



A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.115/2021/7.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter tanácselnök

Ságiné dr. Márkus Anett előadó bíró

Dr. Márton Gizella bíró

Dr. Demjén Péter bíró

Dr. Drávecz Margit Gyöngyvér bíró

A felperes: felperes

(cím1)

A felperes képviselője: Wolf Theiss Faludi Erős Ügyvédi Iroda

(cím2, eljáró ügyvéd: dr. Faludi Zoltán)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3.)

Az alperes képviselője: dr. Gégény Dóra a kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Veszprémi Törvényszék 2020. október 21. napján kelt **8.K.700.870/2020/4.** számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Veszprémi Törvényszék 8.K.700.870/2020/4. számú ítéletének a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 500.000 (azaz ötszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak – külön felhívásra – 3.500.000 (azaz hárommillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2011. május 30. napján benyújtotta a 1091 számú, majd 2013. május 31. napján 1291 számú bevallását, melyben bevallotta a bolti kiskereskedelmi tevékenységet terhelő ágazati különadó összegét: 2010. évre 5.655.373.000 Ft, 2012. évre 6.767.879.000 Ft összeget. Ezt követően először az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 124/B. §-ára alapított önellenőrzéseket nyújtott be mindkét év vonatkozásában, amelyekben mind az adó alapját, mind az adó összegét 0 Ft-ban jelölte meg. Az önellenőrzéseket elutasító adóhatósági határozatok tekintetében a felperes közigazgatási pereket kezdeményezett. Miután a felperes kapcsolt vállalkozása, a H. Kft. önellenőrzését elutasító adóhatósági határozat vonatkozásában 2010. évet illetően a Kúria a Kfv.I.35.116/2015/8. számú ítéletében kimondta, hogy a kapcsolt felek árbevételének összeszámítása és ekként történő adóztatása az Európai Unió jogi normáiba ütközik, valamint ennek okán az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (a továbbiakban: Különadó tv.) 5. §-a szerinti általános szabályok alkalmazását írta elő, a

felperes újabb önellenőrzéseket nyújtott be mindkét adóév tekintetében, a kapcsolt felek árbevételének összeszámítása nélkül megállapítva a különadó összegét.

[2] Ilyen előzményeket követően indult bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés 2016. december 19. napján a felperessel szemben a tárgyi ügyben a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága Kiemelt Adóalanyok és Társas Vállalkozások Ellenőrzési Főosztály Kiemelt Adóalanyok Ellenőrzési Osztály (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) előtt a bolti kiskereskedelmi tevékenység különadója adónemben 2010. és 2012. év vonatkozásában. Az ellenőrzés során a felperes tájékoztatta a revíziót arról, hogy technikai okok miatt a nettó árbevétel nincs elkülönítve TEÁOR szám szerint, így olyan tételek is szerepelnek a könyvelési anyagában, melyek nem a bolti kiskereskedelmi tevékenységből származó árbevételnek tekinthetők (a mobiltelefon feltöltőkártya értékesítés és a helyben készült ételek és italok értékesítése). Kérte ezért ennek a körülménynek a javára történő figyelembevételét az ellenőrzés során. A revízió kiegészítő ellenőrzés lefolytatását követően a felperes javára állapította meg, hogy nem sorolható a bolti kiskereskedelmi tevékenységből származó árbevétel körébe a hivatkozott két tevékenységből származó nettó árbevétel, így az adóalapot sem képez. Ezen megállapítás kihatásaként a felperes javára 2010. évre 20.550.000 Ft, 2012. évre 53.301.000 Ft, mindösszesen 73.851.000 Ft adókülönbözetet állapított meg. Az elsőfokú adóhatóság a 2150248661 iktatószámú határozatával a fenti megállapítás szerint realizálta az ellenőrzés eredményét.

[3] A felperes az elsőfokú határozattal szembeni fellebbezésében többek között arra hivatkozott, hogy a 2010. és 2012. évre vonatkozó különadó adónem nem bírálható el az EU jogba ütközés megítélése nélkül, ezért egyrészt az adóhatósági eljárás felfüggesztését kérte, - mert az EU jogba ütközés megállapítása a bíróság hatáskörébe tartozik, melyet az adóhatóság nem vonhat el, - másodlagosan a fellebbezésében érdemben kifejtette az EU jog ellenességét kapcsán az álláspontját. Indokai szerint a bolti kiskereskedelmi különadó diszkriminatív jellegű, a Különadó tv. egésze az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) 49-54. cikkeivel ellentétes, valamint a különadó tiltott állami támogatást valósít meg. Hivatkozása szerint továbbá egyfázisú forgalmi típusú adónak minősül, ezért bevezetése - álláspontja szerint - a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: HÉA-irányelv) 401. cikkének tiltó rendelkezésébe ütközik.

[4] Miután az eljárás felfüggesztése iránti felperesi kérelem jogerősen elutasításra került, a fellebbezés érdemét illetően az alperes 2018. január 10. napján hozta meg a döntését; a 2151979410 iktatószámú határozatával az elsőfokú adóhatóság határozatát helybenhagyta. Határozatának indokolása szerint az EU jogba ütközés tekintetében a bíróságnak mindössze arra van lehetősége, hogy az előtte folyamatban lévő konkrét ügy elbírálása során alkalmazza a közvetlenül hatályos közösségi normát, és eltekintsen az azzal ellentétesnek tartott nemzeti jogszabály alkalmazásától. Rögzítette, mivel a 2010. és 2012. adóévek tekintetében az önellenőrzést érintő különadó perek a közigazgatási bíróság előtt jelenleg is folyamatban vannak, az ezekben meghozandó ítéletek lesznek majdan végrehajthatók; közigazgatási szinten a kérelem tárgyában van alakilag és anyagilag jogerős döntés, melyben a kifejtett indokolás teljes egészében „lefedti” azon felperesi érvelést, melyet a tárgyi fellebbezésében terjesztett elő. A HÉA-irányelv 401. cikke sérelmére vonatkozó felperesi érveléssel szemben

megjegyezte, hogy a bolti kiskereskedelmi tevékenység különadója nem tekinthető forgalmi jellegűnek.

A kereseti kérelem, az ellenkérelem és a per tárgyalásának felfüggesztése

[5] Az alperes határozatával szemben a felperes keresetlevelet terjesztett elő, amelyben kérte a határozat hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését, másodlagosan a határozat megváltoztatásával a kiskereskedelmi különadó adónemben a javára 2010. évre 5.655.373.000 Ft, 2012. adóévre 6.767.879.000 Ft adókülönbözet megállapítását.

[6] Keresetében egyrészt hivatkozott arra, hogy az alperes nem bírálta el a fellebbezésben foglalt, az ágazati különadó EU jog ellenességével kapcsolatos érveit. Megismételte a fellebbezésben foglalt álláspontjával egyezően, hogy egyrészt a bolti kiskereskedelmi különadó diszkriminatív jellegű, ezért ellentétes az EUMSZ 49-54. cikkeivel. Másrészt Magyarország által végrehajtott tiltott állami támogatásnak minősül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdés alapján, és a belső piaccal összeegyeztethetetlen. E körben a keresetlevélben arra hivatkozott, hogy az Európai Bizottság S.A. 44351 számú határozata (a továbbiakban: lengyel határozat) megválaszolta azt a kérdést, hogy a kiskereskedelmi különadóra vonatkozó szabályozás tiltott állami támogatást valósít meg, és ekként akkor a magyar különadó sem egyeztethető össze az uniós joggal, figyelemmel arra: a két adó közötti egyetlen lényeges különbség: a lengyel különadó adókulcsa sokkal kevésbé progresszív, mint a magyar különadóé. Az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésére és a lengyel határozat egyes pontjaira utalva rögzítette, hogy a magyar intézkedés az államnak betudható és állami forrásból kell finanszírozni; az intézkedés előnyben részesíti a kedvezményezettet; az előnyben részesítésre szelektíven kerül sor, valamint az intézkedés torzítja a versenyt, vagy a verseny torzításával fenyeget és érinti a tagállamok közötti versenyt. Ez alapján kifejtette, hogy a magyar különadó progresszív adószerkezete (a díjmértékek és árbevétel sávok) tiltott állami támogatásban részesíti az adóalanyok egy meghatározott csoportját. Ezen csoport részére a szabályozás szelektív előnyt biztosít, melyet állami forrásból nyújtanak és alkalmas a verseny és a tagállamok közötti kereskedelem veszélyeztetésére.

Harmadik érvként arra hivatkozott, hogy a különadó egyfázisú forgalmi típusú adónak minősül, ezért bevezetése a HÉA-irányelv 401. cikkének tiltó rendelkezésébe ütközik. Emellett a keresetlevélben a per tárgyalásának felfüggesztése iránti kérelemmel is élt több közigazgatási perre hivatkozással, valamint arra tekintettel, hogy az Európai Bizottság előtt folyamatban van az állami támogatással kapcsolatban az S.A. 49358 (2017/FC) Hungarian crisis tax 2010-2012. (Retail Sector) eljárás.

[7] Az alperes a védiratában fenntartotta a határozatában foglaltakat és kérte a felperes keresetének elutasítását, perköltség igénye mellett.

[8] A Veszprémi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a jogerős, 8.K.27.195/2018/17-I. számú végzésével felfüggesztette az eljárást az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) előtt C-75/18. szám (a továbbiakban ügyis, mint Vodafone-ügy), valamint C-323/18. szám (a továbbiakban ügyis mint: Tesco-ügy) alatt folyamatban lévő előzetes döntéshozatali eljárások jogerős befejezésig a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 32. §-a folytán alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 123. § (2) bekezdése, és 126. § (1)-(2) bekezdései alapján.

[9] Az EUB ítéletek meghozatalára tekintettel a per – bírósági szervezeti változás folytán – a Veszprémi Törvényszéken folytatódott, 8.K.700.870/2020. szám alatt. Az alperes előkészítő iratában továbbra is kérte a kereset elutasítását. A C-323/18. számú ítélet kapcsán rögzítette, hogy álláspontja szerint a döntés kimondta: a progresszív adómértékből eredő eltérő adóztatás és a magasabb árbevételű vállalkozások ebből fakadó erőteljesebb adóztatása nem minősül a letelepedési szabadság korlátozásának. Nézete szerint az EUB továbbá megállapította, hogy a progresszív kiskereskedelmi adóztatás nem eredményez szelektív előnyt, azaz nem tekinthető az alacsonyabb árbevételű vállalkozások javára nyújtott támogatásnak.

Az elsőfokú bíróság ítélete

[10] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét elutasító ítéletének az indokolásában a bolti kiskereskedelmi különadó felperes által állított diszkriminatív jellege, EUMSZ 49-54. cikkeibe ütközése kapcsán hivatkozott a C-75/18., és C-323/18. számú ügyben hozott EUB ítéletekre, utóbbinál az 59-60., 62-64., 69-74., valamint 76-78. pontokra. Ezekre figyelemmel megállapította, hogy az ágazati különadó diszkriminatív jellegére, EUMSZ 49-54. cikkeivel ellentétes voltára vonatkozó felperesi okfejtés nem tekinthető megalapozottnak. A bolti kiskereskedelmi különadó felperes által állított tiltott állami támogatás jellege kapcsán rögzítette, hogy ezzel a kérdéssel a C-323/18. számú ügy tárgyában hozott EUB ítélet foglalkozik. Annak 38-40. pontjaira hivatkozott, mely szerint az EUB az EUMSZ 107. cikk, valamint 108. cikk előírásait érintő nemzeti tagállam által feltett kérdést elfogadhatatlannak találta utalva rá, hogy „már több alkalommal kimondta: az adók nem tartoznak az EUMSZ állami támogatásokra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá, hacsak nem valamely támogatási intézkedés finanszírozását szolgálják, úgy hogy annak szerves részét képezik.” Az elsőfokú bíróság a C-323/18. sz. EUB ítélet 41-43. pontjait is idézte, többek között azt, hogy „a különadó alóli mentességnek, amelyben bizonyos adóalanyok részesülnek, az uniós jog szempontjából való esetleges jogellenessége nem alkalmas arra, hogy befolyásolja magának ezen adónak a jogszerűségét, ily módon a T.G. Zrt. nem hivatkozhat ezen de facto mentesség jogellenességére annak érdekében, hogy kivonja magát az említett adó megfizetése alól, vagy hogy azt a részére visszatérítsék”. Az elsőfokú bíróság erre tekintettel megállapította, hogy a felperes nem hivatkozhat eredményesen a bolti kiskereskedelmi különadó tiltott állami támogatás jellegére sem. A Héta-irányelv 401. cikkébe ütközés kapcsán pedig a C-75/18. számú ügyben hozott ítéletre utalt vissza. Kiemelte az ítélet 57., 59., 66. pontjait, valamint a kérdésre adott válaszból a 67. pontja 2. mondatát. Ezek alapján a Héta-irányelv „401. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan adó bevezetése, amely az adóalany teljes árbevételén alapul, és amely időszakonként, nem pedig a termelési és forgalmazási

folyamat minden egyes szakaszában kerül felszámításra anélkül, hogy az e folyamat előző szakaszában megfizetett adó tekintetében levonási jog állna fenn.” Mindezek tükrében az elsőfokú bíróság rögzítette, hogy a felperes harmadik kereseti érvelése sem fogadható el, és a felperes keresetét elutasította.

A felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem

[11] A felperes felülvizsgálati kérelmében kérte az elsőfokú bíróság ítéletének teljes egészében való hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását, perköltségigénye mellett. Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú bíróság nem vizsgálta az EUMSZ 107. cikkében kimondott tilalmat a Különadó tv. kapcsán. A C-323/18. sz. Tesco-ügyben hozott ítéletet vette alapul, holott az EUB ezt a jogalapot nem bírálta el. Elsődlegesen a C-526/04. sz. Boiron-ítélet szerinti esetre hivatkozott, az ugyanazon intézkedésben megvalósuló adóintézkedés és támogatási intézkedés meglétére; az EUB T-473/12. sz. Aer Lingus Ltd.-ügyben hozott ítéletének 67. pontjára, mely megállapította, hogy a C-526/04. sz. Boiron-ügyben hozott ítélet szerinti esetben sor kerülhet a megfizetett adó visszatérítésére az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése alapján. Utalt még a C-449/14. P sz. DTS Distribuidora de Televisión Digital SA kontra Európai Bizottság ügyben hozott ítélet alapján arra, hogy ilyen adóintézkedés esetén a támogatás nagyságát az adó összege határozza meg [mivel a gazdasági szereplőknek az adó alól mentesülő kategóriája által élvezett előny (támogatás) szükségszerűen az adó mértékétől függ]. Végül hivatkozott az EUB T-533/10. sz. DTS Distribuidora de Televisión Digital, SA-ügyben hozott döntésre, amelyben az adóvisszatérítést úgy értelmezték, hogy az adóintézkedés – uniós joggal való összeegyeztethetlensége miatti – alkalmazhatatlansága, és az adónak erre tekintettel való visszatérítése közvetlenül a tiltott állami támogatás megszűnését eredményezte.

[12] Mindezek alapján állította, hogy az EUMSZ 107. cikkének a helyes - ezen bemutatott esetjognak megfelelő - értelmezésével a keresetének helyt kellett volna adni. Álláspontja az volt, hogy a Különadó tv.-nek az állami támogatás EUMSZ 107. cikkében foglalt tilalmát sértő volta miatt a támogatást az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdés alapján a Különadó tv. alkalmazásának mellőzésével lehet megszüntetni, és ez az általa megfizetett különadó részére történő visszafizetését teszi szükségessé, amelyről az elsőfokú bíróság jogsértő módon nem intézkedett.

[13] Hivatkozott továbbá arra, hogy az elsőfokú ítélet sérti az EUMSZ 108. cikkét, mert egyrészt a bíróság nem biztosította a felperes jogainak a megóvását, mivel nem intézkedett a pénzügyi támogatás visszatérítésére, azaz a 2010. és 2012. adóévekre megfizetett különadónak a részére való visszafizetése iránt. E vonatkozásban az EUB C-284/12. sz. Lufthansa-ügyben hozott ítéletre és a T-473/12. sz. Aer Lingus Ltd.-ügy szerinti ítéletre utalt. Sérelmezte az EUMSZ 108. cikkének megsértését azon okból is, hogy az elsőfokú bíróság nem várta be az Európai Bizottság jogerős döntését az S.A. 49358 (2017/FC) Hungarian crisis tax 2010-2012. (Retail Sector) szám alatt jelenleg is folyamatban lévő ügyben, a per tárgyalásának felfüggesztése mellett nem kereste meg az Európai Bizottságot az eljárása tartalmáról való informálódás, a Bizottság szakmai-jogi álláspontjának a beszerzése iránt, és

nem hozott ideiglenes intézkedést az EUMSZ 108. cikkének hatékony érvényesülése és a jogalanyok – így a felperes – jogainak a megóvása érdekében (figyelemmel a Bizottság 2009/C85/01. számú közleményének 2.2.6. pontjára). Csatolta az Európai Bizottság igazolását, amely szerint előtte a Különadó tv.-t érintő eljárás van folyamatban.

[14] Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében az elsőfokú bíróság ítéletének hatályban való fenntartását kérte. A felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségére igényt tartott.

A Kúria döntése és jogi indoka

[15] A Kúria az elsőfokú bíróság ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, a felülvizsgálati kérelemmel támadott részében megállapította, hogy a felülvizsgálati kérelem nem alapos.

[16] A Kúriának a felülvizsgálati kérelem és felülvizsgálati ellenkérelem keretei között kellett eljárnia. A felülvizsgálati kérelemben a felperes a bolti kiskereskedelmi ágazati különadó diszkriminatív, vagyis az EUMSZ 49. és 54. cikkeivel ellentétes voltára vonatkozó és a Héa-irányelv 401. cikkébe ütközésével kapcsolatos kereseti érveket érintő elsőfokú bírósági ítéleti rendelkezéseket nem támadta. A Kúriának ezért kizárólag az állami támogatásnak minősülés vizsgálata kapcsán hozott döntéssel szembeni és a felülvizsgálati kérelemben jogmegóvási kérelemként hivatkozott felperesi érveléssel kellett foglalkozni.

[17] Az elsőfokú bíróság az állami támogatásként minősítés kapcsán arra a következtetésre jutott, hogy nem alapos a felperesnek a bolti kiskereskedelmi különadó tiltott állami támogatás jellegére történő hivatkozása. Ekörben utalt a C-323/18. számú ítélet 38-40. pontjaira, amelyben az EUB az állami támogatással kapcsolatosan feltett kérdést elfogadhatatlannak tekintette. Ezzel összefüggésben a Kúria rámutat arra, hogy a bíróságnak a kereseti kérelem keretei között kell eljárnia. A perbeli esetben a felperes indítványozta a peres eljárás felfüggesztését a C-75/18. és C-323/18. számú ügyekre tekintettel, majd miután az EUB döntések meghozatalát követően az elsőfokú bíróság folytatta az ügy tárgyalását, nem tett külön nyilatkozatot vagy észrevételt ezen EUB ítéletek mikénti alkalmazása vagy az állami támogatásnak minősülés kapcsán. Ebből következően az elsőfokú bíróság a kereseti kérelem és az addig rendelkezésre állt peranyag alapján kellett, hogy döntést hozzon, nem vétett eljárási hibát azzal, hogy csak a Kúria előtti felülvizsgálati kérelemben megjelölt C-526/04. sz. Laboratoires Boiron-ügyben (a továbbiakban: Boiron-ügy, vagy Boiron-ítélet) és C-248/12. sz. Lufthansa-ügyben (a továbbiakban: Lufthansa-ügy, vagy Lufthansa-ítélet) hozott EUB döntéseket nem vizsgálta. Ezek perbeli esetre való alkalmazhatósága kérdésében ezért a Kúria végezte el a szükséges vizsgálatot.

[18] A Kúria elsődlegesen leszögezi, hogy az EUMSZ elhatárolja egyrészt az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat, másrészt a tagállamok adórendelkezéseire vonatkozó szabályokat, különválasztja tehát az EUMSZ 107-109. cikkben foglalt, valamint az EUMSZ 116. és 117. cikkben írt, a tagállamok törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezései, különösen az adórendelkezéseik közötti különbségekből eredő torzításokra vonatkozó szabályokat (T-533/10. sz. DTS Distribuidora de Televisión Digital, SA-ügyben hozott ítélet 48. és 92. pontja).

[19] Ezzel összefüggésben lényeges megjegyezni egyrészt, hogy az EUB állandó ítélkezési gyakorlata értelmében főszabály szerint valamely kötelező hozzájárulás fizetésére kötelezett személyek nem hivatkozhatnak arra, hogy a más személyeknek biztosított mentesség állami támogatásnak minősül, annak érdekében, hogy kivonják magukat a hozzájárulás megfizetése alól (T-533/10. sz. DTS Distribuidora de Televisión Digital, SA-ügyben hozott ítélet 92. pontja, hivatkozva a C-390/98. számú Banks-ügyben hozott ítélet 80. pontjára). Másrészt lényeges az állami támogatás és az adórendelkezések közötti elhatárolás szempontjából az is, hogy a támogatási intézkedések európai uniós joggal (belső piaccal) való összeegyeztethetőségének mérlegelése az Európai Bizottság kizárólagos hatáskörébe tartozik (Lufthansa-ügyben hozott ítélet 28. pontja).

[20] A felülvizsgálati kérelemben hivatkozott, a tagállami bíróságok közreműködését illetően a következők állapíthatók meg az EUB gyakorlata alapján:

[21] Az egyik eset, amikor ugyanazon intézkedés adóintézkedésnek és támogatási intézkedésnek is minősül. Erre az esetre - az adófizetésre kötelezett oldaláról közelítve a kérdést - az EUB a tagállami bíróság előtti bizonyítást előtérbe helyezve rögzítette, hogy tiltakozhatnak az adófizetésre kötelezettek és bizonyítottság esetén visszatérítést kaphatnak a (tiltott) állami támogatásnak is minősülő adóintézkedés miatti befizetésük kapcsán (Boiron-ügyben hozott ítélet feltett kérdésekre adott válasza).

[22] A másik eset, amikor nincs szó ugyanazon intézkedésen belüli adó- és támogatási intézkedés megvalósulásáról. Az EUB ilyen esetben - szükségszerűen a támogatásban részesülő oldaláról megközelítve a kérdést - vont le következtetéseket a jogmegóvás tekintetében. Eszerint, amennyiben az Európai Bizottság előtt az állami támogatás vizsgálata kapcsán eljárás van folyamatban, köteles a tagállami bíróság a jogalanyok számára „jogmegóvást” nyújtani. Ez az esetkör a támogatás végrehajtásának megtiltása és a már teljesített kifizetések visszatérítése tárgyában folytatott eljárásra vonatkozik (Lufthansa-ügyben hozott ítélet 30. pontja és 45. pontja).

[23] Ez utóbbi intézkedés esetében egyértelmű, - miként az a Lufthansa ítélet 31. pontjából is következik - hogy a nemzeti bíróságok tevékenységének az a célja, hogy a támogatások végrehajtása jogellenességének orvoslására alkalmas intézkedéseket hozzanak annak

érdekében, hogy a kedvezményezett ne őrizzesse meg a támogatás feletti rendelkezés jogát a bizottsági határozat meghozataláig hátralévő idő alatt.

[24] A felperes a felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a Boiron-ítélet szerinti, az ugyanazon intézkedésben megvalósuló adóintézkedés és támogatási intézkedés meglétére hivatkozott. Állította, hogy az EUMSZ 107. cikkének a helyes - ezen bemutatott esetjognak megfelelő - értelmezésével a keresetének helyt kellett volna adni. Álláspontja az volt, hogy a Különadó tv.-nek az állami támogatás EUMSZ 107. cikkében foglalt tilalmát sértő volta miatt a támogatást az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdés alapján a Különadó tv. alkalmazásának mellőzésével lehet megszüntetni, és ez az általa megfizetett különadó részére történő visszafizetését teszi szükségessé, amelyről az elsőfokú bíróság jogsértő módon nem intézkedett.

[25] A Boiron-ítélet alkalmazhatósága kapcsán először is rögzíteni szükséges, hogy a döntés kötelező járulék fizetési kötelezettség tárgyában született. Az EUB ítélete - az ügyben feltett első kérdésre adott válasz tükrében - a Boiron-ügyben felmerült intézkedésre és az ahhoz hasonló fizetési kötelezettségre terjed ki, illetve alkalmazható az ott leírt feltételek fennállása esetén. Az EUB döntés a visszatérítést kérelmező személy jogait, a nemzeti bíróságok eljárásjogi kötelezettségeit, az előttük lefolytatandó bizonyítást érinti. Miként a T-533/10. sz. DTS Distribuidora de Televisión Digital, SA-ügyben hozott ítélet 94-103. pontjai tartalmazzák, látható, hogy az EUB-nak a Boiron-ítéletben követett megközelítését az ügy sajátos körülményei igazolták. Ahhoz, hogy eldönthető legyen, hogy a Boiron-ítélet alkalmazható-e a tárgyi ügyre, ezeket a sajátos körülményeket kell áttekinteni a magyar bolti kiskereskedelmi ágazati különadó kapcsán.

[26] A Boiron-ügy alapját képező intézkedés jellemzői voltak: 1. termékek (gyógyszerek) tagállami (franciaországi) forgalmazására vonatkozott, olyan piacon, ahol a forgalmazásnak két, egymással közvetlenül versengő csatornája volt (a nagykereskedők és a közvetlen értékesítést végző gyógyszer-laboratóriumok általi forgalmazás); 2. a bevezetett kötelező járulék kizárólag az egyik forgalmazási csatornát terhelte (gyógyszer-laboratóriumok); 3. a kötelező járulék arra irányult, hogy kiegyenlítse a két forgalmazási csatorna közötti verseny feltételeit, amelyek - a francia jogalkotó szerint - a kizárólag a nagykereskedőket terhelő közszolgáltatási kötelezettségek fennállása miatt torzultak (a fenti összefoglalás a Lufthansa-ítélet 97. pontjában szerepel). Miként azt a Boiron-ítélet 32-35. pontjai is tartalmazzák, ezen kötelező járulék esetében nem általános hatályú adóról van, hanem a (járulék) fizetésre kötelezettek körét aszimmetrikusan a vállalkozások egy kategóriájára állapították meg, és az állítólagos támogatás abból eredt, hogy a másik kategóriába tartozók, vagyis a közvetlen versenytársak (a nagykereskedők) mentesültek a járulékfizetés alól; továbbá a mentesség szándékos célkitűzés volt, sőt a járulék fő célkitűzése (összefoglalóan: Lufthansa-ítélet 98. pontja).

[27] E sajátos jellemzők figyelembevételére alapján jutott arra a következtetésre az EUB (Boiron-ítélet 45. pontja), hogy a fenti (járulék) fizetési kötelezettség és az állított támogatási intézkedés ugyanazon adóintézkedés két elválaszthatatlan részét alkotta, és ez esetben még

szorosabb kapcsolat van a járulék és a támogatás között (mint a C-261/01. és C-262/02. sz. Van Calster és társai egyesített ügyekben hozott ítélet alapjául szolgáló adójellegű járulék esetében).

[28] Az ilyen esetekre, a hasonló kötelező (járulék) fizetésére kötelezett gazdasági szereplő vonatkozásában mondta ki tehát az EUB:

- joggal hivatkozhat a kifizetett összeg visszatéríttetése érdekében arra, hogy a vállalkozások másik kategóriájánál e kötelezettség hiánya egyben állami támogatást valósít meg, ugyanakkor

- ilyen visszatérítésre csak akkor kerülhet sor, ha bizonyítást nyert, hogy a kifizetett összeg (vagy legalább a visszatéríttetni kívánt része) a vállalkozások másik kategóriájába tartozók túlkompenzációját eredményezi és így ennyiben (jogtalanul szerzett) gazdasági előnyt jelent számukra („a nagykereskedőknek a járulékmentességből szerzett előnye meghaladja a nemzeti szabályozásban rájuk nézve megállapított közszolgáltatási kötelezettségek teljesítéséből eredő többletköltségeket”), valamint különösen, ha a C-280/00. sz. Altmark-ítéletben meghatározott feltételek közül legalább egy nem teljesült, vagyis ez alapján valamely intézkedés állami támogatásnak minősül (Boiron-ítélet 46-47. pontja, első és második kérdésre adott válaszok).

[29] Összevetve a Boiron-ítélet alapjául szolgáló ügyben érintett intézkedés fenti sajátos jellemzőit és a tárgyi különadót, a Kúria megállapította, hogy a magyar különadó nem tekinthető hasonlóknak a Boiron-ügyben vizsgált járulék fizetési kötelezettséghez. A legsajátosabb tulajdonságot nézve a francia járulék egyúttal termékek (gyógyszerek) forgalmazásában résztvevő nagykereskedők közszolgáltatási többletkötelezettségének kompenzálására vonatkozott, amely miatt nincs szó hasonló intézkedésről. A fentiekben részletezett, a kötelező járulék fizetési kötelezettség három sajátos jellemzője alapján sem vonható párhuzam a magyar különadóval. Elsőként megállapítható, hogy a Különadó tv. hatálya általános. A fizetési kötelezettséget a versengő, de ugyanazon tevékenységet folytató - bolti kiskereskedelmi tevékenységet végző - vállalkozások terhére vezeti be. A Különadó tv. 2. § a) pontja alapján adóköteles a bolti kiskereskedelmi tevékenység; a 3. § (1) bekezdése szerint az adó alanya a 2. § szerinti adóköteles tevékenységet folytató jogi személy, az adózás rendjéről szóló törvény szerinti egyéb szervezet, egyéni vállalkozó. A második jellemzőt tekintve látható, hogy nem érvényesül aszimmetria a hatály tekintetében (és az adóintézkedésen belül van csak differenciálás - árbevétel alapján, progresszív adómértékkel). A jogszabály 4. § (1) bekezdése értelmében az adó alapja az adóalany az adóévben a 2. § szerinti tevékenységből származó nettó árbevétele; az 5. § a) pontja szerint kerül meghatározásra az adó mértéke (a 0 % csak az adóalap 500 millió forintot meg nem haladó része után alkalmazható). A harmadik jellemzőt nézve sem minősíthető hasonló intézkedésnek a Boiron-ügyben érintett francia járulékhoz a magyar különadó, mert utóbbinak a célja nem függ össze versenyjogi megfontolásokkal, nem célozza a verseny kiegyenlítését.

[30] A Kúria megállapította, hogy a Boiron-ügyben érintett kötelező járulék fizetési kötelezettséggel tehát nem tekinthető hasonló intézkedésnek a magyar különadó a fenti feltételek alapján, így a felperesnek nincs lehetősége arra, hogy a Boiron-ítélet szerinti módon, a kifizetett adó visszatéríttetése érdekében a tagállami bíróság előtt vegyen igénybe bizonyítást az állami támogatásnak minősülés kapcsán. A Kúria visszautal arra, hogy az Európai Bizottság kizárólagos hatáskörébe tartozik az állami támogatás belső piaccal való összeegyeztethetősége vizsgálata. Azok a további megállapítások, melyeket a felülvizsgálati kérelem felsorolt – a támogatás nagyságát az adó összege határozza meg; az adó visszatérítése közvetlenül a tiltott állami támogatás megszűnését eredményezi – a jelen esetre ugyancsak nem vonatkoztathatók, mivel ezen megállapítások szintén a Boiron-ítéletben érintett intézkedéshez hasonló intézkedések esetén lennének relevánsak. A felperes által ebben a körben hivatkozott EUB ítéletek (T-533/10. sz. DTS Distribuidora de Televisión Digital, SA-ügyben hozott ítélet, C-449/14. P. sz. DTS Distribuidora de Televisión Digital SA kontra Európai Bizottság-ügyben hozott döntés, a T-473/12. sz. Aer Lingus Ltd. ítélet) is csak a Boiron-ügyre utaltak vissza, abból indultak ki, amikor a fenti következtetéseket levonták.

[31] A felperes jogmegóvási kérelme, illetve az ezzel kapcsolatos, a per tárgyalása felfüggesztésének elmaradását illető érvelése vonatkozásában a Kúria hangsúlyozza: a felperes által hivatkozott Lufthansa-ítélet alapján sem merült fel a perbeli esetben a kifizetett adó tagállami bíróság általi visszatéríttetése, illetve az állami támogatásnak minősülés kapcsán az Európai Bizottság megkeresése, ideiglenes intézkedés hozatala.

[32] A Kúria megállapította, hogy a Lufthansa-ítéletben kifejtettek nem alkalmazhatóak a jelen esetre. Az annak alapjául szolgáló, német tagállami bíróság előtt folyamatban lévő eljárásban a Lufthansa mint versenytárs élt kereseti kérelemmel a másik konkurens légitársaság, a Ryanair részére teljesített kifizetések visszatéríttetésére és a jövőbeli kifizetések megtiltására irányulóan, a kifizetések tiltott állami támogatására hivatkozással (Lufthansa-ítélet 14. pontja). Adóintézkedésre vonatkozó elem nem merült fel. Az Európai Bizottság továbbá az eljárást megindító határozatában egyrészt konkrét rendelkezéseket tett (a repülőtéri díjak csökkentésére, a Ryanairnek nyújtott értékesítési támogatásra vonatkozóan), másrészt arra az előzetes álláspontra jutott, hogy az érintett intézkedések mindegyike szelektív és az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősül, kivéve, ha megfelel a magánbefektető elvének. Ebben a helyzetben fordult a tagállami bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel az EUB-hoz, amely ezen körülményeket figyelembevéve adta meg a következő választ: „Ha a Bizottság az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése alapján egy be nem jelentett és végrehajtás alatt álló intézkedéssel szemben megindította az említett cikk (2) bekezdésében foglalt hivatalos vizsgálati eljárást, akkor a nemzeti bíróság az ezen intézkedés végrehajtásának megtiltására és a már teljesített kifizetések visszatéríttetésére irányuló kérelem tárgyában folytatott eljárásban köteles mindazokat az intézkedéseket meghozni, amelyek az említett intézkedés végrehajtásának felfüggesztésére irányuló kötelezettség esetleges megsértéséből eredő következmények megállapításához szükségesek. A nemzeti bíróság e célból úgy határozhat, hogy felfüggeszti a szóban forgó intézkedés végrehajtását és elrendeli a már teljesített kifizetések visszatéríttetését. Úgy is határozhat, hogy ideiglenes intézkedéseket rendel el az érintett felek érdekeinek, valamint a hivatalos vizsgálati eljárást megindító bizottsági határozat hatékony érvényesülésének védelme érdekében.” (Lufthansa-ítélet 42-43. pontjai, a feltett első kérdésre adott válasz).

[33] A fentiekből következően az EUB a támogatásban részesülő oldaláról közelítette meg a kérdést. Tekintettel volt az Európai Bizottság előtt megindult hivatalos vizsgálati eljárásra is, valamint olyan támogatási intézkedéseket érintett, amelyek már végrehajtás alatt álltak, ami szükségképpen azt jelenti, hogy a támogatott személy a végrehajtás (felé történő teljesítés) miatt már részesült a támogatásból. Kiemelte az EUB (Lufthansa-ítélet 40. pontja) a megelőzési célt, mint olyat, amely megköveteli, hogy amíg végleges bizottsági határozat el nem oszlatja azokat a kételyeket, hogy az intézkedés támogatásnak minősül-e és összeegyeztethető-e a belső piaccal, addig az intézkedés végrehajtását halasszák el.

[34] Az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése az új tervezett támogatásokra vonatkozó előzetes ellenőrzési rendszert állított fel. A támogatás nyújtását vagy módosítását illető szándékról való, a Bizottság felé történő tájékoztatás mellett rögzíti: „Ha a Bizottság úgy ítéli meg, hogy ez a szándék a 107. cikk értelmében nem egyeztethető össze a belső piaccal, haladéktalanul megindítja a (2) bekezdés szerinti eljárást. Amíg ebben az eljárásban végső határozat nem születik, az érintett tagállam a tervezett intézkedéseket nem hajthatja végre.” A tagállami bíróságoknak a jogmegóvás keretében való részvételét az EUB, az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése utolsó mondatában foglalt végrehajtási tilalomhoz fűződő közvetlen hatályból vezeti le; a 108. cikk (3) bekezdésében előírt kötelezettség megsértése esetében kell a jogalanyok jogainak megóvását biztosítaniuk; a nemzeti joguknak megfelelően valamennyi jogkövetkezményt meg kell állapítaniuk, mind a végrehajtásra vonatkozó jogi aktusok érvényességét, mind a végrehajtási tilalom vagy az esetleges ideiglenes intézkedések megsértésével nyújtott pénzügyi támogatások visszatérítését illetően (Lufthansa-ítélet 28-30. pontja).

[35] A Kúria a fentiekben már leszögezte, hogy a Lufthansa ítélet 31. pontjából is következően az ebben az ügyben hangsúlyozott bírósági közreműködésnek, vagyis a nemzeti bíróságok tevékenységének az a célja, hogy a támogatások végrehajtása jogellenességének orvoslására alkalmas intézkedéseket hozzanak annak érdekében, hogy a kedvezményezett ne őrizhesse meg a támogatás feletti rendelkezés jogát a bizottsági határozat meghozataláig hátralévő idő alatt. Megállapította ezért a Kúria, hogy a perbeli esetben ilyen, az állított támogatásban részesülő oldalán jelentkező, támogatás feletti rendelkezési jog nem volt azonosítható, kedvezményezett felé teljesített, vagyis végrehajtás alatt álló támogatásról nincs szó, az Európai Bizottság sem ideiglenes, sem végleges határozatot nem hozott a magyar bolti kiskereskedelmi ágazati különadóról. A felperes ehhez kapcsolódóként hivatkozott ugyan a T-473/12. sz. Aer Lingus Ltd. ügyben kifejtettekre, az adó visszatéríttetése kapcsán a nemzeti bíróságok feladatára, de ez az ügy a Kúria megállapítása szerint - és a felülvizsgálati kérelemben írtak alapján is - a Boiron-ítélet háttérét képező adóintézkedésre vonatkozik. Ebből következően a felperes által kifizetett adó visszatérítése, vagyis a különadó felperesnek való visszafizetése iránti intézkedési kötelezettség a Lufthansa-ítéletben bemutatott esetjog alapján sem keletkezett.

[36] Az Európai Bizottság megkeresésével kapcsolatos felperesi hivatkozás tekintetében megjegyzi a Kúria, hogy a per tárgyalásának felfüggesztését e megkeresés vonatkozásában a

felperes kérte ugyan az elsőfokú bíróságtól (keresetlevél 6. e) pontja, 2018. május 24-i tárgyalási jegyzőkönyv 1-2. oldal), de annak okát egyértelműen nem jelölte meg [a tárgyalási jegyzőkönyvben foglalt felperesi nyilatkozat: „Bejelentésre indult az eljárás, és ez az adott perre is kihatással lehet (...), a nemzeti bíróság ezen európai bírósági döntéseket nem hagyhatja figyelmen kívül; a bizottsági döntéssel kapcsolatosan a bíróság saját maga dönti el, hogy azt mennyiben veszi figyelembe, hiszen ez a bíróságot szigorúan nem köti”]. A felperes a felülvizsgálati kérelmében utalt arra, hogy az Európai Bizottság a 2009/C85/01. számú közleményével rendszeresített eljárást a tiltott állami támogatásokkal összefüggő megkeresésekre, mivel pedig az uniós jogot hivatalból kell vizsgálnia a bíróságnak, - álláspontja szerint - külön eljárásjogi felhatalmazás nélkül kérheti az Európai Bizottság szakmai-jogi véleményét. Ezzel összefüggésben arra mutat rá a Kúria, - miként azt a Lufthansa-ítélet 44. pontjában és a feltett kérdésre adott válaszban is rögzítette az EUB – hogy a nemzeti bíróság a kétségei eloszlatása érdekében élhet ezzel az eljárásjogi eszközzel. Ezen ítélet megfogalmazása szerint: „Amennyiben a nemzeti bíróság részéről kétely merül fel arra vonatkozóan, hogy a szóban forgó támogatás állami támogatásnak minősül-e az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében, illetve a hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozat érvényességével vagy értelmezésével kapcsolatban, egyrészt a Bizottsághoz fordulhat felvilágosításért, másrészt pedig az EUMSZ 267. cikk második és harmadik bekezdése alapján előzetes döntéshozatal céljából kérdést terjeszthet elő, illetve köteles terjeszteni a Bíróság elé.” Az Európai Bizottság megkeresése tehát nemzeti bíróság számára csak lehetőség és nem kötelezettség, amennyiben kételye merül fel az állami támogatásnak minősítés kérdésében. Az uniós jog vizsgálatára ugyan köteles, azonban lényeges, hogy kétség esetén az uniós joggal való összeegyeztethetőség vizsgálata érdekében az EUB előzetes döntéshozatali eljárása kezdeményezhető. A perbeli esetben nem terheli mulasztás az elsőfokú bíróság e vonatkozásban sem, mert a már kezdeményezett EUB előzetes döntéshozatali eljárásokra tekintettel felfüggesztette a per tárgyalását, bevárta azok eredményekét és a C-323/18. számú ítéletben foglalt, az állami támogatásra is vonatkozó kérdés EUB általi minősítése (a kérdés elfogadhatatlan volt), annak indokai figyelembevételével hozta meg a döntését. Maga a 2009/C85/01. számú közlemény is azt tartalmazza a 4. pont Záró rendelkezéseiben, hogy „a közlemény nem kötelező a nemzeti bíróságokra nézve, illetve nem érinti függetlenségüket”. A közlemény „célja, hogy segítséget nyújtson a nemzeti bíróságok számára az állami támogatásra vonatkozó szabályok alkalmazása során.” A nem kötelező jellegből következően e közlemény 2.2.6. pontjában ajánlott, ideiglenes intézkedés megtétele sem kérhető számon az elsőfokú bíróság eljárását illetően, különös figyelemmel arra, hogy az állami támogatásnak minősülés kapcsán kétely nem merült fel.

[37] A Kúria nem azonosított a felülvizsgálati eljárás során akár a Boiron-ítéletben, akár a Lufthansa-ítéletben bemutatott esetjog alapján a fentiek szerint olyan eljárási kötelezettséget, amely miatt visszatérítetéssel, jogmegóvással kapcsolatban intézkedni kellett volna.

[38] Az elsőfokú bíróság ítélete a fentiek alapján nem volt jogszabálysértő, a döntés megalapozott és törvényes. Mindezekre figyelemmel a Kúria az elsőfokú bíróság ítéletét a Kp. 121. § (2) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

Mivel a bolti kiskereskedelmi ágazati különadó nem tekinthető az EUB C-526/04. sz. Boiron-ítélet szerinti járulékhoz hasonló intézkedésnek, vagyis nem olyan intézkedés, amely ugyanazon intézkedésen belül egyszerre minősülne adónak és támogatásnak, a különadó fizetésére köteles felperes nem vehet igénybe bizonyítást a nemzeti bíróság előtt ezen intézkedés állami támogatás jellegére vonatkozóan a befizetett adó visszatéríttetése érdekében, és az általa az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdéséhez kapcsolódónak vélt jogmegóvási kérelme sem teljesíthető.

Záró rész

[39] A Kúria a felperes kérelme alapján a Kp. 115. § (2) bekezdése szerint alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson határozott.

[40] A pervesztes felperes köteles az alperesnek a felülvizsgálati perköltséget fizetni a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 83. § (1) bekezdésére tekintettel, melynek összegét a Kúria az alperes által előterjesztett költségjegyzékben foglaltaktól eltérően a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003.(VIII.22.) IM rendelet 3. § (2) bekezdés b) pontja, 3. § (5), (6) bekezdése alapján a kifejtett munkával arányban állapította meg.

[41] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 39. § (1) bekezdés és 50. § (1) bekezdés szerinti mértéknek megfelelően állapította meg a Kúria, amelyet a felperes visel, figyelemmel a Pp. 83. § (1) bekezdésére.

Budapest, 2021. október 14.

Dr. Darák Péter s.k.

a tanács elnöke

Ságiné dr. Márkus Anett s.k.

Dr. Márton Gizella s.k.

előadó bíró

bíró

Dr. Drávecz Margit Gyöngyvér s.k.

bíró

Dr. Demjén Péter s.k.

bíró