kúria azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság helyesen állapította meg a tényállást, de annak minősítése során helytelen jogkövetkeztetésre jutott. Tévedett akkor, amikor perdöntő jelentőséget tulajdonított a felperes és a beszállítói közötti szerződések polgári jog szerinti minősítésének és azokat a polgári jog alapján vizsgálta. A szerződések adójogi és pénzügyi tárgyú jogkövetkezményei megállapításánál nem elsősorban a szerződések polgári jogi megnevezése és minősítése a meghatározó, hanem az ilyen megállapodásokat az azokban foglalt gazdasági események összes jellemzőjét értékelve kell adójogi szempontból minősíteni.

[18] A bíróságnak a jogvita eldöntéséhez a Htv. mint jogszabály rendelkezéseit és az általa használt törvényi fogalmakat kellett értelmezni és a szerződések tartalmát azokkal egybevetni, vizsgálni.

[19] A felperes szállítói (a nyomdai vállalatok), a megkötött szerződések rendelkezései szerint csomagolóanyag előállítására és szállítására vállaltak kötelezettséget. A szerződésekben rögzítettek szerint az ehhez szükséges alapanyagok beszerzése, az előállításához szükséges berendezések és felszerelések (tárgyi

eszközök biztosítása) a nyomdák feladata volt. A felek részletesen szabályozták a megrendelés, illetőleg a teljesítés menetét is. A csomagolóanyagokon elhelyezésre kerültek a felperes és a termék megnevezésén kívül különböző formájú logók, védjegyek és egyéb, a szellemi tulajdon körébe sorolható alkotások, melyeknek felhasználásával és elhelyezésük meghatározásával a megrendelő felperes meghatározta a csomagolóanyagok pontos specifikációját és az ezt tartalmazó megrendelést továbbította a szállítók felé. A szállítók a felperestől kapott grafikai anyagot feldolgozták és az előállított mintapéldányt jóváhagyás végett a felpereshez továbbították. A szállítók csak a felperes írásbeli jóváhagyását követően kezdhették meg a gyártást. A gyártás során a szükséges mennyiségben legyártották és szállították a csomagolóanyagokat. Külön kiemelendő, hogy a csomagolóanyagokon elhelyezett feliratoknak, védjegyeknek, logóknak, amelyeket a szerződések összefoglalóan „Szellemi Tulajdon” megnevezéssel említenek, a felek olyan jelentőséget tulajdonítottak, hogy a szerződések XII/2. pontjában a szállítók külön is vállalták ezen termékek gondos és bizalmas kezelését, azokkal való rendelkezéstől, használattól és az elidegenítéstől való tartózkodást. Azt tehát, hogy a csomagolóanyag mint termék hogyan jelent meg, milyen formátumban, milyen jelzésekkel, milyen kivitelben a felperes határozta meg, így megállapítható, hogy az egész gyártási folyamatban a felperes kontrollált minden lényeges történést. Megállapítható az is, hogy a fent említett szellemi tulajdon körébe tartozó logók, védjegyek, ipari minták és más ábrák elhelyezése folytán a csomagolóanyag előállítását követően már csak a felperes termékeinek csomagolására használható, az esetleges csomagoló anyag maradvány a szállítók részéről más személy részére nem értékesíthető, tulajdonképpen olyan, csak a felperes számára forgalomképes egyedi terméké vált, amelyet a gyártást követően csak a felperes tudott felhasználni.

- [20] A szerződésekben foglalt gazdasági esemény vizsgálata körében az is rögzíthető, hogy a felperes nem a gyártók által önállóan megtervezett és elkészített, előre legyártott csomagolóanyagot vásárolta meg, hanem az általa kontrollált gyártási folyamat eredményeként speciálisan részére előállított terméket. Ezért az ügylet minősítésénél nem lehet döntő jelentőségű a tulajdonjog megszerzése (az adásvétel) mint jogi aktus, hanem sokkal inkább a termék előállításához vezető magatartási folyamat, azaz a szolgáltatás maga. A megrendelő és a szállító kapcsolatában ugyanis alapvetően a szolgáltatás nyújtása volt a döntő elem.
- [21] A Kúria már több ítéletében foglalkozott olyan jogesetekkel, amelyekben a helyi iparüzési adó alapjának csökkentésére anyagköltség vagy közvetített szolgáltatás címén került sor (Kfv.I.35.644/2014/6., Kfv.I.35.072/215/6., Kfv.V.35.603/2016/4.). Az eddigi gyakorlat fenntartása mellett arra kíván rámutatni, hogy termék előállítása és szállítása esetén mindig a releváns (az egész

folyamatot jellemző) tényállási történés határozza meg, hogy az adott helyzetben pusztán termék értékesítéséről vagy annak előállítását is magában foglaló szolgáltatás nyújtásáról van-e szó.

- [22] Kiemeli még a Kúria azt is, hogy az egyes pénzügyi tárgyú jogszabályok fogalomhasználatának a civilisztikai jogszabályokban foglaltaktól eltérő volta mellett hangsúlyozandó az is, hogy az egyes adó- és pénzügyi tárgyú jogszabályokban is más-más fogalmi kategóriák jelennek meg és alkalmazandóak. Így a társasági adóról szóló törvénynek a költségelszámolással kapcsolatos szabályai nem alkalmazhatók a helyi iparüzési adó tekintetében az adóalap meghatározása során a költségek elszámolására vonatkozó szabályok esetén. A helyi iparüzési adó alapját csökkentő tényezőket a Htv. jogszabályi fogalmai és az annak alapján kialakult jogértelmezés keretében kell meghatározni.
- [23] Mindezek alapján a Kúria úgy foglalt állást, hogy a felek szerződéses kapcsolatában a szolgáltatás nyújtása volt az a döntő elem, amely a teljes szerződéses gazdasági folyamatot jellemezte, ennek következtében pedig a felperes által beszerzett csomagolóanyagok anyagköltség címén történő elszámolására a Htv. szabályai szerint nincs lehetőség, a gazdasági esemény ugyanis nem termék vásárlása, hanem szolgáltatásnyújtás volt.
- [24] A fentiekre tekintettel a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Pp. 275. § (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.

A döntés elvi tartalma

- [25] *A megrendelő igényei szerint megtervezett és kivitelezett, a megrendelő logóját, védjegyét, illetőleg egyéb hozzá köthető tájékoztató ábrákat magán hordozó csomagolóanyag nyomdai előállítása a helyi iparüzési adó szempontjából igénybe vett szolgáltatásnak minősül.*

Záró rész

- [26] A Kúria a Pp. 270. § szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a a felperest a pernyertes alperes együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.
- [27] A Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 42. § (1) bekezdés a.) pontjában, az 50. § (1) bekezdésében, a 62. § (1) bekezdése h.) pontjában írtakra figyelemmel, a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM sz.

rendelet 13. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest a kereseti és a felülvizsgálati eljárás illetékének megfizetésére.

[28] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

[29] A Kúria az ítéletet az alperes kérelmére a Pp. 274. § (1) tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2019. április 11.

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