



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.V.35.317/2022/7.

A tanács tagjai: dr. Darák Péter a tanács elnöke,
dr. Stefancsik Márta előadó bíró
dr. Kalas Tibor bíró
dr. Márton Gizella bíró
dr. Demjén Péter bíró

A felperes: felperes
(cím1)

A felperes képviselője: KPMG Legal Tóásó Ügyvédi Iroda
(ügyintéző: dr. Németh András ügyvéd)
(cím2)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámigazgatósága Fellebbviteli Igazgatóság
(cím3)

Az alperes képviselője: Csehné dr. Vékás Katalin Ildikó kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott határozat ellen indított közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Debreceni Törvényszék 2022. május 9. napján kelt 101.K.701.833/2020/22. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Törvényszék 101.K.701.833/2020/22. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 385.000 (háromszáznyolcvanötezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak – külön felhívásra – 1.900.000 (egymillió-kilencszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Adóigazgatóságához (a továbbiakban a NAV Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Adó- és Vámigazgatóságával együtt: elsőfokú adóhatóság) 2015. december 30-án érkezett kérelmével a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekhez kapcsolódóan visszaigényelt általános forgalmi adó (áfa) késedelmes kifizetése miatt 2009. október és 2011. július közötti idő időszakra alapkamat (a továbbiakban: áfa-kamat), és az áfa-kamat késedelmes kifizetése miatt kamatos kamat (a továbbiakban: kamatos kamat) kiutalását kérte összesen 15.859.092 Ft összegben az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 37. § (6) bekezdése szerinti, a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő kamatmértékkel. Kérelméhez csatolta a kamatszámítást tartalmazó táblázatokat.

[2] Az elsőfokú adóhatóság a felperes kérelmének elbírálását felfüggesztette a tárgyidőszakra vonatkozó adóellenőrzés befejezéséig, az ellenőrzési eljárásban a felperessel egyetértésben módosította a kamatfizetés alapjául szolgáló vissza nem igényelt pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó áfa összegét és a késedelmes napok számát, majd a 2016. március 8. napján kelt 3916246678 iktatószámú határozatával a felperes részére a jegybanki alapkamat mértékével megegyező 6.751.000 Ft áfa-kamatot állapított meg, a felperes kamatos kamatigényét elutasította. A fellebbezés alapján eljáró alperes a 2016. május 31. napján kelt 2060832194 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. A felperes a 2016. június 10. napján jogerőre emelkedett határozat alapján megállapított áfa-kamat 2016. július 11. napján került kiutalásra.

[3] Ezen határozattal szemben a felperes közigazgatási pert indított, a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 2016. november 3. napján meghozott 12.K.27.254/2016/3. számú ítéletével a másodfokú határozatot az elsőfokú határozatra is

kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Új eljárásra szóló utasítása szerint az áfa-kamat és a kamatos kamat vonatkozásában is az Art. 37. § (6) bekezdése szerinti kétszeres jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmérték irányadó.

[4] Az alperes felülvizsgálati kérelmében az áfa-kamat mértékét vitatta. A Kúria a 2017. október 26-án kelt Kfv.I.35.102/2017/6. számú ítéletével az elsőfokú ítéletet a per főtárgya tekintetében hatályában fenntartotta, azonban megállapította, hogy az új eljárásban az áfa-kamat vonatkozásában a bevallási periódusokhoz igazodóan az Art. 124/D. § (3) bekezdése, a kamatos kamat vonatkozásában az Art. 37. § (6) bekezdése irányadó.

[5] Az elsőfokú adóhatóság a Kúria döntése alapján a megismételt eljárásban a 2257690231 iktatószámú határozatával az áfa-kamatot a már kiutalt összeggel egyezően, a kamatos kamatot – a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő – 2.142.000 Ft összegben határozta meg. Az elsőfokú határozattal szemben a felperes 2018. január 4. napján fellebbezést nyújtott be, kérte, hogy az adóhatóság a Kúria Kfv.I.35.472/2016/5. számú ítélete alapján a 2006. január – 2009. szeptember közötti időszakra is állapítsa meg a kamatokat.

[6] Az alperes a 2018. március 19. napján kelt 2235490523 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, 2009. október 1. és 2011. július 31. közötti időszakra 6.586.000 Ft áfa-kamatot, továbbá 2.090.000 Ft kamatos kamatot állapított meg. A felperes ezen határozat ellen előterjesztett keresetét az elsőfokú bíróság 101.K.701.832/2020. számú ítéletével bírálta el, a felperes kérelme alapján a Kúria előtt Kfv.35.315/2022. szám alatt felülvizsgálati eljárás van folyamatban.

[7] Az elsőfokú adóhatóság a felperes 2018. január 4. napján a a 2257690231 iktatószámú határozat elleni fellebbezésében előterjesztett, a 2006. január - 2009. szeptember közötti időszakra vonatkozó kamatigényét a 2018. április 4. napján kelt 4310349526 iktatószámú határozatával elutasította. A fellebbezés alapján eljáró alperes a 2018. június 4. napján kelt 2234326777 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[8] Határozatát az Art. 37. § (6) bekezdésére, 124/C - 124/C-D. §-ára, az 5. §. (1) bekezdése alapján alkalmazandó, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 3. § (2) bekezdésére, az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (a továbbiakban: Áfa tv.) jogharmonizációs módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (a továbbiakban: Módtv.) 1. § (1) bekezdésére, 3. §-ára, valamint az Európai Unió Bírósága (EUB) C-274/10. (Bizottság kontra Magyarország) ítéletében, a C-654/13. (Delphi) végzésében, valamint a Kúria Kfv.I.35.472/2016/5. (EBH2017.18) számú ítéletében foglalt jogértelmezésre alapította.

[9] Indokolása szerint a Kúria Kfv.I.35.472/2016/5. ítélete alapján az adózó a kamatigényét 2016. december 31-ig napjáig érvényesíthette, a felperes 2018. január 4-i fellebbezésében megfogalmazott 2006. január – 2009. szeptember közötti időszakra vonatkozó kamatigénye nem volt teljesíthető, mert elévült.

[10] A felperes ezen határozattal szemben indította meg a jelen felülvizsgálati eljárás alapjául szolgáló közigazgatási pert, amely tárgyalását az első fokú bíróság felfüggesztette, majd az Európai Unió Bíróság 2020. április 23-i C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) döntését követően a tárgyalást folytatta.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[11] A felperes keresetében az alperesi határozat megváltoztatását, a 2006. január – 2009. szeptember időszakra – az Art. 124/C. - 124/D. § szerinti 14.000.000 Ft áfa-kamat és az Art. 37. § (6) bekezdés szerinti 5.000.000 Ft kamatos kamat részére történő megállapítását, másodlagosan az igénye alaposságának megállapítása mellett az adóhatóság kamatszámításra kötelezését, harmadlagosan az első- és másodfokú határozat megsemmisítését, az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[12] Az EUB C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) döntését követően a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 146. § (1) és 335/A. § (2) bekezdésére hivatkozással keresetét felemelte, és a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő mértékű kamat megállapítását kérte.

[13] Álláspontja szerint a kérelme alapján a kamatokat a 2006. január – 2009. szeptember közti időszakra az adóhatóságnak hivatalból meg kellett volna állapítania az uniós jog tényleges érvényesülésének, valamint egyenértékűségének elve alapján.

[14] Az alperes a határozatában foglalt indokok alapján a kereset elutasítását kérte.

A jogerős ítélet

[15] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a kereset elutasította.

[16] A Kúria Kfv.I.35.472/2016/5. (EBH2017.K.18.), Kfv.I.35.133/2021/5., Kfv.V.35.577/2021/8. számú ítéleteire, valamint az Alkotmánybíróság 3040/2021.(II.19.) számú határozatára utalással kifejtette, az Art. 124/C. § (6) és a régi Art. 124/D. § (3) bekezdésében szabályozott késedelmi kamat hivatalbóli megállapítását csak kérelemhez kötötten, ahhoz kapcsolódóan lehet értelmezni. A Módtv. a visszatérítési kérelmet, illetve bevallás benyújtásának szükségességét írta elő, ilyen visszatérítési kérelem hiányában nem terhelte az alperest az áfa-kamat hivatalbóli megállapítása, mert csak a kérelem benyújtása alapján tudta felismerni a visszatérítés szükségességét és az ehhez párosuló kamatfizetési kötelezettségét. A felperes kérelmét az adóhatóság nem értelmezhetette kiterjesztően az egész elévülési időszakra. A felperesnek az áfa visszatérítésre irányuló kérelme nem volt 2006. januártól 2009. szeptemberig tartó időszakra 2018. január 4. napján benyújtott fellebbezéséig, az elévülési idő bekövetkezéséig csak 2009. október és 2011. július közötti időszakra terjesztette elő igényét.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[17] A felperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását kérte annak megállapításával, hogy a pénzügyileg rendezetlen beszerzésekre jutó áfa összegek késedelmes kiutalása okán részére 2006. január 1. és 2011. augusztus 31. közötti időszakra áfa-kamat, valamint a kiutalás határidejét követő naptól a tényleges kiutalás napjáig

kamatos kamat jár. Másodlagosan a jogerős ítélet és az adóhatósági határozatok „hatályon kívül helyezését” és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[18] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti az új Art. 274/G. §-át, ellentétes a Kúria közzétett határozataival [Kfv.V.35.177/2021/6., Kfv.V.35.159/2021/6., Kfv.V.35.577/2021/8.], valamint az EUB C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) döntésével.

[19] Előadta, hogy a 2015. decemberében benyújtott kamatfizetés iránti kérelmében azon teljes időszakot kívánta megjelölni, amely akkori legjobb tudása, valamint az ismert hatósági és bírósági álláspont szerint még nem évült el. A Kúria a 2016. novemberében meghozott, sajtóközleményben ismertetett Kfv.I.35.472/2016/5. számú ítéletében, amelyet 2017-ben EBH2017.K18. szám alatt elvi határozatként közzé tett, illetve hozzáférhetővé, kifejtette, hogy a kamatra való jogosultság kezdő időpontja nem a bevallási (alperesi érvelés) vagy a kiutalási (felperesi érvelés) határidő, hanem a Módtv. hatályba lépésének napja, azaz 2011. szeptember 27-e. Ezzel együtt rögzítette, hogy a kamatigény az ettől az időponttól visszafelé számított 5. naptári év első napjától, tehát 2006. január 1-től érvényesíthető, és az elévülési idő záró napja 2016. december 31-e. A Kúria az elvi határozatban foglaltakat követve hozta meg ügyében korábban a Kfv.I.35.102/2017/6. számú ítéletét. Az elsőfokú adóhatóság a megismételt eljárásában azonban a Kúria ítéletében foglaltak ellenére kizárólag a 2009. október - 2011. júliusi időszak tekintetében állapította meg a kamatokat, viszont a 2006. január - 2009. szeptember időszakra azok kifizetéséről nem rendelkezett. Ezért nyújtotta be fellebbezését, amely utóbbi időszakra vonatkozó részét az adóhatóság külön eljárásban bírálta el.

[20] Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság ítélete nagyjából a Kúria Kfv.I.35.472/2016/5. (EBH2017.K.18) számú ítéletén alapul annak ellenére, hogy a Kúria a 2021-ben hozott ítéleteiben [Kfv.V.35.159/2021/6., Kfv.V.35.177/2021/6.] kifejtette, hogy a Kfv.I.35.472/2016/5. (EBH2017.K.18) ítélet megállapításai sem az áfa-kamat mértéke, sem a kamatszámítás módja tekintetében nem tarthatók. Következésképp az elsőfokú bíróság ítéletének jelentős része már meghaladott jogértelmezési alapokra helyezve került meghozatalra annak megállapításakor, hogy „(...) a kamatigényt érvényesíteni szükséges. A kamat nem hivatalból jár, a felperes azt csak jogosult követelni.” Ezzel szemben a Kúria Kfv.V.35.577/2021/8. számú ítélete szerint a göngyölített áfa-ra jutó kamat hivatalból (lett volna) fizetendő.

[21] Állította, hogy a jogerős ítélet ellentétes a Kúria Kfv.V.35.159/2021/6. és Kfv.V.35.177/2021/6. számú határozatainak elvi tartalmával is, mely szerint „A pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó áfa utáni kamatokról közösségi joggal ellentétes jogértelmezéssel meghozott adóhatósági határozat és jogerős ítélet jogszabálysértő.” Az elsőfokú bíróság olyan adóhatósági határozatokat hagyott helyben, melyek nem vették – kronológiailag nem is vehették figyelembe – az EUB C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) döntést, valamint az annak megfelelően megalkotott, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 274/G. § (a továbbiakban: új Art.) rendelkezését. Az elsőfokú bíróság ítélete tehát jogszabálysértő, mivel a közösségi joggal ellentétes jogértelmezés alapján kerültek meghozatalra.

[22] Az alábbiak szerint idézte a Kúria Kfv.V.35.177/2021/6. számú ítéletben foglaltakat is: „a felperes a 2015. december 30-i kérelmében a kamatszámítás időtartamát 2009. október 1. és 2011. július 31. közötti időszakra jelölte meg, az adóhatóság azon az alapon nem állapíthatta meg jogszerűen az áfa-kamatra vonatkozó igény elkésztését, hogy a felperes külön kérelme nem tartalmazta a 2006. január és 2009. szeptember közti időszakot. Ennek oka, hogy a felperes a visszatartott áfa-t (...) bevallásaiban érvényesítette, és a bevallás a Módtv. 1. § (1) bekezdése alapján szintén a közösségi jogba ütköző nemzeti szabály miatt visszatartott áfa visszafizetése iránti igény érvényesítésének, azaz kérelemnek minősül. Az

adóhatóságnak így meg kellett volna vizsgálnia, hogy a felperes melyik, elévülési időn belül benyújtott bevallása tartalmazott visszatartott áfa iránti igényt, és ennek megfelelően rendelkeznie kellett volna nem csak az áfa visszatérítéséről (levonhatóságának elismeréséről), hanem az áfa-kamat megállapításáról is.”

[23] Összefoglalásként előadta, hogy az új Art. 274/G. § és az EUB C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) döntésére is figyelemmel az áfa-kamat mértékét a mindenkori jegybanki alapkamat két százalékponttal növelt mértékével, a kamatos kamatot pedig a mindenkori jegybanki alapkamat kétszeres mértékével kell megállapítani. Az áfa-kamat és a kamatos kamat – mivel kérelmében, valamint az abból eredő eljárásokban mindvégig kinyilvánított szándéka kifejezetten ezen teljes, elévülésen belüli időszak megjelölésére irányult, továbbá az érintett teljes időszakot lefedve, folyamatosan szerepeltette az áfa-kamat alapjául szolgáló áfa összegeket a bevallásaiban, a külön erre a célra rendszeresített soron – az elévüléssel nem érintett teljes, tehát a 2006. január 1. és 2011. augusztus 31. közötti időszakra vonatkozóan jár.

[24] Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte hangsúlyozva, hogy a kamatigény érvényesítésére a felperesnek az elévülési időben volt lehetősége.

A Kúria döntése és jogi indokai

[25] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.

[26] 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].

[27] A Kúria rögzíti, hogy jelen per tárgya kizárólag a 2006. januártól 2009. szeptemberig tartó időszakra vonatkozó áfa-kamat és kamatos kamatigény elutasításának jogszerűsége volt, a 2009. október – 2011. júliusi időszakra az adóhatóság külön eljárásban döntött, amely ellen indított közigazgatási perben hozott jogerős ítélet a Kfv.35.315/2022. számú felülvizsgálati eljárás tárgya. Ennek következtében a Kúria jelen eljárás keretei között kizárólag a 2006. január – 2009. szeptember időszakra vonatkozó kamatigény érvényesíthetőségét vizsgálta, és megállapította, hogy az elsőfokú bíróság lényegében helytálló indokolással utasította el a keresetet, döntése megfelel a jogszabályoknak, illetve a Kúria közzétett gyakorlatának.

[28] A Kúria az elsőfokú bíróság ítélete, valamint a felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem tartalma alapján szükségesnek látta, hogy a göngyölített áfa után járó kamatra való jogosultságra vonatkozóan az alábbi, általános megállapításokat rögzítse.

[29] Az Európai Bizottság keresetére az Európai Unió Bírósága a 2011. július 28-i C-274/10. (Bizottság kontra Magyarország) ügyben hozott ítéletében megállapította, hogy a levonható HÉA (áfa) alapjául szolgáló ügylet fejében járó ellenérték megfizettségére vonatkozó feltétel nem minősülhet olyan szabálynak, amelyet a 2006/112 irányelv 183. cikke értelmében a tagállamok a levonható HÉA-különbözet visszatérítésére határozhatnak meg [ítélet 53. pont]. Ezért a Magyar Köztársaság – mivel arra kötelezi azokat az adóalanyokat, akiknek az adóbevallásában valamely adómegállapítási időszakban a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 183. cikke értelmében különbözete van, hogy a különbözetet vagy annak egy részét átvigyük a következő adómegállapítási idősakra, hacsak az adóalany meg nem fizette a szállítójának az adott vásárlás teljes összegét, és – mivel e kötelezettség miatt egyes adóalanyok, akiknek az adóbevallásában rendszeresen szerepel különbözet, kénytelenek lehetnek az ilyen különbözetet több mint egy alkalommal átvinni a következő adómegállapítási idősakra – nem teljesítette az ezen irányelvből eredő kötelezettségeit.

[30] A nemzeti jog az Art 124/C. és 124/D. §-ában ekkor már tartalmazott önálló rendelkezéseket a közösségi jog megsértésével beszedett adók visszatérítésére, áfa adónemben az adó visszatérítése iránti igényt tartalmazó önellenőrzés előterjesztésére az európai bírósági döntés közzétételétől (kézbesítésétől) számított 180 napos határidőt tűzött [Art. 124/D. § (1) bekezdés], és rendelkezett arról is, hogy ha az adózónak az önellenőrzéssel helyesbített elszámolása eredményeként a befizetendő adója csökkenése vagy a – levonási jog keletkezése időpontjában hatályos általános forgalmi adóról szóló törvénynek a negatív elszámolandó adó visszaigénylési feltételeit is figyelembe véve keletkezett – visszaigényelhető összegnek a növekedése miatt visszatérítési igénye keletkezik, az adóhatóság a visszatérítendő adó után az önellenőrzéssel érintett bevallás(ok)ban meghatározott befizetési kötelezettség, illetve igénylési jogosultság esedékessége napjától – vagy ha az későbbi, az adó megfizetésének napjától – az önellenőrzés benyújtásának napjáig a jegybanki alapkamattal azonos mértékű kamatot fizet. A visszatérítést – amelyre a költségvetési támogatás kiutalására vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni – az önellenőrzés benyújtásának napjától számított 30 napon belül kell kiutalni [Art. 124/D. § (3) bekezdés], illetve hogy ha az adózó visszatérítési igénye megalapozott, az adóhatóság – az adó visszatérítésével egyidejűleg – a visszatérítendő adó után az adó megfizetésének napjától a visszatérítés teljesítéséről szóló határozat jogerőre emelkedésének napjáig a jegybanki alapkamattal azonos mértékű kamatot fizet. A visszatérítés a teljesítést elrendelő határozat jogerőre emelkedésének napján esedékes, a visszatérítést az esedékesség napjától számított 30 napon belül kell kiutalni. Az e §-ban szabályozott visszatérítésre – a 37. § (6) bekezdés kivételével – egyebekben a költségvetési támogatás kiutalására vonatkozó rendelkezéseket kell megfelelően alkalmazni [Art. 124/C. § (6) bekezdés].

[31] A magyar állam tehát ekkor ezen szabályok szerint biztosította a közösségi joggal ellentétesen beszedett adó kamataival együtt történő visszatérítését.

[32] Az állam a kötelezettségszegési eljárásban meghozott ítélet alapján azonban 2011. szeptember 27-én hatályba léptette az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. CXXXIII. törvényt (a továbbiakban: Módtv.), amellyel hatályon kívül helyezte a kifogásolt megfizetettségi feltételre vonatkozó rendelkezéseket, valamint különös, az Art.-ban szereplőtől eltérő eljárási szabályokat határozott meg annak érdekében, hogy az adóalanyok az adó összegéhez hozzájuthassanak. A Módtv. 1. § (1) bekezdésében úgy rendelkezett, hogy azon összeget, amelyre az adózó e törvény hatálybalépését

megelőzően utoljára esedékes, benyújtott áfa bevallásában kizárólag a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó adóként szerepeltetett összeg miatt visszaigénylési jogát nem érvényesíthette, jogvesztő határidő alatt – 2011. szeptember 27-től 2011. október 20. napjáig – az állami adóhatósághoz az erre a célra rendszeresített nyomtatványon benyújtott, bevallásnak minősülő kérelemben igényelhetette vissza (ezt nevezte a Kúria rendkívüli kérelemnek), vagy e határidőtől függetlenül a rá vonatkozó szabályok szerinti bevallásában a fizetendő adót csökkentő tételként elszámolhatta, illetve bevallásában visszaigénylési jogát érvényesíthette. A Módtv. tehát kizárólag az utolsó bevallásban szerepeltetett, a közösségi joggal ellentétes szabályozás miatt nem visszaigényelhető összeg vonatkozásában írta elő kérelem előterjesztésének kötelezettségét a jogvesztő, a törvény 2011. szeptember 27-i hatálybalépését követő első áfa-bevallás időpontjához igazodó (Art. 3. számú melléklet 2.2.1. és 2.2.2. pontjai) hatánapig, továbbá rendelkezett arról, hogy a hatályba lépését megelőzően pénzügyi rendezettségi feltétel miatt vissza nem igényelhető adót utóbb az adóalanyok áfa-bevallásaikban levonásba helyezhették, illetve visszaigényelhették.

[33] A jogalkotó az ügy sajátosságaira figyelemmel tehát sajátos szabályokat alkotott az EUB C-274/10. (Bizottság kontra Magyarország) ítéletére figyelemmel, a Mód. tv. azonban arról nem rendelkezett, hogy a közösségi joggal ellentétes szabályozásból eredően milyen szabályok szerint jár kamat az adózóknak amiatt, hogy több, mint egy bevallási időszakban nem élhettek az őket megillető adólevonási jogukkal, így nem tért ki arra sem, hogy a Módtv. hatályba lépése előtt a megfizetettségi feltétel miatt göngyölített, majd annak teljesülését követően elszámolt adó után milyen szabályok szerint jár a kamat.

[34] A korábbi időszakokra nézve a megfizetettségi feltétel nem teremtett adóvisszatérítési jogosultságot, mert az adóhoz az adóalanyok hozzájutottak, csak nem a közösségi jog által előírt időpontban, hanem később. Az adóalanyok azonban kamatigénnyel éltek a korábban levonni nem engedett áfát illetően. Az adóhatóság nem találta alkalmazhatónak a közösségi jogsértés kompenzálását szabályozó Art. 124/C. - 124/D. §-át, így a kamatigényeket elutasította. Egy ilyen határozat ellen indított közigazgatási perben fordult a Szombathelyi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az Európai Unió Bíróságához, amely a 2014. július 17-i C-654/13. (Delphi) végzésében kimondta, hogy *„Az uniós jogot és különösen a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 183. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló tagállami szabályozás és gyakorlat, amely kizárja a késedelmi kamat fizetését azon hozzáadottérték-adó összege után, amelyet az uniós joggal ellentétesnek nyilvánított nemzeti szabályozás folytán nem lehetett ésszerű határidőn belül visszaigényelni. Az Európai Unió vonatkozó szabályozása hiányában a nemzeti jog feladata, hogy az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartásával meghatározza az ilyen kamatok kifizetésére vonatkozó szabályokat, amelyek nem lehetnek kedvezőtlenebbek a belső jog megsértésén alapuló azon keresetekre alkalmazandó szabályoknál, amelyek az uniós jog megsértésén alapuló keresetekhez hasonló tárggyal és joggalappal rendelkeznek, illetve a gyakorlatban nem tehetik lehetővé vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását, aminek vizsgálata az ügyet elbíráló kérdést előterjesztő bíróság feladata. A nemzeti bíróságok kötelessége, hogy adott esetben eltekintsenek a nemzeti jogszabályok uniós joggal ellentétes rendelkezéseinek alkalmazásától.”*

[35] Az EUB tehát egyértelműsítette, hogy a magyar állam kamat fizetésére köteles az után az áfa után, amelyet az adózók az uniós joggal ellentétes magyar szabályozás után nem tudtak megfelelő időben visszaigényelni.

[36] A kamat mértékére és érvényesíthetőségére vonatkozó közösségi szabályozás hiányában azonban csak azt az iránymutatást adta, hogy a nemzeti jog az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartásával határozhatja meg az áfa-kamat

kifizetésére vonatkozó szabályokat, amelyek nem lehetnek kedvezőtlenebbek, az uniós jog megsértésén alapuló igényekkel hasonló tárgyú és jogalapon álló belső szabályok megsértésének esetére alkalmazandóknál, és nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jog által biztosított jogok gyakorlását.

[37] Az EUB joggyakorlata hosszabb idő óta következetesen rögzíti az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elveinek a héa területén kialakított tartalmát.

[38] *A tényleges érvényesülés elve* megtiltja a tagállamok számára, hogy az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé tegyék. Ezen elv megköveteli, hogy különösen az esetlegesen fizetendő kamatok számítására vonatkozó nemzeti szabályok ne fosszák meg az adóalanyt a héa tartozatlan megfizetése által okozott veszteségek megfelelő megtérítésétől [C-591/10 (Littlewoods) 28-29. pont, C-565/11 (Irimie) 26. pont].

[39] *Az egyenértékűség elve* folytán a közösségi jog megsértéséből eredő igények érvényesítésére vonatkozó szabályok nem lehetnek a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek, azonban az nem kötelezi a tagállamokat arra, hogy a legkedvezőbb belső jogi szabályozásukat terjesszék ki egy bizonyos jogterületre vonatkozó valamennyi keresetre [C-591/10 (Littlewoods) 27. és 31. pont].

[40] Az EUB gyakorlata értelmében az adóvisszatérítési kötelezettség magában foglalja az abból eredő veszteségeket is, hogy az adó nem állt az adóalany rendelkezésére [C-591/10 (Littlewoods) 25. pont]. A szabályoknak lehetővé kell tenniük, hogy az adóalany megfelelő feltételek mellett a héakülönbözetből eredő teljes követelését visszakapja, ami azt jelenti, hogy a visszatérítésre észszerű időn belül, készpénzben vagy ezzel egyenértékű módon kerül sor, és hogy a visszatérítés elfogadott módja semmiképpen nem jelenthet pénzügyi kockázatot az adóalany számára [C-107/10 (Enel Maritsa) 33. pont]. A héasemlegesség elve megköveteli, hogy a héakülönbözet észszerű időn túl történő visszatérítése következtében keletkezett pénzügyi veszteségeket késedelmi kamatok fizetése egyenlítse ki [C-331/13. (Ilie) 29. pont, C-387/16 (Nidera) 25. pont, C-446/18 (Agrobet CZ) 40. pont, C-844/19 (Cs.) 38-40. pont, C-654/13. (Delphi) 31-32. pont]. Uniós szabályozás hiányában a nemzeti jogalkotó feladata a közösségi elveknek is megfelelő jogszabályok megalkotása, és annak vizsgálata, hogy ez valóban megvalósult-e, a nemzeti bíróság feladata.

[41] Kifejezett nemzeti szabályozás hiányában a C-654/13. (Delphi) végzés alapján a Kúria az utóbb levonásba helyezett, illetve visszaigényelt áfa utáni kamat megállapításának feltételeit a Kfv.I.35.472/216/5. (EBH2017.K.18) számú ítéletében rögzítette. (Az ítélet utóbb több, eltérő számozással került közzétételre. Jelen ítéleti hivatkozások a Bírósági Határozatok Gyűjteményében (BHGY) közzétett határozat számozását követik). A döntés kifejezett célja az volt, hogy a közösségi jog egyenértékűsége és a tényleges érvényesülése elvének tiszteletben tartásával meghatározza a kamatszámítás módját [27. pont].

[42] Lefektette, hogy az adóalanyok nemcsak a visszatartott áfára, hanem annak késedelmi kamataira is igényt tarthatnak, amennyiben észszerű időn belül nem tudták visszaigényelni a megfizetettségi feltétel miatt az adót [34. pont]. Követelmény, hogy az adóalany „*legalább annyi kamatot ténylegesen kapjon, amennyi hasonló helyzetben számára járna. A hasonló helyzetet a szabályozás tárgya és jogalapja szempontjából kell értékelni*” [35. pont]. Vizsgálta a kamatigény érvényesítése szempontjából az elévülés kérdését, és rögzítette, hogy a kamat kifizetésére alkalmazni kell a költségvetési támogatás kiutalására vonatkozó szabályokat, így az elévülésre vonatkozó rendelkezéseket is. Ezek értelmében az adóalanyok joga az áfa és a kamat igényléséhez nem az eredeti esedékességekor, hanem – mivel a megfizetettségi feltétel miatt a levonási jogukkal eddig az adóalanyok nem élhettek – a Módtv. hatályba lépésekor (2011. szeptember 27.) nyílt meg, ezért az adóalany a kamatigényét 2011. december 31-től számított ötödik év utolsó napjáig, tehát 2016. december 31-ig érvényesítheti. Az ezt

megelőző időszakra a Módtv. szerinti rendkívüli visszaigénylési kérelemébe, vagy ha ezzel nem, illetve nem teljes egészében élt, amennyit jogszerűen beállított a rá vonatkozó szabályok szerinti bevallásába. Az elévülési időszakon belül az adóalany annyi kamatra tarthat igényt, amennyi arra a visszatartott áfára jut, amelyet jogszerűen beállított a Mód.tv. szerinti rendkívüli visszaigénylési kérelemébe vagy ha ezzel nem, illetve nem teljes egészében élt, amennyit jogszerűen beállított a rá vonatkozó szabályok szerinti bevallásába, vagyis annyi kamat érvényesíthető az elévülési időszakon belül, amennyi arra a visszatartott áfára jut, amelynek visszaigénylési joga rendkívüli kérelem esetében annak benyújtása évétől, bevallás esetén annak benyújtása évétől visszafelé számolva az ötödik naptári év első napján vagy azt követően nyílt volna meg a megfizetettségi feltétel hiányában [37-40. pontok]. A kamat mértékét illetően a Kúria arra az álláspontra helyezkedett, hogy a kamatfelszámítás időszakát két részre szükséges bontani: az első időszakban az adóalany a közösségi jogba ütköző feltétel miatt nem jutott hozzá időben az őt megillető áfa-hoz, az adóhatóság viszont nem volt mulasztásban, ezért nem az Art. 37. § (6) bekezdése szerinti, a jegybanki alapkamat kétszeresével megegyező kamat, hanem az Art. 124/D. § (3) bekezdése (jegybanki alapkamattal azonos kamat) alkalmazandó minden olyan időszakra, amely le volt fedve olyan bevallással, amely tartalmazott visszatartott áfa-t. Emellett a Kúria a bevallás sajátosságaira figyelemmel úgy találta, hogy a kamat a bevallási periódusok szerint számolandó. A kamatperiódus kezdete az adott bevallási határidő utolsó napját követő nap, vége a következő bevallási határidő utolsó napja azzal, hogy a fentiek értelmében a visszatartott áfát tartalmazó bevallással le nem fedett napokra kamat nem jár, azonban az ügyintézési időszakra is jár kamat. A kamatszámítás második szakasza a költségvetési támogatásnak minősülő kamat kiutalására vonatkozó ügyintézési határidő adóhatóság általi túllépésével kezdődik, vagy – ha az előbbi – akkor, amikor az adóhatóság a kiutalást kamatok kifizetése nélkül teljesíti. Erre a második időszakra az Art. 37. § (6) bekezdése szerinti, a jegybanki alapkamat kétszeresével megegyező kamat jár [41-42. pontok]. Hangsúlyozta a Kúria, hogy az időszak első részéhez tárgyban és jogalapban leginkább hasonló szabályt az Art. 124/C. - 124/D. § szakaszai tartalmaznak, ugyanis ezen szakaszokon alapuló visszatérítési igénynek kifejezetten az a jogalapja, hogy az EUB (vagy az Alkotmánybíróság, vagy a Kúria) döntése alapján támad joga az adózónak az állammal szemben követelést támasztani. Az Art. 124/D. § (3) bekezdése kifejezetten rendelkezik az áfa utáni kamatról is [42. pont], tehát az a perbeli tényálláshoz leginkább hasonló tényállásra tartalmaz szabályt. Erre figyelemmel a kamatszámítás első szakaszában az Art. 124/D. § (3) bekezdésében írtakat rendelte megfelelően alkalmazni, kimondva, hogy a hatóságoknak félre kell tenniük minden olyan rendelkezést, amely az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés követelményeivel ellentétes helyzethez vezetne, mint amilyen például az önellenőrzés megkövetelése [43. pont].

[43] Kiemelendő, hogy az önellenőrzés volt a közösségi joggal ellentétesen beszedett adó visszaigénylésének Art. 124/D. § (2) bekezdésben meghatározott formája, azaz az adóalany e formában volt köteles a közösségi joggal ellentétesen beszedett áfa visszatérítése iránti igényét érvényesíteni. Jelen ügyben viszont a göngyölített áfa összegét a megfizetettségi feltétel hatálya alatt benyújtott bevallások tartalmazták. A Kúria döntése alapján a kamatok megállapításának feltétele a göngyölített áfát is tartalmazó bevallás benyújtása volt, és a kamat csak a bevallással lefedett, elévüléssel nem érintett időszakokra járhatott. Az adóhatóságnak hivatalos tudomása volt arról, hogy egy adott időszakra benyújtott-e bevallást az adóalany, illetve az abban szereplő göngyölített áfa összegéről is. Ennek ellenére az adóalanyok részére önként az állam nem rendelkezett a visszatartott áfa után kamat kifizetéséről és nem került megalkotásra a kamatigénylés módjáról, a kamat mértékéről szóló jogszabály sem, amely meghatározta volna, hogy az adóalanyok milyen eljárási rendben érvényesíthetik az állammal szemben ezen igényüket.

[44] A Kúria Kfv.I.35.472/216/5. (EBH2017.K.18) számú döntése alapján kialakult adóhatósági gyakorlat miatt kezdeményezett előzetes döntéshozatali eljárásban az EUB kifejezetten a tárgyi kamatok mértékével és igénylésük eljárási szabályaival foglalkozott a 2020. április 23-i C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) ítéletében.

[45] Az EUB egyrészt vizsgálta, hogy úgy kell-e értelmezni az uniós jogot, különösen pedig a héairányelv 183. cikkét, továbbá a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség, valamint a közvetlen hatály és az arányosság elvét, hogy azokkal ellentétes-e az a tagállami gyakorlat, amely az állam által az uniós jog megsértésével az észszerű határidőt meghaladóan visszatartott levonható héatűlfizetések után járó kamatok kiszámítására a jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmértéket alkalmazza [33. pont].

[46] A Kúria Kfv.I.35.472/216/5. (EBH2017.K.18) ítéletében foglaltakkal egyezően rögzítette, hogy az Art. 124/C. és 124/D. §-ának és a 37. §-ának (4) és (6) bekezdésének nincs hasonló tárgya és jogalapja, mert egyrészt a 124/C. és 124/D. §-ában előírt kamat az EUB vagy valamely magasabb szintű nemzeti bíróság olyan ítélete szolgál alapul, amely visszamenőleges hatállyal megállapítja valamely adófizetési kötelezettséget előíró nemzeti jogszabálynak valamely magasabb szintű jogszabályba ütközését. Ezzel szemben az Art. 37. §-ának (4) és (6) bekezdése olyan helyzetre vonatkozik, amelyben az adóhatóság az előírt határidőn belül nem adott helyt valamely héa-visszatérítés iránti kérelemnek. E rendelkezés következképpen azon határidő adóhatóság által való be nem tartását szankcionálja, amelyen belül az köteles volt valamely általa fizetendő összeg visszatérítésére. Emellett az Art. 37. § (6) bekezdésében előírt késedelmi kamat valamely fizetendő összeg kiutalása iránt az adóalany által benyújtott kérelem időpontját követő időszakra alkalmazandó, míg az Art. 124/C. és 124/D. §-a szerinti kamatot az ilyen kérelmet megelőző időszakra kell alkalmazni [41 – 42. pont].

[47] Közösségi jogi szempontból tehát a kamatszámítás két szakaszra bontása nem esett kifogás alá, mert az áfa közösségi joggal ellentétes visszatartása miatt csak az állam felelhet, a nevében eljáró adóhatóság pedig a rá irányadó ügyintézési határidő túllépése miatt köteles kamat fizetésre. Az állam uniós jogot sértő magatartásának (azaz az uniós joggal ellentétes nemzeti szabály megalkotása, illetve hatályban tartása) szankciójának jogalapja tehát nem azonos az adóhatóság ügyintézési késedelme alapján járó szankció jogalapjával.

[48] Az EUB a tényleges érvényesülés és az adósemlegesség szempontjából vizsgálta az ilyen módon két kamatszámítási időszakra alkalmazott kamatmértéket, valamint a kamatokkal lefedett időszakot is.

[49] Rögzítette, hogy az ítélete alapjául fekvő ügyek tényállása szerint a megfizetettségi feltétel miatt vissza nem téríthető adókülönbözlet után járó kamatok összege megállapításának időpontja és e kamatok tényleges kifizetésének időpontja között több év telt el, amely időszakra semmilyen kamatot nem írtak elő annak érdekében, hogy ellensúlyozzák az adóalany számára az idő múlása által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló monetáris értékvesztést. Ez pedig nem tartja tiszteletben a tényleges érvényesülés elvét, továbbá nem alkalmas arra, hogy ellensúlyozza a jogosulatlanul visszatartott adóösszegek által jelentett gazdasági terhet, ami ellentétes az adósemlegesség elvével [indokolás 47-51. pontok, rendelkező rész 1. pont].

[50] A Kúria emlékeztet arra, hogy az áfa-kamatot a Kfv.I.35.472/216/5. (EBH2017.K.18) számú döntése alapján a nemzeti gyakorlat egy bevallási időszakra állapítja meg, amely a tipikus bevallási gyakoriság alapján 1 vagy 3 hónapos (negyedéves) időtartamot jelent, viszont amennyiben az adóalany a következő bevallásában is szerepeltetett göngyölített áfát, ezen bevallás is megteremtette a jogalapot a kamatigényére, ennek következtében mindaddig, amíg göngyölíteni kényszerült, tehát nem igényelhetette vissza, vagy nem helyezhette levonásba az adóalany a bevallásában az áfát, annak kamata részére jár.

[51] Az EUB az igényérvényesítés rendjét illetően azt is kimondta, hogy az uniós joggal, különösen a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvével nem ellentétes a nemzeti gyakorlat, amely a kamatok kifizetése iránti kérelmek tekintetében ötéves elévülési időt határoz meg úgy, hogy a kamatfizetés iránti kérelmet legkésőbb a visszatartott levonható héatűlfizetés visszatérítését lehetővé tevő törvénymódosítás 2011. szeptember 27-i hatálybalépését követő ötödik naptári év utolsó napjáig, vagyis 2016. december 31-ig kellett benyújtani [indokolás 52-60 pont, rendelkező rész 2. pont]. A Kúria Kfv.I.35.472/2016/5. (EBH2017.K.18) számú döntésében meghatározott elévülési idő számítását tehát megfelelőnek ítélte.

[52] Az EUB kifejezetten az Art. 37. § (4) és (6) bekezdés szerinti kamatos kamat, tehát az adóhatóság ügyintézési késedelme (mint jogalap) miatt járó kamat érvényesítésével kapcsolatban [lsd. 62. pont] – a tagállamok uniós jog megsértésével beszedett adók összege után járó kamatok kifizetésére vonatkozó eljárási feltételek meghatározásával kapcsolatos eljárási autonómiára figyelemmel – kimondta, hogy nem ellentétes a tényleges érvényesülés elvével annak megkövetelése, hogy az adóalany kérelmet nyújtson be azon késedelmi kamat megfizetési iránt, amely az uniós jog tagállam általi megsértéséből eredő követelésnek az adóhatóság által való megfizetése körében bekövetkező késedelem esetén jár, még ha egyéb esetben az ilyen kamat megállapítása hivatalból történik is [indokolás 61-69 pont, rendelkező rész 3. pont].

[53] A jogalkotó a C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) döntést követően a visszatartott áfa-kamatra új szabályokat alkotott, 2020. július 15-én hatályba lépett az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (új Art.) 274/G. §-a, továbbá a Kúria is fejlesztette joggyakorlatát.

[54] Kimondta, hogy a Módtv. szerinti bevallás a közösségi joggal ellentétesen visszatartott áfa iránti igényérvényesítésnek (kérelemnek) minősül {Kfv.I.35.253/2021/5. ítélet [30] bekezdés, Kfv.I.35.472/2016/5. ítélet [25] bekezdés, Kfv.I.35.117/2021/6. [27] bekezdés, Kfv.I.35.118/2021/6. [28] bekezdés, Kfv.35.177/2021/6. [39] bekezdés}. A Módtv. speciális előírásai folytán az Art. 124/C-124/D. §-a szerinti önellenőrzés, illetve kérelem szabályai nem érvényesültek a tárgyi esetben, azonban ez eltérő szabályozás hiányában ez nem jelenti azt, hogy az adóhatóság kamatfizetési kötelezettségét előíró 124/C. § (6) bekezdése és 124/D. § (3) bekezdése nem alkalmazandó. A Kúria már a Kfv.V.35.729/2016/8. számú ítélete [27] bekezdésében is kimondta, hogy „*A Mód.tv.-ben meghatározott adóösszeg után az Art. 124/C. §-ának (6) bekezdése alapján jár tehát a kamat, és az adóösszeghez, illetve az az után járó kamathoz az adózó visszaigénylési jogának érvényesítésével juthat.*” Ugyan az Art. 124/D. § (3) bekezdésben foglalt kamatmérték – az EUB C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) ítélet szerint – nem felel meg a közösségi jogi előírásoknak, azonban az adóhatóság kamatfizetési kötelezettsége irányadó maradt.

[55] A Kúria a felperes felülvizsgálati kérelmében szereplő jogkérdésben, azaz a kamatok hivatalból vagy kérelemre történő megállapításának kötelezettségéről is több döntésében kifejtette álláspontját, és a felperes által a döntések között fennálló vélt ellentmondások tartalma alapján nem állapítható meg. (Még ha láthatólag egyes határozatok elvi tartalmának megfogalmazásából ennek ellenkezője is alátámasztható lenne). A döntések jogi indokolásából azonban megállapítható a tartalmi egyenlőség a következők alapján.

[56] Az irányadó tényállások szerint az adóalany – miként a felperes a 2006. január – 2009. szeptember közötti időszakban – a Módtv. hatályba lépése előtti bevallásaiban göngyölített áfát szerepeltetett, amelyet a megfizetettségi feltétel bekövetkeztét követően benyújtott bevallásaiban el is számolt (levonásba helyezett vagy visszaigényelt).

[57] A közösségi jog tényleges érvényesülése érdekében a nemzeti szabályok értelmében a bevallása benyújtásával nem csak az áfára, hanem a késedelem idejére kamatra is jogosulttá vált.

[58] A Kúria a 2021. május 13-i Kfv.I.35.133/2021/5. számú határozatának elvi tartalmaként azt rögzítette, hogy „Az áfa visszatérítésére benyújtott kérelem hiányában az adóhatóságot nem terhelte az Art. 124/D. § (3) bekezdésében szabályozott kamat hivatalbóli megállapítása, arra külön kérelem alapján vált jogosulttá a felperes. A felperes a kamatigényét 2011. december 31-től számított ötödik év utolsó napjáig, tehát 2016. december 31-ig érvényesíthette, az ezt követően benyújtott kérelme elkésett, a követelése elévült.” Jogi álláspontját azzal indokolta, hogy „[62](...) az Art. 124/C-D. §-i kifejezetten előírják az adózói visszatérítési kérelem szükségességét, az Art. 124/C. § (6) és 124/D. § (3) bekezdésében szabályozott késedelmi kamat hivatalbóli megállapítását pedig csak a kérelemhez kötötte, ahhoz kapcsolódóan lehet értelmezni. Hasonlóképpen szabályozta a Mód.tv. a visszatérítési kérelmet, illetve bevallás benyújtásának szükségességét. Ilyen visszatérítési kérelem hiányában nem terhelte az alperest az áfakamat hivatalbóli megállapítása, mert csak a kérelem benyújtása alapján tudta felismerni a visszatérítés szükségességét és az ehhez párosuló kamatfizetési kötelezettségét. [63] Mivel a felperesnek ilyen áfa visszatérítésre irányuló kérelme nem volt, ezért kizárólag külön kérelem alapján érvényesíthette volna az Art. 124. /D. § (3) bekezdéséből eredő kamatigényét.(...)”

[59] A Kúria 2021. május 13-i Kfv.I.35.117/2021/6. és Kfv.I.118/2021/6. számú határozatai elvi tartalmaként szintén azt rögzítette, hogy „Az áfa kamat csak az uniós jog megsértésén alapuló visszatérítési igényre vonatkozó kérelem alapján állapítható meg, a kétszeres kamatra vonatkozóan pedig az adózónak kifejezetten erre irányuló kérelmet kell benyújtani. Megfelelő kérelem nélkül az adóhatóságnak nincs sem áfa kamat, sem kétszeres kamat megállapítási kötelezettsége.” A jogi indokolás [27] és [28] – azonos szövegezésű – pontjai szerint „A Mód.tv. fentiekben hivatkozott 1.§ kizárólag a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó adóként szerepeltetett összeg miatt adott lehetőséget arra, hogy az adózó a rá vonatkozó szabályok szerint bevallásában elszámolhassa az érintett összeget a fizetendő áfát csökkentő tételként, vagy pedig jogvesztő határidőn belül, a célra rendszeresített nyomtatványon benyújtott önálló – egyébként szintén bevallásnak minősülő – kérelemben kérje a korábban göngyölített áfa visszatérítését. Áfa adónemben benyújtott alapos visszatérítési kérelem esetén beáll az adóhatóság 124/D.§ (3) bekezdése – más adónemekben a 124/C.§ (6) bekezdése – szerinti egyszeres kamat fizetési kötelezettsége, azaz végső soron az egyszeres áfa kamat is csak erre irányuló kérelmen alapulhat. A kamatos kamat esetében pedig az EUB és az Alkotmánybíróság ténylegesen kimondta magára a kamatra vonatkozó kérelemnek a szükségességét. Az uniós jog megsértésén alapuló visszatérítési kérelemhez kapcsolódó kamatot érintő eljárás tehát nem az adóigazgatási eljárás általános szabályai szerint folyik, a kamat kérelem függő, az adóhatóságnak egyik kamat típus esetében sincs hivatalból eljárási kötelezettsége.”

[60] Ezen határozataira utalt vissza a Kúria a 2021. június 24-i Kfv.I.35.253/2021/5. számú határozatában, ahol szintén azt hangsúlyozta, hogy a közösségi joggal ellentétesen beszedett adó visszatérítése iránti alapos kérelem alapján áll be az áfa-kamatfizetési kötelezettség, azaz végső soron az egyszeres jegybanki alapkamatnak megfelelő mértékű áfa-kamat is csak erre irányuló kérelmen alapulhat.

[61] A Kúria a 2021. november 4-i Kfv.V.35.177/2021/6. számú határozatában – utalva egyebek mellett a Kúria fenti határozataira – rögzítette, hogy „Az EUB döntését követően a Kúria már több ítéletében foglalkozott az áfa-kamat, illetve a kamatos kamat érvényesíthetőségének eljárásjogi kérdéseivel, a kimunkált elvek az alábbiak szerint foglalhatók össze: az áfa adóhatóság általi visszatérítése kérelemhez kötött

{Kfv.I.35.253/2021/5. [30] bekezdés}, kérelemnek tekintendő az áfa kiutalási kérelmet tartalmazó bevallás is (Kfv.I.35.472/2016/5. ítélet [25] bekezdés – Megj: BHGY szerinti számozás alapján [40] bekezdés). Kérelem előterjesztése esetén az áfa-kamat a göngyöltett áfa-t tartalmazó bevallási időszakra jár, ennyiben tehát az áfa-kamat is kérelemhez kötött {Kfv.I.35.117/2021/6. [27] bekezdés, Kfv.I.35.118/2021/6. [28] bekezdés}. A kamatos kamat iránt azonban az adózónak kifejezett kérelmet kell előterjesztenie {Kfv.I.35.253/2021/5. [30] bekezdés, Kfv.I.35.118/2021/6. [28] bekezdés}.” Ennek tükrében rögzítette, hogy „[38] A felperes a megfizetettségi feltétel hatályban léte alatt bevallásaiban szerepeltetett pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó áfa-t, és azt a Módtv. hatályba lépését követően bevallásaiban levonásba is helyezte. A Kúria joggyakorlatából és az EUB C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) ítéletében foglaltakból a jelen ügyet érintően az következik, hogy függetlenül attól, hogy a felperes a 2015. december 30-i kérelmében a kamatszámítás időtartamát 2009. október 1. és 2011. július 31. közötti időszakra jelölte meg, az adóhatóság azon az alapon nem állapíthatta meg jogszerűen az áfa-kamatra vonatkozó igény elkésztségét, hogy a felperes külön kérelme nem tartalmazta a 2006. január és 2009. szeptember közti időszakot. Ennek oka, hogy a felperes a visszatartott áfa-t a Módtv. hatályba lépését követően bevallásaiban érvényesítette, és a bevallás a Módtv. 1. § (1) bekezdése alapján szintén a közösségi jogba ütköző nemzeti szabály miatt visszatartott áfa visszafizetése iránti igény érvényesítésének, azaz kérelemnek minősül. Az adóhatóságnak így meg kellett volna vizsgálnia, hogy a felperes melyik, elévülési időn belül benyújtott bevallása tartalmazott visszatartott áfa iránti igényt, és ennek megfelelően rendelkeznie kellett volna nem csak az áfa visszatérítéséről (levonhatóságának elismeréséről), hanem az áfa-kamat megállapításáról is.”

[62] Az előző időpontokkal, azonban ugyanezzel a szövegezéssel született meg a 2021. november 18-i Kfv.V.35.237/2021/7., a 2022. május 19-i Kfv.V.35.155/2022/7. és Kfv.V.35.139/2022/7. számú határozat is. Habár ezekben a határozatokban a Kúria az áfa-kamat befejezett hivatalból történő megállapítási kötelezettségét rögzítette, azonban a Kfv.I.35.133/2021/5., Kfv.I.35.117/2021/6. és Kfv.I.118/2021/6. számú határozataitól való eltérés csak látszólagos. Még utóbbi határozatai indokolásában a kérelemre való áfa-kamat megállapítását a Kúria abból vezette le, hogy az áfa-kamat megfizetésének a feltétele az alapos adóvisszatérítési kérelem, és végső soron így ez a kamatfajta is kérelemhez kötött, addig a Kfv.V.35.177/2021/6., Kfv.V.35.237/2021/7., Kfv.V.35.155/2022/7. és Kfv.V.35.139/2022/7. határozataiban tényként kezelte, hogy a felperesek az adó kiutalása iránti bevallásukat már előterjesztették, és erre tekintettel indokolta határozatait azzal, hogy ezt követően az adóhatóságot az áfa-kamatfizetési kötelezettség hivatalból terhelte, míg a kamatos kamat érvényesítése kifejezett kérelem alapján volt lehetséges. A Kúria valamennyi döntésében egyezően foglalt állást foglalt, hogy a tárgyi kamatokat érintő eljárás nem az adóigazgatási eljárás általános szabályai szerint folyik, arra nem a közigazgatási eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 37. §-a, hanem – kifejezett szabályok hiányában – az analógiaként részben alkalmazott Art. 124/C-124/D. §-ai szerint kellett eljárni. Tartalmi eltérés tehát a Kúria döntései között nincs, annál is inkább, mert valamennyi ügyben az volt az eldöntendő kérdés, hogy a kamatigény érvényesítésére megszabott határidő utolsó napján (2016.december 31.) követően beadott kérelmek alapján a felperesi igények teljesíthetőek-e.

[63] E kérdést illetően a Kúria következetesen rögzítette, hogy az EUB C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) döntésével is helytállónak ítélt Kfv.I.35.472/2016/5. (EBH2017.K.18) számú ítéletében meghatározottak szerint az uniós joggal ellentétesen visszatartott áfa kamatait az adóhatóság hosszabb időn keresztül a felpereseknek nem fizetett,

akik (amelyek) így a Módtv. hatályba lépésére tekintettel számított 5 éves elévülési időn belül, azaz 2016. december 31-ig érvényesíthették igényüket. Ennek indoka, hogy a kamatra az Art. 124/C. § (6) bekezdése alapján – az Art. 37. § (6) bekezdésében foglaltak kivételével – a költségvetési támogatásra vonatkozó szabályokat kell alkalmazni. Az Art. 164. § (1) bekezdés 2. mondata szerint a költségvetési támogatás igényléséhez, a túlfizetés visszaigényléséhez való jog – ha törvény másként nem rendelkezik – annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az annak igényléséhez való jog megnyílt. Az elévülés az igényérvényesítés időmúlás miatti korlátja, amely az uniós jogból eredő igényekre is alkalmazandó. A megfizetettségi feltétel közösségi jogba ütközését az EUB a 2011. július 28-i C-274/10. (Bizottság kontra Magyarország) ügyben mondta ki, amikor az Art. áfa visszatérítésre, kamatfizetésre vonatkozó 124/C - 124/D. §-ai hatályban voltak. A felperes perbeli, 2006. január - 2009. szeptember közötti időszakra vonatkozó kamatigényét azonban 2018. január 4-ig annak ellenére nem érvényesítette, hogy ahhoz nem jutott hozzá. Az időmúlás az érvényesíthetősége jogának megszűnését eredményezte. Elévülés folytán a felperes így az adóhatóság előtt, illetve bírói úton a kamatigényét sikerrel már nem érvényesítheti.

[64] A Kúria rögzíti továbbá, hogy a felperes az elsőfokú bírósági eljárásban nem igényelt az új Art. 274/G. §-a alapján 2%-kal megemelt összegű áfa-kamatot, az elsőfokú bíróság döntése tehát ilyen igényre, így a Kúria érdemi vizsgálata e jogszabályhely megsértésére nem terjedhetett ki.

[65] Mindezen indokok alapján a Kúria megállapította, hogy a jogerős ítélet nem sérti a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályi rendelkezést, az új Art. 274/G. §-át, továbbá jogkérdésben nem tér el a közzétett gyakorlatától, így azt a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[66] *Az elévülés az igény adóhatóság és bíróság előtti érvényesíthetőségének akadálya.*

Záró rész

[67] A Kúria az alperest megillető, a perköltség felszámítására szolgáló költségjegyzékről szóló 31/2017. (XII.27.) IM rendeletnek megfelelően igazolt, és a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.21.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdése alapján megállapított felülvizsgálati perköltségének viselésére a felperest a Kp. 115. § (2) bekezdése és 99. § (3) bekezdése alkalmazásával, a Kp. 35. § (1) bekezdése szerint a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 83. § (1) bekezdése alapján kötelezte.

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

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

[70] Az ítélet ellen a felülvizsgálat lehetőségét a Kp. 116.§ d) pontja zárja ki.

Budapest, 2022. november 17.

dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

dr. Stefancsik Márta s.k.
előadó bíró

dr. Kalas Tibor s.k.
bíró

dr. Demjén Péter s.k.
s.k.
bíró

dr. Márton Gizella
bíró