



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.237/2021/7.

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: Maklári Ügyvédi Iroda

(ügyintéző: dr. Maklári László ügyvéd)

(cím2)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámigazgatósága Fellebbviteli Igazgatóság

(cím3.)

Az alperes képviselője: dr. Vörösváczi Zsanett kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Pécsi Törvényszék 2021. február 25. napján kelt 3.K.701.462/2020/11. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Pécsi Törvényszék 3.K.701.462/2020/11. számú ítéletének a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét – az indokolás új eljárásra vonatkozó iránymutatásának módosításával – hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 20.000 (azaz húszezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2016. december 31-én postára adott kérelmében a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Baranya Megyei Adó- és Vámigazgatóságánál (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekhez kapcsolódó általános forgalmi adó (áfa) visszaigénylés késedelmes teljesítése miatt 2005-2011. évekre 1.556.000 Ft alapkamat (a továbbiakban: áfa-kamat), és a kamat késedelmes kifizetése miatt kamatos kamat kiutalását kérte a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 37. § (6) bekezdése szerinti kamatmértékkel.

[2] Az elsőfokú adóhatóság 2017. május 5. napján kelt 2059756201 iktatószámú határozatával a felperes kérelmének részben adott helyt és a felperes javára 779.000 Ft jegybanki alapkamattal megegyező mértékű késedelmi kamatot állapított meg.

[3] A felperes fellebbezése alapján eljár alperes a 2017. augusztus 7. napján kelt 2234012762/2017 iktatószámú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[4] Döntését az Art. 37. § (6) bekezdésére, 124/C-D. §-ára, 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) ítéletére, a C-654/13. (Delphi) végzésére, valamint a Kúria Kfv.I.35.472/2016/5. számú ítéletében foglalt jogértelmezésre alapította.

[5] Indokolása szerint a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekhez kapcsolódó áfa után az Art. 124/C. § (6) bekezdése és 124/D. § (3) bekezdése alapján a jegybanki alapkamatnak megfelelő kamat jár. A felperes nem terjesztett elő rendkívüli visszaigénylési kérelmet az áfa kiutalásra, hanem a későbbi bevallásában az előbbi adót fizetendő adócsökkentő tételként elszámolta, visszaigényelte, ezért az adóhatóság nem esett késedelembe az adó kiutalásával, így a felperest az Art. 37. § (6) bekezdése szerinti, a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő mértékű kamatos kamat nem illeti meg.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[6] A felperes keresetében az alperesi határozat megváltoztatását, az Art. 37. § (6) bekezdésének alkalmazásával a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő áfa-kamat, valamint annak késedelmes kifizetése miatt ugyanilyen mértékű kamatos kamat megállapítását, másodlagosan az alperesi határozat elsőfokú határozatra kiterjedő hatályú hatályon kívül helyezését, az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[7] Felperes a per során az EUB 2020. április 23-i C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) ítéletében foglaltakra való tekintettel, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Art.) 274/G. §-ának 2020. július 15-i hatálybalépését követően módosította kereseti kérelmét és elsődlegesen a határozat megváltoztatását, az áfa-kamat tekintetében az új Art. 274/G. § szerinti, a mindenkor jegybanki alapkamat +2%-os kamatmérték alkalmazását, vagy a piaci hitelkamat, valamint az inflációnak megfelelő monetáris értékvesztés, valamint a tagállami késedelem beálltától, 2017. február 14-től a

kamatkülönbség tényleges kiutalásáig az Art. 37. § (6) bekezdése szerinti, kétszeres jegybanki alapkamat összeg megállapítását kérte.

[8] Az alperes ellenkérelme a kereset elutasítására irányult, álláspontja szerint a felperes utóbb tiltott keresetmódosítással élt.

Az elsőfokú ítélet

[9] Az elsőfokú bíróság a tárgyalását az EUB C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) egyesített ügyben hozandó döntésének meghozataláig felfüggesztette, majd jogerős ítéletével A bíróság az alperes határozatát – a 779.000 Ft késedelmi kamatot megállapító részét nem érintve - az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatállyal hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.

[10] Indokolásában ismertette az EUB C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) ítélet rendelkező részét, és annak tükrében megállapította, hogy az alperesi határozat jogszabálysértő. Ennek oka egyrészt, hogy köztudomású tény, hogy a keresettel érintett időszakban a jegybanki alapkamat alacsonyabb volt, mint amennyit a felperesnek a visszatartott áfa összegével azonos összegű hitel felvétele esetén fizetnie kellett volna. Másrészt az alperes nem ellentételezte az áfa-kamatok eredeti esedékessége és a felperes késedelme előterjesztésének időpontjára tekintettel számított, 45 napos kiutalási határidő letelte (2017. február 13.), azaz a tagállami késedelem beállta közötti időtartamban elszenvedett pénzügyi veszteséget. Harmadrészt pedig azért, mert a 2016. december 30. napján benyújtott kérelem késedelmes elintézésére tekintettel kamatos kamatot nem állapított meg a felperes számára.

[11] Arra az álláspontra helyezkedett, hogy a monetáris értékvesztésre vonatkozó felperesi igény nem tiltott keresetváltoztatás, mert a felperes eredetileg is támadta azon az alapon az alperes határozatát, hogy a jegybanki alapkamatnak megfelelő mértékű egyszeres kamatmérték nem fedezi azt a kárát, amelyet az áfa túlfizetése késedelmes visszafizetése miatt elszenvedett.

[12] Kifejtette, hogy az adóhatóság előtt a monetáris értékvesztés tekintetében bizonyítás nem folyt, annak terjedelme a közigazgatási per kereteit meghaladja, továbbá az alperesi határozat megváltoztatása esetén a bíróság megfosztaná a felperes a rendes jogorvoslat lehetőségétől is. Megalapozatlannak találta az alperes hivatkozását, hogy a felperes nem bizonyította az áfa késedelmes kiutalása miatt bekövetkezett kárát.

[13] A megismételt eljárásra szóló iránymutatása (jogerős ítélet [51-53] bekezdései) szerint az elsőfokú adóhatóságnak vizsgálnia kell, hogy a felperes javára már megállapított egyszeres jegybanki alapkamaton felül mi az a kamatmérték, amely a hitelintézetnek nem minősülő felperesnek a visszatartott levonható áfa összege után fizetni kellett volna bankkölcsön esetén likviditási hiánya fedezésére. E körben abból kell kiindulnia, hogy a visszatartási időszakra rövid lejáratú, a jegybanki alapkamat akkori értékét meghaladó piaci kamat volt igénybe vehető, és e kamat és az egyéb járulékos költségek mértékét bizonyítékokkal kell alátámasztania. Meg kell határozni a monetáris értékvesztés mértékét, amely a bevallási időszakot követően a reálisan járó kamatok tényleges kifizetéséig az idő múlása által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló értékcsökkenés. A monetáris értékvesztés számításának kezdőnapja az egyes továbbgörgetett adót tartalmazó bevallásokra vonatkozó áfa-kamat esedékességét követő nap, záró időpontja 2017. február 13. A monetáris értékvesztést időszakonként- minden időszak esetén az áfa-kamat eredeti felmerülésétől 2017. február 13-ig kell kiszámítani, a számítás alapja az adott időszaki áfa-kamat, mértéke a főtanácsnoki indítvány 75-77. pontjaira és az EUB ítélet 48-51. pontjaira tekintettel az idő múlása által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló monetáris értékvesztés, a pénzromlás mértéke, vagyis az inflációs ráta. Az áfa-kamat mértékének és a monetáris értékvesztés mértékének megállapítását követően az adóhatóságnak a tagállami késedelem beálltától - 2017. február 14-től - a tényleges kiutalásig meg kell állapítania az Art. 37. § (6) bekezdése szerinti kétszeres jegybanki alapkamat figyelembevételével késedelmi kamatot, a már kiutalt áfa-kamat vonatkozásában is.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[14] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte.

[15] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 164. § (1) bekezdését, 221. § (1) bekezdését, az Európai Unió Működéséről szóló szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) 267. cikkét és az uniós alapelveket, különösen a tényleges érvényesülés és az adósemlegesség elvét.

[16] Előadta, hogy az EUB döntését kizárólag alapelvek értelmezésének alapulvételével hozta meg, mely szerint a tagállamok feladata a kamat-kifizetés feltételeinek meghatározása [C-654/13. (Delphi) végzés 35. pontja, C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) ítélet 30. pontja]. Az Európai Unió Bírósága nem jogalkotó szerv. Az Országgyűlés a C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) ítéletre tekintettel módosította az új Art. 195. §-át, 196. § (1), (6) bekezdését, 197. § (3) bekezdését, és 2 százalékponttal megemelte a fizetendő áfa-kamatot. A jogszabály, és annak tartalma nem lehet bizonyítás tárgya, így jogszabálysértő az ítélet azon rendelkezése, hogy az adóhatóságnak vizsgálnia és bizonyítania kell, hogy mi az a kamatmérték, egyéb járulékos költség, monetáris értékvesztés, amelyet a felperes részére a visszatartott áfa összege után fizetnie kellett volna. A felperes ugyan nem kapott a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó áfa-kamat után kamatos kamatot, azonban arra 2011. december 6. napjától az új Art. 274/G. § (5) bekezdése alapján benyújtott kérelemre

jogosult, az Art. 37. § (6) bekezdése szerinti mértékkel számítva. A kétszeres kamatmérték alkalmazásának ugyanakkor nem az adóhatóság késedelme az oka, hanem az a célja, hogy érvényesülhessen az az elv, hogy az uniós jogba ütköző tagállami szabályozás okozta pénzügyi veszteségeket kompenzálni kell, nem maradhat kamattal le nem fedett időszak.

[17] Az EUB ítéletének helyes értelmezése szerint, ha teljesül az a feltétel, hogy a kamat mértéke a piaci kamatnak megfelel, és az adózó minden időszakra kapott kamatot, a nemzeti gyakorlat már nem ütközhet uniós jogba monetáris értékvesztés miatt. A változó tényezők okán (futamidő, felvett összeg) nem lehet egzakt módon jogszabályban rögzíteni a piaci hitelkamatot pontosan követő kamatmértéket, a jegybanki alapkamat 2 százalékponttal növelt összege annak azonban megfelel. Hivatkozása szerint a monetáris értékvesztés jogcímén történő kamatfizetés jogalapja is kérdéses, ha figyelembe vesszük, hogy a felperes ezeknek a beszerzéseknek adót is tartalmazó ellenértékét a szállítójának nem fizette meg, kiadásként, „forrásigényként” nem merült fel.

[18] Végül jogszabálysértőnek tartotta a jogerős ítélet azon rendelkezését, hogy az adóhatóság 2017. február 14-től a tényleges kiutalásig köteles az Art. 37. § (6) bekezdése szerinti kamatos kamat meghatározására. Kifejtette, hogy a 2016. december 31. napján előterjesztett felperesi kérelemre lefolytatott eljárásban az ügyintézési határidő túllépésére figyelemmel 2017. március 10. napjától 2017. május 5. napjáig az Art. 37. § (6) bekezdése szerinti kétszeres jegybanki alapkamatnak megfelelő mértékű kamatot fizetett, a felperes részére az adóhatóság eljárásának időtartamára kamat pedig nem jár.

[19] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte.

[20] Hangsúlyozta, hogy az eredeti bevallási időszak és a tagállami késedelem beállta közötti időszakra a közigazgatási szakban kamat-kérelmet terjesztett elő, ezért szükséges, hogy nemcsak 2011. december 11-től, hanem az eredeti esedékességtől kerüljön a kamat részére megállapításra.

[21] Nincs annak akadálya, hogy a bíróság, illetve a Kúria iránymutatást adjon az EUB ítélet értelmezésére olyan tartalommal, hogy a monetáris értékvesztés idejére járó kamat nem tud „beleolvadni” a piaci kamatnak megfelelő mértékű áfa-kamatba. A monetáris értékvesztés is kamat címén fizetendő ellentételezés, ami egy meghatározott időszakra jár, mivel az áfa-kamatnak van záró időpontja, összege nem növekszik, ugyanakkor veszít az értékéből az időmúlás miatt, ezért ezt ellentételezni kell. Az EUB nem a kamat mértékét határozta meg, hanem előírta, hogy nem maradhat ellentételezés nélkül a bevallás eredeti esedékessége és a tagállami késedelem beállta közötti időszak. Továbbá a kamatmérték (a monetáris értékvesztés) tekintetében a kiszámítás szempontjait fektette le, tulajdonképpen a minimum összeget határozta meg. Ez a kamatminimum az monetáris értékvesztés idejére az infláció mértéke volt.

[22] A közigazgatási szakban a bevallás eredeti esedékességétől az áfa-kamat kiutalásig terjedő teljes időszak tekintetében igényelte a kamatot. Az EUB ezt az időszakot kettébontotta úgy, hogy (i) a bevallás eredeti esedékességétől a tagállami késedelem beálltáig monetáris értékvesztés címén utalandó ellentételezésnek nevezi a kamatot, míg (ii) a tagállami késedelem beálltától a tényleges kiutalásig késedelmi kamatnak. De az általa kérelemmel lefedett időszak pontosan megegyezik az EUB által jóváhagyott időszakokkal.

[23] Az EUB ítélet szövegéből egyértelmű, hogy azzal önmagában nem teljesíti az alperes a közösségi jogi elvárást, hogy az áfa-kamat összegét a piaci kamat alapulvételével állapítja meg. Az áfa-kamat ugyanis csak egyetlen bevallási időszakra vonatkozik, és csak a tovább görgetett áfa miatti veszteséget ellensúlyozza, azt viszont nem képes ellensúlyozni, amit amiatt szenvedett el, hogy az áfa-kamatot csak jóval később kapta meg, hiszen a monetáris értékvesztést nem az áfa, hanem az áfa-kamat után kell fizetni.

[24] A monetáris értékvesztés címén fizetendő reparációhoz két feltételt állított az EUB. Egyrészt azt írta elő, hogy az érintett héa túlfizetéseket érintő kamatokat egy bevallási időszakra kell fizetni. Ez a feltétel fennáll, hiszen az áfa-kamatot mindig csak egyetlen bevallási időszakra számolja és fizeti ki az adóhatóság. Ez a tény az egész eljárás során hangsúlyos tényállás elem volt, a főtanácsnok és maga az EUB is ezt több helyen kiemelte. Tehát az áfa-kamat számítási módja generálja a monetáris értékvesztést. Az EUB azt írta elő a másik feltételként, hogy ezen konkrét bevallási időszakot követően az áfa-kamat tényleges kifizetéséig ne utaljanak ellentételezést. Az áfa-kamat jóval az észszerű határidőn túl, csak 11 év múlva, 2017-ben került kiutalásra. Az infláció okozta pénzromlást hivatott kiküszöbölni a monetáris értékvesztés címén az adóalanyokat megillető ellentételezés [főtanácsnoki indítvány 69., 73-77. pontjai].

[25] Hivatkozása szerint amennyiben az áfa-kamatot nem bevallástól bevallásig számolná az adóhatóság, akkor nem merülne fel monetáris értékvesztés címén az ellentételezési kötelezettsége. Viszont az bizonyítást nem igénylő ténykérdés, hogy az alperes ilyen módon végzi a számítást, amely módszer az egész EUB előtti eljárásnál hangsúlyos tényállási elem volt, az álláspontjának kialakításakor ebből indult ki.

[26] Álláspontja szerint a helyes kamatszámítás az lenne, ha

a) az adóhatóság az MNB+2%-kal számítva minden egyes bevallási időszakra 2006-tól 2011-ig áfa-kamatokat;

b) ezen áfa-kamatok alapján a késedelembe esés időpontjáig minimum az inflációt elérő mértékű (MNB+2% vagy jegybanki kétszeres mértékű);

c) a késedelembe eséstől pedig az áfa-kamat összegek után kétszeres jegybanki kamatot fizetne.

A Kúria döntése és jogi indokai

[27] A felülvizsgálati kérelem részben alapos.

[28] A Pp. 271. § (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet felülvizsgálatát a fél jogszabálysértésre hivatkozással kérheti, a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e.

[29] A Pp. 275. § (1) - (4) bekezdése alapján a Kúria a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján, a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül, bizonyításnak nincs helye. Az ügy érdemi elbírálására lényeges kihatással nem bíró eljárási szabály megsértésének kivételével a jogszabálysértő jogerős határozatot egészben vagy részben hatályon kívül helyezi, és ha a döntéshez szükséges tények megállapíthatók, helyette a jogszabályoknak megfelelő új határozatot hoz, egyébként az ügyben eljárt elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozathozatalára utasítja.

[30] Az alperes felülvizsgálati kérelmében nem támadta a jogerős ítélet megállapítását, hogy a keresettel érintett határozata jogszabálysértő, azonban vitatta az elsőfokú bíróság által az új eljárásra adott iránymutatás jogszerűségét.

[31] A Kúria előrebocsátja, hogy a közösségi joggal ellentétes, a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekhez kapcsolódó áfa visszaigénylésének kizártsága, illetve a nemzeti szabályozás EUB által megállapított közösségi jogba ütközéséről szóló döntések és a jogszabályváltozások nyomán a bírói gyakorlat folyamatos fejlődésen ment keresztül, így a Kúria Kfv.I.35.472/2016/5. számú, elvi határozatként is megjelent döntésében foglaltakat az EUB 2020. április 23-i C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) ügyben hozott ítélete szerinti tartalommal lehet csak alkalmazni, mivel az EUB döntés tárgya részben a Kúria joggyakorlatának közösségi jog szempontú vizsgálata volt.

[32] A Kúria a Kfv.I.35.117/2021/6. számú végzése [23] – [25] bekezdéseiben foglalta össze a szabályozás, és annak joggyakorlatban kialakult értelmezésének fejlődését, a jelen eljárás keretei között a Kúria ezt kiegészíti.

[33] Kiemeli, hogy a Módtv., amely címében foglalt célja szerint az Áfa tv. jogharmonizációs módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szolt,

az 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, 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) határnápig, azonban azt nem zárta ki, és a 2011. július 28-i C-274/10.(Bizottság kontra Magyarország) ügyben hozott ítélettel megállapított közösségi joggal ellentétes magyar szabályozás miatt nem is zárhatta ki, hogy a hatályba lépését megelőzően pénzügyi rendezettségi feltétel miatt vissza nem igényelhető adó utóbb az áfa-bevallásban levonható/visszaigényelhető legyen. A Mód. tv. 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.

[34] Az EUB a 2014. július 17-i C-654/13. (Delphi) végzésében egyértelműsítette, hogy jár kamat az után az áfa után, amelyet az adózók az uniós joggal ellentétes magyar szabályozás után nem tudtak visszaigényelni. A kamat mértékére és érvényesíthetőségére közösségi szabályozás hiányában 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.

[35] A kamatra vonatkozó kifejezett nemzeti szabályozás hiányában a Kúria a Kfv.I.35.472/2016/5. (EBH2017.K.18) számú ítéletében a C-654/13. (Delphi) végzésből azt a következtetést vonta le, hogy az adóalanyok nemcsak a visszatartott áfa-ra, hanem annak késedelmi kamataira is igényt tarthatnak, amennyiben észszerű időn belül nem tudták visszaigényelni a megfizetettségi feltétel miatt az áfa-t. A Kúria rámutatott, hogy 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 Art. elévülésre vonatkozó 164. §-a értelmében az adózó a kamatigényét az ezt megelőző időszakra a Módtv. szerinti kérelem alapján, illetve a közösségi joggal ellentétes szabályozás hatálya alatt keletkezett, de a Módtv. hatályba lépése után benyújtott bevallásba beállított, és ezek alapján utóbb visszatérített áfa után 2016. december 31-ig érvényesítheti (Kfv.I.35.472/2016/5. ítélet [25] bekezdése). 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.

[36] A Kúria 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.

[37] Az EUB egyrészt vizsgálta, hogy összeegyeztethető-e az adóhatóság Kúria elvi határozatán alapuló gyakorlata az egyenértékűség elvével, mely szerint az áfa-kamat mértékének megállapítására az Art. 124/C. és 124/D. §-a, és nem a 37. §-ának (4) és (6) bekezdése alapján kerül sor, illetve hogy az áfa-kamat felszámításának kezdő időpontja azon bevallás benyújtására nyitva álló határidőt követő nap, amelyben az adóalany kimutatta azon túlfizetését, amelyet a „megfizetettségi feltétel” miatt a következő adómegállapítási időszakra kellett átvinni, záró időpontja pedig a következő bevallási nyomtatvány benyújtási határidejének utolsó napja {EUB ítélet [33-51] bekezdések}. A Kúria Kfv.I.35.472/2016/5. (EBH2017.K.18) ítéletének [26-27] bekezdéseiben foglaltakkal egyezően ugyan rögzítette, hogy Art. 124/C. és 124/D. §-ának és a 37. §-ának (4) és (6) bekezdésének nincs hasonló tárgya és jogalapja, azonban kimondta, hogy ellentétes az uniós joggal az a tagállami gyakorlat, amely az áfa-kamatok kiszámítására a nemzeti jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmértéket alkalmazza, amennyiben egyrészt e kamatmérték alacsonyabb, mint amelyet a hitelintézetnek nem minősülő adóalanyoknak az említettel azonos összegű hitel felvétele esetén kell fizetniük, másrészt pedig annyiban, amennyiben az áfakamatokat egy adott bevallási időszakra terjedően kell megfizetni, olyan kamat felszámítása nélkül, amely arra szolgál, hogy ellensúlyozza az adóalany számára az e bevallási időszakot követően az áfa-kamat tényleges kifizetéséig az idő múlása által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló monetáris értékvesztést [EUB ítélet rendelkező rész 1. pont].

[38] Látható, hogy a Kúria Kfv.I.35.472/2016/5. (EBH2017.K.18) ítéletének megállapításai az áfa-kamat mértéke, illetve a kamatszámítás módja tekintetében további állásfoglalást tesznek szükségessé.

[39] Az EUB ítéletében vizsgálta az áfa-kamatra vonatkozó igény elévülésének kérdését {EUB ítélet [52-60] bekezdések}, és kimondta, hogy összeegyeztethető a közösségi joggal az

a gyakorlat, amely héa-különbözet után járó kamatok (áfa-kamat) követeléséhez való jogot ötéves elévülési időhöz köti, amelynek kezdő napja az e többletre vonatkozó visszatérítési eljárást bevezető nemzeti szabályozás hatálybalépésének időpontja [EUB ítélet rendelkező rész 2. pont].

[40] Ezen megállapítás következtében a Kúria Kfv.I.35.472/2016/5. (EBH2017.K.18) ítéletének [22-25] bekezdéseiben foglaltak továbbra is irányadók, az áfa-kamat iránti igény a Módtv. hatályba lépésének, mint az igény megnyíltának napjára tekintettel 2016. december 31-én évül el, és ezen elévülési időszakon belül az adózó annyi kamatra tarthat igényt, amennyi arra a visszatartott áfa-ra 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. Annyi kamat érvényesíthető az elévülési időn belül, amennyi arra a visszatartott áfa-ra 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.

[41] Végül az EUB az áfa-kamat késedelmes kifizetése miatt járó kamat, azaz a kamatos kamat érvényesítésének eljárási kérdéseivel, nevezetesen számításának kezdő időpontjával és kérelemhez kötöttségével foglalkozott ítélete [61-74] bekezdéseiben annak kapcsán, hogy az ügy alapjául szolgáló tényállás szerint a Dalmandi a kamat iránti kérelmét megelőzően nem nyújtott be sem rendkívüli visszaigénylési kérelmet, sem visszatérítés iránti igényt tartalmazó áfa bevallást (ld. EUB ítélet tényállása – [22] bekezdés). Az EUB egyrészt állást foglalt, hogy nem ellentétes a közösségi joggal a tagállami gyakorlat, amely kifejezett kérelem benyújtásától teszi függővé a kamatos kamat megfizetését, miközben más esetben az ilyen kamat kifizetésére hivatalból kerül sor. Másrészt az sem ellentétes a közösségi joggal, hogy a kamatos kamatot az ilyen kérelem tekintetében az adóhatóság számára nyitva álló 30 vagy 45 napos ügyintézési határidő lejártától, nem pedig az ezen túlfizetés keletkezésének időpontjától kezdődően alkalmazza [EUB ítélet rendelkező rész 3.].

[42] Ezen megállapítások kifejezetten a kamatos kamat igényre vonatznak, és amelyek folytán az Art. 37. § (6) bekezdése szerinti, azaz a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő mértékű kamatos kamat megállapításának feltétele, hogy az adózó az áfa-visszatérítés iránti igényét kifejezetten, kérelemben vagy bevallásban előterjessze, és az adóhatóság a rá irányadó ügyintézési határidőt túllépje. Amennyiben az adózó nem terjesztett elő az elévülési időn belül kérelmet vagy bevallást a megfizetettségi feltétel miatt visszatartott áfa iránt, részére kamatos kamat nem jár. A kamatszámítás kezdő időpontja az ügyintézési határidő leteltét követő nap. A Kúria Kfv.I.35.472/2016/5. (EBH2017.K.18) ítéletének [37] bekezdésében foglaltak tehát az EUB ítéletének tükrében is irányadók.

[43] 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.

[44] 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). 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}. A peres eljárás folyamán az EUB által meghozott C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) döntésre és tagállami jogszabály változtatására, vagyis a folyamatban lévő eljárásokban is alkalmazandó, új Art. 274/G. §-ára figyelemmel előterjesztett kereseti kérelem módosítás alaposágáról a bíróság elsőként nem dönthet, mert ezzel a hatóság hatáskörét vonja el. A hatóság új eljárás keretében vizsgálhatja a megváltozott jogszabályi előírások tükrében a felperesi kérelem alaposágát [Kfv.I.35.080/2021/6. (BH2021.236), Kfv.I.35.119/2021/5., Kfv.I.35.222/2021/7., Kfv.I.35.253/2021/5.].

[45] Mindebből a jelen ügyet érintően az következik, hogy az elsőfokú bíróság nem volt tekintettel az új eljárásra szóló, adóhatóságnak címzett iránymutatása meghatározásakor arra, hogy a jogalkotó az EUB C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) ítéletben foglaltakra tekintettel új szabályokat alkotott a megfizetettségi feltétel miatt le nem vonható áfa utáni kamat, illetve utóbbiak késedelmes kifizetésére figyelemmel fizetendő kamatos kamat érvényesíthetőségére, és megnyitotta a már jogerős (végleges) közigazgatási döntésekkel lezárt ügyek esetében is azok érvényesíthetőségét. A Kúria az EUB döntése és az annak alapján hatályba léptetett, és a folyamatban lévő, valamint a véglegesen lezárt ügyekben is alkalmazandó új Art. rendelkezéseire tekintettel a Kúria - gyakorlatának megfelelően - annak érdekében, hogy az adóhatóság hatáskörét tiszteletben tartsa, továbbá a bírósági jogorvoslat az adózó számára érdeksérelemmel ne járjon, az adóhatóság új eljárásra szóló utasítását módosította, a kamatok mértékére, illetve a kamatszámítás időtartamára vonatkozó rendelkezéseket nem tartja fenn és előírja, hogy az adóhatóság a Kúria jelen döntésében, az EUB C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) ügyben hozott ítéletben és a 2020. július 15-én hatályba lépett új Art. 274/G §-ában foglaltak szerint köteles állást foglalni a felperes kamatigényéről.

[46] A hatályba léptetett új jogszabályi rendelkezések okán a Kúria nem látott lehetőséget a felek kamatszámításra vonatkozó álláspontjának érdemi értékelésére sem, mert azáltal a közigazgatási szerv által még el nem bírált szempontok elemzését kellett volna elvégeznie, amely eljárás ellentétes lett volna a közigazgatási per lényegével.

[47] Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítélet felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintve a Pp. 275. § (3) bekezdése alkalmazásával a jogerős ítéletet az indokolás részbeni megváltoztatásával tartotta fenn hatályában.

A döntés elvi tartalma

[48] *A pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó áfa utáni kamatok tárgyában az új Art. 274/G. §-ára figyelemmel a bíróság elsőként nem dönthet, mert ezzel a hatóság hatáskörét vonja el.*

Záró rész

[49] A Kúria a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.21.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdése szerint megállapított, és a (6) bekezdés alapján a pertárgyértékre és a kifejtett tevékenységre figyelemmel mérsékelt alperesi felülvizsgálati perköltség viselésére a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperest.

[50] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illetéket az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c) pontja és a költségmentesség alkalmazása a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

[51] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria a Pp. 274. § (2) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

[52] Az ítélet ellen a Pp. 271.§ (1) bekezdés e) pontja értelmében nincs helye felülvizsgálatnak.

Budapest, 2021. november 18.

dr. Darák Péter s.k.

a tanács elnöke

dr. Stefancsik Márta s.k.

dr. Demjén Péter s.k.

előadó bíró

bíró

dr. Márton Gizella s.k.
s.k.

bíró

Ságiné dr. Márkus Anett

bíró