



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.108/2021/5.

A tanács tagjai: dr. Hajnal Péter a tanács elnöke,
Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró,
dr. Heinemann Csilla bíró

A felperes: Felperes1 Cím2

A felperes képviselője: Hajdú és Német Ügyvédi Iroda cím
eljáró ügyvéd

Az alperes: Alperes1
(cím.3)

Az alperes képviselője: jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 19. sorszám alatt

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Fővárosi Törvényszék 39.K.704.725/2020/18/II. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 39.K.704.725/2020/18/II. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében az indokolás részbeni módosításával hatályában fenntartja.

A peres felek a felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket maguk viselik.

A felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2015. augusztus 4-én előterjesztett, a későbbiekben kiegészített kérelmében a 2006-2011. évekre áfa jogosulatlan visszatartása miatt 48.332.000 forint késedelemi kamat iránti igényt terjesztett elő. A kérelemnek az elsőfokú adóhatóság, az alperes által helybenhagyott határozatával részben helyt adott. Ezen másodfokú határozatot adóhatósági felülvizsgálati eljárásban, figyelemmel a Kúria Kfv.I.35.472/2016/5. számú ítéletére, megsemmisítették és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasították.

[2] Az új eljárásban az elsőfokú adóhatóság a kérelemnek a 2008. február-2011. II.n. évig terjedő időszakra helyt adott, a 2005. december hónaptól 2008. január hónapig terjedő időszakra vonatkozóan pedig elutasította. A döntést az alperes az elutasított rész tekintetében megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot ezen időszak tekintetében új eljárás lefolytatására utasította. Az ezt meghaladó időszak tekintetében az alperes az elsőfokú döntést számszaki korrekció mellett érdemben helybenhagyta és elrendelte az adott összeg jóváírását és kiutalását. Az alperes ezen 2233817238 számú határozatát az elsőfokú bíróság a 42.K.705.576/2020/9. számú ítéletével a keresettel érintett részében, az elsőfokú határozatra is kiterjedően, hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Az alperes kérelmére indult felülvizsgálati eljárás a Kúria előtt Kfv.I.35.101/2021. számon van folyamatban.

[3] A 2005. december - 2008. január időszakra folyó új eljárásban az elsőfokú adóhatóság megállapította, hogy felperes áfa utáni kamat igénye egyik kérelmezett időszak esetében sem évült el. Adóbevallási kötelezettségének is határidőben eleget tett. A késedelemi kamat mértékének meghatározásakor a kamatszámítási időszakot, figyelemmel a Kúria Kfv.I.35.472/2016/5. számú ítéletére, két részre szükséges bontani. Az első részben az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakba: régi Art.) 37.§ (6) bekezdése nem alkalmazható, ekkor a jegybanki alapkamattal egyező mértékű kamat fizetendő, az egyszeres kamat összege a bevallási periódusok szerint számolandó, a kezdő időpont az adott bevallási időszakot követő nap, a záró időpont pedig a következő bevallási határidő napja. Felperes esetében ez a 2006. január 20. napjától 2008. február 20. napjáig terjedő időszak. Az erre az időszakra jutó, felperes megillető egyszeres késedelemi kamat összege 11.589.000 forint. Ezért az elsőfokú adóhatóság a felperesi kérelemnek részben helyt adva ezen összegben állapította meg a késedelemi kamatot, mint alapkamatot és elrendelte annak jóváírását és kiutalását. Határozatában tájékoztatott arról, hogy a 2005. december - 2011. II. n. évig terjedő időszakra megállapított, jogszerűen járó egyszeres kamat (alapkamat) után a késedelmes kifizetés miatt járó, a régi Art. 37.§ (6) bekezdése szerint számítandó jegybanki kamat kétszeresének megfelelő kamat iránti felperesi kérelem elbírálását az alapkamatról való döntés jogerős elbírálásáig felfüggesztette.

[4] Alperes a 2235098361 számú határozatával az elsőfokú döntést annyiban változtatta meg, hogy az egyszeres kamat kiszámításakor figyelembe vette a felperes által benyújtott

önellenőrzéseket, és így a kamat összegét 80.000 forinttal alacsonyabb összegben, 11.509.000 forintban állapította meg.

[5] Az alperesi határozat meghozatalát követően az EUB a C-13/18. és C-126/18. sz. egyesített ügyekben hozott ítélet (a továbbiakban: Egyesített döntés) rendelkező részének 1) pontjában megállapította, hogy az uniós jogot és különösen a tényleges érvényesülés és az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami gyakorlat, amely az ezen állam által az uniós jog megsértésével az észszerű határidőt meghaladóan visszatartott levonható hozzáadottérték-adó (héta) tekintetében fennálló túlfizetések után járó 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 érintett héa túlfizetések után járó kamatokat 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 e kamatok tényleges kifizetéséig az idő múlása által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló monetáris értékvesztést.

[6] Az Egyesített döntésre tekintettel módosították az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvényt (a továbbiakban: új Art.), 2020. július 15-i hatállyal beiktatták az új Art. 274/G §-át, melynek kifejezett célja az EUB döntésben foglaltak teljesítése, a kamatmérték módosítása volt. A 274/G.§ (3) bekezdése szerint, ha az adózó az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvénnyel hatályon kívül helyezett 186. § (2)-(4) bekezdésével összefüggésben 2016. december 31-ig benyújtott kérelme alapján az adóhatóság a régi Art. 124/C. § (6) bekezdése vagy 124/D. § (3) bekezdése szerinti mértéknek megfelelő kamat megállapításáról döntött, az adózó a Módtv5. hatálybalépését követő hat hónapos jogvesztő határidőn belül kérelmezheti a 2016. december 31-ig benyújtott kérelem alapján hozott határozatban megállapított kamat és a mindenkori jegybanki alapkamat két százalékponttal növelt mértékével számított kamatkülönbözet megállapítását.

A kereseti kérelem

[7] Felperes többször pontosított keresetében az alperesi határozat akkénti megváltoztatását kérte, hogy az alperes fizesse meg a piaci kamatot, vagy az új Art. 274/G. szerinti, jegybanki alapkamat két százalékponttal növelt értékének megfelelő kamatot, továbbá monetáris értékvesztését. Eredeti keresetében hivatkozott arra is, hogy a határozatban alkalmazott kamatmértéket a régi Art. 37. § (6) bekezdésében írtak szerinti jegybanki alapkamat kétszeresében kellene alkalmazni.

Az elsőfokú ítélet

[8] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte.

[9] Indokolása szerint a felperes eljárásjogi jogszabálysértésekre – tényállás tisztázási és indokolási kötelezettség, kúriai ítéletek-, kötelezettségszegési eljárásban és előzetes döntéshozatali eljárások során hozott ítéletek adóhatósági figyelembevétele – történő hivatkozásai megalapozatlanok voltak. A felperes eredeti keresetében a régi Art. 37.§ (6) bekezdés alkalmazását kérte, de az Egyesített döntést követően, a megváltozott jogszabályi környezetre tekintettel ezen követelését leszállította, így ezt a kérdést már nem vizsgálta.

[10] Az elsőfokú bíróság kiemelte, hogy az EUB az Egyesített döntést alapelvek mentén hozta meg. Konkrét kamatra vonatkozó uniós szabályozás hiányában értelmezte a tagállami gyakorlatot, megállapítva többek között, hogy a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekhez kapcsolódó kamatmérték tekintetében álláspontja szerint mely alsó kamatmérték az, amely nem felel meg a tényleges érvényesülés elvének. Az Egyesített döntést követően a tagállam feladata, hogy kialakítsa a kamat megállapításának feltételeit.

[11] Amennyiben konkrét kamatmérték nélkül a bíróság vagy más jogalkalmazó szerv önként döntene a kamat mértékéről, az végső soron jogbizonytalanságot eredményezne, amely a jogállamiságba vetett bizalmat rombolná. Felperes levezette, álláspontja szerint mely hitelkamattal felel meg leginkább az EUB által lefektetett elveknek, azonban ezzel végső soron jogalkotási feladatokat ró a bíróságra, ami nem lehetett az EUB célja. Ennélfogva a felperesnek a piaci kamattal perbeli alkalmazására vonatkozó kereseti kérelme megalapozatlan.

[12] A jogalkotó módosította a kamat mértékét és megemelte a jegybanki alapkamat két százalékponttal növelt mértékre. Az elsőfokú bíróság azt tekintette feladatának, hogy vizsgálja, hogy ez a kamat megfelel-e az Egyesített döntésnek. Az elsőfokú bíróság az Alaptörvény 28. cikke szerinti jogszabályértelmezés során figyelembe vette a kapcsolódó törvényi indokolást, az Egyesített döntés főtanácsnoki indítványát, magának az Egyesített döntésnek a szövegét. Így jutott arra a következtetésre, hogy az EUB egy reparációs kötelezettséget állapított meg anélkül, hogy annak mértékét vagy számítási alapját meghatározta volna. A kamatösszeg meghatározása során ellensúlyozni kell a monetáris értékvesztést is, azonban nincs olyan alkalmazandó közösségi vagy nemzeti norma, amely a felperes által hivatkozott jogcímet bevezette volna. Az elsőfokú bíróság következtetése szerint az új Art-be kifejezetten az Egyesített döntésre tekintettel beépített jegybanki alapkamat két százalékponttal növelt mértéke, mint kamatkorrekció, megfelel az EUB által adott iránymutatásnak.

[13] Az elsőfokú bíróság a visszaható hatály tilalma miatt nem vehette át a jogalkotó szerepét, nem alkalmazhatta az álláspontja szerint irányadó, megemelt kamat mértéket. Értékelése szerint az adóhatóság kötelezettsége azt meghatározni és döntésében megjeleníteni. Ezért az alperesi határozatot megsemmisítve az elsőfokú adóhatóság határozatát hatályon kívül helyezve az elsőfokú adóhatóságot kötelezte új eljárásra. Az új eljárásra adott iránymutatás szerint a felperes kérelmét ismételtelen meg kell vizsgálni és a felperes tisztességes eljáráshoz, valamint jogorvoslati jogához fűződő jogainak védelme érdekében a kérelmet úgy kell elbírálni, mint amelyet a felperes a Módtv5. alapján határidőben nyújtott be.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[14] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, és elsődlegesen a jegybanki alapkamat két százalékkal növelt mértékének alkalmazását, ennek érdekében az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozathozatalára történő utasítását kérte.

[15] Hivatkozott arra, hogy a jogerős ítélet sérti az Egyesített döntésben előírtakat, továbbá az Európai Unió működéséről szóló szerződés 288. cikkében foglaltakat, illetve a közösségi jog közvetett hatályát megfogalmazó Von Colson elvet. Annak alkalmazásával a nemzeti bíróságnak úgy kell értelmeznie az új Art. 274/G. §-t, hogy ezen értelmezés a legmesszemenőkig érvényre juttassa a közösségi jogot, vagyis jelen esetben az Együttes döntésében foglaltakat. Álláspontja szerint az EUB egyértelműen megjelölte, hogy az Együttes döntés címzettjei a tagállami bíróságok.

[16] Ezen túlmenően arra is hivatkozott, hogy az ítélet sérti a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: régi Pp.) 213. § (1) bekezdését, mivel a felperesnek elsődleges kereseti kérelmének nevezett kereseti kérelme első fordulatáról hozott döntést a monetáris értékvesztés tekintetében, a második fordulatában foglalt azon előadást azonban, amelyben a felperes az új Art. 274/G. §-ában szabályozott kamatmértéket kérte, teljes egészében figyelmen kívül hagyta. Egyébként az Egyesített döntés értelmében felperes részére egy harmadik jogcímen, késedelemi kamatként is járna az ellentételezés.

[17] Előadta, a jogerős ítélet kirívóan okszerűtlen és ellentmondásos, ezért sérti a régi Pp. 221. § (1) és 206. § (1) bekezdését is. Az elsőfokú bíróság elismerte, hogy az Egyesített döntés kifejezetten rendelkezik a monetáris értékvesztés jogcímen fizetendő ellentételezésről, tovább leszögezte az Egyesített döntés alkalmazandóságát, mégsem hagyja jóvá ilyen címen a felperes részére a külön ellentételezést.

[18] Rámutatott arra, hogy az Egyesített döntés a monetáris értékvesztés jogcímen történő reparációhoz kapcsolódóan kettős feltételt rögzít, és felperesnél mindkét feltétel fennáll. Az elsőfokú bírósági álláspont teljes mértékben ellentétes az Egyesített döntésnek a monetáris értékvesztés megállapíthatóságával kapcsolatos, kötelezően alkalmazandó rendelkezéseivel, azon túl, hogy gyakorlatilag kétségbe vonja a közösségi jog elsődlegességét és az EUB döntés jogforrási jellegét.

[19] Nézete szerint a monetáris értékvesztés jogcímen fizetendő reparáció nem olvadhat bele az áfa kamatba, hiszen a két jogcím eltérő időszakra, és más vetítési alapra - azaz eltérő tőkére - vonatkoztatva jár a felperesnek. Az Egyesített döntés logikájából és szövegezéséből kitűnőleg az áfa kamat és a késedelmi kamat megfizetésével önmagában az alperes nem teljesíti a közösségi jog és az Egyesített döntés által támasztott elvárásokat.

[20] Álláspontja szerint a közvetett hatály elve alapján az új Art-ben szabályozott MNB kamat + kétszázalék ponttal növelt mértéket kell monetáris értékvesztés időszakára vonatkozóan is irányadónak tekinteni. Hangsúlyozta, hogy a magyar jogalkotás az új Art. 274/G §-val kívánta rendezni az Egyesített döntés által megkívánt jogi helyzetet, az új Art. 274/G § sem kerülhet ellentétbe a kötelezően alkalmazandó Egyesített döntéssel, a monetáris értékvesztés ténye és mértéke szempontjából sem. Ebből következően az Art. 274/G § (2)

bekezdésének olyan értelmezése felel meg a már többször említett közösségi elveknek, mely értelmezés alapján a monetáris értékvesztés jogcímen történő fizetés is megállapítható.

[21] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását indítványozta, mert álláspontja szerint az elsőfokú bíróság eleget tett az Egyesített döntésben foglaltaknak. Hangsúlyozta, hogy az EUB nem egy konkrét végrehajtandó kötelezést tartalmazó ítéletet hoz, hanem egy kötelezően, tényszerűen alkalmazandó értelmezést a tagállami bíróság számára. Az EUB nem jogalkotó szerv, nincs jogalkotási hatásköre, így nem mondhatja ki, hogy egy meghatározott tényállás esetén mekkora kamatot kell egy tagállamnak fizetnie. A tagállami bíróság helyes eljárása az, ha az Együttes döntés alkalmazása során az abban foglalt értelmezés követi. Ennek pedig az elsőfokú bíróság ítélete eleget tett.

A Kúria döntése és jogi indokai

[22] A felperes felülvizsgálati kérelme nem alapos.

[23] A Kúria a régi Pp. 272.§ (2), 275.§ (1) és (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok szerint, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálhatta felül. Felülvizsgálati kérelem hiányában a Kúria nem érintette a jogerős ítéletnek azon megállapításait, amelyek megalapozatlannak értékelték a felperes eljárásjogi jogszabálysértésekre való hivatkozásait, és azt sem, amelyben az elsőfokú bíróság azt állapította meg, hogy felperes Módtv5. alapján határidőben nyújtott be a kérelmet.

[24] Helytállóan ismerte fel az elsőfokú bíróság, hogy az Egyesített döntés és a régi Art. módosítása következtében előállt új jogszabályi környezet kihatott a kereseti kérelem elbírálására.

[25] Téves a felülvizsgálati kérelem azon hivatkozása, hogy az Egyesített döntés arra adott volna iránymutatást, hogy a perbeli kérdésben először a nemzeti bíróság foglaljon állást. Az EUB a nemzeti bíróságok feladtává annak vizsgálatát tette, hogy azok a részletes eljárási szabályok, amelyek célja, hogy a belső jogban biztosítsák a jogalanyok uniós jogból eredő jogainak védelmét, megfelelnek-e az Egyesített döntésben említett elvnek, és e bíróságoknak kell megvizsgálniuk az állítólagosan hasonló belső jogi igények tárgyát és lényeges elemeit. Az EUB nem tette a nemzeti bíróságok feladatává, hogy a nemzeti jogban ők határozzák meg első alkalommal a sem a Tanács közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvében, sem az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényben, sem a régi-, sem az új Art-ben nem ismert monetáris értékvesztés fogalmát. Az elsőfokú bíróság elvégezte a felperesi igény tárgyának és lényeges elemeinek feltárását, és ennek eredményeként helytállóan állapította meg, hogy a monetáris értékvesztés fogalmának/tartalmának az Egyesített döntésben foglaltak közvetlen alkalmazásával való, bíróság általi meghatározása végső soron jogbizonytalanságot idézne elő.

[26] Ebből következően azonban tévedett akkor, amikor mégis elvégezte az új Art. 274/G.§ és az Egyesített döntés együttes értelmezését, és azt állapította meg, hogy a jegybanki

alkammat két százalékponttal növelt mértéke, mint kamatkorrekció megfelel az EUB által adott iránymutatásnak. A felülvizsgálati kérelem így megalapozott volt abban a kérdésben, hogy a jogerős ítélet sérti a régi Pp. 221. § (1) és 206. § (1) bekezdését. A Kúria erre tekintettel mellőzte a jogerős ítéletből a jegybanki alapkamat két százalékponttal növelt mértéke, mint megfelelő kamatkorrekcióra vonatkozó megállapítást. A mellőzött indokolási részből azonban az is következik, hogy az elsőfokú bíróság – szemben a felülvizsgálati kérelem hivatkozásával - elbírált az új Art. 274/G. §-ában szabályozott kamatmértékre vonatkozó kereseti előadást, és azt – idő előtt - alkalmazandónak tekintette.

[27] Mindezekre figyelemmel a Kúria a régi Pp. 275. § (3) bekezdésében írtak alapján az elsőfokú jogerős ítéletet, az indokolás részbeni módosításával, hatályában fenntartotta. Az új eljárásban az adóhatóság az Egyesített döntésben írtak alapján köteles állást foglalni abban a kérdésben, hogy 2005. december - 2008. januári időszakra felperes a milyen mértékű kamat megfizetésére tarthat igényt, és a kamatigényen felül érvényesíthet-e többlet igényt-, ha igen milyen mértékben, monetáris értékvesztés címén. Észlelte a Kúria, hogy az elsőfokú bíróság a felperes perbeli álláspontjának változása következtében nem döntött a régi Art 37.§ (6) bekezdés – új Art. 65.§ (1) bekezdés – alkalmazhatóságról, így azt nem is zárta ki, de a jelen ítélet [24]-[25] pontjában foglaltak alapján nem is zárhatta volna ki a monetáris értékvesztés tartalmi jellemzőinek meghatározására irányadó adóhatósági érvelés köréből. A monetáris értékvesztés fogalmát, mértékét, a számítás alapjául szolgáló időszakot, az adóhatóság minden jogszerűen rendelkezésre álló értelmezési eszközzel, indokolt módon, meghatározhatja.

A döntés elvi tartalma

[28] *A peres eljárás folyamán meghozott EUB döntésre és tagállami jogszabály változtatásra figyelemmel előterjesztett kereseti kérelem módosítás alaposságáról a bíróság elsőként nem dönthet, mert ezzel a hatóság hatáskörét vonja el. A hatóság új eljárás keretében vizsgálhatja a megváltozott jogszabályi előírások figyelembevételével felperesi kérelem alaposságát.*

Záró rész

[29] A Kúria az Egyesített döntés következtében előállt eljárásjogi helyzetre tekintettel rendelkezett régi Pp. 81. § (1) bekezdése alapján akként, hogy a felülvizsgálati eljárásban mindegyik fél viseli saját költségét.

[30] Az előzőekre figyelemmel a tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illetéket 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

[31] A felülvizsgálati kérelmet a Kúria felperes indítványára tárgyaláson bírálta el.

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

Kúria

8

I.Kfv.35.108/2021/5/II

Budapest, 2021. április 22.

**dr. Hajnal Péter s.k. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva s.k. előadó bíró, dr.
Heinemann Csilla s.k. bíró**