

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.443/2015/6.szám

A Kúria a dr. Ifkovics József Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Ifkovics József ügyvéd) által képviselt felperesnek a dr. Király Patricia jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó és Vám Főigazgatósága jogutódja alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. március 11. napján kelt 9.K.33.985/2014/4. számú ítélete ellen a felperes által 5. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 9.K.33.985/2014/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 15.000 (tizenötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 70.000 (hetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes, mint a közösség más tagállamába letelepedett adóalany, a 2012. január 1-től 2012. december 31-ig terjedő időszakra belföldön beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított általános forgalmi adó (áfa) visszatérítése iránt kérelmet nyújtott be az adóhatósághoz.

Az elsőfokú adóhatóság a kérelemnek részben adott helyt, 11.472.172 Ft áfa visszatérítését engedélyezte, 19.447.726 Ft áfa visszatérítését elutasította, határozatának 1-5. pontjaiban ismertette érdemi döntésének indokait.

A felperes fellebbezésében az elsőfokú határozat 1. és 3. pontjait vitatta, az elsőfokú határozat 1. pontja kapcsán számlamásolatot csatolt, a 3. pont tekintetében pedig jogi álláspontjának

előterjesztésére haladékokat kért, részletes indokait azonban később sem fejtette ki.

Az alperes a 2014. május 27. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot az 1-es pont tekintetében megsemmisítette és e körben az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra utasította, ezt meghaladóan az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Az elsőfokú határozat 3. pontja tekintetében érdemi döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 127. § (1) bekezdés b) pontjára, 169. § b) pontjára, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Számtv.) 166. § (2) bekezdésére, a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadott-értékadó visszatérítési jogának érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII.21.) PM rendelet (PMr.) 1/E. § (1) bekezdésére, 1/F. §-ára, 1/H. §-ára alapította. Határozatának indokolása szerint a 3. pontban szereplő 50300009, 50300008, 50300004. 50300012 számú bizonylatok esetében a T. K. S. (számlakibocsátó) ugyanazon számlasorszámmal két-két bizonylatot állított ki különböző gazdasági eseményről, eltérő dátumokkal és különböző összegekkel. A számlakibocsátó a különböző gazdasági eseményekről kiállított azonos sorszámú számlák kiállításával megszegte a számlákra vonatkozó jogszabályi előírásokat. Az elsőfokú adóhatóság érdemi döntése a 3. pont tekintetében megalapozott és jogszerű, mivel ugyanazon sorszámon kiállított két bizonylat esetében a feltüntetett számlaszám a számlát nem azonosítja kétséget kizáróan, ezért az előzőekben megjelölt számlák adótartalmának visszatérítésére a felperes nem jogosult.

A felperes keresetében az elsőfokú határozat 3. pontját érintő alperesi döntést vitatta, kérte megváltoztatását, kérelmének helyt adó döntés meghozatalát, azaz 4.323.170 Ft áfa visszatérítését, másodlagosan az alperes határozatának e körben történő hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

A perben nem volt vitatott, hogy a felperes a számlakibocsátó által ugyanazon számlasorszámmal kiállított két-két különböző gazdasági eseményről szóló eltérő kiállítási dátumokat és különböző összegeket tartalmazó számlák alapján kívánt egy naptári éven belül adó visszatérítési jogot érvényesíteni. Ez a számlák nem felelnek meg a közös hozzáadott-értékadó-rendszerrel szóló 2006/112/EK irányelv (Irányelv) 226. cikk 2. pontjának, továbbá az Áfa tv. 169. § b) pontjában foglalt jogszabályi követelményeknek. A jogszabályi rendelkezések a számla egyedi, kétséget kizáró azonosítását kifejezetten a számla sorszáma alapján fogadják el, ezért a felperes alaptalanul hivatkozott arra, hogy a számla egyéb adattartalma alapján beazonosíthatóak az egymástól elkülönülő

gazdasági események, illetve az azonos sorszámú számlák tartalmi vizsgálat útján egymástól külön választhatók. Abban az esetben, ha a számla sorszáma alapján egyedileg nem azonosítható kétséget kizáró módon, akkor nem teljesül az Áfa tv. 127.§ (1) bekezdése szerinti követelmény sem, amely az adó visszatérítési jog gyakorlásának tárgyi feltétele. A felperes arra helytállóan hivatkozott arra, hogy az Áfa tv. és a PMr. nem tartalmaz részletszabályokat arra vonatkozóan, hogy a folyamatos sorszámozást hogyan kell megvalósítani, és erre nézve többféle módszer is elfogadható, a számlázás beállításnak azonban összhangban kell lennie az Áfa tv. és a PMr. szabályaival. Mindezek miatt a magyar jogszabályok értelmében egy naptári éven belül még eltérő gazdasági év alkalmazása esetén sincs jogszerű lehetőség arra, hogy azonos sorszámú számlák alapján az adózó különböző gazdasági eseményekre vonatkozó adó visszatérítési jogot érvényesítsen, ezért az alperes keresettel támadott döntése megalapozott és jogszerű.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát, vagy az elsőfokú bíróság utasítás új eljárásra, új határozat hozatalára. Azzal érvelt, hogy a jogerős ítélet nem felel meg az Áfa tv. 126. § (1) bekezdésében, 169. § b) pontjában, 244. §-ában, a Számtv. 166-168. §-aiban és a PMr.-ben foglaltak, ellentétben áll a C-368/09. számú ügyben kifejtett jogértelmezéssel. Fenntartotta keresetében és elsőfokú peres eljárás során is kifejtett álláspontját, mely szerint nem azonos sorszámú számlák után kérelmezte az áfa visszatérítést, hanem október 1-je előtt az 503...-as kezdetű helyesbített, az október 1. utáni időszakra pedig a 411...-el kezdődő eredeti számlák számlaszámain. A helyesbítő számlák hivatkoztak az eredeti számlák sorszámaira, és a bizonylatok az eltérő gazdasági évre tekintettel lehetnek azonos sorszámúak. Álláspontja szerint tény, hogy az október 1. utáni számlák később kerültek kibocsátásra, mint az október 1. előttiak, ezért csak az október 1. utániak lehetnének hiteltelenek ugyanazon a sorszámon, ezért az alperes az október 1. előtti és utáni időszak számláit nem tekinthette volna egyaránt hiteltelennek. Az elsőfokú bíróság a közösségi jogértelmezéssel szemben tévesen hagyta figyelmen kívül, hogy eltérő üzleti év figyelembe vételével lehetséges egy naptári éven belül két azonos sorszámú számla alkalmazása az áfa visszatérítés során.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A más tagállamban letelepedett adóalanyok számára történő hozzáadott-értékadó visszatérítés részletes szabályait a 2008/9/EK tanácsi irányelv (Visszatérítési irányelv) tartalmazza. Ezek az Áfa

tv. XVIII. fejezetében, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 9. sz. mellékletében, továbbá a PMr.-ben kerültek részletezésre.

A visszatérítéssel kapcsolatos eljárás az Áfa tv. 249. § (1) bekezdése értelmében kérelemre induló olyan eljárás, amelyre vonatkozó speciális rendelkezéseket az Áfa tv. 251/E-I. §-ai tartalmazzák. A Kúria már a Kfv.VI.35.064/2013/10. számú ítéletében is rámutatott arra, hogy alapvető különbség van a kérelemre és a hivatalból indított eljárás között a bizonyítási kötelezettség szabályozásában, ennek alanyát, tárgyát, módját, időbeli korlátait illetően. A hivatalból indított eljárásban az adóhatóságnál és a bíróságon is lehetőség van további bizonyíték előterjesztésére, az adó visszatérítési speciális eljárásában azonban ezt az Áfa tv. 250/F § kizárja. A visszatéríttetési jog továbbá nem azonos az adólevonási joggal, a két jogintézményre nem azonos irányelvi rendelkezések az irányadók. Kiemeli e körben a Kúria, hogy a levonási jog gyakorlása önadózás keretében, bevallásban történik, az adó visszatéríttetési jog érvényesítésére pedig egy kérelemre indult formalizált elektronikus rendszer (ELEKAFA nyomtatvány) útján kerülhet sor (Áfa tv. 251/E.§ (2) bekezdése, 251/D. § (1) bekezdése), és erről az adóhatóság dönt.

Az elsőfokú adóhatóság az erre nyitva álló határidőn belül kért információkat, kiegészítő adatokat a felperestől, és az alperes is biztosított határidőt a felperesnek a 3. ponttal kapcsolatos álláspont részletes kifejtésére, de ez utóbbira az alperesi határozat meghozataláig nem került sor.

A kérelemre indult eljárásban az alperes, indokolási kötelezettségét teljesítve értékelt minden határozathozatalakor rendelkezésére álló adatot, az első fokú bíróság pedig ítéletét a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (Pp.) 206. § (1) bekezdése, és 221. § (1) bekezdése alapján eljárva megalapozottan és jogszerűen hozta meg a jogvita eldöntésére irányadó nemzeti és közösségi jogi szabályoknak megfelelően.

Az első fokú bíróság helytállóan értelmezte és alkalmazta a jogvita eldöntésére irányadó nemzeti és közösségi jogi rendelkezéseket. A Kúria osztja az elsőfokú bíróság jogi álláspontját, ezért ezt nem kívánja megismételni, a felülvizsgálati kérelemben előadottak kapcsán csupán a következőkre mutat rá:

A C-368/09. számú ítéletben kifejtett jogértelmezés nem alkalmazható a perbeli ügyre, mivel ebben az ítéletben az Európai Unió Bírósága nem a Visszatérítési Irányelv és a visszatéríttetési jog, hanem az adólevonási jog kapcsán fejtette ki jogértelmezését az Irányelv 167. cikke, 178. cikk a) pontja, 220.cikk 1. pontja és 226. cikke tekintetében.

A perrel érintett számlák nem felelnek meg az Áfa tv. 169. § b) pontjába foglalt követelménynek, mely szerint „a számla sorszáma a számlát kétséget kizáróan azonosítja”. Megjegyzi e körben a Kúria azt is, hogy a felperes által megjelölt Irányelv 226. cikke is tartalmazza, hogy a számlán kötelezően fel kell tüntetni „a számlát egyedileg azonosító egy vagy több számsorból álló sorszámot”.

Önmagában abból a tényből, hogy az alperes az első fokú határozat 2. pontjában, felperes által nem támadottan, elutasította az október 1-jét követő időszak számlái tekintetében az adó visszatérítést, még nem következik az, hogy az október 1. előtti számlák kapcsán kérelemnek helyt adó döntést kellett volna hoznia. A rendelkezésre álló adatokból ugyanis egyértelműen megállapítható, hogy az összes bizonylat először 41...-el kezdődő sorszámmal került kiállításra, majd sztornírozásra került, és ezt követően készültek az 503...-as sorszámú bizonylatok. A felperes kérelmében megjelölt számlaszámok és a benyújtott számlamásolatok továbbá a teljesítési időpontok egybevetése alapján pedig kizárólag az a következtetés vonható le, hogy „a felperes ugyanazon számlasorszámmal kiállított két-két különböző gazdasági eseményről szóló, eltérő kiállítási dátumokat és különböző összegeket tartalmazó számlák alapján kívánt egy naptári éven belül adó visszatérítési jogot érvényesíteni”. A dupla számlázás, azaz az ugyanazon sorszámon kiállított bizonylat nem felel meg a Számtv. 166-168.§-ának és a PMr. 1.§-ában foglaltaknak sem, mivel a számlaszám a számlát nem azonosítja kétséget kizáróan, a különböző gazdasági eseményekről azonos sorszámon kiállított számlákat az alperes jogszerűen nem fogadta el.

Az eltérő üzleti évre vonatkozó felperesi érvelés sem alkalmas a kereset, illetve felülvizsgálati kérelem alátámasztására. Az egy naptári éven belül két azonos sorszámú számla utáni áfa visszatérítésre vonatkozó kérelem elfogadása ugyanis visszaélésre adna lehetőséget, mivel ugyanazon számlaszámok kapcsán eltérő gazdasági eseményekhez köthető, eltérő áfa összegek kerülhetnének kiutalásra, a rendszer nem tudná ellenőrizni, hogy mely számlaszámhoz kapcsolódó gazdasági esemény alapján történt már áfa visszatérítés. A kérelem benyújtására ezért vonatkoznak kötött szabályok, és ezért került szabályozásra a speciális eljárási rend is, amely azért nem engedi meg a kérelemben ugyanazon számlaszámok feltüntetését, hogy biztosítsa a visszaélések elkerülését.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem jogszabálysértő, ezért a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A pervesztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán

alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó ítéleti rendelkezés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 39. § (3) bekezdés b) pontjában, 50. § (1) bekezdésében és költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2016. február 11.

Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk.bíró