



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.V.35.139/2022/7.

A tanács tagjai: Dr. Darák Péter a tanács elnöke
Dr. Demjén Péter előadó bíró
Dr. Márton Gizella bíró
Dr. Stefancsik Márta bíró
Dr. Drávecz Margit bíró

A felperes: felperes
(cím1.)

A felperes képviselője: Becher és Torma Ügyvédi Iroda
(eljáró ügyvéd: dr. Butor Gábor, cím2)

Az alperes: NAV Fellebbviteli Igazgatósága
(cím3)

Az alperes képviselője: dr. Nyitrai Szilvia kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság neve és a felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Szegedi
Törvényszék 2021. december 8. napján kelt 2.K.700.681/2021/13. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Szegedi Törvényszék 2.K.700.681/2021/13. számú ítéletét – az indokolás részbeni megváltoztatásával – hatályában fenntartja. A kereseti illeték viselésére vonatkozó rendelkezését hatályon kívül helyezi.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 127.690 (százhuszonhétezer-hatszázkilencven) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak – külön felhívásra – 360.455 (háromszázhatvanezer-négyszázötvenöt) forint kereseti, illetve 510.760 (ötszáz tízezer-hétszázhatvan) 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 az elsőfokú adóhatóságnál 2014. november 17. napján kérelmet terjesztett elő a pénzügyi rendezettségi feltétel miatt vissza nem térített áfa után 2008. október és 2011. augusztus 11. közötti időszak vonatkozásában 13.603.664 Ft összegű kamat és e kamat késedelmes kiutalása miatt kamatos kamat kiutalása iránt.

[2] Az elsőfokú adóhatóság a felperes kérelmének részben helyt adott és a 2015. november 17. napján kelt 3843788153 számú határozatával elrendelte a felperes javára 6.566.000 Ft áfa kamat jóváírását és kiutalását az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 124/D. § (3) bekezdése alapján, valamint elrendelte ezen összeg után a régi Art. 37. § (6) bekezdése szerinti mértékben 2014. december 20. napjától a kiutalás napjáig terjedő időszakra számított kamatos kamat kiutalását is. A felperes a fellebbezési jogáról lemondott, ezért az elsőfokú határozat 2015. november 30. napján jogerőre emelkedett.

[3] A felperes 2017. június 16. napján a fenti határozat módosítása iránt – az adóhatóság által új kérelemnek tekintett – kérelmet terjesztett elő, melyben előadta, hogy a Kúria 2016. november 24. napján kelt Kfv.I.35.472/2016/5. számú ítéletében foglaltak értelmében a felperes részére 2005. december és 2008. november közötti időszakra is jár kamat, valamint ezen kamatösszeg késedelmes kiutalása miatt kamatos kamat is.

[4] Az elsőfokú adóhatóság a 2017. augusztus 2. napján kelt 2202846483 számú határozatával a felperes kérelmét részben megalapozottnak találta és a 3843788153 számú

határozatban megállapított 6.566.000 Ft jóváírandó kamat összegét 6.927.000 Ft összegre emelte fel és elrendelte a felperes részére 361.000 Ft kamat jóváírását és kiutalását, egyebekben a kérelmet elutasította. Az elutasítás okaként arra hivatkozott, hogy a 2017. június 16. napján előterjesztett kérelem az eredeti kérelemhez képest új kérelemnek minősül, amelyet a felperes elévülési időn túl terjesztett elő, így a kiterjesztett időszakra vonatkozó kamatigény elévült.

[5] A felperes fellebbezése alapján eljáró alperes a 2017. november 13. napján kelt 2233636213 számú határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta és a jóváírandó kamat összegét 6.931.000 Ft-ban állapította meg, ezért 365.000 Ft kamat jóváírását és kiutalását rendelte el. Az alperes jogszerűnek ítélte, hogy az elsőfokú adóhatóság a felperes 2005. decembertől 2008. szeptemberig terjedő időszakra vonatkozó kamatigényét elévülésre hivatkozva elutasította, mivel erre az időszakra a felperes csak 2016. december 31. napját követően, 2017. június 16. napján nyújtott be kérelmet. Azzal a megállapítással is egyetértett, hogy a felperesbe beolvadt, a CT.H. Kft. pénzügyileg nem rendezett beszerzésekhez kapcsolódó áfa utáni kamatigénye is határidőn túli, azaz a kamatigényléshez való joga elévült.

A kereset és a védírat

[6] A felperes keresetében az alperes határozatának megváltoztatását kérte akként, hogy az elsőfokú bíróság által megállapított kamaton túl a 2005. december és 2008. szeptember közötti időszak vonatkozásában kamatot, valamint ezen kamatösszeg késedelmes kiutalása miatt további kamatot állapítson meg. Másodlagosan az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését és az adóhatóság új eljárásra történő kötelezését kérte. Kifejtette, hogy a 2005. december-2008.szeptember közötti időszakra vonatkozó kamatigénye nem évült el, mivel azt az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (a továbbiakban: Mód.tv.) alapján beadott áfabevallásában érvényesítette, majd 2014. november 17. napján elévülési időn belül szólította fel az adóhatóságot a teljesítésre. A kamatfizetési kötelezettség nem függ semmilyen további eljárási feltételtől és az adóhatóságnak a kamatigényét automatikusan, minden további kérelem és hatósági eljárás nélkül kellett volna teljesítenie az áfa visszaigénnyeléssel egyidejűleg. Az elévülés időpontját helytelenül állapította meg az adóhatóság. Az EUB által alkalmazni rendelt egyenértékűség és tényleges érvényesülés elvét sérti az a tagállami gyakorlat, amely alacsonyabb összegű kamat realizálását teszi lehetővé a számára csupán azért, mert olyan időszakban próbálta meg rászorítani az adóhatóságot a kamat kiutalására, amikor az adóhatóság jogszabálysértő módon az adózónak járó kamat összeget a törvénysértésnél alacsonyabb összegben határozta meg. A per tárgyalásának felfüggesztése mellett előzetes döntéshozatalai eljárás kezdeményezése iránti kérelmet terjesztett elő.

[7] Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását és perköltségben marasztalását kérte.

[8] Az elsőfokú bíróság jogelődje a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 10.K.27.057/2018/11. számú végzésével a per tárgyalását az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) előtt C-13/2018. és C-126/2018. szám alatt folyamatban lévő Sole-Mizo Zrt. és Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. egyesített ügyek jogerős befejezéséig felfüggesztette. A felfüggesztés időtartama alatt az EUB ezen ügyben hozott döntésére tekintettel 2020. augusztus 3-án a felperes az elsőfokú adóhatóságnál kérelmet terjesztett elő, amelyben a társaság részére 2016. december 31. napjáig benyújtott késedelmi kamat iránti kérelme alapján a megállapított és az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 274/G. § (3) bekezdése, a vonatkozó magyar bírósági gyakorlat, valamint a Sole-Mizo döntés és az abban hivatkozott uniós jogelvek és szabályok alapján a felperes részére járó kamat közötti különbözet megállapítását, valamint a társaság részére történő kiutalását kérte.

[9] Az alperes a 2020. szeptember 22. napján meghozott 4319988485 iktatószámú határozatával a 2017. november 13. napján kelt 2233636213 számú határozatát akként módosította, hogy a felperes részére megállapított egyszeres jegybanki alapkamat mértékével számított 6.931.000 Ft kamaton felül – tekintettel arra, hogy a mindenkori jegybanki alapkamat két százalékponttal növelt mértékével számítottan a felperes 9.307.000 Ft kamatösszegre jogosult – további 2.376.000 Ft kamatkülönbözetet, valamint a kamatkülönbözet után 2011. december 6. napjától a tényleges kiutalás napjáig a régi Art. 37. § (6) bekezdése szerinti késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot állapított meg, amely alapján a felperes mindösszesen 9.307.000 Ft kamatösszegre jogosult.

[10] Az elsőfokú bíróság a 2021. május 25. napján kelt 2.K.700.550/2020/3. számú végzésével az eljárás felfüggesztését megszüntette és elrendelte a per folytatását figyelemmel az EUB C-13/18. és C-126/18. számú egyesített ügyeiben hozott ítéletre.

[11] Az alperes 2021. június 29. napján küldte meg az elsőfokú bíróság részére a 2020. szeptember 22. napján kelt 4319988485 számú határozatot és az ahhoz kapcsolódó kamattáblázatot. A törvényszék a felperes részére a 4. sorszámú végzésével megküldte az alperes módosító határozatát és nyilatkozatra hívta fel azzal, hogy a határidőn túl előterjesztett nyilatkozatot a bíróság figyelmen kívül hagyja és a rendelkezésre álló adatok alapján hozza meg a döntését. Azonban a felperes a részére biztosított 15 napos határidőben észrevételt nem tett, hanem csak a 2021. szeptember 29. napján tartott folytatólagos tárgyaláson szóban módosította a keresetét. Eszerint fenntartotta a 2005-2008-as időszakra vonatkozó kamatigényét azzal, hogy ezen a időszak vonatkozásában is elévülési időn belül terjesztette elő kérelmét és a teljes időszak vonatkozásában kérte a megállapított kamaton felül a monetáris értékvesztés 2%-os mértékének figyelembevétele mellett annak megfizetését. Ezért az alperes határozatának megváltoztatását kérte akként, hogy a felperes részére késedelmesen kiutalt áfa után járó kamatot az uniós joggal összhangban a kereseti kérelem benyújtását követően meghozott Sole-Mizo ügyben hozott döntésben rögzített szempontrendszer szerint állapítsa meg a bíróság. Másodlagosan az alperes határozatának hatályon kívül helyezését és az alperes új eljárásra kötelezését kérte.

[12] Az alperes a módosított keresetre tett nyilatkozatában kifejtette, hogy a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó áfa után a kamat kérelemhez kötött, az hivatalból nem jár, így a kamat kifizetésére kizárólag a 2016. december 31. napjáig benyújtott kérelmek esetében van lehetőség, amit a felperes a 2005-2008-as időszak vonatkozásában elmulasztott. A monetáris értékvesztéssel kapcsolatosan határozatát akként módosította, hogy a mindenkorin jegybanki alapkamat két százalékponttal növelt mértékével számítottan állapította meg a felperesnek járó kamat összegét az EUB döntését követően beiktatott Art. 274/G §-ára tekintettel. Ennek során figyelemmel volt a módosított Art.195. §-ában, 196.§ (1) bekezdésében és 197. § (3) bekezdésében foglaltakra is. A módosított határozata ezért megfelel a Sole-Mizo ügyben hozott döntésnek, melyre tekintettel a felperes keresetének elutasítását kérte.

Az elsőfokú ítélet

[13] Az elsőfokú bíróság ítéletével a felperes keresetét elutasította. Ítéletének indokolásában a pénzügyi rendezettségi feltétel miatt vissza nem térített áfa után járó kamat szabályozási háttérét és gyakorlatát bemutatva hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.133/2021/5. számú döntésére, az EUB C-274/10. számú döntésére, a Mód. tv. rendelkezéseire, az EUB C-654/13. számú döntésére, a Kúria Kfv.I.35.472/2016/5. számú határozatára, valamint a C-13/18. és C-126/18. számú egyesített Sole-Mizo-Dalmandi ügyekben hozott döntés tartalmára, az Alkotmánybíróság 3040/2021.(II.19.) számú döntésére. Előadta, hogy a felperes az áfakamat és késedelmi kamat megfizetése iránt 2014. november 17-én terjesztett elő kérelmet, amiben pontosan megjelölte azt az időszakot (2008. október és 2011. augusztus 11. között), melyre vonatkozóan kamatigényét érvényesítette. Erről a kérelemről döntött az adóhatóság, majd a döntést követően az EUB Sole-Mizo ítéletben foglaltak alapján számolta át a felperest megillető kamatot és módosította saját hatáskörben a határozatát. Helytállóan értékelte az alperes, hogy a 2005. december és 2008. november közötti időszakra nézve a felperes korábban igényt nem terjesztett elő, ezért azt új kérelemnek kellett tekinteni, ami az Art. 164. § (1) bekezdésében foglaltak alapján elkésztett, hiszen azt 2017. májusában, 2016. december 31-ét követően jelentette be, így elévült.

[14] Téves az a felperesi álláspont, hogy az adóhatóságnak hivatalból kellett volna intézkednie a pénzügyi megfizetettségi feltétel miatt göngyölítésre kötelezett áfára jutó kamat kifizetéséről. Sem a hatályos nemzeti jogszabályi rendelkezésekből, sem a Kúria korábbi döntéséből, sem a Delphi végzésből nem vezethető le az a következtetés, hogy az alperesnek hivatalból intézkednie kellett volna a kamat felszámításáról és kiutalásáról a perbeli tényállás alapján. Ezért azt is leszögezte, hogy nem sérült az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve sem. Az igényérvényesítés határidejével kapcsolatosan újabb előzetes döntéshozatal iránti kérelem várható előterjesztéséről nyilatkozott a felperes, azonban az ítélet meghozataláig arra nem került sor. A felperes által e körben hivatkozott kérdés azonban az ügy eldöntése szempontjából irreleváns is. A hatósági és a bírósági gyakorlat változása nem teszi lehetővé az elévült követelések érvényesíthetőségének újra éledését, amely nem ütközik sem nemzeti, sem uniós jogba.

[15] A monetáris értékvesztésre vonatkozó keresetkiterjesztés kapcsán a Pp. 330. § (2) bekezdésére hivatkozott, miszerint a keresetlevelet a felülvizsgálni kért határozat közlésétől számított 30 napon belül lehet benyújtani. A keresetváltóztatásra a régi Pp. 335/A.§ (1) bekezdése vonatkozik. A régi Art. az adóhatóságnak lehetőséget biztosított a határozata módosítására, és amennyiben a határozata meghozatalát követően meghozott újabb határozattal módosítja határozatát a hatóság, a módosítás következtében az érdemi döntést kettő határozat tartalmazza, a döntés pedig a két határozat rendelkezéseinek együttese. A módosító határozat vonatkozásában is vizsgálni kell az eljárásjogi szabályok megtartottságát. Az adóhatóság a felperes javára módosította 4319988485 iktatószámú határozatával a 2889275704 iktatószámú határozatát. A módosító határozattal szemben önálló keresetindításnak volt helye. A jogi képviselővel eljáró felperes önálló keresettel nem kérte az alperes határozata jogszerűségének vizsgálatát és a törvényszék felé sem jelezte az eljárás felfüggesztése alatt, hogy a módosító határozat számára sérelmes rendelkezést tartalmaz. A felfüggesztés megszüntetését követően a bíróság 4. számú végzésében foglaltaknak sem tett eleget, mert a bíróság által a felperesnek megküldött alperesi módosító határozatra határidőben észrevételt nem tett, az abban foglaltakat nem vitatta. Az ezt követően 2021. szeptember 29. napján megtartott folytatódó tárgyaláson azonban a keresetét az egy évvel korábban, 2020. szeptember 22. napján meghozott módosító határozatára is kiterjesztette azzal, hogy a megállapított kamaton felül a monetáris értékvesztés 2%-os mértékének figyelembevételét és megfizetését is kérte a teljes időszak vonatkozásában. A keresetmódosítás a régi Pp. 330.§ (2) bekezdésébe, 335/A § (1) bekezdésébe ütköző tiltott keresetkiterjesztésnek minősül, ezért azt érdemben nem vizsgálta. Ugyanakkor a kereset kiterjesztés körében tett szóbeli nyilatkozat általánosságokat tartalmazott, nem fejtette ki felperes, hogy az alperes által a módosított határozatban feltüntetett további két százalékponttal növelt mértékű kamat, mint monetáris értékvesztés ellentételezése, milyen okból jogszabálysértő.

A felülvizsgálati kérelem és az ellenkérelem

[16] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat meghozatalára utasítását, másodlagosan az alperesi határozat és az elsőfokú határozat hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását kérte.

[17] Indokolása szerint az elsőfokú ítélet sérti a régi Art. 124/C-D. §-ait, valamint 164. §-át, mivel a 2005. december és 2008. szeptember közötti időszakra vonatkozóan járó késedelmi kamat és e kamat késedelmes kiutalása miatt járó további kamat (kamatos kamat) megállapítását megtagadta annak ellenére, hogy a felperes ezen időszakban szabályszerűen, illetve határidőben feltüntette a késedelmi kamat megállapításának alapjául szolgáló, pénzügyileg nem rendezett beszerzésre jutó áfa összegeket bevallásaiban. A 2014-ben benyújtott kamatigény érvényesítésére irányuló kérelem a már mulasztásban lévő adóhatóság felhívása volt arra, hogy a járó kamatot a felperes részére utalja ki. Megjelölte a kamatigény jogalapját, illetve az összecszerűséget a kérelemben. Azzal, hogy a felperes 2005. december

és 2008. szeptember közötti időszakra beadott áfabevallásaiban a vonatkozó áfaösszegeket feltüntette, elévülési időn belül teljesítette az uniós jogból, illetve a Kúria jelenleg irányadó gyakorlatából eredő követelményeket.

[18] Az elsőfokú ítélet ellentétes a Kúria Kfv.V.35.177/2021/6. számú ítéletével, amelyben a Kúria jog és tényazonos ügyben kimondta, hogy kérelemnek tekintendő az áfa kiutalási kérelmet tartalmazó bevallás is, valamint független attól, hogy a külön kérelemben az adózó nem a teljes jogosultsági időszakot jelölte meg, az adóhatóság nem állapíthatta meg jogszerűen a kamatigény elkésettségét. Az elsőfokú bíróság a hivatalbóliság fogalmát csakúgy, mint az alperes, tévesen értelmezte. Felperes értelmezése szerint, ha a bevallásaiban szabályszerűen feltüntette a kamat alapját képező áfa összegeket, úgy alperes minden további beadvány nélkül köteles lett volna az ezen időszakra eső bevallásait is megvizsgálni a megváltozott joggyakorlat alapján. A 2017. évben benyújtott keresetlevelének 3.1. pontjában már utalt erre. Hivatkozott a Kúria Kfv.V.35.177/2021/6.számú ítéletének [39] pontjára. Szerinte az alperes feloldhatatlan önellentmondásba került az eljárások során, mivel abból, hogy az alperes a késedelmi kamat megfizetésével már általa is elismerten 2011-ben késedelembe esett, az következik, hogy valamennyi kamat kiutalásához szükséges feltétel ekkor már rendelkezésre állt.

[19] Az ítélet sérti a Pp. 335/A. § (1) bekezdését, illetve a felperes tisztességes eljáráshoz való jogát, mivel a felperes keresetpontosítását tévesen, tiltott keresetkiterjesztésként (keresetmódosításként) értékelte annak ellenére, hogy a felperes keresetpontosítása arra irányult, hogy a kamat megállapítását a bírósági eljárás időtartama alatt a Sole-Mizo ítéletben, illetve az e döntés alapján meghozott Art. 274/G. §-ban foglaltakra is figyelemmel hozza meg. A keresetpontosítás annak egyértelműsítését szolgálta, hogy a felperes kéri-e az időközben meghozott Sole-Mizo ítéletben foglalt értelmezés figyelembevételét a kereset elbírálásakor. Az, hogy elsőfokú bíróság figyelmen kívül hagyta a Sole-Mizo ítéletet azért is önellentmondó, mert már a 2018-ban tartott bírósági tárgyaláson úgy vélte, hogy az EUB ezen eljárása relevanciával bír a kereset vonatkozásában. Ezt támasztja alá a 10.K.27.057/2018/11.számú jegyzőkönyv, amelyben alaposnak találta a felperes indítványát a per tárgyalásának az EUB döntésének meghozataláig történő felfüggesztése tárgyában. Az elsőfokú bíróság teljes mértékben elzárta annak a lehetőségét, hogy a felperes ügyében a Sole-Mizo ítélet figyelembevételére sor kerülhessen, megsértve a Sole-Mizo ítéletben felhívott tényleges érvényesülés elvét és kizárva a Sole-Mizo ítéletben foglalt monetáris értékvesztés követelményének, valamint az Art. 274/G. §-ának figyelembevételét az ügyben.

[20] Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában történő fenntartását kérte. Álláspontja szerint az arra jogosult adózók a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó áfa visszaigénylését tiltó tagállami szabályozás hatálya alatt is gyakorolhatták a levonási jogukat. A pénzügyileg nem rendezett beszerzések elszámolhatóak voltak a beszerzési oldalon az értékesítés kapcsán befizetendő áfával szemben, csak a kiutalást korlátozta a közösségi joggal ellentétes jogi szabályozás. A Mód.tv. Hatályba lépését követően benyújtott áfabevallásban feltüntetett összeg nem utalhat az elévülési időn belüli azon időszakokra, melyek bevallásai pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó áfát tartalmaztak, csak és kizárólag az utolsó időszakra, melyről az adózó bevallást nyújtott be. Ezért a régi Art. 124/D. § (3) bekezdése szerinti kamatfizetési kötelezettség csak és kizárólag

a bevallásban szereplő összegre vonatkozik, korábbi időszakokra vonatkozó áfa kamatfizetési kötelezettség nem keletkezhet abból. Ezért az adózókat korábbi időszakok tekintetében kizárólag külön a régi Art. 124/C. §-a alapján benyújtott kérelem alapján illethette meg kamat. Önmagában az a körülmény, hogy a felperes esetlegesen 2005. december és 2008. szeptember közötti időszakban is áfa visszaigénylő pozícióban lehetett, nem jelenti azt, hogy kérelem benyújtása nélkül jogosult ezen időszak tekintetében kamatra. Az EUB C-13/18. és C-126/18.számú Sole-Mizo Zrt.-Dalmandi Zrt. egyesített ügyben kifejezetten a kamatnak az igényléséről és a kamatfizetés iránti kérelemről fejtette ki az alperessel megegyező álláspontját és nem azt mondta ki, elegendő az áfa iránti kérelem a kamat megállapításához. Épp ellenkezőleg, az 57.) és 58.) pontban közvetve épp abban foglalt állást, hogy magát a kamatot is kifejezetten igényelni kell, méghozzá elévülési időn belül.

[21] A felperes az alaphatározatot módosító határozattal szemben határidőben önálló keresetet nem terjesztett elő, illetve a bíróság felhívására határidőben észrevételt nem tett, csupán a folytatólagos tárgyaláson terjesztett elő szóban keresetet. Azáltal, hogy a jogalkotó módosította az Art. 195. §-át, 196. § (1) és (6) bekezdését, 197. § (3) bekezdését, amely megfelel a régi Art. 124/C-D. §-iának, eleget tett az EUB ítéletben foglalt elvárásoknak, a kamat mértékét megemelte két százalékponttal és ezzel biztosította a késedelmesen kiutalt áfa utáni kamat EUB döntésének megfelelő mértékét, ami magában foglalja a monetáris értékvesztést is.

A Kúria döntése és jogi indokai

[22] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.

[23] A Pp. 271. § (2) bekezdése értelmében a jogerős ítélet felülvizsgálatát a fél jogszabálysértésre hivatkozással kérheti. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria azt vizsgálja, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben megjelölt körben jogszabálysértő-e. A régi Pp. 275. § (1) - (4) bekezdése alapján a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozatot a rendelkezésre álló iratok alapján, a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálhatja felül. Bizonyítás felvételének nincs helye.

[24] A Kúria mindenekelőtt azt vizsgálta, hogy az elsőfokú bíróság helytállóan minősítette-e a felperes keresetmódosítását, ugyanis a törvényes határidőben előterjesztett, illetve módosított kereset teljes körű elbírálásának hiánya az ügy érdemére is kiható eljárási jogszabálysértés lehet, amely kizárhatja a jogerős ítélet érdemi felülvizsgálatát.

[25] A Pp. 337. § (3) bekezdése értelmében a felperes a keresettel támadott határozat hivatalból vagy kérelemre történt módosítása folytán hozott új közigazgatási határozatra tekintettel megváltoztathatja keresetét.

[26] A Kúria leszögezi, hogy a felperes a 2017-ben előterjesztett eredeti keresetlevelében nem támadta az adóhatóság 2008. október és 2011. augusztus közötti időszakra vonatkozó, áfa-kamatot megállapító határozati rendelkezéseit, a felperes módosított keresetében azonban a 2014-ben és 2017-ben előterjesztett kérelmeiben szereplő „teljes” időszakra kérte a közösségi jognak megfelelő mértékű kamatok megállapítását.

[27] A Kúria a Kfv.I.35.230/2017/6. számú határozata – [28]-[30] bekezdéseiben – a Kfv.V.35.130/2011/10., Kfv.I.35.197/2012/7., és Kfv.I.35.524/2015/8., Kfv.I.35.234/2016/4. számú határozataira utalással – összefoglalta a Pp. 337. §-a értelmezésére kialakított gyakorlatát. Ebből kiemelés érdemel, hogy a bírósági felülvizsgálat során az alaphatározat és annak módosító határozata egyetlen egészet képez, joghatás kiváltására a két határozat csak együtt alkalmas [KGD2017.10. (Kfv.I.35.524/2015/8.)]. Ha a per során az alperes módosítja a keresettel támadott határozatot, a per további tárgya csak annak függvényében lesz meghatározható, hogy a módosítás a keresetben foglaltaknak mennyiben tesz eleget. Ha a módosítás érinti a kereseti kérelem valamely indokát, akkor azt a felperes vagy újabb indokokkal továbbra is vitathatja, vagy nyilatkozhat úgy, hogy a módosítás a kereseti kérelmének egészben vagy részben eleget tett: ekkor kerül sor a Pp. 337. § (2) vagy (3) bekezdésének alkalmazására. Ha a módosítás nem érinti a kereset indokaival meghatározott kereteket, a bírósági felülvizsgálatnak a tárgya akkor is a módosított határozat, azzal, hogy a felülvizsgálatra a módosítást követően is csak az eredeti kereseti kérelem korlátai között kerül sor.

[28] Jelen perben az eredeti kereset tárgya kizárólag a 2005. december és 2008. szeptember időszakra vonatkozó igény elutasításának jogszerűsége volt. Mivel a módosító határozat ezen alaphatározati elutasító rendelkezéseket ténylegesen nem érintette, a felperes joga a 2008. október és 2011. augusztus hónapra megállapított, 2%-kal megemelt kamatösszegek támadására jelen per keretei között a Pp. 337. §-a alapján sem nyílt meg. Ennek következtében nem volt megengedett a felperesi keresetmódosítás arra az időszakra, amely az eredeti keresetnek nem volt tárgya. A felperes önálló pert sem indított a módosító határozattal szemben, amely pert esetleg egyesíteni lehetett volna jelen perrel, így a 2008. október – 2011. augusztus időszakra bírósági jogorvoslatot nem vett igénybe. Ezért az elsőfokú bíróság helytállóan mellőzte e körben a felperes keresetmódosításának érdemi vizsgálatát.

[29] Ami az eredeti kereset tárgyát képező 2005. december és 2008. szeptember időszakra vonatkozó keresetmódosítást illeti, az elsőfokú bíróság helyesen szögezte le, hogy az adóhatóság a felperes javára módosította 4319988485 iktatószámú határozatával az alaphatározatát, a módosító határozattal szemben pedig önálló keresetindításnak volt helye. A felperes pedig önálló keresetet nem terjesztett elő a módosító határozat jogszerűségének vizsgálata tárgyában. A jelen felülvizsgálat alapját képező per tárgyalása jogerősen felfüggesztés alatt állt 2018. április 18. napjától, és az adóhatóság 2020. szeptember 22. napján, azaz a felfüggesztés tartama alatt hozta meg a módosító határozatát. A tárgyalás felfüggesztésével a Pp. 155. § (1) bekezdése szerint minden határidő megszakad, és csak a

felfüggesztés megszüntetésével kezdődik újra. A Pp. 155. § (2) bekezdése alapján a felfüggesztés tartama alatt tett minden bírói rendelkezés, úgyszintén a felek által teljesített minden perbeli cselekmény hatálytalan, kivéve a felfüggesztéssel, illetőleg az annak megszüntetésével kapcsolatos bírói rendelkezéseket és perbeli cselekményeket. Az elsőfokú bíróság a felfüggesztés megszüntetéséről 2.K.700.550/2020/3. szám alatt 2021. május 25-én hozott végzést. A 4. számú végzésében az elsőfokú bíróság az észrevételezési jog biztosítása mellett az alaperes előkészítő iratát küldte meg a felperesnek, s bár nem a Pp. 337. § (2)-(3) bekezdésében foglaltak szerinti nyilatkozattételre hívta fel őt, hogy a keresetét annak tükrében kívánja-e módosítani, de a felperes a felhívásra a megadott 15 napos határidőn belül nem nyilatkozott. Ennek megfelelően a felperes 2005. december és 2008. szeptember időszakra (is) vonatkozó, 2021. szeptember 29-i nyilatkozata – a közigazgatási perekben általánosan irányadó, a Pp. 330. § (2) bekezdése szerinti 30 napos, a közigazgatási döntés megtámadására törvényben előírt határidőre figyelemmel – elkészttség okán tiltott keresetmódosításnak minősül.

[30] Az elsőfokú bíróság tehát – ezen kiegészítésekkel – jogszabálysértés nélkül mellőzte mindkét időszakra a keresetmódosítás érdemi vizsgálatát.

[31] Az ügy érdemét illetően a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság részben téves indokolással, de helytállóan állapította meg, hogy a felperes 2017. június 16. napján előterjesztett kérelmét az adóhatóság jogszabálysértés nélkül utasította el elévülés okán.

[32] A Kúria kialakult gyakorlata alapján a Módtv. által bevezetett eljárásrend szerint az utolsó bevallásban szereplő göngyölített áfa visszaigénylése 2011. október 20-i határidővel rendkívüli kérelemmel is történhetett, azonban a főszabály a göngyölített áfa bevallásba történő beállítása volt. Ez a bevallás a közösségi joggal ellentétesen visszatartott áfa iránti igényérvényesítésnek (kérelemnek) minősül {Kfv.I.35.253/2021/5. ítélet [30] bekezdés, Kfv.I.35.472/216/5. ítélet [25] bekezdés, Kfv.I.35.117/2021/6. [27] bekezdés, Kfv.I.35.118/2021/6. [28] bekezdés, Kfv.35.177/2021/6. [39] bekezdés}. A Módtv. előírásai folytán az Art. 124/C-124/D. §-a szerinti önellenőrzés, illetve kérelem szabályai nem érvényesültek a tárgyi esetben, azonban ez eltérő szabályozás hiányában ez nem jelenti azt, hogy az adóhatóság kamatfizetési kötelezettségét előíró 124/C. § (6) bekezdése és 124/D. § (3) bekezdése nem alkalmazandó. A Kúria a 2017. május 18. napján meghozott Kfv.V.35.729/2016/8. számú ítélete [27] bekezdésében is kimondta, hogy „A Mód.tv.-ben meghatározott adóösszeg után az Art. 124/C. §-ának (6) bekezdése alapján jár tehát a kamat, és az adóösszeghez, illetve az az után járó kamathoz az adózó visszaigénylési jogának érvényesítésével juthat.”

[33] A 2005. december és 2008. szeptember közötti időszakban göngyölített áfa-t a felperes visszaigényelte, a közösségi jog tényleges érvényesülése érdekében a nemzeti szabályok értelmében a bevallása benyújtásával nem csak az áfa-ra, hanem a késedelem idejére kamatra is jogosulttá vált, amely kiutalásáról az adóhatóságnak hivatalból kellett volna intézkednie. Tévesen hivatkozott ezért az adóhatóság határozatában, illetve az elsőfokú

bíróság a jogerős ítéletében a kérelemre induló közigazgatási eljárás szabályaira, mert a göngyölített áfa-ra jutó kamat hivatalból (lett volna) fizetendő.

[34] Ugyanakkor tényszerűen az állapítható meg, hogy a kamatok kiutalása elmaradt, és a felperes eredetileg a 2014. november 10-i kérelmében, annak benyújtásától visszafelé számítva az 5 éves elévülési időre terjesztette elő igényét.

[35] A kamatra az Art. 124/C. § (6) bekezdése alapján – az Art. 37. § (6) bekezdésében foglaltak kivételével – a költségvetési támogatásra vonatkozó szabályokat kell alkalmazni. Az Art. 164. § (1) bekezdés 2. mondata szerint a költségvetési támogatás igényléséhez, a túlfizetés visszaigényléséhez való jog – ha törvény másként nem rendelkezik – annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az annak igényléséhez való jog megnyílt. A felperes részére az adóhatóság a kamatot a 2005. december - 2008. szeptember közötti időszakra elmulasztotta megállapítani, a felperes ezen igényét az elévülési időn belül érvényesíthette volna, az ötéves elévülési idő kezdő napja az adótöbbletre vonatkozó visszatérítési eljárást bevezető nemzeti szabályozás, vagyis a Módtv. hatálybalépésének időpontja volt. Figyelemmel arra, hogy az így számított elévülési idő 2016. december 31-én eltelt, a felperes ezt követően, így a 2017. júniusi kérelme alapján az adóhatóság előtt, illetve bírói úton a kamatigényét sikerrel már nem érvényesítheti [Kfv.V.35.577/2021/8.].

[36] A Kúria a felperes által felhívott Kfv.V.35.177/2021/6. számú ítélete [39] bekezdésében – részben eltérő tényállás mellett – is ennek megfelelően foglalt állást, amikor rögzítette, hogy „A felperes a megfizetettségi feltétel hatályban léte alatt bevételeiben szerepeltetett pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó áfa-t, és azt a Módtv. hatályba lépését követően bevételeiben levonásba is helyezte. A Kúria joggyakorlatából és az EUB C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) ítéletében foglaltakból a jelen ügyet érintően az következik, hogy függetlenül attól, hogy a felperes a 2015. december 30-i kérelmében a kamatszámítás időtartamát 2009. október 1. és 2011. július 31. közötti időszakra jelölte meg, az adóhatóság azon az alapon nem állapíthatta meg jogszerűen az áfa-kamatra vonatkozó igény elkésettségét, hogy a felperes külön kérelme nem tartalmazta a 2006. január és 2009. szeptember közti időszakot. Ennek oka, hogy a felperes a visszatartott áfa-t a Módtv. hatályba lépését követően bevételeiben érvényesítette, és a bevétel a Módtv. 1. § (1) bekezdése alapján szintén a közösségi jogba ütköző nemzeti szabály miatt visszatartott áfa visszafizetése iránti igény érvényesítésének, azaz kérelemnek minősül. Az adóhatóságnak így meg kellett volna vizsgálnia, hogy a felperes melyik, elévülési időn belül benyújtott bevétel tartalmazott visszatartott áfa iránti igényt, és ennek megfelelően rendelkeznie kellett volna nem csak az áfa visszatérítéséről (levonhatóságának elismeréséről), hanem az áfa-kamat megállapításáról is.”

[37] Nem osztja a Kúria a felperes azon álláspontját, hogy a jelen ügy sajátosságai miatt az elévülési szabályok alkalmazása sérti a közösségi jog tényleges érvényesülése és egyenértékűsége elveit, illetve a tisztességes eljáráshoz való jogát. Az elévülés kérdését az EUB C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) ítéletében is vizsgálta, és rendelkező rész

2) pontjában kimondta, hogy „Az uniós jogot és különösen a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan tagállami gyakorlat, amely az uniós joggal ellentétesnek nyilvánított nemzeti rendelkezés alkalmazása miatt visszatartott levonható hozzáadottértékadó-különbözet után járó kamatok kifizetése iránti kérelmek tekintetében ötéves elévülési időt határoz meg.” Az elévülés az igényérvényesítés időmúlás miatti korlátja, amely az uniós jogból eredő igényekre is alkalmazandó. A felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben az elsőfokú bíróság tekintettel volt az eljárás felfüggesztésének alapjául szolgáló előzetes döntéshozatali eljárás során meghozott ítéletre. A nemzeti eljárási szabályok alkalmazása (tiltott keresetmódosítás, elévülés) nem eredményezték a tisztességes eljárásához való jog sérelmét. A megfizetettségi feltétel közösségi jogba ütközését az EUB a 2011. július 28-i C-274/10.(Bizottság kontra Magyarország) ügyben mondta ki, amikor az Art. áfa visszatérítésre, kamatfizetésre vonatkozó 124/C. - 124/D. §-ai hatályban voltak. A felperes kamatigényét azonban 2016. decemberéig annak ellenére nem érvényesítette, hogy azt az adóhatóság részére nem állapította meg. Az időmúlás az igény érvényesíthetősége jogának megszűnését eredményezte.

[38] Mindezen indokok alapján a Kúria a jogerős ítéletet – az indokolás részbeni megváltoztatása mellett – a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[39] *Az elévülés az igény adóhatóság és bíróság előtti érvényesíthetőségének akadályja.*

Záró rész

[40] A Kúria a per tárgyának értékét – elfogadva a felperes 15. sorszámú beadványában e körben tett bejelentését – 5.107.597.- forintban állapította meg. Mivel az elsőfokú ítélet a kereseti illeték mértékét tévesen állapította meg, a Kúria a kereseti illeték viselésére vonatkozó rendelkezését hatályon kívül helyezte és az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 45/A. § (2) bekezdése, 39. § (1) bekezdése, 42. § (1) bekezdés a) pontja alapján állapította azt meg, míg a felülvizsgálati eljárás illetékét az Itv. 50. § (1) bekezdése alapján. A Kúria kereseti és felülvizsgálati illeték viselésére vonatkozó rendelkezése a 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdésén alapul.

[41] A Kúria a felperest az alperest megillető, a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.21.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdése alapján megállapított felülvizsgálati perköltségének viselésére a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte.

[42] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

[43] Az ítélet elleni további felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2022. május 19.

Dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

Dr. Demjén Péter s.k.
előadó bíró

Dr. Márton Gizella s.k.
bíró

Dr. Drávecz Margit s.k.
bíró

Dr. Stefancsik Márta s.k.
bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.139/2022/7-II. szám

A Kúria a Becher és Torma Ügyvédi Iroda (eljáró ügyvéd: dr. Butor Gábor, cím2) által képviselt felperes (cím1.)felperesnek a dr. Nyitrai Szilvia kamarai jogtanácsos által képviselt NAV Fellebbviteli Igazgatósága (cím3) alperes ellen közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Szegedi Törvényszék 2.K.700.681/2021/13. számú jogerős ítélete ellen előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán folyamatban volt felülvizsgálati eljárásban a Kúria 2022. május 19. napján kelt Kfv.V.35.139/2022/7. számú ítélet kijavítása tárgyában az alulírott napon – tárgyaláson kívül – meghozta a következő

k i j a v í t ó v é g z é s t:

A Kúria Kfv.V.35.139/2022/7. számú ítéletét akként javítja ki, hogy az illetékre vonatkozó rendelkezés helyesen:

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak – külön felhívásra – 306.455 (háromszázhatyvenöt) forint kereseti, illetve 510.760 (ötszázötvenöt) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

A kijavító végzés ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A Kúria saját hatáskörében eljárva a Kfv.V.35.139/2022/7. számú ítéletet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 270. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó 224. § (1) bekezdése szerint javította ki.

A Kúria által hozott végzés elleni felülvizsgálatnak a Pp. 271. §-ának (1) bekezdés e) pontja alapján nincs helye.

Budapest, 2022. május 19.

Dr. Darák Péter s.k.
a tanács elnöke

Dr. Demjén Péter s.k.
előadó bíró

Dr. Márton Gizella s.k.
bíró

dr. Drávecz Margit s.k.
bíró

Dr. Stefancsik Márta s.k.
bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő