

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t

Az ügy száma: Kfv.V.35.257/2018/6. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke

Dr. Kurucz Krisztina előadó bíró

Dr. Stefancsik Márta bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Szőke Ágnes ügyvéd

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: dr. Molnár Lilla kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bíróság általi felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: alperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018. január 31. napján kelt 8.K.31.557/2017/11. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 8.K.31.557/2017/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 200.000 (azaz kettőszázezer) forint felülvizsgálati költséget.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes fő tevékenysége egyéb humán-egészségügyi ellátás (TEÁOR'088690), amely keretében sejt-és szövetbanki tevékenységet folytat, valamint nőgyógyászati szakrendelés során meddőségi, illetve egyéb andrológiai vizsgálatokat végez. Az általa nyújtott szolgáltatásokról a számlákat általános forgalmi adó (áfa) mentesen bocsátotta ki, az értékeküket havi áfa bevallásaiban „közérdekű vagy egyéb speciális jellegére tekintettel adómentes értékesítés” soron szerepeltette. A tevékenysége áfa mentességét az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 85.§ (1) bekezdés c) pontjára alapította, a szolgáltatásai érdekében felmerült beszerzései után rá áthárított áfa-t nem helyezte levonásba.
- [2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2014. évre áfa adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2016. július 04. napján kelt határozatával a felperest 45.536.000 Ft adókülönbözet és 2.615.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte, az adóbírság kiszabását mellőzte.
- [3] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2016. december 19. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot - a késedelmi pótlékból 18.000 Ft törlésével - helybenhagyta.
- [4] Döntése az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés c), d) pontjai, az Európai Unió Tanácsának a közös hozzáadott értékadó-rendszerrel szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: Irányelv) 132. cikk (1) bekezdés b), c) pontjai, 135. cikk (1) bekezdés b), d) pontjai, 134. cikk a) pontja rendelkezésein alapul, és figyelemmel volt az Európai Unió Bíróságának (EUB) C-472/08., C-262/08., C-159/09., C-86/09., C-384/98., C-141/00., C-307/01. számú ügyeiben meghozott döntésekre.
- [5] Indokolása szerint a felperes által nőgyógyászati szakrendelés keretében végzett meddőségi, illetve egyéb andrológiai vizsgálatok megfelelnek az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés c) pontja szerinti adómentességnek, továbbá a donor, spermabanki tevékenysége, amely keretében meddő házaspárok részére értékesíti reprodukciós eljárásban történő felhasználás céljából a donor által letett mintákat, szintén mentes az áfa alól az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontja alapján.
- [6] Az adóhatóság álláspontja szerint ugyanakkor felperesnek az őssejtbanki, és az ügyfél részére saját felhasználás céljából nyújtott spermabanki tevékenysége nem tartozik az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés c) pontja alá, és az Áfa tv. más szabályi alapján sem minősül áfa mentes tevékenységnek. Emiatt e szolgáltatások nyújtása után megállapította a felperes áfa fizetési kötelezettségét, az adóköteles szolgáltatásai érdekében eszközölt beszerzéseihez kapcsolódó, levonási tilalom alá nem eső áfa tekintetében az adólevonási jogát is.

A kereseti kérelem

- [7] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte. Álláspontja szerint az őssejtbanki és a spermabanki szolgáltatása az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontja alapján mentes az adó alól. Keresetében a Kúria Kfv.V.35.599/2016/9. számú ítéletét is megjelölte.
- [8] Az alperes a per során a Kúria Kfv.I.35.616/2014/8. számú ítéletére hivatkozott.

Az elsőfokú határozat

- [9] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát – az elsőfokú határozatra is kiterjedően – hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte.
- [10] Indokolásban kifejtette elsődlegesen, hogy mindenben osztja a felperes által megjelölt Kfv.V.35.599/2016/9. számú kúriai ítéletben foglaltakat. A Kúria alperes által hivatkozott Kfv.I.35.616/2014/8. számú határozata ugyanakkor álláspontja szerint nem irányadó, mert annak a pernek a felperese jelen ügy felperesével ellentétben soha sem végzett egészségügyi tevékenységet, köldökzsínórvér eredetű őssejtek fagyasztására és fagyasztva történő tárolására, szövetbanki tevékenységre nem volt engedélye, nem egészségügyi szolgáltatást, hanem üzletkötői, illetve közvetői tevékenységet folytatott.
- [11] Rámutatott továbbá arra, hogy az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontját (amely szerint: „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.”) nem lehet úgy értelmezni, hogy a termékértékesítésnek és a szolgáltatásnyújtásnak egységet kell alkotnia, és ugyanúgy kellene figyelembe venni, mint azokat a törvényhelyeket, amelyekben a jellemző tevékenység a szolgáltatásnyújtás és ahhoz csak járulékos, de szoros kapcsolatba tartozik a termékértékesítés. Az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdésének szabályozási technikája a kapcsolódó termékértékesítés esetén az, hogy meghatározza a szolgáltatásnyújtást, „és az ahhoz szorosan kapcsolódó” termékértékesítést. Az Áfa tv. az adómentesség 85.§ (1) bekezdés a)-p) pontjaiban történő szabályozása kapcsán valamennyi termék kapcsolódó értékesítése esetén az „és/valamint az ahhoz szorosan kapcsolódó termékértékesítés” kitételt alkalmazza. Tehát, ha a jogalkotó a termékértékesítéshez kapcsolódó szolgáltatásként kívánta volna szabályozni az emberi szövettel, vérrel, anyatejjel kapcsolatos szolgáltatásnyújtást, akkor ugyanolyan

szabályozási módszert alkalmazott volna, mint a többi esetben, de nem így tette, és ezáltal is egyértelművé tette, hogy az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontja szerinti esetben a szolgáltatásnyújtás nem a termékértékesítéshez, hanem a termékértékesítés tárgyaihoz kapcsolódik.

- [12] Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint tehát a felperes által folytatott összejtbanki, illetve saját felhasználás céljából nyújtott spermabanki tevékenység, amely egyértelműen emberi szövettel kapcsolatos szolgáltatásnyújtás, megfelel az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontja szerinti törvényi feltételnek, ezért mentes az áfa alól.
- [13] Az új eljárás során az elsőfokú hatóságnak a felperes vitatott tevékenységeit az áfa fizetés szempontjából az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontjára alapítottnak az elsőfokú bírósági jogértelmezésnek megfelelően kell értékelnie, és ezen értékelést követően kell megállapítania a felperesi vizsgált időszakra eső áfa fizetési kötelezettségét, illetőleg az elsőfokú ítéletben kifejtett jogi álláspontra tekintettel kell meghoznia a határozatát.

A felülvizsgálati kérelem

- [14] Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset teljes körű elutasítását kérte.
- [15] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság tévesen, és jogszabálysértő módon állapította meg, hogy a felperes összejtbanki tevékenysége és az ügyfél részére saját felhasználás céljából nyújtott spermabanki tevékenysége az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontja alapján adómentes humán egészségügyi szolgáltatásnak minősül, az ítélet sérti továbbá a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 220.§, 339.§ rendelkezéseit is. Rögzítette, hogy a felek részéről megjelölt kúriai döntések eltérő jogértelmezésűek.
- [16] Az alperes az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontjának jogértelmezése körében fenntartotta a határozatában foglaltakat és a perbeni előadásait. Hangsúlyozta, hogy e törvényhely szerint a jogalkotó nem tette adómentessé általánosságban az emberi szövettel, vérrel, anyatejjel kapcsolatos valamennyi szolgáltatást. Az ilyen tág értelmezés kiüresítené, feleslegessé tenné a humán-egészségügyi szolgáltatásokra, valamint humán fogorvosi, fogtechnikusi szolgáltatásokra vonatkozó adómentességi törvényi tényállásokat [Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés b)-c), e) pontjait]. Továbbá, amennyiben az emberi szövettel, vérrel és anyatejjel kapcsolatos valamennyi szolgáltatás adómentes, akkor felesleges és értelmetlen ebből kiemelni az emberi szerv adományozásával kapcsolatos szolgáltatást, amit viszont az Áfa 85.§ (1) bekezdés d) pontjában a jogalkotó külön nevesített.

- [17] Az elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta, hogy az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontjában hivatkozottak valamely termékértékesítéshez kapcsolódó szolgáltatásnyújtásra, vagy valamely szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó termékértékesítésre vonatkoznak, és arról rendelkeznek, hogy a „kapcsolódó ügylet” az alapügylettel azonosan ítélendő meg. Sehol nem található az Áfa tv.-ben olyan meghatározás, amely valamely termékhez kapcsolódó szolgáltatásról általánosságban rendelkezne. Az ilyen típusú szabályozás számos értelmezési problémát vetne fel, tekintve, hogy szinte lehetetlen feladat lenne a rendelkezés hatálya alá tartozó „kapcsolódó” szolgáltatások terjedelmének meghatározása. E törvényhely alkalmazása során tehát a szolgáltatásnyújtásnak a reálaktushoz, a termékértékesítéshez és nem annak tárgyához (emberi szövet, vér, anyatej) kell kapcsolódnia.
- [18] A felperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [19] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [20] Elsődlegesen kiemeli a Kúria, hogy a jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatta felül (Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262.). A felperes felülvizsgálati kérelmet nem terjesztett elő, a Kúria felülvizsgálatának kereteit az alperes felülvizsgálati kérelme és annak tartalma határozta meg.
- [21] A továbbiakban rögzíti a Kúria, hogy a bíróság a polgári ügyek körében felmerült jogvitát erre irányuló kérelem esetén bírálja el, feladata a jogvitákban a felek jogainak érvényesítése. A bíróság a felek által előterjesztett kérelmekhez és jognyilatkozatokhoz kötve van (Pp. 2.§ (1) bekezdése, 3.§ (1)-(2) bekezdései), a keresetről a per érdemében ítélettel határoz, az írásba foglalt ítéletnek tartalmaznia kell az ítélet rendelkező részét és indokolását (Pp. 212.§ (1) bekezdés, 220.§ (1) bekezdés d) pont). Az ítéletben foglalt döntésnek ki kell terjednie a perben érvényesített valamennyi kereseti kérelemre, azonban a döntés nem terjedhet túl a kereseti kérelmen (Pp. 215.§).
- [22] A Kúria a közigazgatási határozatok, a kereset, a jogerős ítélet, illetve a felülvizsgálati kérelem összevetése alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a felperes keresetét

teljes körűen elbírált [Pp. 213.§ (1) bekezdés], rendelkezését részletesen megindokolta [Pp.221.§ (1) bekezdés], megfelelő jogértelmezéssel és jogalkalmazással meghozott döntése jogszerű.

[23] Az alperes felülvizsgálati kérelmében megsértett törvényhelyként megjelölte a Pp. 220.§-t és a 339.§-t. A Pp. 272.§ (1) bekezdésében foglalt kötelezettsége ellenére azonban nem indokolta meg, hogy az elsőfokú bíróság e jogszabályhelyeket miként sértette meg, és mivel jogszabályi lehetőség hiányában a Kúria az indokolás e hiányát a fél helyett nem pótolhatja, a kérelemrész érdemben nem volt értékelhető.

[24] A peres felek között nem volt vitatott, az elsőfokú bíróság helytállóan határozta meg, hogy döntenie abban a jogkérdésben kellett, felperesnek az összejtbanki, és az ügyfél részére saját felhasználás céljából nyújtott spermabanki tevékenysége az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontja alapján áfa mentes-e. A Kúria tény- és jogazonos ügyben e jogkérdésben már döntött.

[25] A Kúria Kfv.V.35.599/2016/9. számú ítélete szerint: „Kfv.I.35.616/2014/8. számú ügy felperese sosem végzett egészségügyi tevékenységet, köldökzsinórvér eredetű összejtek fagyasztása és fagyasztva tárolása szövetbanki tevékenységre nem volt engedélye, nem egészségügyi szolgáltatást, hanem üzletkötői, illetve közvetítői tevékenységet végzett. Az általa kötött szerződések tartalma sem azonos a jelen ügy felperese által becsatolt megállapodásokkal. Eltérő tényállású ügyek esetén pedig nem kerülhet sor azonos ténybeli és jogkövetkeztetések levonására.” A Kúria ezen megállapítások alapján a perben a Kfv.I.35.616/2014/8. számú ügyre való alperesi hivatkozást alaposnak nem értékelhette.

[26] A Kfv.V.35.599/2016/9. számú ítéletében a Kúria a továbbiakban kifejtette: „Az Irányelv 132. cikk d) pontja - közhasznúsága miatt - az emberi szerv, vér és anyatej értékesítését tekinti adómentesnek. Az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontja szerint - a tevékenység közérdekű jellegére tekintettel - 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 elsőfokú bíróság tehát azt helytállóan állapította meg, hogy nem egyezik az Áfa tv. és az Irányelv szabályozása.

Az Irányelv rendelkezéseinek nemzeti jogba történő átültetése a jogalkotó feladata és kockázata. Az irányelvi rendelkezés önmagában nem róhat kötelezettséget a magánfélre (C-14/86., C-80/86., C-387/02., C-321/05.). A jogbiztonság elvét sértené az, ha a nemzeti jog szerint eljáró adóalanyokkal szemben a nemzeti adóhatóság a nem, vagy esetlegesen nem megfelelően átültetett irányelvi rendelkezésekre alapítaná döntését.

Rámutat a Kúria arra, hogy az Áfa tv. 85. § (1) bekezdés d) pontja

- vesszőt és a valamint szót használva - egyértelműen megkülönbözteti az emberi szövet, vér (ideértve a külön jogszabályban meghatározott labilis vérkészítményeket) és anyatej értékesítését, az előzőekben felsoroltakkal kapcsolatos szolgáltatásnyújtástól, de mindkettőt adómentesnek tekinti. Pontosan és félreérthetetlenül rögzíti azt is, hogy az adómentesség szempontjából mi lehet a termékértékesítés, illetve a szolgáltatásnyújtás tárgya. Termékértékesítés esetén az emberi szövet, vér (ideértve a külön jogszabályban meghatározott labilis vérkészítményeket) és anyatej, szolgáltatásnyújtás esetén pedig az előzőekben felsoroltakkal, tehát az emberi szövettel, vérrel (ideértve a külön jogszabályban meghatározott labilis vérkészítményeket) és anyatejjel és az emberi szerv adományozásával kapcsolatos szolgáltatás.

Az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontját az előzőekben részletezettek miatt nem lehet úgy értelmezni, hogy a termékértékesítésnek és a szolgáltatásnyújtásnak egységet kell alkotnia, és ugyanúgy kéne figyelembe venni, mint azokat a törvényhelyeket, amelyekben a jellemző tevékenység a szolgáltatásnyújtás, és ahhoz csak járulékos, de szoros kapcsolatba tartozik a termékértékesítés. Hangsúlyozza a Kúria, hogy az Áfa tv.-nek a szintén áfa mentes tevékenységet felsoroló 86.§-ában több példa is van az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontjához hasonló szabályozásra (pl.: 86.§ (1) bekezdés f) pontja). Utal egyebekben arra, hogy az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdésének szabályozási technikája a kapcsolódó termékértékesítés esetén az, hogy meghatározza a szolgáltatásnyújtást „és az ahhoz szorosan kapcsolódó” termékértékesítést. A határozatokban kifejtett jogi álláspont elfogadása azt jelentené, hogy az Áfa tv. 85. § (1) bekezdés d) pontjának úgy kellene szólnia, hogy meghatározza a termékértékesítést „és az ahhoz szorosan kapcsolódó” szolgáltatásnyújtást, de e törvényhely nem ezt tartalmazza. Az Áfa tv. az adómentesség 85.§ (1) bekezdés a)-p) pontjaiban történő szabályozása kapcsán valamennyi kapcsolódó termékértékesítés esetén (összesen nyolc esetben) az „és/valamint az ahhoz szorosan kapcsolódó termékértékesítés” kitételt alkalmazza. Tehát, ha a jogalkotó a termékértékesítéshez kapcsolódó szolgáltatásnyújtásként kívánta volna szabályozni az emberi szövettel, vérrel, anyatejjel kapcsolatos szolgáltatásnyújtást, akkor ugyanolyan szabályozási módszert alkalmazott volna, mint a többi esetben, de nem ezt tette, így ez által is megerősítette azt a komplex, rendszertani és nem csak nyelvtani értelmezést, mely szerint az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontja szerinti esetben a szolgáltatásnyújtás nem a termékértékesítéshez, hanem a termékértékesítés tárgyaihoz kapcsolódik.

A Kúria jogi álláspontja szerint tehát a felperes által folytatott

össejtbanki, illetve saját felhasználás céljából nyújtott spermabanki tevékenység, amely egyértelműen emberi szövettel kapcsolatos szolgáltatásnyújtás, megfelel az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontja szerinti törvényi feltételnek, ezért mentes az adó alól."

- [27] A legfelsőbb bírói fórumnak a tény-és jogazonos ügyben kifejtett azon álláspontjával, amely alapján az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontja szerinti esetben a szolgáltatásnyújtás nem a termékértékesítéshez, hanem a termékértékesítés tárgyaihoz kapcsolódik, továbbá, hogy a felperes által folytatott össejtbanki, illetve saját felhasználás céljából nyújtott spermabanki tevékenység, amely egyértelműen emberi szövettel kapcsolatos szolgáltatásnyújtás, megfelel az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontja szerinti törvényi feltételnek, ezért mentes az adó alól, a Kúria teljes körűen egyet ért. Megállapította továbbá, hogy az alkalmazott jogszabályban, az Áfa tv. 85.§ (1) bekezdés d) pontján olyan változást, amely indokolná és megalapozná a kúriai döntéstől való eltérést, a jogalkotó nem eszközölt, ilyenre a felek sem hivatkoztak.
- [28] Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275.§-ának (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

Záró rész

- [29] A Kúria az alperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte a felperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.
- [30] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Kúria a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 14.§-a alapján rendelkezett.
- [31] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274.§ (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2019. április 04.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk.
előadó bíró, Dr. Stefancsik Márta sk.bíró