

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.V.35.259/2016/13. szám

A tanács tagjai: Dr. Lomnici Zoltán a tanács elnöke

Dr. Kurucz Krisztina előadó bíró

Dr. Kárpáti Magdolna bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Hajdú, Radnai és Társa Ügyvédi Iroda

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Az alperes képviselője: dr. Mészáros László jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. december 3. napján kelt 4.K.27.446/2015/6. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.27.446/2015/6. számú ítéletét, az alperes 3822350063 számú határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezi, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 1.000.000 (azaz egymillió) forint elsőfokú és 500.000 (azaz ötszázezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) XII. fejezete tartalmazza az adó bevallása, megfizetése és visszaigénylése szabályait. E rendelkezések között a 2011. szeptember 26-ig hatályban volt

186.§ (2)-(4) bekezdéseiben foglaltak alapján azon adóalanyok, melyek a bevallás benyújtására előírt határidőig nem fizették meg a beszerzéseik adóval növelt ellenértékét (megfizetettségi feltétel) a negatív áfa összegét (az adott adó-megállapítási időszakban a fizetendő adót meghaladó levonható adó) kénytelenek voltak a következő adó-megállapítási időszakra továbbgörgetni.

- [2] Az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) tagállami kötelezettszegési eljárásban 2011. július 28. napján meghozott C-274/10. számú ítéletében megállapította (48. pont), hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: Héa-irányelv) által létrehozott rendszer szerint a Héa-fizetési kötelezettség, valamint a levonási jog keletkezése és gyakorlása főszabály szerint nem függ attól, hogy az ügylet fejében járó, Héa-t tartalmazó ellenértéket már megfizették-e, vagy sem, ezért az Áfa tv. megfizetettségi feltételét az uniós jogba (Héa-irányelv 183. cikk) ütközőnek minősítette.
- [3] A jogalkotó abból a célból, hogy az EUB C-274/10. számú ítéletében foglaltaknak eleget tegyen, 2011. szeptember 27-ei hatállyal megalkotta az Áfa tv. jogharmonizációs módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvényt (a továbbiakban: Mód.tv.), amelyben foglalt - kamatra vonatkozó rendelkezést nem tartalmazó - eljárási rend alapján az adózó választásától függően kérelemmel visszaigényelheti azt az összeget, amelyet korábban a megfizetettségi feltétel miatt vissza nem igényelhető összegként vallott be, vagy rendes áfa bevallásában kérheti vissza, számolhatja el, mint fizetendő adót csökkentő tételt. A Mód.tv. 5.§-a az Áfa tv. 186.§ (2)-(4) bekezdéseit hatályon kívül helyezte.
- [4] A felperes a pénzügyileg rendezetlen számláinak áfa tartalmát: 818.506.000 Ft-ot az adóhatósághoz 2011. október 20. napján benyújtott, 2011. szeptember havi áfa bevallásában visszaigényelte. Az adóhatóság felperes részére 2011. december 5-én az áfa-t a kért összegben kiutalta.
- [5] Másik adózó, a D. H. A. Kft. (egyebek mellett) az EUB C-274/10. számú ítéletére, a Mód.tv. rendelkezéseire hivatkozással a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekhez kapcsolódó, visszaigényelhetővé vált áfa után késedelmi kamat fizetését kérte az adóhatóságtól, majd a kérelmét elutasító határozatok felülvizsgálata iránt pert kezdeményezett. Az EUB a közigazgatási bíróság által előterjesztett előzetes döntéshozatali kérelem tárgyában 2014. július 17. napján meghozott C-654/13. számú végzésében akként határozott, hogy a Héa-irányelv 183. cikkével ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló tagállami szabályozás és gyakorlat, amely kizárja a késedelmi kamat fizetését azon hozzáadottérték-adó összege után, amelyet az uniós joggal ellentétesnek

nyilvánított nemzeti szabályozás folytán nem lehetett ésszerű határidőn belül visszaigényelni. Az EUB szerint a nemzeti jog feladata, hogy az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartásával meghatározza az ilyen kamatok kifizetésére vonatkozó szabályokat.

- [6] A felperes mindezeket követően: 2015. január 5. napján az EUB C-654/13. számú végzésére hivatkozással 2009., 2010., 2011. évekre mindösszesen 206.082.021 Ft késedelmi kamat kiutalását kérte.
- [7] Az elsőfokú hatóság a 2015. március 6. napján kelt határozatával a kérelmet elutasította. Indokolása szerint e jogi helyzetre sem a Mód.tv., sem más jogszabály kamatfizetési kötelezettséget nem ír elő. A felperes kérelmének elintézése során az adóhatóság határidőn belül - 45 nap - a Mód.tv. 1.§ (5) bekezdésében foglaltaknak megfelelően a kiutalásra megbízást adott, azzal késedelembe nem esett, így adózónak az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 37.§ (6) bekezdése szerinti - az adóhatóság kiutalási késedelme esetén járó - kamatigénye alaptalan. Idézte továbbá az Art.-nek a kamatfizetésről rendelkező 124/C.§ (1), (6) bekezdéseit és kifejtette, hogy az Áfa tv. jogharmonizációs módosításáról rendelkező Mód.tv. a visszaigénylés módjára nem az önellenőrzés szabályait rendelte alkalmazni, továbbá nem tartalmaz utalást az Art. 124/C.§-124/D.§-ainak alkalmazhatóságára. Amennyiben az Art.-nek ezek a szabályai alkalmazhatók lennének, a jogalkotónak nem is kellett volna - az elsőfokú hatóság szerint - külön szabályoznia az adóvisszaigénylésnek ezen speciális szabályait a Mód.tv.-ben. Figyelemmel továbbá arra is, hogy az EUB-nek a C-274/10. számú ügyében hozott ítélete az Áfa tv. 186.§ (2)-(4) bekezdéseinek az Európai Unió kötelező jogi aktusába ütközését a döntés kihirdetéséhez képest nem visszamenőleges hatállyal állapította meg, az adózó által megjelölt 2009., 2010., 2011. évekre a pénzügyileg rendezetlen beszerzésekre jutó áfa összegek utáni kamat megállapításának nincs jogszabályi alapja. Az elsőfokú hatóság megjegyezte továbbá, hogy adózó kérelmében szereplő kimutatásban évenként, azon belül havonta került kimunkálásra a késedelmes időszak illetve a késedelmes napok száma, amely 25 és 36 nap között szóródik havonta, ez pedig az ésszerű határidőn belül esik.
- [8] A fellebbezés folytán eljáró felperes a 2015. május 20. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [9] Indokolása szerint az elsőfokú hatóság helyesen állapította meg, hogy az EUB a C-74/10. számú ítéletében nem visszamenőleges hatállyal rendelkezett, illetve az Art. 37.§ (6) bekezdése, a 124/C.§ és 124/D.§ rendelkezései - a törvényben meghatározott feltételek hiányában - nem szolgálhatnak jogalappal az adózó kérelmében igényelt kamatkövetelésre.

A kereseti kérelem

- [10] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését és az elsőfokú hatóság új eljárásra utasítását kérte.
- [11] Előadta, hogy arra az időszakra kéri a késedelmi kamat megállapítását, amely időszakban az Áfa tv. ellentétes volt az uniós joggal. Alapvetően nem az EUB C-654/13. számú végzése alapozza meg a kérelmét, hanem a közvetlenül alkalmazandó uniós jog, ami elsőbbséget élvez a tagállami jogalkotással szemben.
- [12] Álláspontja szerint az Áfa tv. 186.§ (2)-(4) bekezdései nem az azokat hatályon kívül helyező Mód.tv. rendelkezései miatt váltak jogellenessé, hanem mert alapjaikban ütköztek az EU jogával. Az Áfa tv. 2011. szeptember 27-ei módosításával a jogalkotó integrálta a szabályozást, és így a kamat megfizetése az adóhatóság részéről kötelezővé vált.

Elsőfokú ítélet

- [13] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével keresetet elutasította.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [14] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését, illetve az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte.
- [15] Előadta, hogy a Mód.tv. kizárólag a hatályba lépését megelőzően utoljára esedékes bevallásról rendelkezett, e törvényi szabályozásnak eleget téve, a megfelelő eljárási rend alapján járó adóösszeget visszaigényelte, amely eljárása a keresetnek nem volt a tárgya. Álláspontja szerint tévedett az alperes és az elsőfokú bíróság abban, hogy kizárólag a Mód.tv.-nek tulajdonított jelentőséget, és figyelmen kívül hagyta az uniós jog elsőbbségét, közvetlen alkalmazhatóságát. Az uniós jog alapján jár a késedelmi kamat, mert azt sértette a nemzeti szabályozás, így kérelme elutasítása jogsértő. Analógiaként jelölte meg az Art. 37.§ (6) bekezdését, amelyet alkalmazhatónak értékelt, mint a szintén kamatfizetésről rendelkező 124/C.§-t. Számítása pedig pontos és teljes körű.
- [16] Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.
- [17] A peres felek további nyilatkozataikban fenntartották és részletezték jogi álláspontjaikat.

A Kúria döntése és annak jogi indokai

- [18] A felülvizsgálati kérelem alapos.
- [19] A Kúriának hivatalos tudomása van arról, hogy a Mód.tv-re alapított adó-visszaigényléshez kapcsolódó kamat tárgykörében az országban számos közigazgatási per volt folyamatban, amelyekben benyújtott felülvizsgálati kérelmek folytán a

Kúrián is több felülvizsgálati eljárás indult. A pénzügyileg nem rendezett beszerzésekhez kapcsolódó, visszaigényelhetővé vált áfa utáni kamat kérdésében a Kúria 2016. november 17. napján a Kfv.V.35.205/2016/7. számú, 2016. november 24-én a Kfv.I.35.472/2016/5. számú ítéleteiben döntött. E tény- és jogazonos ügyekben meghozott kúriai döntésekkel a Kúria teljes körűen egyet ért, azoktól eltérni nem kíván.

- [20] Rögzíti a Kúria, hogy mindkét kúriai döntéssel érintett másodfokú határozatban az adóhatóság - részben helyt adva az adózó kérelmének - rendelkezett kamat kiutalásáról. Az alperes nem jelölte meg határozatában azt a jogszabályhelyet, amely lehetővé tenné számára, hogy az adóhatóság megkülönböztetés nélküli eljárását előíró Art. jogelvnek a figyelmen kívül hagyásával, tény- és jogazonos ügyekben eltérően dönthet.
- [21] A jogerős ítélet felülvizsgálatának kereteit meghatározza a felülvizsgálati kérelem tartalma (polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény, a továbbiakban: Pp. 275.§ (2) bekezdés). A Kúria e törvényhelyben foglaltakra figyelemmel kifejti, hogy az EUB tagállami kötelezettszegési eljárásban meghozott C-274/10. számú ítélete szerint (54. pont) a HÉA-irányelv 183. cikke nem engedi a tagállamok számára, hogy a HÉA alapjául szolgáló ügylet fejében járó ellenérték megfizettségének feltételéhez kössék a levonható HÉA-különbözet visszatérítéséhez való jog gyakorlását. Így Magyarország az Áfa tv.-ben szabályozott megfizetettségi feltétellel (Áfa tv. 186.§-ának 2011. szeptember 26-ig hatályban volt (2)-(4) bekezdéseiben foglaltak) túlterjeszkedett annak a mozgástérnek a keretein, amellyel a tagállamok a 183. cikk alapján rendelkeznek.
- [22] A jogalkotó, hogy az EUB C-274/10. számú ítéletében foglaltaknak eleget tegyen, jogharmonizációs céllal megalkotta a Mód.tv.-t és a hatályba léptetésével egyidejűleg az Áfa tv. sérelmezett 186.§ (2)-(4) bekezdéseit hatályon kívül helyezte. A Mód.tv. teremtette meg annak lehetőségét, hogy az adózó azon összeget, amelyre e törvény hatálybalépését megelőzően utoljára esedékes, benyújtott áfa bevallásában az Áfa tv. hatályon kívül helyezett 186.§ (2)-(4) bekezdése alapján - kizárólag a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó adóként szerepeltetett összeg miatt - visszaigénylési jogát nem érvényesíthette, 2011. október 20. napjáig az állami adóhatósághoz formanyomtatványon benyújtott kérelmében igényelhetette vissza, vagy e határidőtől függetlenül a rá vonatkozó szabályok szerinti bevallásában a fizetendő adót csökkentő tételként elszámolhatja, illetve bevallásában visszaigénylési jogát érvényesítheti (1.§ (1) bekezdés). A megfizetettségi feltétel miatt göngyölített adó visszaigénylésének jogszabályi alapja a Mód.tv., annak hatályba lépésétől: 2011. szeptember 27-től kezdődően.
- [23] Az első- és másodfokú határozat is tartalmazza azt a felperes

által nem vitatott, keresettel nem támadott tényt, hogy a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó, korábban vissza nem igényelhető, a 2011. október 20-án benyújtott áfa adóbevallásában szerepeltetett adóösszeget számára az adóhatóság kiutalta.

- [24] A felperes visszaigénylési jogának érvényesítése adóösszegre vonatkozott, mégpedig arra, amelyet az Áfa tv. uniós jogba ütköző (a Mód.tv. 5.§-ával hatályon kívül helyezett) rendelkezései miatt korábban vissza nem igényelhetett és így - mivel hozzá nem juthatott - nem is használhatott.
- [25] Az EUB a C-654/13. számú végzésében kifejezetten akként rendelkezett, hogy a HÉA-irányelv 183. cikkével ellentétes az a tagállami szabályozás és gyakorlat, amely kizárja a késedelmi kamat fizetését azon HÉA összeg után, amelyet az uniós joggal ellentétesnek nyilvánított nemzeti szabályozás folytán nem lehetett ésszerű határidőn belül visszaigényelni. Az EUB szerint a nemzeti jog feladata, hogy meghatározza az ilyen kamatok kifizetésére vonatkozó szabályokat.
- [26] Pénztartozás után, amint arról nemzeti jogunkban a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény 6:47.§-a rendelkezik, kamat jár. A kamat a pénz használatának ellenértéke, lehet ügyleti vagy késedelmi. A Ptk.-beli szabályozásnak „a pénztartozás után” részével azonos rendelkezést tartalmaz - szintén a nemzeti jogunk részét képező - Art. 124/C.§-ának (6) bekezdése is, előírva, hogy a „visszatérítendő adó után” fizet kamatot az adóhatóság.
- [27] A Mód.tv.-ben meghatározott adóösszeg után az Art. 124/C.§-ának (6) bekezdése alapján jár tehát a kamat, és az adóösszeghez, illetve az az után járó kamathoz az adózó visszaigénylési jogának érvényesítésével juthat. A kamat mértéke e jogszabályhelyben meghatározottak szerint a jegybanki alapkamattal azonos (egyszeres) mérték. Az alperes és az elsőfokú bíróság ellentétes álláspontja téves.
- [28] A Mód.tv. az a nemzeti jogszabály, amelynek alkalmazásával az adózó visszaigénylési jogát érvényesítheti, illetve a hatályba lépése: 2011. szeptember 27. napjától visszaigényléssel hozzájuthat a (megfizetettségi feltétel miatt továbbgörgetett) adóösszeghez és az az után járó kamathoz. A kamatigényléshez való jog is a jogharmonizáció megteremtésekor, a Mód.tv. hatályba lépésének napján nyílt meg.
- [29] Rámutat még a Kúria, hogy az Art. 124/C.§-ának (6) bekezdése a 124/D.§-ának (3) bekezdésével azonosan akként rendelkezik, hogy a visszatérítésre „a költségvetési támogatás kiutalására vonatkozó rendelkezéseket kell megfelelően alkalmazni”. E törvényi szabályozás a kamatot nem minősíti költségvetési támogatásnak, ilyen definíciót az Art. 4.§-ának (1) bekezdés b) pontja („E törvény hatálya kiterjed a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalap terhére törvényben, kormányrendeletben vagy miniszteri rendeletben

meghatározott feltételek alapján juttatott támogatásra") sem tartalmaz. Az Art. 124/C.§-ának (6) bekezdése a 124/D.§-ának (3) bekezdésével egyező szabályozással eljárásról rendelkezik, a jogalkotó az adó visszatérítésével egyidejűleg járó kamat fizetésének és a költségvetési támogatás kiutalásának eljárási rendjét kapcsolta össze akként, hogy a kamatfizetés eljárására a költségvetési támogatás kiutalásának eljárási szabályait rendelte alkalmazni.

- [30] Az adóhatóság jogsértő döntéssel a kérelmet elutasítva nem ismerte el a kamatfizetés jogalapját, ezért alperesnek az összegszerűséggel kapcsolatos, adattartalmat és levezetést nélkülöző megállapítása - határozata 7. oldalán a harmadik bekezdésben - érdemi vizsgálatra nem alkalmas.
- [31] A felperesnek tehát a nemzeti jogunk alapján jár kamat, amit az alperes - téves jogi álláspontja miatt - nem fizetett meg. Az adóhatóság nemfizetés, fizetési késedelem esetén késedelmi kamatfizetésre köteles, amely esetben alkalmazandó az Art. 37.§ (6) bekezdése.
- [32] Mindezek folytán a Kúria a Pp. 275.§ (4) bekezdése alapján az elsőfokú bíróság ítéletét, az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte.
- [33] A megismételt eljárásban az elsőfokú hatóságnak a felperes részére kamatot kell fizetnie. A kamat összegszerűségének megállapítása során figyelemmel kell lennie a megjelölt kúriai ítéletekben foglaltakra.

A döntés elvi tartalma

- [34] *A 2011. évi CXXIII. törvény az a nemzeti jogszabály, amely alkalmazásával - és az Áfa tv. 186.§ (2)-(4) bekezdéseinek hatályon kívül helyezésével - az adózó visszaigénylési jogát érvényesítheti, illetve a hatályba lépése: 2011. szeptember 27. napjától visszaigényléssel hozzájuthat a (megfizetettségi feltétel miatt továbbgörgetett) adóösszeghez és az az után járó kamathoz. A kamatigényléshez való jog is a jogharmonizáció megteremtésekor, a Mód.tv. hatályba lépésének napján nyílt meg.*

Záró rész

- [35] A Kúria az alperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte a felperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltségének a megfizetésére.
- [36] A tárgyi illetékeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről a Kúria a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 14-a alapján rendelkezett.

Budapest, 2017. január 19.

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