



## **A KÚRIA**

**mint felülvizsgálati bíróság**

### **í t é l e t e**

**Az ügy száma:** Kfv.V.35.290/2021/8.

**A tanács tagjai:** Dr. Darák Péter tanácselnök

Dr. Demjén Péter előadó bíró

Dr. Drávecz Margit bíró

Dr. Márton Gizella bíró

Ságiné Dr. Márkus Anett

**A felperes:** felperes

(cím1)

**A felperes képviselője:** Zamecsnik Pósfai és Társai Ügyvédi Iroda

(cím2, eljáró ügyvéd: dr. Zamecsnik Tamás)

**Az alperes:** Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3)

**Az alperes képviselője:** dr. Balogh Andrea kamarai jogtanácsos

**A per tárgya:** adóügyben hozott közigazgatási határozat elleni közigazgatási per

**A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:** felperes

**A felülvizsgálni kért jogerős határozat:** Budapest Környéki Törvényszék 2020. március 03. napján kelt 4.K.702.041/2020/8. számú ítélete

### **Rendelkező rész**

A Kúria a Budapest Környéki Törvényszék 4.K.702.041/2020/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 2.540.000 (azaz kettőmillió-ötszáznegyvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak – külön felhívásra – 3.500.000 (azaz hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

### **I n d o k o l á s**

#### **A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás**

[1] Az elsőfokú adóhatóság valamennyi adónemre vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott le a felperesnél 2011-2012. évekre vonatkozóan, amelynek eredményeként 2140277677 számú határozatával a felperes terhére összesen 1.646.070.000 Ft adókülönbözetet állapított meg - amelyből 1.613.309.000 Ft adóhiánynak és 32.761.000 Ft termékdíjhiánynak minősült - továbbá 204.451.000 Ft adóbírságot szabott ki és 292.634.000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2017. december 18-án kelt 2233857142 számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta akként, hogy az adókülönbözet összegét 1.320.350.000 Ft-ban, az adóbírság összegét 171.880.000 Ft-ban és a késedelmi pótlék összegét 227.867.000 Ft-ban állapította meg. Megállapította továbbá, hogy a felperes az adózás előtti eredményét a 2011. évben 647.789.000 Ft-tal és a 2012. évben 685.561.000 Ft-tal, a társasági adóalapját a 2011. évben 647.789.000 Ft-tal, 2012. évben 528.335.000 Ft-tal magasabb összegben mutatta ki a ténylegesnél. Ezt meghaladóan az alperes az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[2] Az adóhatóság megállapításai indokaként előadta, hogy 2012. évre vonatkozóan 6.514.000 Ft adókülönbötet állapított meg a felperes terhére, mivel a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv.tv.) 78. § (3) bekezdése szerinti igénybe vett szolgáltatásnak minősítette a nyomdák által egyes reklámanyagok (pl. szórólapok, akciós reklámújságok, plakátok) előállításának ellenértékéként a felperes részére kiszámlázott összegeket. Leszögezte, hogy a reklámanyagok nyomdák általi kinyomtatása a felperes szempontjából megrendelt szolgáltatásnak minősülnek, a nyomdák nyomdai szolgáltatást nyújtottak a felperesnek, ami az Számv.tv. 78. § (3) bekezdése szerinti igénybe vett szolgáltatásként számolandó el és nem az Számv.tv. 78. § (2) bekezdése szerinti anyagköltségnek minősülnek, ezért e költségekkel az innovációs járulék alapja sem csökkenthető.

[3] Az adóhatóság leszögezte, hogy a vizsgált időszakban a felperes a saját áruházaiiban működő hentesüzem, pékség és cukrászat által gyártott termékek áruházban történő értékesítéséből származó nettó árbevétele után, továbbá a „számlás” értékesítések nettó árbevétele után az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (a továbbiakban: Áktv.) bolti kiskereskedelmi tevékenység különadóját (a továbbiakban: bolti kiskereskedelmi különadó) a nettó árbevétele után nem állapította meg és nem fizette meg a vizsgált időszakra vonatkozóan. Ezért 2011. évre 627.603.000 Ft, 2012. évre 590.898.000 Ft adóhiánynak minősülő bolti kiskereskedelmi különadó adókülönbötet állapított meg az Áktv. 1. § 1. és 5. pontjára, 2. § a) pontjára és 4. §-ára alapítottan. Az Áktv. 1. § 1) pontja a TEÁOR' 08 ágazati besorolás szerinti kiskereskedelmi tevékenységekre utal vissza azzal, hogy a 2011. november 30-tól hatályos módosítás egyértelműsíti, hogy az Áktv. alkalmazásában a bolti kiskereskedelmi tevékenység körébe tartozik minden olyan kereskedelmi tevékenység, ahol vevőként vállalkozónak nem minősülő magánszemélyt is kiszolgálnak. A 2011. november 30. napjától hatályos jogszabálysöveg a jogalkalmazás megkönnyítése érdekében egyértelműsítette a bolti kiskereskedelmi tevékenység fogalmát, az adózókra nézve nem tartalmaz hátrányos változást, hanem a hatályos jogszabályokkal összhangban egyértelműsítette a jogalkotó az értelmezést.

[4] Ugyanakkor a felperes az ún. vevőkártyás, illetve áfás számlás értékesítéseket nagykereskedelmi tevékenységnek tekintette, így ezen értékesítések nem képezték az ágazati különadó alapját, mivel a gyorsabb kiszolgálás érdekében ún. áfás kártyákat bocsátott ki vevőinek, akik üzleti céllal vásároltak és áfás számla igényüket jelezték. Az áfás kártyák csak vállalkozások használhatják vásárláskor, ezért ezeket az értékesítéseket, valamint a vevőkártya hiányában történő számlás értékesítéseket automatikusan nagykereskedelmi tevékenységnek tekintette. Ezt a módszert alkalmatlannak minősítette az adóhatóság, mivel sem statisztikailag, sem az Áktv. alkalmazásában nem meríti ki a nagykereskedelmi tevékenység fogalmát. Önmagában az a körülmény, hogy valamely vevő (vállalkozás, köztestület) adószámmal rendelkezik, nem elégséges információ arra, hogy a termék értékesítésére nagykereskedelmi tevékenység körében, a termék vevő általi továbbértékesítése céljából került sor. A felperes nem vizsgálta az értékesítések kapcsán a nagykereskedelmi célt, illetve nem adott át olyan nyilvántartás dokumentumot, amely alapján megállapítható, elhatárolható lenne az egyes értékesítések esetében a nagykereskedelmi, illetve a bolti kiskereskedelmi jelleg.

[5] A vevőkártyás értékesítéseken felül az adózó a saját cukrász, pék és húsüzemekből származó termékek értékesítéséből származó nettó árbevételt szintén nem vette figyelembe az ágazati különadó alapjának megállapítása során. A felperesi adózó e tevékenységeket feldolgozó ipari tevékenységnek tekintette. Az adóhatóság és felperes is állásfoglalást kért a KSH információ szolgálatától a hipermarketben működtetett hentesüzemekben végzett tevékenységek során létrehozott késztermékek helyben történő értékesítésnek TEÁOR'08 szerinti besorolásával kapcsolatban. A KSH állásfoglalása alapján egyértelműen megállapítható, hogy amennyiben a cukrász, pék és húsüzem átadja a termékeit a hipermarketnek, ebben az esetben már nem a cukrász, pék és húsüzem, hanem a hipermarket értékesíti a terméket. A pékség a cukrászati, illetve a húsüzem az áruházon belül működik, az áruház pedig az általa gyártott termékeket a többi termékkel együtt értékesíti, vagyis az áruházak az általuk eladott összes terméket kiskereskedelmi tevékenység keretében juttatják el a végső fogyasztóhoz. A döntő elhatárolás tehát, hogy az ételek közvetlen, azonnali fogyasztásra alkalmasak-e, és nem annak a létesítménynek a fajtája, amely a szolgáltatást végzi.

[6] Az adóhatóság rögzítette, hogy a felperes az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) állami támogatást szabályozó 107. cikk (1) bekezdésére hivatkozva alaptalanul sérelmezte, hogy az adóhatóság a bolti kiskereskedelmi tevékenység különadója adókötelezettséggel összefüggésben az adókötelezettség hiányát (2011. évre 3.021.120.148 Ft, 2012. évre 3.439.573.499 Ft összegben) javára nem állapította meg. Az EUMSZ állami támogatást szabályozó 107. és 108. cikkei tekintetében kifejtette, hogy az Áktv. az azonos helyzetben lévő adóalanyok (szolgáltatók) mindegyikére egyformán vonatkozó adóterhet ír elő, nem tesz különbséget az adóalanyok között honosságuk, illetve szerkezeti felépítésük szerint, kizárólag a bolti kiskereskedelmi tevékenységből származó árbevétel alapján differenciál. Rögzítette, hogy az adómérték progresszivitása azért indokolt, mert a nagyobb árbevétel nagyobb piaci befolyásra, alacsonyabb fajlagos költségekre, magasabb jövedelmezőségre, ekként sokkal erőteljesebb adóteher viselési képességre utal, illetve megállapítható az is, hogy a kiskereskedelmi különadó esetében nem merülhet fel a piactorzító hatás, illetve a közvetett állami támogatás sem.

### **A felperes keresete és az alperes védekezése**

[7] A jogerős határozat ellen a felperes keresetet terjesztett elő, amelyben elsődlegesen a jogerős határozat megváltoztatását, másodlagosan a jogerős határozat hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárás lefolytatására és új határozat meghozatalára kötelezését kérte. Az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) előzetes döntéshozatali eljárását kezdeményezte. Kifejtette, hogy a nyomdák által az egyes reklámanyagok előállításának ellenértékéként kiszámlázott összegek a Számv.tv. 78. § (2) bekezdése szerinti anyagköltségnek tekintendők, amelyből fakadóan összhangban a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Helyiadó tv.) 39. § (1) bekezdésével, valamint a kutatási és technológiai innovációs alapról szóló 2003. évi XC. törvény (a továbbiakban: Ktia.tv.) 4. § (1) bekezdésével, az innovációs járulék alapját csökkentik. A saját üzemeiben (pékség, hentes,

cukrászat) gyártott termékek esetében nem teljesül a kereskedelmet jellemző legkritikusabb ismérv, az átalakítás nélküli továbbértékesítés, ezért az ide sorolható termékkörök értékesítése az Áktv. fogalmi meghatározása szerinti bolti kiskereskedelmi tevékenységnek nem minősül. A vevőkártyás, illetve áfás számlás bevételek esetén a vevők jellegére figyelemmel (vállalkozások, közületek) minősítette az ebből származó árbevételét az Áktv. hatálya alá nem tartozó nagykereskedelmi tevékenységből származó bevételnek. Az Áktv. bolti kiskereskedelmi különadó kötelezettséget előíró rendelkezései az EUMSZ 49., 54. és 107. cikkeivel ellentétesek, ezáltal alkalmazhatatlanok, ezért a megfizetett különadó visszatérítésére jogosult.

[8] Az alperes védiratában - a határozatában foglaltakat fenntartva - a kereset elutasítását kérte.

### **Az elsőfokú ítélet**

[9] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes keresetét elutasította.

[10] Indokolásában megállapította, hogy az alperes határozata nem jogszabálysértő. A felek között nem volt vitatott tényállási elem. A véglegessé vált határozat vonatkozásában nem állapítható meg tényállás-tisztázási és bizonyítási kötelezettség hiánya, az adózó javára szolgáló körülmények feltárásának, az ügyre vonatkozó tények figyelembevételének jogellenes mellőzése, iratellenesség, a méltányos eljárás és a rendeltetésszerű joggyakorlás sérelme arra alapítva, hogy a felperes jogi álláspontja valamely jogszabály értelmezése tekintetében nem azonos az adóhatósággal.

[11] Az innovációs járulék alapja a Helyiadó tv. 39. § (1) bekezdése alapján meghatározott adóalap. Idézte a Számv.tv. 78. § (2) és (3) bekezdését, a Helyiadó tv. 39. § (1) bekezdését, 52. §-át, 52. § 36) pontját és megállapította, hogy a felperes által megrendelt és a nyomdák által elkészített reklámanyagok (szórólapok, akciós reklámújságok, plakátok), mint fizikailag kész termékek a nyomdákban készültek el, de az is tény, hogy a nyomdák nem bárki számára elérhető és megvásárolható, a felperestől függetlenül egyébként is gyártott terméket adtak el a felperesnek, hanem a felperes igényei szerint, a felperes által megtervezett és meghatározott formában és tartalommal (külső megjelenés, alak, méret, szín, szövegek, azonosítók, logók, képek) voltak kötelesek a reklámanyagokat legyártani, tehát a kész reklámanyagok elkészültében benne volt a felperes saját teljesítménye is (tervezés stb.), mint részfolyamat.

[12] Utalt a helyi iparüzési adó alapjának csökkentése körében az anyagköltség és a szolgáltatás elhatárolási szempontjait tartalmazó kúriai döntésekre (Kfv.I.35.644/2014/6., Kfv.I.35.072/2015/6., Kfv.V.35.603/2016/4., Kfv.I.35.302/2018/8.). A releváns tényállási elemek azonosnak tekinthetők ezen ügyekben és a Kúria leszögezte, hogy az ilyen tartalmú

nyomdai szolgáltatás ellenértéke nem minősíthető anyagköltségnek. Ezért a nyomdai szolgáltatások költségét a Számv.tv. 78. § (3) bekezdésére figyelemmel igénybe vett (anyagjellegű) szolgáltatásként kellett elszámolni, aminek költsége a Helyiadó tv. 39. § (1) bekezdése szerint az iparüzési adó alapjának meghatározásakor, ennél fogva Ktia.tv. 4. § (1) bekezdése alapján az innovációs járulék alapjának meghatározásakor csökkentő tételként nem vehető figyelembe. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.), vagy bármely más adójogszabály szempontjai, minősítése eltérhet a Számv.tv. és a Helyiadó tv. szerinti minősítéstől, de az közömbös. A nyomdai tevékenység ellenértékének megítélése jogkérdés és nem szakkérdés, ezért az e körben beszerzett igazságügyi szakértői vélemény megállapításai nem voltak figyelembe vehetők.

[13] Az Áktv. 2. § a) pontja alapján adóköteles a bolti kiskereskedelmi tevékenység. Idézte az Áktv. 2011. november 30-ig hatályos, illetve 2011. november 30-tól hatályos I. § 1) pontját, valamint az Áktv. 4. § (1) bekezdését a TEÁOR' 08 47. ágazat (kiskereskedelem) és a TEÁOR' 08 47.1. ágazat (nem szakosodott bolti vegyes kiskereskedelem), továbbá a TEÁOR' 08 10. ágazat (élelmiszergyártás) definícióját. Az elhatárolásnál annak van döntő jelentősége, hogy a felperes alapvetően nem a gyártással együtt és ahhoz kapcsolódóan folytatott kiskereskedelmi tevékenységét, hanem a kiskereskedelmi tevékenysége keretében értékesített általa gyártott árut is, nem az elkülönült élelmiszergyártó tevékenységet folytató üzemi egységeknek (húsüzem, pékség, cukrászat) volt saját üzlete, hanem a bolti kiskereskedelmi tevékenységet folytató üzemi egység (áruház) rendelkezett tőle és egymástól is elkülönítetten működő gyártó üzemekkel. A felperes az élelmiszergyártó tevékenységei körében értékesítést nem végzett (következésképpen ebből bevétele sem volt), az élelmiszergyártó tevékenységei körében elkészült termékeket átadta a bolti kiskereskedelmi tevékenységi körébe tartozó üzemi egységnek (áruház), amely elkülönítés nélkül az összes más forrásból származó többi termékkel együtt értékesítette azt fogyasztóknak, következésképpen a bevétel a felperes e tevékenységi körében keletkezett.

[14] A felperes által hivatkozott TEÁOR' 08 47. ágazat (kiskereskedelem) leírásában szereplő „átalakítás nélküli értékesítés” kapcsán rögzítette, hogy a felperes e tevékenységéhez kapcsolódóan semmilyen átalakítást nem végzett a termékeken, az áruházak üzleti terébe bekerülő árukat a vevők részére az összes más forrásból származó többi termékkel együtt értékesítette. A KSH-nak a KSH-INFO-837-2-2013 számú besorolási állásfoglalása a bevételek szervezeti egységek közötti megosztása kapcsán tartalmazza, hogy a KSH véleménye szerint a feldolgozóipari (hús, illetve sütőipari) tevékenység árbevételeként a saját előállítású ipari termékek előállítási költségei (közvetlen önköltsége) elszámolhatók és az árbevétel fennmaradó része a kereskedelmi tevékenység értéke (árrés), azonban a bíróság megítélése szerint nincs jogi alapja kizárólag az „árrésnek” megfelelő összegű bevétel figyelembe vételének, mert a „bolti kiskereskedelmi tevékenység” tekintetében az Áktv. és a TEÁOR' 08 47. sem tesz különbséget a saját előállítású termék és a mástól vásárolt termék árbevétele között. Nincs továbbá olyan jogszabályi rendelkezés, amely szerint a KSH által „önköltségnek” nevezett árbevétel rész levonható lenne. A gyártói tevékenység kétségtelenül fennállt, azonban nem önálló tevékenységként, abból a felperesnek bevétele sem keletkezett, hanem az előzőekben részletezettekre figyelemmel a „bolti kiskereskedelmi tevékenységnek” minősített összeztévékenységbe (amiből a felperesnek bevétele származott) beépülő, ennél fogva annak sorsát osztó résztévékenység volt. Az „árrés” egyébként nem a nettó árbevételből

levont „önköltség” különbözete, hanem a nettó árbevétel és az eladott áruk beszerzési értékének (ELÁBÉ) különbözetét jelenti.

[15] A grillpultok tevékenységéből származó árbevétel esetén a felperes állításával ellentétesen eltérő indokok merültek fel, mivel a grillpultok ugyan az eladótérben kerültek elhelyezésre, de a vásárlók itt a sütő, főző, melegen tartó nagyüzemi konyhai berendezéseken készült helyben fogyasztható készételeket és italokat fogyaszthattak asztal, szék, tányérok és evőeszközök igénybevételének lehetőségével, helyben és külön kasszán fizettek meleg ételre vonatkozó utalvánnyal is, vagyis vendéglátás szolgáltatást vettek igénybe.

[16] Az Áktv. 2011. november 30-tól hatályos 1. § 1.) pontjában a jogalkotó pontosította az Áktv. alkalmazása során irányadó bolti kiskereskedelmi tevékenység fogalmát azzal, hogy az „azaz minden olyan kereskedelmi tevékenység, melynek folytatása esetén a vevő a vállalkozónak nem minősülő magánszemély is lehet” fordulattal meghatározta mit ért a megjelölt TEÁOR' 08 kódok alatt. Ezért a felperes vevőkártyás és áfás számlás értékesítéseinek bevételei is az Áktv. hatálya alá tartozó „bolti kiskereskedelmi tevékenységből” származó bevételeknek minősülnek, mivel a vevő a vállalkozónak nem minősülő magánszemély is lehetett.

[17] Nem vitatta azt a felperesi érvet, hogy az Áktv. értelmezett rendelkezésével összefüggésben felmerül a jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Jat.) 2. § (1) bekezdésében rögzített követelmény sérelme, illetve felmerül a Jat. 2. § (2) bekezdése szerinti visszamenőleges hatályú jogalkotás tilalmának sérelme is, de az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése miatt nem kezdeményezhette az Alkotmánybíróságnál az Áktv. alaptörvény-ellenességének megállapítását.

[18] Előadta, hogy vizsgálta azt, hogy a tagállami és közösségi szabályozás között fennáll-e ellentét, ezen belül a közösségi jog értelmezéséhez szükséges-e előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése. Ennek eldöntésekor a 283/81-es számú ügyben (CILFIT ügy) foglaltakat tartotta szemelőtt. Kifejtette, hogy nem tartotta szükségesnek az előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezését, mert az EUB a C-323/18. számú ügyben (Tesco ügy) az EUMSZ letelepedés szabadságát szabályozó és a társaságok székhelyén alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetés tilalmát magába foglaló 49. és 54. cikkeire, valamint az EUMSZ állami támogatást szabályozó 107. és 108. cikkeire vonatkoztatva vizsgálta az Áktv. bolti kiskereskedelmi különadó kötelezettséget megállapító rendelkezéseit. Az EUB jogértelmezésre alapján a felperes alaptalanul hivatkozott a letelepedés szabadságát szabályozó és a társaságok székhelyén alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetés tilalmát magába foglaló 49. és 54. cikkeire. Az Áktv. 4. § (1) bekezdésében megállapított adóalap és az 5. § a) pontja szerinti progresszív adómérték ugyanis a bolti kiskereskedelmi különadó alanyainak mindegyikére egyformán vonatkozik, kizárólag a bolti kiskereskedelmi tevékenységből származó árbevétel alapján differenciál, nem tesz különbséget az adóalanyok között honosságuk szerint. Önmagában az a körülmény, hogy magyar bolti kiskereskedelmi piacon a külföldi tulajdonú társaságok rendelkeznek a legnagyobb árbevétellel, a székhelyen alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetés megállapítására nem alkalmas.

[19] Az EUMSZ 107. cikke értelmezésekor hivatkozott az EUB a C-266/04–C-270/04., C-276/04. és C-321/04–C-325/04. számú egyesített ügyekben hozott döntés 34., 40. és 42. pontjára. Az EUB a C-323/18. számú ügyben (Tesco ügy) 38-44) pontjaiban az Áktv. bolti kiskereskedelmi különadó kötelezettséget előíró rendelkezései kapcsán az EUMSZ 107. és 108. cikkeit vizsgálva rögzítette, hogy a különadó alóli mentességnek, amelyben bizonyos adóalanyok részesülnek, az uniós jog szempontjából való esetleges jogellenessége nem alkalmas arra, hogy befolyásolja magának, ezen adónak a jogszerűségét, ily módon a Tesco nem hivatkozhat e de facto mentesség jogellenességére annak érdekében, hogy kivonja magát az említett adó megfizetése alól, vagy hogy azt a részére visszatérítsék. Hivatkozott az ítélet 42.) pontjára is. Mindezek alapján megállapította, hogy a felperes keresete alaptalan.

### **A felülvizsgálati kérelem és az alperes ellenkérelme**

[20] A felperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat meghozatalára kötelezését, másodlagosan a jogerős ítélet és az alperesi jogerős határozat hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára kötelezését kérte.

[21] A nyomdai teljesítmények anyagkölségként történő elszámolásával összefüggésben hivatkozott arra, hogy a jelen ügyben vitatott kérdés számviteli, amelynek megválaszolása szakértő bevonását igényli, mivel elsősorban szakkérdés és nem jogkérdés. Ha egy tétel helyes elszámolása a Számv.tv. szerint anyagkölség, akkor eszerint kell alakulnia a Helyiadó tv., így a Ktia tv. szerinti besorolásnak is. Hivatkozott a Számv.tv. 15. § (3) bekezdésére (valódiság elve) és 16. § (3) bekezdésére (a tartalom elsődlegessége a formával szemben elv), a Számv.tv. 4. § (2) bekezdésére. A készletek esetében kétféle hasznosítási módot különböztet meg a Számv.tv. Amennyiben a készlet változatlan formában továbbértékesítésre kerül, úgy a kivezetést az eladott áruk beszerzési értékével szemben kell elszámolni. Nem továbbértékesítési célú vállalkozási tevékenység keretében történő felhasználás esetén ugyanakkor a készletek bekerülési értékét a felhasználással arányosan az anyagkölségek között kell elszámolni a Számv.tv. 78. § (2) bekezdésének megfelelően. A termék nem értékesítési célú felhasználását illetően a Számv.tv. sem követel meg további megbontást. Ugyanerre jutott az igazságügyi szakértői szakvéleményében, amikor kifejtette, hogy „nem kifogásolható, ha a szórólapok, akciós újságok és plakátok költségét anyagkölségként számolják el”. Téves alperes azon megállapítása, hogy a szóban forgó anyagok felhasználása nem felperes vállalati működéséhez kapcsolódott.

[22] A bíróság ítéletében nem tárgyalta és nem orvosolta azt az érdemi jogszabálysértést, hogy a tényállás nem teljes körű feltárásával alperes megsértette az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 97. § (4) bekezdését, illetve a feltárt tényállásból hibásan levont számviteli következtetés a Számv.tv. 78. § (2) bekezdésébe, a Helyiadó tv. 39. § (1) bekezdésébe és a Ktia tv. 4. § (1) bekezdésébe ütközik. A szakértő

szakértői véleményében helyesen járt el, amikor a szolgáltatások fogalmát a KSH által kiadott szolgáltatások jegyzéke című kiadványban meghatározottak szerint definiálta.

[23] A számviteli szempontok figyelembevételének hiányát mutatja az is, hogy jelentősen eltérő számviteli és adózási következményekkel járna felperes szórólap beszerzése, amennyiben a felperes ugyanazon szórólapokhoz a hordozópapírt maga szerezné be és átadná a nyomdának, hogy a nyomda arra nyomtassa a kívánt tartalmakat. Ebben az esetben a nyomda teljesítményének értéke is csökkentené felperes innovációs járulék adóalapját, míg a felperesi tényállásban ugyanezen momentum, nevezetesen a nyomda tevékenységének értéke nem csökkenti az adóalapot.

[24] Egyetért a Kúria Kfv.I.35.302/2018/8. számú döntésének elvi tartalmával, azonban amennyiben a gazdasági esemény tartalmában sok százezres, akár milliós példányszámban sorozatgyártott késztermék elkészítését valósítja meg, akkor az mind a számviteli alapelvek, mind a gazdasági racionalitás szempontjából eszközként, azon belül anyagként (annak felhasználása pedig anyagköltséggént) mutatandó ki számviteli szempontból. Az ügy szempontjából releváns jogszabályok (Ktia tv., Helyiadó tv., Számv.tv.) egyike sem ír elő olyan követelményt, hogy ha egy termék megrendelésre készül és/vagy más számára (szellemi tulajdon védelme vagy szerződéses kötelelem miatt, vagy bármely okból) nem értékesíthető, azt ebből kifolyólag kizárólag igénybe vett szolgáltatásként lehet minden esetben minősíteni. Az elsőfokú bíróság egy jogszabálysértő és a Ktia tv. a Helyiadó tv. és Számv.tv. rendelkezéseivel ellentétes tényállásidegen, iratellenes, a gazdasági élet működésétől az iparági gyakorlattól is kirívóan idegen alperesi jogértelmezést erősített meg, az adóteher normaszövegen túlterjeszkedő növelésével.

[25] Az elsőfokú bíróság által hivatkozott kúriai határozatok értelmezésénél mindig a releváns tényállást kell alapul venni, az elsőfokú bíróság azonban olyan döntésekre hivatkozott, amelyek tényállásai a jelen ügy tényállásától az adókötelezettséget érdemben befolyásoló mértékben eltértek. A Kfv.I.35.072/2015/6. és a Kfv.V.35.603/2016/4. számú döntések tényállása szerint az adózók kiadói tevékenységet folytattak, ezért a megrendelt szórólapokon megjelenő védjegy, mint szellemi tulajdon szerepe össze sem vethető egy kiadói jog birtokában megrendelt könyv legyártásával. A Kfv.I.35.644/2014/6. számú döntés a jelen ügy tényállásával lényegében egyező tényállás nyomán született, ezért az anyagköltséggént történő elszámolás indokoltságát támasztja alá. Hivatkozott továbbá álláspontjának alátámasztására a Fővárosi Törvényszék 19.K.35.295/2010/26. számú és a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2.K.33.553/2018/7. számú ítéletére, melyek tényállása álláspontja szerint azonos a jelen ügyben vizsgált tényállással.

[26] A sorozatgyártásban résztvevő gépekkel kapcsolatos tevékenység a késztermék értékében a felhasznált papír értékét sem éri el a nyomdával kötött szerződés alapján, ezért a nyomdák teljesítménye beépül a nyomda által előállított termék értékébe. Így a nyomdák egyedi megrendelést követő (a nyomdák szolgáltatás nyújtását követő) sorozatgyártási teljesítményének felperes általi felhasználása anyagköltséggént kezelendő, a Kúria értelmezése mentén is. Az egyedi és a sorozatgyártás között különbséget kell tenni, e körben

az elsőfokú bíróság ítélete ellentmondásos, mivel a megvalósult gazdasági esemény folyamatában a felperes minden egyes szórólap típus kapcsán csupán egy mintapéldány véglegesítésében vesz részt. A mintapéldány felperes általi jóváhagyása után, felperes további beleszólása nélkül sorozatgyártást végez a nyomda. Ezért legfeljebb a mintapéldányokat lett volna indokolt szolgáltatásként kezelni.

[27] Az alperes elsőfokú bíróság által helybenhagyott jogértelmezése contra legem jogértelmezéshez vezet, mivel az Áktv. 1. § 1) pontjában foglalt 2011. november 30-al hatályos módosításának visszamenőleges alkalmazása a visszamenőleges jogalkotás tilalmába esik. A normaszöveg 2011. novemberi változásának beiktatását követően hatályos definíció második tagmondata - szemben a bírósági állásponttal - csak az e feltételeknek megfelelő tevékenységek esetében vizsgálendő tovább. Hivatkozott a Jat. 2. § (2) bekezdésére, az Alkotmánybíróság 7/2016. (IV.6.) számú határozatára és kifejtette, hogy az elsőfokú bíróság ítéletében alperes ezen jogsértő jogértelmezését megerősítette, a norma tartalmának mellőzését, a jogalkotói hatáskör felhatalmazás nélküli tiltott elvonását valósította meg.

[28] A felperes által működtetett feldolgozó ipari egységekben (pékség, cukrászda, hentesüzem) előállított termékek eladása nem tekinthető átalakítás nélküli értékesítésnek, mivel e feldolgozóipari egységekben a beszerzett alapanyagok feldolgozása eredményeként új késztermékek jönnek létre. Az átalakítás nélküli értékesítés ugyanakkor a TEÁOR rendszerében a kiskereskedelmi tevékenység elsődleges ismérve, alapkritériuma. Ezen alapkritériumnak meg nem felelő tevékenység nem tekinthető különadó köteles bolti kiskereskedelemnek. Az elsőfokú bíróság e körben esetenként figyelmen kívül hagyta, máskor téves következtetést vont le a témában kompetens KSH által kiadott állásfoglalásokból, továbbá a mögöttes jogszabályban nem szereplő kritériumokat tekintett releváns körülménynek (pl. kasszák elkülönített használata), ezért az elsőfokú ítélet e körben is jogszabálysértő.

[29] Az elsőfokú bíróság ítéletében elismeri és egyetért azzal a ténnyel, hogy a felperes kereskedelmi tevékenysége mellett, amikor az általa harmadik felektől beszerzett termékeket átalakítás nélkül tovább értékesíti áruházaiiban, gyártói, feldolgozóipari tevékenységet is végez, mivel alapanyagokat szerez be, azokat megmunkálja és pékségében, cukrászdájában, hentesüzemében azokból teljesen új terméket állít elő (pl. péksütemény, cukrásztermék, hústermékek), mely általa előállított termékeket értékesíti vevői részére. Az alperesi értelmezést helybenhagyva az elsőfokú bíróság a különböző tevékenységek ellenére a felperes, mint vállalkozás szintjén generált teljes árbevételt egységesen a kiskereskedelmi tevékenység árbevételeként értékelte. A feldolgozóipari tevékenységek kapcsán az átalakítás nélküli értékesítés, amely a kiskereskedelem meghatározó alapkritériuma, nem teljesül. Az alapanyagok a felperes által gyártott termékekben kerülnek felhasználásra, a vevők ezen saját előállítású késztermékeket vásárolják meg, így a beszerzett alapanyagok átalakítása történik meg. Ezért a késztermékek nem nevezhetők átalakítás nélkül értékesített termékeknek. E körben is jogszabálysértő az elsőfokú ítélet.

[30] Az Áktv. nem fogalmaz meg olyan kritériumot, hogy a feldolgozóipari egységekben előállított termékek értékesítését elkülönült kasszákon keresztül kellene értékesíteni. Felperes a cikkszám alapján el tudja különíteni a feldolgozóipari termékeket a kiskereskedelmi értékesítésektől. Az elsőfokú bíróság nem adott arra egyértelmű jogszabályokkal alátámasztott indokolást, hogy a felperes által alkalmazott bevétel-elhatárolás, szétválasztás mennyiben vitatható a különadó szempontjából és jogsértően hagyta figyelmen kívül azokat a felperes által felsorakoztatott adatokat, dokumentumokat, amelyek a felperes feldolgozó tevékenységének alátámasztásául szolgálnak (üzemek működési engedélye, HACCP jogosítvány, dolgozói egészségügyi kiskönyv, szakképesítés, stb.). Az elsőfokú bíróság kijelentése, miszerint „a felperes e tevékenységéhez kapcsolódóan semmilyen átalakítást nem végzett a termékeken” érthetetlen, mivel akkor a fenti dokumentumokra nem lenne szüksége a felperesnek.

[31] A grillpultokból származó bevétel alperes álláspontja szerinti elhatárolása nem helytálló, mivel a legfontosabb ismérv, amely mind a grilltermékek, mind a sajátüzem termékei esetén kétséget kizáróan fennáll az, hogy egyik tevékenység esetében sem valósul meg az átalakítás nélküli értékesítés, azaz egyik tevékenység sem tekinthető kiskereskedelmi értékesítésnek. Amennyiben az elsőfokú bíróság által is elismerten a grillek tevékenységéből származó bevétel nem képezheti a különadó alapját, akkor ugyanazon érvrendszer mentén el kellett volna, hogy fogadja ezt a pékség, a cukrászat és a húsüzemek esetében is.

[32] Feltéve, de el nem fogadva, hogy a feldolgozóipari egységekben felperes által előállított új késztermékek áruházakban történő értékesítése különadó kötelezettség alá esne, az ahhoz kapcsolódó adóalapot ebben az esetben is az előállítási költségekkel csökkentett eladási ár, az ún. árrés képezhetné csupán. Ezzel szemben az elsőfokú bíróság által jogszabálysértő módon az alperesi álláspont szerinti teljes árbevétel lett helybenhagyva, holott maga az Áktv. is az adóköteles tevékenységből származó bevételt adóztatja csak. Hivatkozott a KSH-INFO-837-2-2013. állásfoglalásra. Az elsőfokú bíróság e körben téves következtetésre jutott, mivel éppen az Áktv. rendelkezései adnának lehetőséget az árrés alapú adózásra. Szemben az elsőfokú ítéletben rögzítettekkel az árrés nem kizárólagosan az eladási és az ELABÉ különbözeteként hatorozható meg, hanem a saját előállítású termékek esetén a termék ára és annak előállítási költsége különbözeteként.

[33] A TEAOR rendszerében a kis-, és nagykereskedelmi tevékenységek elhatárolását elsődlegesen a vevő jellege mentén lehet elvégezni, amit a KSH állásfoglalás is alátámaszt. A nem magánszemély vevőknek (közületeknek) történő értékesítés statisztikai – ezáltal pedig különadó – szempontból nagykereskedelmi értékesítésnek minősül, ami vitán felül nem tartozik az Áktv. által nevesített adóköteles tevékenységek közé.

[34] Eljárási szempontból kifogásolható, hogy a keresetlevélben is hivatkozta, hogy az alperes az ellenőrzési és hatósági eljárások során semmilyen számlát nem kért és nem is csatolt megállapításai alátámasztására, az elsőfokú bíróság e körülmény – a tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettség megsértése ellenére – alperes döntését jogszerűnek találta. Az elsőfokú bíróság nem oldotta fel továbbá azt a bizonytalanságot sem, hogy az

Áktv. évközi 2011. november 30-i módosítása, ami nem hat ki a teljes 2011-es évre, hogyan osztja meg a revízió által tett megállapításokat a nagykereskedelem körében, de akár a feldolgozóipari tevékenység kapcsán. A felperes nem az adott osztály árbevételének 45%-át vette figyelembe adóalap csökkentő tételként, mégis ez szerepel az elsőfokú határozat 46. oldalán, szerinte a felperes leányvállalata határozatának indokolását tartalmazza e helyütt a határozat, amit a bíróság figyelmen kívül hagyott.

[35] Az egyes ágazatokat terhelő különadó törvény közösségi jogba ütközéséről kifejtette, hogy a különadó árbevételen alapuló progresszív adómértékei egyértelműen az EUMSZ 107. cikke szerinti belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősülnek, mivel a bolti kiskereskedelmi adó árbevétel sávjai progresszív adókulcsai és a magyarországi bolti kiskereskedelmi piac szerkezete együttesen azzal a hatással járt, hogy a különadó fizetési kötelezettség legfelső sávjába a saját integrált üzleten alapuló modellel, és ezáltal nagyobb árbevétellel, nagyobb mérettel bíró, többségében multinacionális piaci szereplők kerültek, amely egyértelműen diszkriminatív és nem összeegyeztethető a piaci szereplők egyenlőségének elvével. Bemutatta a magyarországi bolti kiskereskedelmi piac felépítését, illetve a különadó hatását a magyar kiskereskedelmi piacra. Az Áktv. és a piac szerkezetének jellegzetessége alapján megállapította, hogy a bolti kiskereskedelmi különadó árbevételi sávjai és progresszív díjmértékei különbséget tesznek az adóalany vállalkozások között, azok árbevétele és így mérete, valamint tulajdonosi szerkezete (magyar vs. külföldi) alapján és szelektív előnyt biztosítanak az alacsony árbevételű, tehát kisebb vállalkozások számára, amelyek többnyire franchise rendszerben működő magyar tulajdonban álló vállalkozások. Ez az eltérő bánásmód azt is eredményezte, hogy hátrányosabb helyzetbe kerültek azon jogalanyok, akik többségében külföldi anyavállalattal bírtak és tevékenységüket integráltan leányvállalati struktúrában végezték. Ezen hatások felvetik az Áktv. rendelkezéseinek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében lefektetett állami támogatások korlátozó előírásaiba, valamint az EUMSZ 49. és 54. cikkeiben lefektetett letelepedés szabadságát biztosító írásaiba ütközését, ezért előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését kérte.

[36] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában történő fenntartását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú ítéletben megállapított tényállás hiánytalan, iratszerű, a bizonyítékok helytálló mérlegelésén alapul, továbbá okszerű, a logika szabályainak megfelelő ténybeli következtetéseket tartalmaz. A szórólapok, reklámhordozó anyagok nyomdai előállítására a helyi iparüzési adó szempontjából igénybe vett szolgáltatásnak minősül, továbbá a felperesnél az Áktv. rendelkezéseinek megfelelően lett megállapítva az adóköteles tevékenységek köre és az adó alapja. Az EUB ítéleteiből is következően az Áktv. egyes rendelkezései nem ütköznek a közösségi jogba, ezért azok a felperes esetében is alkalmazhatók.

### **A Kúria döntése és jogi indokai**

[37] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.

[38] A Kúria a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem, és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdés], a jogszerűségi vizsgálat a kérelemben megjelölt jogszabálysértésekre terjedhet ki. A Kúria az eljárásban nem a kereset ismételt elbírálását, a közigazgatási döntés ismételt felülbírálatát végzi, ezért nincs helye bizonyítás felvételének. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján vizsgálja, hogy a jogerős ítélet megfelel-e a kérelemben megjelölt jogszabályoknak [Kp. 120. § (5) bekezdés].

[39] A Kúria azt állapította meg, hogy az elsőfokú bíróság a törvényesen megállapított tényállásból helytálló jogkövetkeztetésre jutott.

[40] A nyomdai teljesítmények elszámolásával kapcsolatban a Kúria elsősorban utal az elsőfokú bíróság helyes ítéleti megállapítására, miszerint a nyomdai tevékenység ellenértékének anyagköltségként vagy igénybe vett szolgáltatásként történő kezelése nem szak, hanem jogkérdés, ezért nem követett el jogszabálysértést, amikor az e körben beszerzett igazságügyi szakértői vélemény megállapításait mellőzte a bizonyítékok értékelése során.

[41] Az elsőfokú bíróság ítéletét ebben a részében - helyesen - a Kúria Kfv.I.35.302/2018/8. számú ítéletében megjelenő jogértelmezésre alapította, mely ítéletében a Kúria a korábbi ítéleteiben kialakult gyakorlat (Kfv.I.35.644/2014/6., Kfv.I.35.072/2015/6., Kfv.V.35.603/2016/4.) fenntartására hivatkozott, amiből következik, hogy a felülvizsgálati kérelem alaptalan támadása volt, hogy ezen ítéletek eltérő tényállás és jogértelmezés miatt nem voltak hivatkozhatók a jelen ügygel összefüggésben.

[42] A Kúria fenti döntésében leszögezte, hogy termék előállítása és szállítása esetén mindig a releváns (az egész folyamatot jellemző) tényállási történéssé határozza meg, hogy az adott helyzetben pusztán termék értékesítéséről vagy annak előállítását is magában foglaló szolgáltatás nyújtásáról van-e szó. A Kúria hangsúlyozza, hogy a felek szerződéses megállapodásának egyedi feltételeit meghatározó vállalkozási szerződés (a felperes Zrínyi Nyomda Zrt.-vel kötött vállalkozási szerződésének 1.1. pontja, 2. pontja 3.1. pontja, a szerződés "B" részének I.1. pontja, II.1.1. pontja, a szerződés „B” részének III.1.1. pontja), valamint a felek között létrejövő vállalkozási jogviszony általános szabályait tartalmazó általános szerződési feltételek, illetve a nyomdai elkészítéshez szükséges ún. „leadási anyag” alapján a kiadványok tartalmát teljes mértékben a felperes határozta meg, vagyis a megrendelő és a nyomda kapcsolatában alapvetően a szolgáltatás nyújtása volt a döntő elem, mivel a felperes nem a gyártók által önállóan megtervezett és elkészített, előre legyártott kiadványt vásárolta meg, hanem a gyártási folyamat eredményeként speciálisan a felperes részére előállított terméket.

[43] A jelen ügyben megállapított tényállás alapján okszerűen jutott az elsőfokú bíróság arra a következtetésre, hogy a Kfv.I.35.302/2018/8. számú döntésben - a jelen perbelivel az elhatárolás szempontjából releváns tényállási elemek vonatkozásában azonosnak tekinthető ügyben - állapította meg a Kúria, hogy az ilyen tartalmú nyomdai szolgáltatás ellenértéke nem minősíthető anyagköltségnek, amikor kimondta, hogy „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”.

[44] Alaptalanul állította be a felülvizsgálati kérelem külön gazdasági eseményként a „mintapéldány” adójogi és számviteli értékelését, mert a gazdasági eseményt alátámasztó dokumentumok alapján a szerződő felek nem kezelték külön gazdasági eseményként a mintapéldányt, illetve ez a megközelítés a Kúria fenti döntésével is kialakult és fenntartott joggyakorlattal ellentétes.

[45] Arra is helytállóan utalt az elsőfokú bíróság ítéleti indokolása, hogy a jelen ügyben közömbös az, hogy az Áfa tv. vagy más adójogszabályok, vagy bármely egyéb jogszabály szerint a nyomda szolgáltatása minek minősül. A jelen ügyben azt a Számv.tv. 78. § (3) bekezdése alapján anyagjellegű szolgáltatásként kellett elszámolni, aminek költsége a Helyiadó tv. 39. § (1) bekezdése szerint az iparüzési adó alapjának meghatározásakor, ennél fogva a Ktia.tv. 4. § (1) bekezdése alapján az innovációs járulék alapjának meghatározásakor csökkentő tételként nem vehető figyelembe.

[46] Az egyes ágazatokat terhelő különadót érintő megállapításokkal kapcsolatban a Kúria utal arra, hogy az Áktv. 2011. november 30-tól hatályos 1. § 1.) pontjában a jogalkotó - a TEÁOR'08 47. (kiskereskedelem), ezen belül a TEÁOR'0847.1. (nem szakosodott bolti vegyes kiskereskedelem) ágazatokat továbbra is megjelenítve - pontosította az Áktv. alkalmazása során irányadó „bolti kiskereskedelmi tevékenység” fogalmát. A módosítás a törvény indokolása szerint egyértelműsíti a jogalkalmazás megkönnyítése érdekében - a hatályos szabályokkal összhangban -, hogy a bolti kiskereskedelem minden olyan kereskedelmi tevékenység, ahol vevőként nem vállalkozó magánszemélyt is kiszolgálnak. Az elsőfokú bíróság helytállóan utalt arra, hogy Magyarország Alaptörvénye 37. cikk (4) bekezdése alapján nem kezdeményezhette az Áktv. Alaptörvény ellenességének megállapítását, így az elsőfokú bíróság hatáskörét meghaladó eljárási cselekmény nem kérhető rajta számon, feladata a jogalkotó által évközben módosított jogszabály hely értelmezése volt. A Kúria utal arra, hogy a 2011. november 29. napjáig hatályos Áktv. 1. § (1) bekezdése a bolti kiskereskedelmi tevékenység TEÁOR besorolását azonos módon tartalmazza a 2011. november 30-tól hatályos rendelkezésekkel, függetlenül attól, hogy kétségkívül a jogalkalmazás egyértelműsítése irányába hatott annak módosítása. Ebből kifolyólag a felülvizsgálati kérelemben állított *contra legem* jogértelmezés, a norma tartalmának mellőzése és az adókötelezettség normaszöveghez képest való kiterjesztése, nem állapítható meg az elsőfokú bíróság jogértelmezése alapján.

[47] A saját üzemekben folytatott feldolgozóipari tevékenység tekintetében a felülvizsgálati kérelem helytállóan hivatkozott arra, hogy az adóköteles tevékenységek

azonosítása a TEÁOR besorolások keretrendszerében végzendő el. Az elsőfokú bíróság azonban helytállóan állapította meg, hogy a jogvitával érintett ügyletek minősítésekor a TEÁOR' 08 47. ágazatba (kiskereskedelem) ezen belül a TEÁOR' 08 47.1. ágazatba (nem szakosodott bolti vegyes kiskereskedelem) és a TEÁOR' 08 10 ágazatba sorolás (élelmiszergyártás) elhatárolásánál annak van döntő jelentősége, hogy a felperes alapvetően nem a gyártással együtt és ahhoz kapcsolódóan folytatott kiskereskedelmi tevékenységet, hanem a kiskereskedelmi tevékenysége keretében értékesített általa gyártott árut is. Mivel a felperes saját üzei által gyártott termékek belső átadással átkerültek a felperes saját gyártó üzeitől elkülönült egységeibe (az áruházakba) és ott a felperes e termékeket elkülönítés nélkül, az összes más forrásból származó többi termékkel együtt értékesítette a fogyasztóknak, a TEÁOR' 08 47 ágazat (kiskereskedelem) leírásában szereplő „átalakítás nélküli értékesítés” a felperes bolti kiskereskedelmi tevékenységi körében megtörtént. Az adóköteles tevékenységek azonosítása során a TEÁOR besorolásokat tehát az elsőfokú bíróság helytállóan értékelte.

[48] A Kúria utal arra is, hogy az elsőfokú bíróság nem ignorálta a KSH-INFO-864-2-2013 számú tájékoztatást. A tájékoztatás azonban arra is utalt, hogy a húsüzem átadja a termékeit a hipermarketnek és ebben az esetben már nem a húsüzem, hanem a hipermarket értékesíti a terméket, a hipermarket értékesítésének besorolása kiskereskedelem. Ennek analógiájára kell elvégezni a besorolást abban az esetben is, ha a hipermarket pékséget vagy egyéb feldolgozóipari egységet tart fenn. Ezért azon túl, hogy a KSH tájékoztatása azonban nem jogforrás, illetve azt összességében kell értelmezni, de a leglényegesebb a kérdés eldöntésénél, hogy a húsüzemek, pékségek, cukrászatok kizárólag az áruházak számára állítják elő termékeiket, melyeket az üzemek önállóan nem értékesítenek, ahogy azt már a fentiekben kifejtésre került. Ezért nem jogszabálysértő az elsőfokú bíróság kijelentése, hogy „a felperes e tevékenységéhez kapcsolódóan semmilyen átalakítást nem végzett a termékeken” (a felperes bolti kiskereskedelmi tevékenységi körében) és a felülvizsgálati kérelemben megjelölt, a felperes feldolgozóipari tevékenységének alátámasztására hivatkozott dokumentumok (HACCP jogosítvány stb.) e tekintetben nem bírnak jelentőséggel.

[49] Addig amíg a felperes saját üzei (pékség, hentes üzem, cukrászat) gyártási tevékenységet folytattak, önálló értékesítést azonban az elkülönítetten működő gyártóüzemek nem folytattak, a grillpultok termékeinek értékesítései teljesen más értékesítési csatornán keresztül történnek, mint a kiskereskedelmi értékesítés. A grillpultokhoz önálló kasszák tartoznak és ott a felperes által árult egyéb termékeket nem értékesítenek. A felperes a vásárlóknak a grillpultokon keresztül vendéglátás-szolgáltatást nyújtott, amely megfelel a TEÁOR' 08 56 ágazat (vendéglátás) leírásában foglaltaknak, amely szerint az ágazat az összes azonnali közvetlen fogyasztásra alkalmas étel és ital kiszolgálást tartalmazza. Ezért helyes volt az elsőfokú bíróság fentiek szerinti elhatárolása.

[50] Az adóköteles tevékenységből származó nettó árbevétel az adó alapja [Áktv. 4. § (1) bekezdés]. Az Áktv. 4. § (2) bekezdése szerint is a kiskereskedelmi forgalomba eladásra szánt, beszerzett áruk szállítójának nyújtott szolgáltatásból származó árbevétel, valamint e szállító által adott engedményből származó bevétel összege tartozik az adóalapba, ami ugyancsak azt támasztja alá, hogy az ezen tevékenységből származó nettó árbevétel helyett

nem lehet csupán az árrés az, ami az adólapba beletartozik, mert nem tartalmaz semmilyen korrekciót a törvény a nettó árbevételre érintően. Helytállóan fogalmazta meg az elsőfokú bíróság azt is, hogy a bolti kiskereskedelmi tevékenység tekintetében az Áktv. és a TEÁOR' 08 47. sem tesz különbséget a saját előállítású termék és a mástól vásárolt termék árbevétele között, mivel nincs olyan jogszabályi rendelkezés, amely szerint a KSH által önköltségnek nevezett árbevételrész levonható lenne. Ezért alaptalan a felülvizsgálati kérelem állítása, miszerint a kiskereskedelmi tevékenység bevétele csak az előállítás közvetlen önköltségét meghaladó része lenne.

[51] A felülvizsgálati kérelemben a felperes kifejtette álláspontját a nagykereskedelmi tevékenységgel összefüggésben is. Helytállóan hivatkozott az elsőfokú bíróság arra, hogy a felperes „vevőkártyás” és „áfás számlás” értékesítéseinek bevételei is az Áktv. hatálya alá tartozó bolti kiskereskedelmi tevékenységből származó bevételnek minősülnek, mert a felperes kereskedelmi tevékenységének folytatásakor a vevő a vállalkozónak nem minősülő magánszemély is lehetett. Az, hogy valaki rendelkezik vevőkártyával még nem jelenti azt, hogy a számára kiállított számla nagykereskedelmi értékesítés lenne. A kérdés eldöntésénél azonban nem a KSH tájékoztatása, hanem az Ákr.tv. 1. § 1) pontjában foglaltak adnak iránymutatást, amire – a már kifejtettek szerint - itt is visszautal a Kúria.

[52] Az egyes ágazatokat terhelő különadó törvény közösségi jogba ütközését állította a felülvizsgálati kérelem. Az e körben a felülvizsgálati kérelem 30-56. oldalain kifejtett álláspont megegyezik a felperes keresetének 23-49. oldalain leírtakkal, a felülvizsgálati kérelem 56-58. oldalán előadottak megegyeznek a 2006. július 6-i nyilatkozat 2-4. oldalain előadottakkal. A felülvizsgálati kérelem ugyanakkor a kereset megismétlésén túl nem jelöli meg, hogy miért tartja jogszabálysértőnek az elsőfokú bíróság ítéletében kifejtett álláspontját. A Kúria azonban vizsgálta, hogy a tagállami és közösségi szabályozás között van-e ellentét, vagyis azt, hogy szükséges-e előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése. A Kúria a Kfv.V.35.115/2021/7. számú ügyében már érintette a kérdést, azonban a jelen ügyben releváns kérdések tekintetében az alábbiakat fejté ki.

[53] A felperes felülvizsgálati kérelmében előadta, hogy az Áktv. az EUMSZ 107. cikkébe ütközik, ezért előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményez. Véleménye szerint az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdésében előírt valamennyi feltétel teljesült. Az elsőfokú bíróság az előtte folyó peres eljárást a 4.K.27.121/2018/16. számú jegyzőkönyvbe foglalt végzésével az EUB előtt C-323/18. számon folyamatban lévő előzetes döntéshozatali eljárásra tekintettel felfüggesztette. Az előzetes döntéshozatali eljárás iránti kérelem az EUMSZ 18., az EUMSZ 26., az EUMSZ 49., EUMSZ 54-EUMSZ 56., EUMSZ 63., EUMSZ 65., EUMSZ 107., EUMSZ 108. és EUMSZ 110. cikkének, valamint az uniós jog tényleges érvényesülése és elsőbbsége elvének és az eljárások egyenértékűsége elvének az értelmezésére vonatkozott.

[54] Az EUB a C-323/18. számú ügyben vizsgálta az Áktv. EUMSZ 107. cikkébe ütközését. Ennek kapcsán a Kúria hangsúlyozza, hogy a felperes által indítványozott, még a 2018. október 9-én kelt előkészítő iratában előterjesztett kérdések közül a második kérdés

megegyezik a Tesco ügyben benyújtott és az EUB által a C-323/18-as számú előzetes döntéshozatali eljárásban felülvizsgált második kérdéssel. Az elsőfokú bíróság helytállóan utalt a C-266/04., C-270/04., C-276/04. és C-321/04., C-325/04. számú egyesített ügyek 34., 40., 42. pontjára és állapította meg, hogy az ott rögzítettekkel azonos következtetésre jutott az EUB a C-323/18. számú ügyben (Tesco ügy) annak 38-44. pontjaiban, az Áktv. bolti kiskereskedelmi különadó kötelezettséget előíró rendelkezései kapcsán az EUMSZ 107. és 108. cikkeit vizsgálva.

[55] Leszögezhető tehát, hogy a felperes által indítványozott (2018. október 9-én kelt előkészítő irat) második kérdés tekintetében az EUB a Tesco ügyben hozott ítéletében részletesen vizsgálódott és megállapította, hogy „...még ha a különadó alóli de facto mentességet, amelyben bizonyos adóalanyok részesülnek, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak is lehetne minősíteni, semmilyen kötelező hozzárendeltségi viszony nem áll fenn ezen adó és az alapügyben szóban forgó adómentességet biztosító intézkedés között [42]”. Ebből következően a különadó alóli mentességnek, amelyben bizonyos adóalanyok részesülnek, az uniós jog szempontjából való esetleges jogellenessége nem alkalmas arra, hogy befolyásolja magának ezen adónak a jogszerűségét, ily módon a Tesco nem hivatkozhat a de facto mentesség jogellenességére annak érdekében, hogy kivonja magát az említett adó megfizetése alól, vagy hogy azt a részére visszatérítsék [43].

[56] Mindebből következően az EUB nem állapította meg az Áktv. EUMSZ 107. cikkébe ütközését. Másrészt az Áktv. szabályai alapján nem hivatkozhat a felperes sem a mentesség jogellenességére annak érdekében, hogy kivonja magát az adó megfizetése alól, vagy hogy azt részére visszatérítsék. Ekképpen foglalt állást az EUB a C-75/18. számú ügyének (Vodafone ügy) 27-31. pontjaiban is.

[57] A felülvizsgálati kérelem szerint az Áktv. rendelkezései az EUMSZ 49. és 54. cikkeiben lefektetett letelepedés szabadságát és egyenlő elbánásban részesülést biztosító előírásaiba is ütköznek. A C-323/18. számú Tesco ügyben az EUB döntése szerint „az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az a tagállami szabályozás, amely olyan erősen progresszív adót vezet be, amelyhez kapcsolódóan az érdemi adóterhet elsődlegesen a más tagállamok állampolgárainak vagy más tagállamban székhellyel rendelkező társaságoknak a közvetlen vagy közvetett irányítása alatt álló vállalkozások viselik, mivel e vállalkozások rendelkeznek a legnagyobb árbevétellel az érintett piacon”. A Tesco ítélet 69-74. pontjaiban fejt ki az e körben tett lényeges megállapításait. Ugyanígy foglalt állást az EUB a C-75/18. számú ügyben (Vodafone ügy) 49-54. pontjaiban.

[58] Ezért helytállóan foglalt állást az elsőfokú bíróság a tekintetben is, hogy az EUB C-323/18. számú döntésében foglaltak irányadók és alkalmazandók a jelen ügyben is, mivel az EUB ezen kérdéseket már vizsgálta, hiszen a felperes az EUMSZ ugyanazon cikkeinek sérelmére (EUMSZ 49,54., 107., 108. cikk) hivatkozott a jelen perben is. A Tesco ügyben

előterjesztett és a jelen ügyben előterjesztendő kérdések egyezése, az adónem, az időszak és a piaci szerkezet azonossága okán is az EUB hivatkozott döntése a jelen ügyben is irányadó.

[59] A Kúria szerint a felülvizsgálati kérelem eljárásjogi hivatkozásai is megalapozatlanok, mivel az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy tényállás-tisztázási kötelezettségének eleget tett az adóhatóság, a vizsgálat módszerét sem találta jogszabálysértőnek a Kúria. Utal rá a Kúria, hogy a hentesüzemek vonatkozásában szereplő azon mondatnak, miszerint az adott osztály árbevételének csak 45%-át, mint igazi átalakítást vette figyelembe az adóhatóság adóalap csökkentő tételként, nincs az ügy érdemére kihatása. A hentesüzemekkel kapcsolatosan tett adóhatósági megállapítás lényege ugyanis, hogy a felperes saját áruházai polcán más termékekkel együtt értékesített termékek eladásából származó nettó árbevétel a különadó alapját képezi.

[60] A Kúria a kifejtett indokok alapján a jogerős ítéletet a Kp. 121. § (2) bekezdését alkalmazva hatályában fenntartotta.

### **A döntés elvi tartalma**

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

[62] *II. A bolti kiskereskedelmi tevékenység és az élelmiszergyártás TEÁOR szerinti elhatárolásánál annak van döntő jelentősége, hogy a felperes alapvetően nem a gyártással együtt és ahhoz kapcsolódóan folytatott kiskereskedelmi tevékenységet, hanem a kiskereskedelmi tevékenysége keretében értékesített általa gyártott árut is.*

[63] *III. Az adóköteles tevékenységből származó nettó árbevétel az adó alapja. A nettó árbevétel helyett nem lehet csupán az árrés az, ami az adólapba beletartozik, mert nem tartalmaz semmilyen korrekciót az Áktv. a nettó árbevételt érintően.*

[64] *IV. Az, hogy valaki rendelkezik az adott áruházlánc által kiállított vevőkártyával, még nem jelenti azt, hogy a számára kiállított számla nagykereskedelmi értékesítés lenne. A kérdés eldöntésénél az Áktv. 1. § 1) pontjában foglaltak adnak iránymutatást.*

### **Záró rész**

[65] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

[66] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése és a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 83. § (1) bekezdése alapján a pervesztes felperes köteles viselni.

[67] A felperes köteles az alperesnek a kérelmével egyező mértékű felülvizsgálati perköltséget fizetni a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdésére tekintettel.

[68] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2021. november 25.

Dr. Darák Péter s.k.

a tanács elnöke

Dr. Demjén Péter s.k.

előadó bíró

Dr. Drávecz Margit s.k.

bíró

Dr. Márton Gizella s.k.

bíró

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

bíró