

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.VI.35.064/2013/10.szám

A Kúria a dr. ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Fővárosi Törvényszék 2012. október 10-én kelt 2.K.30.764/2012/12. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 13. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í té l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 2.K.30.764/2012/12. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 500.000 (ötszázezer) 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 felperesi társaság tevékenységi köre természettudományi kutatás-fejlesztés, melynek keretében szerződéses kapcsolatban áll a vele azonos nevű magyarországi Kft-vel. A Kft. a készítmények törzskönyvezésével összefüggő dokumentációs, szervező, koordináló feladatokat lát el. E tevékenysége elvégzéséről állította ki a 2009. február 5-én kelt 07/00014 számú és a 2009. június 24-én kelt 09/00011 számú számlákat, egyenként 100-100 orvostudományi kutatás-fejlesztés szolgáltatás tárgykorban. A korábbi számla teljesítési időpontja 2007. december 31., a számla értéke bruttó 399.771.642 Ft, az utóbbi számla teljesítési ideje 2009. június 24., az értéke 196.128.719 Ft. A számlák összesen 99.316.727 Ft áfatartalmának visszatéríttetésére a felperes 2011. március 31-én kérelmet terjesztett elő az adóhatóságnál. Az adóhatóság nyilatkozatra és hiánypótlásra hívta fel a felperest, magyarázatot kért egyrészt a két év elteltével történt számlakiállításra, valamint a számlákban feltüntetett pontos gazdasági tartalom igazolására. Így: előlegszámlák, kifizetési bankbizonylatok, teljesítésigazolások és egyéb releváns iratok becsatolását kérte.

Az elsőfokú adóhatóság határozatával a kérelmet elutasította. Indoka szerint a felperes által csatolt iratok alapján nem tudta pontosan beazonosítani a számlák szerinti gazdasági eseményt. Hivatkozott az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 119. § (1) bekezdésére, 120. § a) pontjára, 127. § (1) bekezdés a) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.) 15. § (3) bekezdésére, 165. § (2) bekezdésére, 166. § (2) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 1. § (5) bekezdésére, valamint a 24/1995. (XI.23.) PM rendelet 1. §-ára.

A fellebbezés nyomán eljáró alperes a 2011. december 20.-án kelt 2467804599. számú határozatával - az indokolás kiegészítésével - az első fokú határozatot helybenhagyta. Felhívta még az alkalmazandó jogszabályok között az Áfa tv. 251/F. § (1) bekezdés a) pontját is. Egyebek mellett rögzítette, hogy kérelemre indult eljárásban a kérelem megalapozottságát az ügyfélnek kell igazolnia. Jelen ügyben nem tudni miként volt lehetséges 2007-es sorszámu számlát 2009-ben kibocsátani, illetőleg sem a szerződés, sem a számlák nem utalnak a nyújtandó szolgáltatásra, annak határidejére, a szolgáltatások számlázása a szerződés rendelkezéseivel nem mutat összhangot.

A felperes keresetében a határozat megváltoztatását, a visszatérítési kérelemnek helyt adó döntést kért, vagy hatályon kívül helyezés mellett új eljárást. Mindenek előtt hivatkozott az Art. 97. § (3)-(6) bekezdései megsértésére, a tényállás tisztázatlanságára. Ismertette a gyógyszerkutatás szerkezeti modelljét, az azt végző szervezetek feladatait, az adatbázist, az ellenérték teljesítésének módját, és kifejtette, hogy mindezek ismeretében - megfelelően feltárt tényállás mellett - az alperes beazonosíthatta volna a gazdasági teljesítéseket. A 2007-es ügy számlázása pedig adminisztratív tévedés volt. Vitatta, hogy jelen áfa-visszatérítetési ügy egy formalizált eljárás lenne, de egyébiránt az Áfa tv. 251/F. § (1) bekezdését is megsértette az alperes azzal, hogy kiegészítő adatokat harmadik féltől nem kért be, noha a számlázott szolgáltatások mind az OGYI által engedélyezett projektekhez kapcsolódtak. Álláspontja alátámasztására a bírósági eljárásban számos további dokumentumot is csatolt.

A Fővárosi Törvényszék jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Rögzítette, hogy jelen eljárás az Áfa tv. 249. § (1) bekezdésén alapuló, belföldön nem letelepedett adóalany adó-visszatérítési joga érvényesítésére irányul, amely kérelemre indul. Sajátos eljárási szabályait az Áfa tv. 251/E-I. §-ai rögzítik, azaz: mit, mikor, kitől, hogyan szerezhethet be a hatóság a megalapozott döntéshez. A tényállás feltárás alapossága megítéléséhez tehát e jogszabályok betartását kell vizsgálni és nem a hivatalból induló eljárásra vonatkozót, azaz nem bizonyítási, hanem bizonyíték

értékelési kötelezettsége van az alperesnek. Márpedig az alperes minden releváns adatot az ezen eljárástípusban lehetséges módon bekért, a felperes feladata és érdeke vont annak szolgáltatása. Mindezek alapján helyesen állapította meg az alperes, hogy a két számla mögötti pontos gazdasági teljesítés tartalma nem volt feltárható. A perben becsatolt további iratanyag sem változtatható ezen, ugyanis - éppen a speciális eljárás okán - utólagos bizonyíték kiegészítésre nem volt mód, azok legfeljebb a már meglévő bizonyítékok alátámasztását szolgálhatták csak. Mindegyik számlán 100-100 kutatási egység szerepelt, a felperes igazolásainak ennek megfelelő számú, tartalmú szolgáltatásra és ellenérték fizetésére kellett volna vonatkozniuk.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, melyben a Pp. 275. § (4) bekezdés alkalmazását kérte. Megsértett jogszabályként hivatkozott az Art. 97. § (4)-(6) bekezdésére, az Áfa tv. 251/F. § (1) bekezdésére, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) 50. § (6) bekezdésére, 72. §-ára, valamint az európai joggyakorlatra is, így a 2008/9/EK irányelvre, továbbá az Európai Unió Bírósága ítéleteire. E körben kifejtette, hogy egyrészt formai szabálysértés nem eredményezheti az adólevonás megtagadását, másrészt nem lehet terhesebb elvárásokat támasztani a nem letelepedett adózók hátrányára, mert ez sérti az egyenlő bánásmódot. Az Áfa tv.-ből sem olvasható ki, hogy jelen eljárás formalizáltabb, mint más eljárás, de egyébként az alperes még ezen speciális eljárásból adódó lehetőségeit sem merítette ki a tényállás tisztázása érdekében. A felperes már az alapeljárásban is kifogásolta az adó-visszatéríttetési és a méltányossági eljárás párhuzamát, ugyanis azok teljesen eltérő eljárások. Állította, hogy nem volt kizárt akár a perben is új bizonyítékok előtárása, melyeket értékelni kellett volna, így pl. a gyógyszerkutatás szervezeti modelljének sajátosságait, ugyanis ebben rejlik az „eljárás kulcsa”. Fenntartotta ugyanakkor, hogy már az adóeljárásban csatolt iratokból is beazonosíthatók voltak a szolgáltatások, a peres eljárásban a felperes a további bizonyítékaival ezt csak részletezni kívánta. Hiteles dokumentumra alapozta visszatérítési igényét, az ellenérték fizetés a kompenzációs jegyzőkönyv alapján nyomon követhető, és a visszatérítés megnyíltának időpontja is konkrétan meghatározható. Végül megjegyezte, hogy a kutatások Magyarországon folytak, amelyek minősített projektek, nem minősültek tanácsadásnak vagy információfeldolgozásnak sem. Az adólevonás pedig akkor tagadható meg, ha azt visszaélésszerűen gyakorolják, és ez igaz az adó-visszatéríttetési eljárásra is. A felperes a felülvizsgálati kérelem benyújtását követően „iratcsatolás” elnevezésű beadványban arra hivatkozott, hogy azonos tárgyú másik eljárásban az alperes más döntést hozott.

Az alperes ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem megalapozott.

Az Áfa tv. 249. § (1) bekezdés szerint: „Az adó-visszatérítetési jog érvényesítése a belföldön nem letelepedett adóalany erre irányuló, az állami adóhatóság jogszabályban kijelölt szervéhez címzett írásos kérelmére történik (a továbbiakban: adó-visszatérítetési kérelem).”

A 251/F. § (1) bekezdés értelmében: „Abban az esetben, ha az állami adóhatóság a rendelkezésre álló adatok, egyéb információk alapján úgy ítéli meg, hogy az adó-visszatérítetési kérelemről megalapozott döntés nem hozható, a 251/E. § (1) bekezdésében meghatározott határidőn belül - írásos megkereséssel - kiegészítő adatokat, egyéb információkat kérhet

a) a belföldön nem letelepedett adóalanytól,

b) attól a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóságtól, amely a belföldön nem letelepedett adóalanyt, mint abban az államban - a 244. § (2) és (3) bekezdése szerint - letelepedett adóalanyt nyilvántartásba vette, valamint

c) harmadik féltől, ha alapos okkal feltehető, hogy az adó-visszatérítetési kérelem elbírálásához érdemben tud hozzájárulni.”

A Kúria a fentiekben rögzített tényállás és az idézett jogszabályok alapján megállapította, hogy az első fokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő. A per fő kérdése az volt, hogy az Áfa tv. által szabályozott és jelen perrel érintett speciális eljárásban van-e, lehet-e olyan bizonyítási eljárásnak helye, amit a felperes kért, illetőleg aminek hiányát kifogásolta. A Kúria rögzíti, hogy alapvető különbség van az adózó kérelmére induló és a hivatalból indított eljárás esetében a bizonyítási kötelezettség szabályozásában, annak alanyát, tárgyát, módját, időbeni korlátait illetően. Helyesen állapította meg az első fokú bíróság, hogy a hivatalból induló eljárásra vonatkozó, az Art-ban foglaltak szerinti - a hatóságot terhelő - bizonyítási kötelezettség jelen esetben nem alkalmazható. Perbeli ügy kérelemre indult, ahol az adóhatóság feladata - szabályozott eljárási rendben - a tényállás megállapítása, és e körben a kérelmező által csatolt bizonyítékok értékelése. Ez a kettősség abból ered, hogy az Áfa tv. - amely egyébként egy anyagi jogi jogszabály - rendelkezései között eljárási szabályokat is tartalmaz, mégpedig az Art-tól eltérő különleges eljárási rendet. Itt rögzíti a jogszabály, hogy a tényállás megállapítás körében milyen határidőre, milyen hiánypótlási kötelezettség írható elő, illetve milyen eljárási cselekmény végezhető.

Különös jelentősége van az Áfa tv. 251/F. § (4) bekezdésében rögzített határidőnek. Mint ahogy a felperes a részére a válaszadásra nyitva álló, a megkeresés közlésétől számított 1 hónap alatt, illetve azon túl sem, a döntéshez szükségesnek tartott információkat - noha kötelezettsége lett volna - nem bocsátotta az állami adóhatóság rendelkezésére, így kérelme a feltárt tények

ismeretében, alapvető dokumentációk hiányában nem volt teljesíthető.

Amíg a hivatalból indult eljárás esetén úgy az adóhatósági, mint a bírósági eljárásban is, általában van mód további bizonyítékok előterjesztésére, addig ezen speciális adó-visszatéríttetési eljárásában - a 251/F. § (1)-(4) bekezdésben megfogalmazott eljárási rendre figyelemmel - nincs. Helyesen állapította meg az első fokú jogerős ítélet, hogy az adóhatóság eleget tett a bizonyíték értékelési kötelezettségének, az abból levont jogi következtetés nem aggályos, továbbá az elsőfokú bíróság az ítélete indokolásában kitért valamennyi felmerült jogkérdésre, és ezekben helyesen foglalt állást. A Kúria rögzíti, hogy felülvizsgálati eljárásban nincs mód felülmérlegelésre, illetőleg csak egészen kivételesen akkor, ha az ítélet iratellenes, kirívóan okszerűtlen vagy logikátlan. Ilyet azonban ebben az ügyben a Kúria nem állapított meg. A felperes által hivatkozott, másik ügyben hozott alperesi határozatnak e perben azért nincs relevanciája, mert abban az ügyben maga az adóhatóság tartotta megfelelőnek a becsatolt iratokat, bizonyítékokat.

A fentiekre tekintettel a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése alapulvételével a jogerős ítéletet helyes indokaira tekintettel hatályában fenntartotta.

A Kúria a pervesztes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alkalmazásával kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pervesztes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2014. március 24.

Dr. Sperka Kálmán sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk. előadó bíró, Dr. Sugár Tamás sk. bíró

A kiadmány hitelélül:

tisztviselő