



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.V.35.609/2021/8. szám

A tanács tagjai: dr. Darák Péter a tanács elnöke
dr. Stefancsik Márta előadó bíró
dr. Demjén Péter bíró

dr. Márton Gizella bíró

Ságiné dr. Márkus Anett bíró

A felperes: felperes

(cím1)

A felperes képviselője: Réti, Várszegi és Társa Ügyvédi Iroda
(ügyintéző: dr. Várszegi Zoltán ügyvéd)

(cím2)

Az alperes: Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(cím3)

Az alperes képviselője: Tormáné dr. Erős Anett kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Törvényszék 2021. október 5. napján kelt 39.K.703.111/2021/11. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 39.K.703.111/2021/11. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 1.930.000 (egymillió-kilencszázharmincezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak külön felhívásra 3.500.000 (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] A felperes, mint elismert harmadik államban (Svájc) letelepedett adóalany 2018. július 4. napján, 2017. január 1. – december 31. időszakra 259.872.016 Ft általános forgalmi adó (áfa) visszatéríttetésére vonatkozó kérelmet terjesztett elő.

[2] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) 2018. augusztus 2-án kelt 4532136638 iktatószámú, majd a 2018. november 8-án kelt 4759701435 iktatószámú végzéseivel 1 hónapos határidő tűzése és a mulasztás jogkövetkezményeire való figyelmeztetés mellett további adatokat kért a felperestől.

[3] Az elsőfokú hatóság a 2019. február 15-én kelt 4592125959 számú határozatával a felperes kérelmének részben helyt adott, 86.835.162 Ft adó visszatérítését engedélyezte, 173.036.854 Ft visszatérítését elutasította.

[4] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2019. április 25-én kelt 2234536639 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. A felperes a jogorvoslati kérelmével 62 számla alapján engedélyezett adó-visszatérítésre vonatkozó elsőfokú hatósági rendelkezést nem támadta, azonban kérte 166.289.009 Ft további adó visszatérítését.

[5] Az alperes határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 127. § (1) bekezdés a) pontjára, 168. § (1) bekezdésére, 169. § e), j) és m) pontjaira, 170. § (1) és (2) bekezdésére, 247. § (3) bekezdésére, 249. § (1) bekezdésére, 251/C. § (1) bekezdésére, a belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általános forgalmiadó-visszatéríttetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatéríttetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet (a továbbiakban: PM rendelet) 5. § (1) - (2) bekezdésére, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv. tv.) 165. § (1) – (2) bekezdéseire, 166. § (1) – (2) bekezdéseire, az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 124. § (3) bekezdésére alapította.

[6] A per szempontjából releváns indokolása szerint az elsőfokú határozat 3. pontjában szereplő 22 db, a J. Kft. (a továbbiakban: J Kft.) által kiállított előlegszámla, valamint a 4.a. és 4.b. pontjában szereplő, a F. Kft. (a továbbiakban: F Kft.) által kiállított, összesen 52 db számla után a felperest az adó-visszatérítés nem illeti meg.

[7] A J Kft. által kiállított előlegszámlákkal (elsőfokú határozat 3. pont) kapcsolatban kifejtette, hogy az azokon szereplő teljesítési időpontot és az áfa összegét is módosították a 2017. január 30-i módosító számlákkal, és utóbbiakat a felperes nem az adó-visszatérítés iránti kérelmével, hanem csak 2018. december 27-én küldte meg az adóhatóság részére. Az adó-visszatérítés csak a kérelemben megjelölt számlákra teljesíthető, az utóbb megküldött bizonylatokra nem. A kérelemben feltüntetett számlák hibás adatokat tartalmaztak az adó összege és a teljesítés időpontja tekintetében, emellett az előlegszámlákon a gazdasági esemény nem került feltüntetésre, a felperes nem mutatta be az azokhoz kapcsolódó végyszámlákat, így nem volt megállapítható az előlegszámlákhoz kapcsolódó gazdasági esemény, illetve hogy az megvalósult-e. Ennek következtében az adó-visszatérítés nem volt teljesíthető.

[8] Az F Kft. által kiállított 46 db számlával kapcsolatban (elsőfokú határozat 4.a. pont) megállapította, hogy azok a felhívására adott felperesi válasz, illetve a javításukra bemutatott bizonylat alapján sem alkalmasak adó-visszatérítésre, mert hibás tartalmúak, mert egy magyar és egy svájci szállítási címet is tartalmaznak, továbbá a javító számlán a „*Not valid for tax purpose*” kitétel is szerepel. A felperes által a fellebbezés kiegészítésként megküldött, 2019. március 12-i újabb javító számla elbírálására nem látott eljárásjogi lehetőséget, mert a bizonyíték olyan tényre vonatkozott, amelyről a felperesnek az elsőfokú eljárás során is tudomása volt, azonban azt az adóhatóság felhívása és figyelmeztetése (4532136638 számú végzés) ellenére nem azt terjesztette elő.

[9] Ezen kívül 6 db számla (elsőfokú határozat 4.b. pont) után az adóvisszatérítési kérelmet sem teljesítette, mert azokon az áfa összege és az „*Intra community tax free trading*” (Közösségen belüli adómentes termékértékesítés) kitétel is szerepelt, így a felszámított adó mértéke nem egyértelmű.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[10] A felperes keresetében elsődlegesen az alperesi határozat elsőfokú határozatra kiterjedő megváltoztatását, az elutasított áfa visszatérítését, másodlagosan az első- és másodfokú határozat megsemmisítését, az adóhatóság visszatérítési igénye engedélyezésére való kötelezését, harmadlagosan az első- és másodfokú határozatok megsemmisítése mellett az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[11] Keresetében a J Kft. (elsőfokú határozat 3. pontjában szereplő 22 számla közül 21 db) és az F Kft. (elsőfokú határozat 4.a. pont, 46 db) számláival kapcsolatos elutasító rendelkezéseket támadta, sérelmezte továbbá, hogy a SIF/12984 számú számla alapján az adóhatóság ellentmondásosan döntött az adó visszatérítésről.

[12] Előadta, hogy a J Kft. előlegszámláinak adattartalma megfelel az Áfa tv. 169. §-ában foglaltaknak, a beszerzett szerszámokat Magyarország területén kívül hasznosította, belföldön nem folytatott adóköteles tevékenységet, így az adó-visszatérítés anyagi jogi feltételei teljesültek. Az adóhatóság kizárólag technikai indokokkal utasította el kérelmét, értelmezését azonban a PM rendelet 5. § (2) bekezdése nem támasztja alá. Az csupán azt írja elő, hogy a visszatérítetési kérelemmel bemutatott okiratnak a kibocsátás kelte és száma alapján

beazonosíthatónak kell lennie, ezért lehetősége volt utólag módosító számlákat csatolni. Az Áfa tv. 168. § (2) bekezdése szerint a számlával egy tekintet alá esik minden okirat, amely megfelel 170. §-ban meghatározott feltételeknek és kétséget kizáróan az adott számlára hivatkozva, annak adattartalmát módosítja. Az alperesnek az előlegszámlákkal együttesen kellett volna értékelnie az utóbb csatolt módosító számlákat, ez nem jelentette volna a kérelemhez való kötöttség elvének sérelmét. Az adóhatóság döntése ellentétes az Európai Unió Bírósága hea-semlegesség értelmezésére kialakított gyakorlatával [(EUB) C-518/14 (Senatex)] is.

[13] Hivatkozása szerint az F Kft. másodfokú eljárásban csatolt javító számlája helyesen tartalmazta a szállítási címet, amely egyébként az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja alapján a számlának nem kötelező eleme, illetve megbízhatóságának nem feltétele. A számlák kijavítását nem tudta befolyásolni, annak késedelmes elkészítése nem értékelhető a hátrányára [EUB C-133/18 (Sea Chefs) ítélet 48. bekezdés]. Az alperes jogsértően tagadta meg annak figyelembe vételét az Air. 124. § (3) bekezdése alapján.

[14] Az alperes védiratában a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokok alapján. azt elismerte, hogy a SIF/12984 számú számla elírás folytán tévesen szerepelt az elutasítással érintett számlák között és 2019. február 21-én a kért összeget visszatérítette.

A jogerős határozat

[15] Az elsőfokú bíróság 2020. március 12. napján kelt 44.K.32.516/2019/13. számú ítélet jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően megsemmisítette, az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. A felek felülvizsgálati kérelme alapján eljárta Kúria a 2021. február 18. napján meghozott Kfv.I.35.305/2020/14. számú végzésével a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította. Az új eljárásra szóló iránymutatása szerint a keresetet az Áfa tv. és a PM rendelet, nem pedig a közösségi jogelvek szerint kell elbírálni.

[16] Az elsőfokú bíróság a megismételt eljárásban meghozott jogerős ítéletével a keresetet elutasította.

[17] A J Kft. előlegszámlái tekintetében megállapította, hogy a PM rendelet 5. § (2) bekezdés c) pontjában foglaltak alapján a visszatéríttetési jog kizárólag a kérelemben érvényesített számlákra gyakorolható. A módosító számlák és az eredeti számlák egységet képeznek, azonban az előlegszámlák összege és sorszáma módosult. Az Áfa tv. 249. § (1) bekezdésének és a PM rendelet 5. § (2) bekezdésének együttes olvasata szerint a kötelező elemet tartalmazó számlaszám alapján benyújtott kérelmet kell az alperesnek vizsgálnia, a kérelem pedig a már javított előlegszámlák sorszáma tartalmazta annak ellenére, hogy a módosító számlák majd másfél évvel a kérelem benyújtását megelőzően a felperes rendelkezésére álltak.

[18] Az F Kft. számlái tekintetében kifejtette, hogy a felperesnek az Áfa tv. 251/E. § (4) bekezdése értelmében egy hónapos határidő állt rendelkezésre a 2018. augusztus 6-án kelt 4532136638 számú végzésben szereplő hiánypótlási felhívás kézhez vételétől a magyarországi szállítási címet tartalmazó számla (számlák) benyújtására. Ehhez képest 2018. október 24-i beadványához olyan javító számlát csatolt, amelyen magyar és svájci szállítási cím is szerepelt, és a magyar szállítási címet tartalmazó, az elsőfokú döntés meghozatala után kiállított, helyesbített számlát csak a fellebbezése kiegészítéseként küldte meg. Az adóhatóság felhívta a felperest, hogy igazolja, hogy hova kerültek a számlákon szereplő termékek,

megjelölte az egy hónapos törvényi határidőt, figyelmeztette az esetleges mulasztása Air. 124. § (3) bekezdésében rögzített jogkövetkezményekre. A felperes nyilatkozott ugyan, hogy a számlákon szerepelő eszközök az eladónál (Magyarországon) maradtak, de a megküldött javító számlán szállítási címként a felperes svájci és az eladó magyar címe is feltüntetésre került, továbbá azon szerepel a „*Not valid for tax purpose*” kitétel is. Mivel a visszatérítetési kérelemben nem került feltüntetésre a javító számla, továbbá az Áfa tv. az adó-visszatérítetési kérelem helyesbítésére az adóhatósági felhívástól számított egy hónapos határidőt tűz, a másodfokú eljárásban nem volt törvényes lehetőség az újabb javító számla értékelésére. Ennek következtében az adóhatóság helytállóan alkalmazta az Air. 124. § (3) bekezdésében foglalt korlátozást és zárta ki a számlát az értékelés köréből.

[19] Kitért arra is, hogy az elsőfokú adóhatósági határozat 4.b. pontjában szerepeltetett számlák bár a javítással érintettek, az alperes nem a szállítási cím hibájára, hanem arra alapította döntését, hogy azokon az áfa, másrészt ezzel ellentétesen az áfa-mentesség is feltüntetésre került. A kettős áfa-kitételre tekintettel az alperes álláspontja az Áfa tv. 169. § (1) bekezdés j) és m) pontjai alapján jogszabályszerű.

[20] A felperes előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére vonatkozó indítványát a Kúria végzésében foglalt iránymutatásra figyelemmel - mely szerint mint a felperes, mint elismert harmadik államban letelepedett adóalany kérelmére nem alkalmazhatók a közösségi jogszabályok - mellőzte.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[21] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet megváltoztatását, az adóhatósági határozat megsemmisítését, az adóhatóság új eljárásra kötelezését, másodlagosan a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte.

[22] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 84. § (2) alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 346. § (5) bekezdését, az Áfa tv. 244. § (2) bekezdés b) pontját, 247. §-át, 251/F. § (4) bekezdését, ellentétes az Alaptörvény E) cikk (1) bekezdésével és a XXIV. cikk (1) bekezdésével, valamint az EUB döntésiben [C-562/17 (Nestrad SA)] foglaltakkal.

[23] Előadása szerint az elsőfokú bíróság tévesen abból indul ki, hogy a közösségi jogszabályok, így többek között a Tanács tizenharmadik irányelve (1986. november 17.) a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól (86/560/EGK) (a továbbiakban: Tizenharmadik Irányelv), illetve az Európai Unió Bíróságának a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelve (a továbbiakban: HÉA-irányelv) és az EUB kapcsolódó gyakorlata az ügyben nem alkalmazandó arra tekintettel, hogy a felperes Svájcban letelepedett jogalany, amely ország nem tagja az Európai Uniónak.

[24] Ezzel szemben az uniós jog a harmadik államban letelepedett jogalanyok visszatérítés iránti kérelmére alkalmazandó. A közösségi jogi elvárásokat a Tizenharmadik Irányelv és a HÉA-irányelv határozzák meg, amelyek főszabály szerint a tagállamokra rónak (elsődlegesen jogalkotási) kötelezettséget, és tényleges érvényesülésüket a joggyakorlat biztosítja. A HÉA-irányelv a „X. cím Adólevonás 1. fejezet Az adólevonási jog keletkezése

és hatálya” körében szabályozza 170. cikkében az adóvisszatéríttetést. Ennek végrehajtását szolgálja - mint *lex specialis* - a Tizenharmadik irányelv, amelyeknek való megfelelést az Áfa tv. és a PM rendelet biztosítja. Ennél fogva a HÉA-irányelv alapján kialakított egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve a Tizenharmadik irányelv végrehajtása során mögöttesen alkalmazandó [C-562/17 (Nestrade SA)]. Ezt az EUB joggyakorlatában is kifejezi. Kimondta, hogy az 1 hónapos hiánypótlási határidő nem minősül jogvesztő határidőnek, ha a késlekedés nem a kérelmezőnek tudható be [C-133/18 (Sea Chefs)], a számlák, illetve a kérelem formai hibái utólag is módosíthatók [C-346/19 (Y-GmbH)], csak akkor lehet úgy tekinteni, hogy valamely dokumentum nem minősül a „számlának”, ha az ilyen dokumentum olyan hibákat tartalmaz, amelyek megfosztják a nemzeti adóhatóságot a visszatérítési kérelem alátámasztáshoz szükséges adatoktól [C-80/20 (Wilo)], a visszatérítési eljárás kapcsán az egyenértékűség elve alapján a belső jogon alapuló megoldásokat alkalmazni kell az uniós jogon alapuló jogokra, másfelől a tényleges érvényesülés elve szerint nem alkalmazható olyan értelmezés, amely túlzottan megnehezíti az említett jogok gyakorlását [C-562/17 (Nestrade) 35. pont, C-294/20 (GE) 59-60. pont].

[25] Az egyenértékűség elve alapján a Tizenharmadik Irányelv értelmezése nem eredményezheti, hogy az EU területén kívüli gazdasági szereplők hátrányosabb bánásmódban részesüljenek, mint a közösségen belüli jogalanyok. A túlzottan formai feltételekre építő megközelítés jogszerűtlen [C-392/09 (Uszodaépítő) 40. pont]. A visszatérítéséhez való jog is az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer részét képezi, főszabály szerint nem korlátozható és automatikusan érvényesül [C-133/18 (Sea Chefs)] Az előzetesen felszámított áfa levonását biztosítani kell, amennyiben a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget [C-323/12 (E.ON Global Commodities SE)]. Az arányosság elve szerint a tagállamok nem vezethetnek be olyan feltételeket, melyek következtében a közösségi jogok gyakorlása lehetetlenné vagy aránytalanul nehézé válik. Álláspontja szerint az aránytalanságot megalapozza, hogy közösségi kérelmező esetén a Kúria hatályon kívül helyező végzésének iránymutatása nem lett volna alkalmazható.

[26] A jogerős ítélet azzal, hogy kizárta az uniós jog alkalmazását, súlyosan sérti az Áfa tv. 247. § (1) bekezdésében foglalt adóvisszatérítési, valamint az Alaptörvényben biztosított, tisztességes hatósági eljáráshoz való jogát.

[27] Indítványozta, hogy a Kúria kezdeményezzen előzetes döntéshozatali eljárást annak értelmezésére, hogy „*Ellentétes-e a Tizenharmadik Irányelvvel, a HÉA-irányelvvel, valamint a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elveivel azon nemzeti gyakorlat, amely a Tizenharmadik Irányelv szerint indított eljárásokra kizárja a Tizenharmadik Irányelv, a HÉA-irányelv, valamint a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elveinek az alkalmazását arra hivatkozással, hogy a kérelemre és az az alapján lefolytatott eljárásra kizárólag a Tizenharmadik Irányelv implementációját szolgáló nemzeti eljárási szabályok irányadók?*”

[28] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelme a jogerős ítélet hatályában való fenntartását, az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére irányuló indítványnak – az *acte claire* és az *acte éclairé* doktrina alapján történő – elutasítását kérte.

[29] Hangsúlyozta, hogy a Tizenharmadik irányelv rendelkezései, sőt pusztá létezése is egyértelművé teszi, hogy a héa-visszatéríttetés terén különbséget kell tenni a Közösségen belül letelepedett és nem letelepedett jogalanyok között, valamint hogy a Tizenharmadik irányelvet leszámítva a közösségi jog az elismert harmadik államban letelepedett adóalanyokra nem vonatkozik. Amennyiben ugyanis az Európai Unió nem kívánt volna különbséget tenni a más tagállamban letelepedett és az elismert harmadik államban letelepedett jogalanyok között a héa-visszatéríttetés tekintetében, úgy nem alkotott volna a két jogalanyi körre külön irányelvet.

[30] A Tizenharmadik irányelv ezért nem vehető egy tekintet alá a Közösségen belüli viszonyokat rendező közösségi jogszabályokkal és az értelmezésükre kialakított EUB joggyakorlattal. Az irányelv 3. cikk (1) bekezdése felhatalmazást ad a tagállamok számára, hogy meghatározzák többek között a kérelmek benyújtására vonatkozó intézkedéseket, beleértve azok határidejét, valamint azon kötelezettségeket, amelyeket a kérelmezőnek teljesítenie kell a kérelem megalapozottságának alátámasztásához. Az irányelv tehát nem rendeli alkalmazni általánosságban a közösségi jogot a Közösség területén nem letelepedett adóalanyok héavisszatérítési kérelmeinek elbírálására, ellenkezőleg, a 3. cikk (2) bekezdése azt rögzíti, hogy a Közösség területén nem honos adóalanyok tekintetében alkalmazott feltételeknél kedvezőbb feltételekkel nem lehet visszatérítést nyújtani, és nem zárja ki, hogy az egyes tagállamok a Közösség területén honos adóalanyok tekintetében alkalmazott feltételeknél kedvezőtlenebb feltételek mellett biztosítsák a héavisszatérítést. Ezzel összhangban rögzítette a C-562/17 (Nestradé) ügyben hozott ítélete 34. pontjában, továbbá a C-582/08 (Európai Bizottság vs. Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága) számú ítéletének 34-35. pontjában, hogy a Tizenharmadik irányelv nem korlátozódik a héavisszatérítésre való jogosultság végrehajtása alaki szabályainak a meghatározására, hanem előír e jogosultságtól való bizonyos eltéréseket. Következésképpen a Tizenharmadik irányelv rendelkezéseit, és különösen annak 2. cikkének (1) bekezdését a HÉA-irányelv 170. és 171. cikkéhez képest *lex specialis*-nak kell tekinteni, amivel ellentétes lenne az, hogy az említett 170. cikkben általánosságban kimondott, visszatérítésre való jogosultság érvényesüljön a Tizenharmadik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének világos és egyértelmű megfogalmazása előtt.

[31] Az Áfa tv. és a PM rendelet egyes rendelkezései az uniós jog implementációjából, míg más rendelkezései a magyar állam szuverén jogalkotó hatalmának gyakorlásából származnak. A Tizenharmadik irányelv olyan tág szabályozási kereteket és eltérési lehetőséget biztosít a tagállamok részére, ami kizárja annak közvetlen hatályát, ez pedig szintén alátámasztja, hogy a felperesre mint elismert harmadik államban letelepedett adóalanyra kizárólag a vonatkozó magyar jogszabályokban foglalt rendelkezések irányadóak.

[32] A Közösség területén nem letelepedett jogalanyok héavisszatérítési kérelmeinek elbírálására vonatkozó eljárás tekintetében az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve nem a Közösség területén letelepedett és nem letelepedett jogalanyok viszonylatában, hanem az adott tagállamban letelepedett és a Közösség területén nem letelepedett jogalanyok viszonylatában érvényesül [C-562/17 (Nestradé) 35-40. pont], és a Tizenharmadik irányelv teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy az elismert harmadik államban letelepedett adóalanyok részére a Közösség területén honos adóalanyok tekintetében alkalmazott feltételeknél kedvezőtlenebb feltételekkel nyújtsák az adóvisszatérítést.

[33] Vitatta a felperes által megjelölt eseti döntések, illetve főtanácsnoki indítványokban foglaltak perbeli alkalmazhatóságát.

A Kúria döntése és indokai

[34] A felperes felülvizsgálati kérelme alaptalan.

[35] A jogerős ítélettel szemben jogszabálysértésre, illetve a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással van helye felülvizsgálatnak, felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet közlésétől számított 30 napon belül kell előterjeszteni [Kp. 115. § (1) bekezdés, 117. § (1) bekezdés], annak kötelező tartalmi eleme a megsértett jogszabályhely

pontos megjelölése [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (2) bekezdés b) pont]. A felülvizsgálati kérelmet megváltoztatni a felülvizsgálati határidőn túl nem lehet [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (5) bekezdése]. A Kúria a jogerős ítéletet - a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül - 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) bekezdése], az eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt [Kp. 120. § (5) bekezdése].

[36] A Kúria mindenekelőtt rögzíti, hogy a felperes letelepedettség szerinti állama Svájc, amely nem tagja az Európai Uniónak, így az áfa-visszatéríttetésére irányuló kérelmét az Áfa tv. 244. § (2) bekezdés b) pontja és 8/A. Melléklet 2. pontja alapján, mint elismert harmadik államban letelepedett adóalany terjeszthette elő. A perben nem vitatta, hogy valóban fennálltak azon hiányosságok, amelyeket az alperes határozatában az adóvisszatéríttetési kérelem részbeni elutasításának alapjául megjelölt, azonban azt állította, hogy az visszatérítés anyagi jogi feltételei (nem végez Magyarországon gazdasági tevékenységet, a termékeket adóköteles gazdasági tevékenysége körében használta fel) teljesítette, továbbá a javító számlákat az eljárás során csatolta, ezért az adóvisszatérítésre jogosult. Álláspontja alátámasztására az EUB egyrészt a HÉA-irányelv, másrészt egy másik tagállamban honos adóalany visszatérítési kérelmét szabályozó, a Tanács 2008/9/EK ún. Nyolcadik irányelve alapján kialakított gyakorlatára hivatkozott [(EUB) C-518/14 (Senatex), C-133/18 (Sea Chefs)].

[37] A Kúria korábbi döntésében már rögzítette, hogy a felperes kérelmére nem alkalmazhatók az eltérő tárgyuknál fogva a felperes által megjelölt európai bírósági ítéletekben értelmezett közösségi jogszabályok, illetve joggyakorlat.

[38] Ezen megállapítását – a felülvizsgálati kérelemben foglaltak alapján – az alábbiakkal egészíti ki, illetve pontosítja.

A Tizenharmadik irányelv elfogadására – a HÉA-irányelv hatályba lépését megelőző hatodik irányelv adóvisszatéríttetésre vonatkozó szabályai mellett – arra tekintettel került elfogadásra, hogy „(...) a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló 79/1072/EGK irányelv [5] 8. cikke előírja, hogy a Közösség területén nem honos adóalany esetén a tagállamok megtagadhatják a visszatérítést vagy különleges feltételeket állapíthatnak meg.” [6. Preambulum bekezdés]. Ehhez az állapothoz képest rendelkezett arról, hogy valamennyi tagállam a Közösség területén nem honos adóalanyoknak az irányelvben meghatározott feltételek szerint minden, az irányelv hatálya alá tartozó adót köteles visszatéríteni, a kötelezettség teljesítését jogosultak azonban viszonyossághoz, illetve adóképvisező kinevezéséhez kötni. A visszatérítés az irányelv 3-4. cikkekben szereplő szabályai szerint kérelemre történik és a tagállamok határozzák meg a kérelmek benyújtására vonatkozó intézkedéseket (határidő, érintett időszak, illetékes hatóság, legkisebb összegek, visszatérítésre vonatkozó intézkedések, azok határideje), valamint azon kötelezettségeket is, amelyeket a kérelmezőnek teljesítenie kell a kérelem megalapozottságának alátámasztásához. Fontos kitétel, hogy a Közösség területén honos adóalanyok tekintetében alkalmazott feltételeknél kedvezőbb feltételekkel nem lehet visszatérítést nyújtani, és a tagállamok előírhatják bizonyos költségek kizárását, vagy a visszatérítés teljesítését további feltételekhez köthetik. Az irányelvet nem lehet az olyan termékértékesítésekre alkalmazni, amelyek a 77/388/EGK irányelv 15. cikkének 2. pontja alapján adómentesek vagy adómentesek lehetnek.

[39] A Tizenharmadik irányelv tartalmaz néhány utaló szabályt a HÉA-irányelvre (illetve az elfogadásakor hatályos Hatodik irányelvre), azonban ezen utalások a fogalomhasználat egyszerűsítését szolgálják.

[40] Mindezen rendelkezések alapján tehát az állapítható meg, hogy a HÉA-irányelv, illetve a Tizenharmadik irányelv értelmezése önállóan kell, hogy történjen, és mivel utóbbi nem tartalmaz az adóvisszatérítésre konkrét szabályokat, azonban felhatalmazza a tagállamokat azok meghatározására, a felperes kérelmét az Áfa tv. és a PM rendelkezési alapján kellett az adóhatóságnak, illetve a bíróságnak elbírálnia. A felperes hivatkozásával szemben az EUB kifejezetten rögzítette az egyetlen, az EU-ban nem honos adóalany ügyében folytatott előzetes döntéshozatali eljárás keretében hozott 2019. február 14-i C-562/17 (Nestradé) ítéletében, hogy habár az indítványozó bíróság a HÉA-irányelvre és az arra kialakított gyakorlatra hivatkozott a kérdései megfogalmazásakor, azok megválaszolására a Tizenharmadik irányelv rendelkezéseit, mint *lex specialis*-t, kell alkalmazni [28-30. bekezdés]. Ennek előrebocsátása mellett mondta ki, hogy a Tizenharmadik irányelv rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az, hogy egy tagállam időben korlátozza a hibás számláknak – például a számlán eredetileg feltüntetett HÉA-azonosítószám kijavítása által – a HÉA visszatérítéséhez való jog gyakorlása érdekében történő helyesbítése lehetőségét, amennyiben tiszteletben tartják az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

[41] Az egyenértékűség elve szerint az uniós jogrend által biztosított jogokra hivatkozó személyek nem kerülhetnek kedvezőtlenebb helyzetbe, mint a tisztán a belső jogrendből eredő jogokra hivatkozó személyek, míg a tényleges érvényesülés elve szerint valamely nemzeti eljárási rendelkezés nem teheti gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását. Utóbbi vizsgálatok az érintett nemzeti rendelkezésnek az eljárás egészéhez viszonyított helyzetét, valamint az eljárás lefolytatásának a különböző nemzeti fórumok előtti módját és sajátosságait kell értékelni, és azokat az alapelveket is figyelembe kell venni, amelyek a nemzeti bírósági rendszer alapjául szolgálnak, mint például a védelemhez való jog, a jogbiztonság elve, valamint az eljárás szabályos lefolytatásának elve.

[42] Mindebből az következik, hogy a felperes hiányos, illetve téves tartalmú kérelme miatt az adóvisszatérítési jog elutasítása jogszerű, amennyiben a határozat meghozatala során alkalmazott nemzeti jogi rendelkezések megfelelnek e két elv által támasztott követelményeknek.

[43] A J Kft. kérelemben megjelölt előlegszámlák közül 21 előlegszámla a kérelem benyújtása előtt az Áfa összege, a teljesítés időpontja tekintetében módosításra, 1 megjelölt előlegszámla pedig érvénytelenítésre került, a felperes a végszámlákat nem küldte meg. A megküldött előlegszámlák nem tartalmazták a PM rendelet 5. § (2) bekezdés g) pontjában előírt kötelező elemet, vagyis a gazdasági esemény megjelölését, annak kódszámát. A felperes tehát egyrészt téves, másrészt tartalmában hiányos kérelmet terjesztett elő, így nem az adóhatóság, illetve a nemzeti jogszabályok által támasztott túlzott elvárások, hanem saját gondosságának hiánya eredményezte a kérelme elutasítását. Az adóhatóság kétszeri felhívása alkalmas volt a tényállás tisztázására, és ahogy a tisztán nemzeti jog alapján előterjesztett kérelmek esetén, azok eredménye, illetve részleges nemteljesítése miatt az alperes jogszerűen utasította el az előlegszámlák után az adó visszatérítését, az elsőfokú bíróság pedig a felperes keresetének ezen részét.

[44] Az F Kft. számláival kapcsolatban a Kúria már korábbi végzésében is rögzítette, hogy a kérelmezőnek az Áfa tv. 251/F. § (4) bekezdése értelmében 1 hónapos határidő állt rendelkezésre a 2018. augusztus 6-án kelt 4532136638 számú végzésben szereplő hiánypótlási felhívás kézhez vételétől a magyarországi szállítási címet tartalmazó számla

(számlák) benyújtására. A 2018. október 24-i beadványához olyan javító számlát csatolt, amelyen magyar és svájci szállítási cím, valamint a „*Not valid for tax purpose*” kitétel is szerepelt, és az elsőfokú döntés meghozatala után kiállított, helyesbített számlát csak a fellebbezése kiegészítéseként küldte meg. A felperes tehát az Áfa tv. 251/F. § (4) bekezdése szerinti határidőt többszörösen túllépte annak ellenére, hogy az adóhatóság felhívó végzése az egy hónapos törvényi határidőt, a mulasztás jogkövetkezményeit, így az Air. 124. § (3) bekezdésére való figyelmeztetést is tartalmazta. Az adóvisszatérítési kérelem elutasításának az F Kft. tekintetében tehát szintén nem a nemzeti jog által támasztott túlzott követelmény, hanem a kérelemben megjelölt számlák ellentmondásossága, a hiánypótlási felhívás megfelelő teljesítésének elmulasztása volt az oka. A Kúria alaptalannak ítélte a felperes azon hivatkozását, hogy a javított számla késelemes előterjesztésére önhibán kívül, az F Kft. késedelme miatt került sor. Kiemelendő, hogy a felperes a kérelme előterjesztésekor, majd az első javító számla adóhatósághoz való benyújtásakor sem tekintette át a kérelme megalapozására felhívott bizonylatokat. Az eljárási jogait az adóhatóság vele megfelelően ismertette, tájékoztatta a vonatkozó jogszabályi rendelkezések idézésével a hiánypótlás elmaradásának jogkövetkezményeiről. A számlakibocsátó közreműködött a javítás során, attól nem zárkozott el, a felperes megfelelő gondossága esetén a javító számla megfelelő tartalommal is benyújtható lett volna. A mulasztás jogkövetkezményeit azonban az egyenértékű eljárási szabályok szerint viselnie kell.

[45] A Kúria a felperes előzetes döntéshozatal kezdeményezésére vonatkozó indítványát a Tizenharmadik irányelv egyértelmű rendelkezései, illetve az EUB C-562/17 (Nestrade) ítéletében kifejtett jogértelmezés alapján elutasította, a jogvita elbírálása az irányelv további értelmezését nem tett szükségessé. A felperes által hivatkozott, illetve idézett európai bírósági ügyek tárgya – a C-562/17 (Nestrade) ügyet kivéve – eltérő, az EUB azokban részben a HÉA-irányelv [C-518/14 (Senatex)], részben tagállami adóalanyokra vonatkozó Nyolcadik irányelv [C-346/19 (Y GmbH), C-80/20 (Wilo), C-294/20 (GE), C-133/18 (Shea Chéfs), C-323/12 (E.ON), C-73/06 (Planzer), C-396/20 (CHEP)], egy pedig a fordított adózásra vonatkozó szabályozás visszaható hatályának kérdését [C-392/09 (Uszodaépítő)] értelmezte. Ennél fogva az abban lefektetett elvek – a rendelkezésre álló döntés tükrében - a per eldöntésénél nem relevánsak.

[46] Mindezek alapján a Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet megfelel az alkalmazandó jogszabályoknak, valamint az EUB harmadik államban letelepedett adóalany adóvisszatérítési jogára vonatkozó gyakorlatában foglalt jogértelmezésnek, így azt a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[47] *Elismert harmadik államban letelepedett adóalany az adó-visszatérítetési kérelmét az adóhatóság a Tanács tizenharmadik irányelve értelmében az Áfa tv. és a 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet szabályai alapján köteles elbírálni.*

Záró rész

[48] A Kúria az alperest megillető, a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.21.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdése alapján megállapított felülvizsgálati perköltségének viselésére a Kp. 115. § (2) bekezdése és 99. § (3) bekezdése és 35. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 83. § (2) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

[49] A Kúria felülvizsgálati illetékviselésére vonatkozó rendelkezése az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 39. § (1) bekezdésén és 50. § (1) bekezdésén és a Kp. 35. § (1) bekezdése értelmében alkalmazandó Pp. 101. § (1) bekezdésén és 102. § (1) és (6) bekezdésén alapul.

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

[51] Az ítélet elleni további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2022. március 31.

dr. Darák Péter sk.
a tanács elnöke

dr. Stefancsik Márta sk.
előadó bíró

dr. Demjén Péter sk.
bíró

dr. Márton Gizella sk.
bíró

Ságiné dr. Márkus Anett sk.
bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő