

---

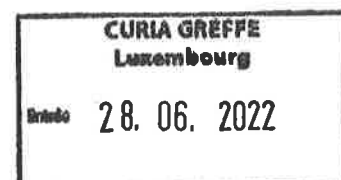
1.K.701.615/2021/16.

A Szegedi Törvényszék a Maklári Ügyvédi Iroda (6721 Szeged, Vidra u. 2., ügyintéző: Ifj. Dr. Maklári László ügyvéd) által képviselt **SOLE-MIZO Zrt.** (6728 Szeged, Budapesti út 6.) **felperesnek** – Dr. Nyitrai Szilvia kamarai jogtanácsos (6721 Szeged, Bocskai u. 14.) által képviselt **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (1134 Budapest, Dózsa György út 128-132.) **alperes** ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat elleni közigazgatási perében meghozta a következő

**v é g z é s t:**

A bíróság az eljárás egyidejű felfüggesztése mellett az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EuB) előzetes döntéshozatali eljárását kezdeményezi a következő kérdésben:

- 1) Olyan körülmények között, hogy a tagállami jog szerint a levonható hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) túlfizetés azon összege után járó kamatot (a továbbiakban: áfa-kamat), amelyet a „megfizetettségi feltétel” miatt nem lehetett visszaigényelni, a nemzeti jegybanki alapkamat plusz két százalékpontban meghatározott, a rövidtávú pénzüpiaci hitelkamatot nem vitásan fedező kamatmérték alkalmazásával, a héabevallási időszakok szerint kell kiszámítani oly módon, hogy e kamatok felszámításának kezdő időpontja azon héabevallási nyomtatvány benyújtására nyitva álló határidőt követő nap, amelyen az adóalany kimutatta azt a héatúlfizetését, amelyet a „megfizetettségi feltétel” miatt a következő adómegállapítási időszakra kellett átvinni, záró időpontja pedig a következő bevallási nyomtatvány benyújtási határidejének utolsó napja, úgy kell-e értelmezni az uniós jogot, különösen pedig a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 183. cikkét, a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség, valamint a közvetlen hatály és az arányosság elvét, továbbá az EuB a Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) és a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) egyesített ügyeiben hozott ítéletét (a továbbiakban: EuB-ítélet), hogy azokkal ellentétes az a jelen per tárgyát képezőhöz hasonló tagállami gyakorlat, amely az áfa-kamaton felül nem teszi lehetővé olyan kamat felszámítását is, amely arra szolgál, hogy ellensúlyozza az adóalany számára az előbbi bevallási időszakot követően a kamatok tényleges kifizetéséig az idő múlása által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló monetáris értékvesztést.
- 2) Az előbbi kérdésre adott igenlő válasz esetén úgy kell-e értelmezni az 1) kérdésben megjelölt uniós jogot és az EuB-ítéletet, hogy azokkal összeegyeztethető az, ha a tagállami bíróság a monetáris értékvesztésre alkalmazandó kamatmértéket az infláció mértékével egyezően határozza meg.



- 3) Úgy kell-e értelmezni az 1) kérdésben megjelölt uniós jogot és az EuB-ítéletet, hogy azokkal ellentétes az a tagállami gyakorlat, amely a monetáris értékvesztés összegének meghatározása során figyelembe veszi azt is, hogy a megfizetettségi feltétel bekövetkeztéig, vagyis a termék vagy szolgáltatás ellenértékének megfizetéséig a beszerzések adóval növelt ellenértéke az érintett adóalany rendelkezésére állt, illetve a monetáris értékvesztés időszakában tapasztalható infláció mértékén felül értékeli azt is, hogy milyen hosszú volt az az időszak, amíg az adóalany a héát nélkülözni volt kénytelen (nem igényelhetette vissza).

A végzés ellen fellebbezésnek nincs helye.

## I n d o k o l á s

### *Tényállás:*

#### *Előzmények*

- [1] Az EuB tagállami kötelezettségzegési eljárás keretében a 2011. július 28-án kelt C-274/10. számú ítéletében (a továbbiakban: Bizottság kontra Magyarország ügy) a közösségi jogba ütközőnek minősítette az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény 48. § (7) bekezdésében, valamint a 2008. január 1-jétől hatályos általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 186. § (2)-(4) bekezdéseiben előírt „megfizetettségi feltételt”. A jogalkotó az EuB döntése következtében az előbbi jogszabályi rendelkezéseket 2011. szeptember 27-vel hatályon kívül helyezte, egyben meghozta az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvényt (a továbbiakban: módosító törvény).
- [2] Az adózók a módosító törvény alapján 2011. október 20-ig rendkívüli visszaigénylési kérelmet nyújthattak be, amelyet az adóhatóságnak az e határidőtől számított 45 napon belül, azaz 2011. december 5-ig kellett teljesítenie.
- [3] Az EuB az adóhatósági késedelem esetére fizetendő kamat tagállami szabályozását előíró 2014. július 17-én kelt C-654/13. számú végzésében (a továbbiakban: Delphi-végzés) az uniós joggal ellentétesnek minősítette az uniós joggal ellentétesnek nyilvánított nemzeti szabályozás folytán észszerű időn belül vissza nem igényelhető hea utáni késedelmi kamat fizetést kizáró tagállami szabályozást és gyakorlatot, a részletszabályok megállapítását – az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása mellett – a tagállamokra hagyva.
- [4] A Delphi-végzést követően kialakított adóhatósági gyakorlat szabályszerűségéről a Kúria a 2016. november 24-i Kfv.I.35.472/2016/5. számú, a későbbiekben „a megfizetettségi feltétel miatt göngyölítésre kötelezett áfára jutó kamat megítélése (mérték, elévülés)” címen elvi határozatként közzétett ítéletében (EBH2017. K.18.; a továbbiakban: a Kúria 18/2017. számú elvi határozata) foglalt állást. A határozatban pontosította az általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) azon összege után járó kamatok kiszámítására vonatkozó részletes szabályokat, amelynek visszaigénylésére a „megfizetettségi feltétel” miatt nem kerülhetett sor.
- [5] A Kúria 18/2017. számú elvi határozata szerint két időszakot kell megkülönböztetni:



- Az áfabevallás benyújtási határidejének utolsó napját követő nap és a következő bevallás benyújtási határidejének utolsó napja közötti időszak vonatkozásában analógia útján az adózás rendjéről szóló törvény (a továbbiakban: régi Art.) 124/C.-124/D. §-ait kell alkalmazni, amely rendelkezések azon esetekre vonatkoznak, amikor az Alkotmánybíróság vagy a Kúria megállapítja, hogy valamely rendelkezés magasabb szintű nemzeti jogi normába ütközik;

- az adóhatóság által fizetendő kamat esedékességének napjától az adóhatóság által ezen kamat tényleges kifizetésének napjáig terjedő időszak vonatkozásában a régi Art. 37. §-ának (6) bekezdése alkalmazandó.

### *Alapeljárás*

- [6] A felperes a Delphi-végzésre hivatkozva 2016. december 30-án a 2005 decemberétől 2011 júniusáig terjedő különböző bevallási időszakok vonatkozásában a „megfizetettségi feltétel” miatt kellő időben vissza nem térített levonható áfakülönbözetek után járó, a magyar jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő kamatmértékkel számított kamatok, valamint ezen kamatok késedelmes megfizetése miatti kamatos kamat megállapítása és kiutalása iránti kérelmet nyújtott be az adóhatósághoz.
- [7] A vissza nem térített áfakülönbözetek miatti kamattal (áfa-kamat) kapcsolatban az alperes 2017. június 19-i 2235060377 iktatószámmon hozott másodfokú határozatában a „megfizetettségi feltétel” miatt vissza nem igényelhető áfakülönbözet összege után – a Kúria 18/2017. számú elvi határozatában lefektetett elveknek megfelelően, az egyes bevallási időszakokra kiszámítva – a régi Art. 124/C.-124/D. §-ai alapján a magyar jegybanki alapkamatnak megfelelő, egyszeres kamatmérték alkalmazásával számított 104.165.000,- Ft kamat jóváírását és kifizetését rendelte el.
- [8] A kamatos kamattal kapcsolatban az alperes a 2018. február 2-án 2235128811 iktatószámmon hozott határozatában a felperes részére a 104.165.000,- Ft kamat után 34.660.000,- Ft kamatos kamatot (a továbbiakban: késedelmi kamat) állapított meg, amelynek kiszámításánál egységesen, valamennyi bevallási időszak tekintetében a módosító törvény szerinti, 2011. október 20-ig benyújtható rendkívüli visszaigénylési kérelem adóhatóság általi 45 napos teljesítési határidejének lejártát követő napot, 2011. december 6-át tekintette kezdő, az összes áfa-kamat (104.165.000,- Ft) kifizetésének napját pedig záró időpontnak.
- [9] A felperes fenti határozatokkal szembeni kereseteiben mind az áfa-kamat mértékét, mind pedig a késedelmi kamat számításának kezdő időpontját vitatta.
- [10] A Szegedi Törvényszék jogelődje, a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a Kúria 18/2017. számú elvi határozatának megfelelő tagállami gyakorlat uniós joggal való összeegyeztethetősége kérdésében előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett (C-13/18. számú Sole-Mizo ügy).
- [11] Az EuB a Sole-Mizo Zrt. és a Dalmandi Mezőgazdasági Kft. C-13/18. és C-126/18. számú egyesített ügyeiben 2020. április 23-án hozott ítéletet (EuB-ítélet), amelyben foglaltakra tekintettel a felperes kereseteit módosította. A 2235060377 iktatószámú határozatban megállapított áfa-kamattal kapcsolatos perben kétféle jogcímen – a megfizetettségi feltétellel érintett egyes bevallási időszakok vonatkozásában rövidtávú pénzügyi hitelkamattal számolt áfa-kamat, valamint az előbbi időszakok vége és a 2011. december 6-a közötti időszak (a továbbiakban: monetáris értékvesztés időszaka) vonatkozásában az infláció mértékével egyező

kamattal számolt monetáris értékvesztés címén – kért kamatot megállapítani. A késedelmi kamattal kapcsolatos perben pedig az áfa-kamat előbbiek szerint számított összege mint tőke után kért a 2011. december 6-tól a kifizetés napjáig terjedő időszakra vonatkozóan a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő mértékkel számított késedelmi kamatot.

- [12] A Szegedi Törvényszék úgy ítélte meg, hogy a felperes módosított keresetei az EuB-ítéletben foglalt követelményekkel összhangban vannak, ennek megfelelően 2020. június 23-án hozott 1.K.700.607/2020/14. számú ítéletében az alperes 2235060377 iktatószámú határozatát megváltoztatva az abban foglalt 104.165.000,- Ft kamatot meghaladóan 43.020.032,- Ft áfa-kamatból és 20.593.751,- Ft monetáris értékvesztésből összetevődő, összesen 63.613.783,- Ft összegű kamatot, ugyanazon nap kelt 101.K.700.602/2020/12. számú ítéletében az alperes 2235128811 iktatószámú határozatát megváltoztatva az abban foglalt 34.660.000,- Ft-ot meghaladóan 43.020.032,- Ft késedelmi kamatot jóváírásáról és kiutalásáról rendelkezett.
- [13] A jogalkotó a EuB-ítéletre figyelemmel 2020. július 15-i hatállyal módosította az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: új Art.) 196. § (6) bekezdését, valamint 197. § (3) bekezdését az ott szabályozott, a jegybanki alapkamattal egyező kamatmértéket a jegybanki alapkamat + 2 százalékpont mértékűre emelve, valamint beiktatta a 274/G. §-t, amely az előbbi módosító rendelkezéseket a folyamatban lévő és a végleges határozattal lezárt ügyekben is alkalmazni rendeli.
- [14] Az alperes felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria – úgy ítélte meg, hogy az elsőfokú bíróság elvonta az adóhatóságnak a felperes módosított keresetével kapcsolatos döntésre vonatkozó hatáskörét – a 2021. május 6-án kelt Kfv.I.35.121/2021/5. számú ítéletében az 1.K.700.607/2020/14. számú ítéletet hatályon kívül helyezte, és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően szintén hatályon kívül helyezve az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte azzal, hogy az új eljárásban az adóhatóság az új jogszabályi rendelkezések és az EuB-ítéletben foglaltak alapján köteles állást foglalni a felperes perben módosított kérelméről, vagyis arról, hogy a felperes milyen mértékű áfa-kamatra tarthat igényt, és a kamatigényen felül jogszerűen érvényesíthet-e többletigényt monetáris értékvesztés címén.
- [15] A késedelmi kamattal kapcsolatban 2021. május 6-án kelt Kfv.I.35.122/2021/4. számú ítéletben szintén új eljárás lefolytatását rendelte el az elsőfokú adóhatóság számára azzal az indokkal, hogy az adóhatóság az áfa-kamat meghatározását követően kerül abba a helyzetbe, hogy a késedelmi kamatot pontosan meghatározza.

*A megismételt eljárásban hozott elsőfokú határozat*

- [16] Az elsőfokú adóhatóság 2021. augusztus 23-án hozott 6423881142/2021/NAV iktatószámú határozatával a felperes 2016. december 30-i kamatkérelmének részben helyt adott, a felperes javára 132.321.000,- Ft áfa-kamatot állapított meg.
- [17] Az áfa-kamatot az elsőfokú adóhatóság az áfabevallási időszakok szerint számította ki a Kúria 18/2017. számú elvi határozatának megfelelően – az EuB-ítélet 47. pontjában is leírt – módon, a jegybanki alapkamat + 2 százalékpont kamatmértékkel. A monetáris értékvesztés időszakra vonatkozóan az időmúlásból adódóan elszenvedett értékvesztés ellentételezésére kamatot nem állapított meg.

*Az alperes perben támadott határozata*

- [18] A felperes fellebbezésében az áfa-kamat számításának elsőfokú adóhatóság által alkalmazott módszerét, az alkalmazott kamatmértéket (jegybanki alapkamat + 2 százalékpont) és a megállapított áfa-kamat összegét nem vitatta, kizárólag az sérelmezte, hogy az adóhatóság az EuB-ítéletben foglaltakat figyelmen kívül hagyva elmulasztotta ellentételezni az áfa-kamat késedelmes kiutalásából származó monetáris értévesztést (inflációt).
- [19] Az alperes a perben támadott, 2021. október 19-én kelt 6442772371/2021/NAV iktatószámú határozatával (a továbbiakban: perben támadott határozat) az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [20] Álláspontja szerint az EuB-ítélet nem tartalmaz konkrét rendelkezést a kamat mértékének megállapítására, csupán a következő iránymutatást adja:
- a kamat mértékét a nemzeti jegybanki alapkamatnál magasabb mértékben szükséges meghatározni, ha a jegybanki alapkamat a piaci hitelkamat mértékét nem éri el;
  - a kamat mértékét úgy kell meghatározni, hogy alkalmas legyen az időmúlásból eredő monetáris értékvesztés (infláció) kompenzálására.
- [21] Az EuB-ítélet alapján csak a fenti két feltételnek meg nem felelő nemzeti gyakorlat ellentétes az uniós joggal.
- [22] Amint az EuB-ítélet 30 és 37. pontja is tartalmazza, uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy meghatározzák az ilyen kamatok kifizetésének feltételeit, különösen e kamatok mértékét és számításának módját, e feltételeknek tiszteletben kell tartaniuk a tényleges érvényesülés és az egyenértékűség elvét.
- [23] Az új Art. 274/G. § (3) bekezdése által alkalmazni rendelt kamatmérték – (áfa-kamat) – a jogalkotói szándék szerint már tartalmazza a monetáris értékvesztés kompenzálását a 2011. évre vonatkozó kamat megállapításig azon logika alapján, hogy a kamatszámítás célja az, hogy az adózót olyan helyzetbe szükséges hozni, mintha a „megfizetettségi feltétel” nem is létezett volna. Az új szabályok szerinti kamatmérték megfelel az EuB-ítélet azon elvárásának is, hogy a piaci hitelkamat mértékéhez igazodva magasabb mértéket képviseljen, mint a nemzeti jegybanki alapkamat. A törvénymódosításhoz fűzött autentikus, jogalkotói indokolás is tartalmazza, hogy az adóhatóság előtt folyamatban lévő eljárásokban is alkalmazni kell az EuB-ítéletében foglaltak alapján módosított kamatmértéket. Ez kizárólag úgy értelmezhető, hogy a jegybanki alapkamat két százalékponttal növelt mértéke mint kamatkorrekció megfelel az EuB-ítéletben foglalt iránymutatásnak. Az EuB-ítéletben foglalt feltétel nemcsak úgy valósulhat meg, ha az adózó monetáris értékvesztés címén külön jogcímen kapja a kamatot. Nincs olyan alkalmazandó közösségi vagy nemzeti norma ugyanis, amely a monetáris értékvesztést külön szabályozza. Az EuB-ítéletében azt az elvárást támasztotta, hogy annyi kamat kerüljön felszámításra, amely egyben ellensúlyozza a monetáris értékvesztést is, amely a jogalkotó által rögzített két százalékponttal növelt kamatmértékre tekintettel megvalósul.
- [24] Megjegyezte, hogy a Kúria – a jelen eljárással azonos tárgyú ügyben mcghozott – 2021. szeptember 9-én kelt Kfv.I.35.265/2021/8. számú ítéletében rögzítette, hogy a monetáris értékvesztés fogalmát, mértékét, a számítás alapjául szolgáló időszakot az adóhatóság minden jogszerűen rendelkezésére álló értelmezési eszközzel, indokolt módon, meghatározhatja.

- [25] Az EuB-ítéletben hivatkozott monetáris értékvesztést tehát 2011. december 6-ig a 2 százalékponttal növelt kamatmérték, ezen időponttól pedig a tényleges kiutalásig a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő kamatmérték tartalmazza.
- [26] Az EuB-ítélet 49. pontja azt mondja ki, hogy akkor ütközik uniós jogba a nemzeti gyakorlat, amennyiben egyrészt a nemzeti jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmértéket alkalmazza, amennyiben e kamatmérték alacsonyabb, mint amelyet az adóalanynak azonos hitel felvétele esetén kellene fizetnie, másrészt e kamatokat egy adott bevallási időszakra terjedően kell megfizetni, olyan kamat felszámítása nélkül, amely ellensúlyozza az adóalany számára az e bevallási időszakot követően az e kamatok tényleges kifizetéséig az idő múlása által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló monetáris értékvesztést.
- [27] Azaz az EuB-ítélet értelmében a nemzeti gyakorlat a fentebb hivatkozott két feltétel együttes fennállása esetén minősülhet jogszabálysértőnek.
- [28] A Bizottság kontra Magyarország ítéletet megelőzően nem volt ismert, hogy a „megfizetettségi feltétel” a közösségi jogba ütközik, az emiatt keletkezett, az adóhatóságot terhelő kamatfizetési kötelezettség esedékessége ezért nem lehet az ítélet keltét megelőző időpont.
- [29] A kamat alapjául szolgáló összegek meghatározása nem vitatottan igazodik az adózó bevallási időszakaihoz, mivel csak a bevallások tartalmaznak adatot a visszatartott áfa összegére vonatkozóan. Ebből azonban nem lehet azt a következtetést levonni, hogy az adóhatóságnak 2011. július 28-át követően ismertté vált kamatfizetési kötelezettsége ezt megelőzően több évre visszamenően, az egyes bevallási időszakokhoz kapcsolódó esedékességgel keletkezett. A kamatszámítási mód egy változó összegű tőketartozás utáni kamatszámítás, amely a tőkeösszegek időszakonkénti változása miatt nem jelenti a kamat időszakonkénti esedékessé válását. A bevallási időszakok szerinti kamatszámítás tehát csak egy technikai számítási szükségszerűség, amelyet az áfa adónem mechanizmusa, a „megfizetettségi feltétel” miatti görgetés indokolt.
- [30] Az, hogy az áfa-kamatot az adóhatóság a bevallásokban szereplő adatok alapján számította ki, nem jelenti azt, hogy ez az összeg ekkor is vált esedékessé. Álláspontja szerint az áfa-kamat 2011. december 6-án vált esedékessé, bevallási időszakonként számolva, de egy összegben a megelőző teljes kérelemmel lefedett időszakokra.
- [31] Az áfa-kamat 2011. december 6-i esedékességére tekintettel nem helytálló a felperes érvelése, miszerint a monetáris értékvesztést mindig a bevallástól kell számolni. Hangsúlyozta, hogy az új Art. 274/G. §-a kifejezetten, nevesítetten nem rendelkezik monetáris értékvesztés címén ellentételezésről. Ebből is az a következtetés vonható le, hogy a jogalkotó szándéka szerint a jegybanki alapkamat két százalékponttal növelt mértéke tartalmazza a monetáris értékvesztést.
- [32] Hivatkozott továbbá arra, hogy a gazdasági szereplők sem fizetnek a piaci hitelkamaton felül monetáris értékvesztés címén kamatot, mivel a piaci hitelkamat kompenzálja az inflációt is.
- [33] Megjegyezte, hogy az EuB-ítélet az infláció kifejezést nem használja, az ítéletben ez a fogalom nem jelenik meg, az inflációra kizárólag egyetlen helyen a főtanácsnoki indítvány hivatkozik.

*A megismételt eljárásban a késedelmi kamattal kapcsolatban hozott határozat*

[34] Az elsőfokú adóhatóság a 2022. január 22-én kelt 6425270991/2022/NAV iktatószámú határozatával döntött a perben támadott határozattal megállapított 132.321.0000,- Ft áfa-kamat után a felperest 2011. december 6-tól az áfa-kamat kiutalásáig megillető, a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő kamatmértékkel számított késedelmi kamatról. A határozat érdemi része a régi Art. 37. § (6) bekezdésének első mondatán, 165. § (2) bekezdésének első mondatán, valamint az új Art. 274/G. § (5) bekezdésén alapult. A határozat fellebbezés hiányában véglegessé vált.

*A kereseti kérelem*

- [35] A felperes keresetében elsődlegesen az alperes perben támadott határozatának megváltoztatását kérte akként, hogy a bíróság teljesítse a monetáris értékvesztés időszakára vonatkozó kamatkiutalás iránti kérelmét, másodlagosan az alperes perben támadott határozatának megsemmisítését és az alperes új eljárás lefolytatására kötelezését kérte. A monetáris értékvesztés időszakára járó kamatot elsődlegesen a jegybanki alapkamat + 2 százalékpontos kamatmértékkel, másodlagosan a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő kamatmértékkel, harmadlagosan az inflációval egyező kamatmértékkel kérte megállapítani.
- [36] A perben támadott határozatot az áfa-kamat számítására alkalmazott kamatmértékre (jegybanki alapkamat + 2 százalékpont) vonatkozó részében nem vitatta. A per alapkérdésének azt tekintette, hogy megilleti-e a felperest külön a monetáris értékvesztés időszakára is ellentételezés.
- [37] Álláspontja szerint az áfa-kamat nem tartalmazhatja az időmúlás okozta veszteséget (monetáris értékvesztést), mivel az áfa-kamat és a monetáris értékvesztés időszakára fizetendő ellentételezés egyrészt más-más időszakra vonatkozik, másrészt számítása alapját más-más tőkeösszeg képezi.
- [38] Az EuB-ítélet, valamint az adósemlegesség, tényleges érvényesülés és egyenértékűség elve megköveteli az áfa-kamat mellett a monetáris értékvesztés időszakára vonatkozó ellentételezést, amelyet az EuB-ítélet külön, nevesítetten is tartalmaz.
- [39] Az új Art. 274/G. §-ához fűzött törvényi indokolás szerint a jegybanki alapkamat + 2 százalékpontos kamatmérték nem magasabb a piaci kamatnál, hanem éppen azzal egyezik meg, így a matematikai szabályok szerint sem teljesítheti az EuB-ítélet rendelkező részének 1) pontjában megfogalmazott követelményt, hogy a piaci kamattal annak monetáris értékvesztésére is fedezetet nyújtson.
- [40] Az EuB-ítélet – a Kúria azt megelőzően született 18/2017. számú elvi határozatával szemben – egyértelműen leszögezi, hogy az áfa-kamat és az annak elértéktelenedése miatti ellentételezés nem 2011. december 6-tól jár (esedékes), hanem már az eredeti áfabevallások esedékességeit követően; nincs szó tehát arról, hogy az áfa-kamat már esedékességét megelőzően kamatozna.
- [41] A monetáris értékvesztés ellentételezése nem az adóhatóság késedelmét szankcionálja, ezért nem releváns az, hogy az adóhatóság 2011. december 6-a előtt nem esett késedelembe.
- [42] A hitelkamatnál egyetlen tőkeösszeg és egyetlen futamidő van, így valóban fedezheti az inflációt. Az áfa-kamat és a monetáris értékvesztés azonban két, egymással átfedésben nem lévő

időszakra és eltérő tőkeösszegre (ki nem utalt áfa, illetve ki nem utalt áfa-kamat) vonatkozik. A hitelkamatot a teljes futamidőre fizetni kell, ezzel szemben az alperes álláspontjának elfogadása esetén az eredeti bevallások esedékessége és 2011. december 6-a között semmiféle kamat nem jár. Az alperes banki hitelkamatra vonatkozó példája tehát nem releváns.

- [43] Az, hogy az áfa-kamat ténylegesen nem nyújt fedezetet az infláció okozta értékvesztésre jól tetten érhető abban, hogy az adóhatóság által 2017-ben kiutalt áfa-kamat összege pontosan ugyanakkora, mintha azt az adóhatóság már 2006-ban, az eredeti megképződésekor kiutalta volna. Az adóhatóság tehát az áfa-kamat értékének romlását figyelmen kívül hagyja (késedelmi kamatot pedig csak 2011. december 6-tól állapít meg).
- [44] Önmagában nem teszi az uniós joggal összeegyeztethetővé az új Art. 274/G. §-át az, hogy deklarálta az EuB-ítélet végrehajtása érdekében léptették hatályba.
- [45] Álláspontja szerint az EuB-ítélet két feltételt támaszt a monetáris értékvesztés idejére fizetendő reparációhoz: egyrészt az áfa-kamatot egy bevallási időszakra kelljen megfizetni, másrészt ezen bevallási időszakot követően az áfa-kamat (tehát hangsúlyozottan nem az áfa) tényleges kifizetéséig, pontosabban a tagállami késedelem beálltaig ne utaljanak ellentételezést. A felperes esetében mindkét feltétel teljesül.
- [46] Az alperes azzal az állításával, hogy fizetési kötelezettség csak az EuB-ítélet közzétételétől terheli, az ítéletnek lényegében *ex nunc* hatályt tulajdonít, amely sérti az uniós jogot.
- [47] Más kérdés, hogy az alperes 2011. december 6-a előtt nem esett késedelembe, amelynek ellenkezőjét sem a felperes, sem az EuB nem állítja. Pontosán ezért kell a monetáris értékvesztés időszakára csak a pénzromlást megtéríteni, míg az ezt követő időszak magasabb kamatmértékében a szabályozás az alperes felróhatóságát is értékeli.
- [48] Hangsúlyozta, hogy az áfa-kamat jelen perben már nem vitatható, mind a Kúria, mind az EuB által elfogadott számítási módjából adódik. Tekintettel arra, hogy mind az EuB-ítélete, mind a 2019. szeptember 11-i főtanácsnoki indítvány ebből a módszerből indul ki, az pusztai technikai kérdésnek nem tekinthető.
- [49] Az alperes az EuB tényállásban rögzítetteknek megfelelően, mindig időszakról időszakra képezte meg a kamatot, amely kiderül az előzményi határozatokban foglalt táblázatokból. Iratellenes tehát az az alperesi megállapítás, hogy az áfa-kamat nem képződött meg az eredeti időszakra vonatkozóan. Az áfa-kamat ugyanis mindig időszakról időszakra képződött meg az adott bevallási határidőt követő napon. Az áfa-kamat megképződésének időpontjától annak –a 2006. évre vonatkozó áfa-kamatnál 12, a 2011. évre vonatkozó áfa-kamatnál 8 éves késedelemmel történő, azaz jóval az észszerű határidőn túli – kiutalásáig a felperes semmilyen ellentételezést nem kapott, illetve a 2011. évtől egységesen minden időszak tekintetében késedelmi kamatban részesül.
- [50] A Kúria 18/2017. számú elvi határozatában tett megállapítását, miszerint áfa-kamatot mindig csak egy bevallási időszakra kell megállapítani, a felperes sem vitatja. Szintén nem vitatja a tagállami késedelem beálltától, 2011. december 6-tól alkalmazandó, a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő kamatmértéket. Az áfa-kamat mértékével kapcsolatos megállapítást az EuB felülírta. Hangsúlyozta, hogy az elvi határozat az EuB-ítélet előtt született, az monetáris értékvesztéssel kapcsolatos állásfoglalást nem tartalmaz. Az elvi határozatnak tehát csak azok a részei alkalmazhatók, amelyek összhangban vannak az EuB-ítélettel. A monetáris



értékvesztés időszakára fizetendő ellentételezésnek a Kúria 18/2017. számú elvi határozata nem mond ellent, hiszen ezt a jogcímet nem is tárgyalja.

- [51] A felperes a monetáris értékvesztés időszakára járó ellentételezés mértékére vonatkozóan az EuB-ítélet fényében többféle jogértelmezést is lehetségesnek tartott: a kamatot az új Art 274/G. § (2) bekezdése alapján a jegybanki alapkamat + 2 százalékpont kamatmértékkel vagy az új Art. 274/G. §-a alapján alkalmazott régi Art. 37. § (6) bekezdése alapján a jegybanki alapkamat kétszeresével egyező vagy pedig közvetlenül az EuB-ítéletből levezethetően, az inflációnak megfelelő kamatmértékkel.
- [52] A per előkérdése, azaz az, hogy az alperes gyakorlata összeegyeztethető-e az uniós joggal, az uniós jog értelmezését igényli. Az EuB-ítélet a régi Art. időközben hatályon kívül helyezett 124/C-124/D. §-airól foglalhatott csak állást, a kérdést megnyugtatóan továbbra sem rendező új rendelkezés, az új Art.274/G. §-a kapcsán nem, ezért az EuB ismételt megkeresése indokolt.

#### *Az alperes védekezése*

- [53] Az alperes lényegében a perben támadott határozatában kifejtett okokból kérte a kereset elutasítását. Az előzetes döntéshozatal kezdeményezését ellenezte, tekintettel egyrészt arra, hogy a felperes nem a közösségi jog értelmezését, hanem annak megállapítását kérte, hogy az alkalmazandó nemzeti jog összeegyeztethető-e a közösségi jog alapelveivel, másrészt álláspontja szerint az EuB-ítélet már tartalmazza az EuB álláspontját a tényleges érvényesülés és egyenértékűség elvének helyes értelmezéséről a „megfizetettségi feltétel” miatt alkalmazandó kamat kapcsán.

#### **Jogi háttér:**

#### ***Az uniós jog***

- [54] *A héairányelv 183. cikke előírja:*  
Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő HÉA összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.  
Az egyes tagállamok azonban úgy is rendelkezhetnek, hogy a csekély összegű különbözetet sem átvinni, sem visszatéríteni nem lehet.
- [55] *Az EuB-ítélet rendelkező részének 1) pontja a következőket tartalmazza:*
- [56] Az uniós jogot és különösen a tényleges érvényesülés és az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami gyakorlat, amely az ezen állam által az uniós jog megsértésével az észszerű határidőt meghaladóan visszatartott levonható hozzáadottérték-adó (héa) tekintetében fennálló túlfizetések után járó kamatok kiszámítására a nemzeti jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmértéket alkalmazza, amennyiben egyrészt e kamatmérték alacsonyabb, mint amelyet a hitelintézetnek nem minősülő adóalanyoknak az említett azonos összegű hitel felvétele esetén kell fizetniük, másrészt pedig annyiban, amennyiben az érintett héatúlfizetések után járó kamatokat egy adott bevallási időszakra terjedően kell megfizetni, olyan kamat felszámítása nélkül, amely arra szolgál, hogy ellensúlyozza az adóalany számára az e bevallási időszakot követően az e kamatok tényleges kifizetéséig az idő múlása által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló monetáris értékvesztést.

***A magyar jog***

[57] *A 2018. január 1-jén hatályon kívül helyezett régi Art. rendelkezései:*

124/D. §

(3) Ha az adózónak az önellenőrzéssel helyesbített elszámolása eredményeként a befizetendő adója csökkenése vagy a – levonási jog keletkezése időpontjában hatályos általános forgalmi adóról szóló törvénynek a negatív elszámolandó adó visszaigénylési feltételeit is figyelembe véve keletkezett – visszaigényelhető összegnek a növekedése miatt visszatérítési igénye keletkezik, az adóhatóság a visszatérítendő adó után az önellenőrzéssel érintett bevallás(ok)ban meghatározott befizetési kötelezettség, illetve igénylési jogosultság esedékessége napjától – vagy ha az későbbi, az adó megfizetésének napjától – az önellenőrzés benyújtásának napjáig a jegybanki alapkamattal azonos mértékű kamatot fizet. A visszatérítést – amelyre a költségvetési támogatás kiutalására vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni – az önellenőrzés benyújtásának napjától számított 30 napon belül kell kiutalni.

37. §

(6) Ha az adóhatóság a kiutalást késedelmesen teljesíti, a késedelem minden napjára a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet. Késedelmes kiutalás ellenére sem jár kamat, ha az igénylés (bevallás) az igényelt (bevallott) összeg 30%-át meghaladóan jogosulatlan, vagy a kiutalást az adózó vagy az adatszolgáltatásra kötelezett mulasztása akadályozza.

[58] *Az új Art 2018. január 1-jétől 2020. július 14-ig hatályos rendelkezései:*

197. § [Áfa-visszatérítési igény érvényesítése az Alkotmánybíróság, illetve az Európai Unió Bírósága döntése alapján]

(3) Ha az adózónak az önellenőrzéssel helyesbített elszámolása eredményeként a befizetendő adója csökkenése vagy a – levonási jog keletkezése időpontjában hatályos Áfa tv.-nek a negatív elszámolandó adó visszaigénylési feltételeit is figyelembe véve keletkezett – visszaigényelhető összegnek a növekedése miatt visszatérítési igénye keletkezik, az adóhatóság a visszatérítendő adó után az önellenőrzéssel érintett bevallás(ok)ban meghatározott befizetési kötelezettség, illetve igénylési jogosultság esedékessége napjától – vagy ha az későbbi, az adó megfizetésének napjától – az önellenőrzés benyújtásának napjáig a *jegybanki alapkamattal azonos mértékű* kamatot fizet.

[59] *Az új Art 2020. július 15-től hatályos rendelkezései:*

197. § [Áfa-visszatérítési igény érvényesítése az Alkotmánybíróság, illetve az Európai Unió Bírósága döntése alapján]

(3) Ha az adózónak az önellenőrzéssel helyesbített elszámolása eredményeként a befizetendő adója csökkenése vagy a – levonási jog keletkezése időpontjában hatályos Áfa tv.-nek a negatív elszámolandó adó visszaigénylési feltételeit is figyelembe véve keletkezett – visszaigényelhető összegnek a növekedése miatt visszatérítési igénye keletkezik, az adóhatóság a visszatérítendő adó után az önellenőrzéssel érintett bevallás(ok)ban meghatározott befizetési kötelezettség, illetve igénylési jogosultság esedékessége napjától – vagy ha az későbbi, az adó megfizetésének napjától – az önellenőrzés benyújtásának napjáig a *jegybanki alapkamat két százalékponttal növelt mértékével azonos mértékű* kamatot fizet.

[60] 274/G. § [Átmeneti rendelkezés a Magyarország 2021. évi központi költségvetésének megalapozásáról szóló 2020. évi LXXVI. törvénnyel megállapított rendelkezéseikhez]

(1) E törvénynek a Magyarország 2021. évi központi költségvetésének megalapozásáról szóló 2020. évi LXXVI. törvénnyel megállapított (a továbbiakban: Módtv5.) 195. §-át, 196. § (1) bekezdését, 196. § (6) bekezdését és 197. § (3) bekezdését a folyamatban lévő eljárásokban és a végleges határozattal lezárt eljárásokban is alkalmazni kell.

(2) A végleges határozattal lezárt eljárásokban az adózó a Módtv5. hatálybalépését követő hat hónapos jogvesztő határidőn belül benyújtott kérelmére az adóhatóság a határozat saját hatáskörű módosításával megállapítja a végleges határozatban megállapított kamat és a mindenkorijegybanki alapkamat két százalékponttal növelt mértékével számított kamatkülönbözetet.

(3) Ha az adózó az Áfa tv.-nek az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvénnyel hatályon kívül helyezett 186. § (2)-(4) bekezdésével összefüggésben 2016. december 31-ig benyújtott kérelme alapján az adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 124/C. § (6) bekezdése vagy 124/D. § (3) bekezdése szerinti mértéknek megfelelő kamat megállapításáról döntött, az adózó a Módtv5. hatálybalépését követő hat hónapos jogvesztő határidőn belül kérelmezheti a 2016. december 31-ig benyújtott kérelem alapján hozott határozatában megállapított kamat és a mindenkorijegybanki alapkamat két százalékponttal növelt mértékével számított kamatkülönbözet megállapítását.

(4) A (3) bekezdés szerinti kamatkülönbözet iránti kérelem alapján az adóhatóság 2016. december 31-ig benyújtott kérelemre hozott határozatának saját hatáskörű módosításával az elévülésre tekintet nélkül megállapítja a kamatkülönbözetet.

(5) A 2016. december 31-ig benyújtott kérelem alapján hozott határozatban megállapított kamat, illetve a (3) bekezdés szerinti kamatkülönbözet után az adózót megillető kamat összegét az adóhatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 37. § (6) bekezdésének alkalmazásával állapítja meg.

### **Tagállami bírósági gyakorlat:**

- [61] *A Kúria a megfizetettségi feltétel miatt késedelmesen kiutalt áfa összege után fizetett kamattal kapcsolatos ügyben 2022. március 3-án hozott Kfv.V.35.577/2021/8. számú ítélete indokolása [54], [56] pontjai a következő megállapításokat tartalmazza:*

„[54]

A Kúria megítélése szerint – a C-13/18. és C-126/18. (Sole Mizo/Dalmandi) ítélet 35., 44., 48. pontjait, valamint a rendelkező rész 1. pontját, illetve a korábban meghozott ítéletekben foglaltakat is figyelembe véve – az adóvisszatérítés késedelme alapján az állam, illetve az adóhatóság kamat fizetésére köteles, amelynek – az alkalmazott kamatláb és a kamatszámítási időszak alapján kell alkalmasnak lennie az adózót ért azon pénzügyi veszteség kompenzálására, amely amiatt állt elő, hogy észszerű időtartamon túl jutott csak a közösségi joggal ellentétesen visszatartott adóhoz. A monetáris értékvesztés tehát nem önálló jogcímen jár az adózóknak, hanem annak kompenzálása a kézhez kapott kamattal szembeni tartalmi követelmény. (...).

[56]

A vizsgálat során a pénzügyi veszteségek értékelésekor figyelembe kellett volna venni azt a jelentős tény, hogy a megfizetettségi feltétel bekövetkeztéig, vagyis a termék vagy szolgáltatás ellenértékének megfizetéséig a beszerzések adóval növelt ellenértéke a felperes rendelkezésére állt. Vizsgálandó lett volna, hogy észszerűnek tekinthető-e az az időtartam, amíg a felperes a visszaigényelhető (levonható) áfa összegét nélkülözni volt kénytelen, amennyiben nem, úgy az észszerűt meghaladó időtartamban pénzügyi veszteséget szenvedett-e el a felperes, és ha igen, az a részére az alap-, illetve a módosított határozatban megállapított kamatokkal kompenzálást

nyert-e. Mindezen körülmények értékelése csak úgy történhetett volna, hogy az elsőfokú bíróság pontosan feltárja és rögzíti mindazon tényeket, amelyek lehetővé teszik a bíróság azok alapján kialakított döntése indokainak megismerését, azaz azt, hogy az alperesi kamatfizetés milyen okok miatt tesz eleget az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés uniós elve által támasztott követelményeknek.”

***A bíróság álláspontja az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságával kapcsolatban:***

- [62] Nem vitás, hogy uniós szabályozás hiányában a „megfizetettségi feltétel” miatt vissza nem igényelhető héára vonatkozó kamatok mértékének és számítási módjának meghatározása az egyenértékűség, a tényleges érvényesülés és az adósemlegesség az EuB-ítéletben értelmezett elvének, az EuB iránymutatásainak tiszteletben tartása mellett a magyar jogalkotó feladata.
- [63] Az EuB-ítéletben adott iránymutatás azonban nemcsak a tagállami jogalkotót, hanem a tagállami jogalkalmazókat is köti.
- [64] Az adóhatóságnak az új Art 2020. július 15-i hatállyal (deklaráltan az EuB-ítéletre tekintettel) módosított rendelkezései – 196. § (6) bekezdés, 197. § (3) bekezdés, 274/G. § – alapján kialakított joggyakorlata nem vitásan eleget tesz az EuB-ítélet rendelkező része 1) pontjában az egyes bevallási időszakokra megállapítandó áfa-kamat mértékével kapcsolatos követelménynek.
- [65] A bíróságnak azonban kétsége van a tekintetben, hogy az adóhatóság jogértelmezése, amely a monetáris értékvesztés időszakára vonatkozóan semmilyen ellentételezést nem enged meg az idő múlása által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló monetáris értékvesztés vonatkozásában arra hivatkozással, hogy az adóhatóság csak 2011. december 6-án esett késedelemben, és az áfa-kamat kiutalása is ezzel az időponttal vált esedékessé, összeegyeztethető-e az uniós jognak az EuB-ítéletben kifejtett helyes értelmezésével, valamint az EuB következetes joggyakorlatával, miszerint ítéleteinek *ex tunc* hatálya van.
- [66] Amennyiben az EuB akként foglal állást, hogy összeegyeztethetetlen az uniós joggal a monetáris értékvesztés időszakára járó ellentételezés megtagadása, a bíróság iránymutatást igényel az irányadó kamatmérték meghatározására vonatkozóan.
- [67] A fenti, jelen per eldöntéséhez nélkülözhetetlen kérdések megválaszolása az Európai Unió Működéséről Szóló Szerződés (EUMSz.) 267. cikke alapján az EuB hatáskörébe tartoznak.

***A kérdés indokolása és a bíróság álláspontja***

- [68] A bíróságnak jelen jogvitában mindenekelőtt abban, az uniós jog értelmezését igénylő kérdésben kell állást foglalnia, hogy a perben támadott határozat valóban csak részben tesz-e eleget az EuB-ítéletben megfogalmazott követelményeknek, kompenzálatlanul hagyva a felperest megillető, az áfa-kamat időmúlás következtében történt elértéktelenedéséből adódó monetáris értékvesztést. Első kérdése ennek eldöntésére irányul.
- [69] Amennyiben az EuB az első kérdésre igenlő választ ad, ezt követően az alkalmazandó kamatmértéket kell meghatároznia. Második és harmadik kérdése ezzel kapcsolatos.

*A bíróság az alábbi konkrét példával szemlélteti a felek közötti jogvita lényegét*

- [70] A felperes a 2006 áprilisi áfabevallási időszakban 374.715.000,- Ft pénzügyileg nem rendezett áfát tüntetett fel, a bevallást esedékességkor, 2006. május 22-én benyújtotta.
- [71] A felperesnek egyrészt jár az áfa-kamat (kereset szerinti 1. időszak), ennek alapja a bevallásban pénzügyileg nem rendezett áfaként feltüntetett összeg, időszaka 2006. május 23-tól 2006. június 20-ig terjed, a kamat mértéke a jegybanki alapkamat 2 százalékponttal növelt mértékével egyezik meg. Ezen számítás alapján az áfa-kamat összege 2.285.762,- Ft. Az áfa-kamat jogalapja az új Art. 196. § (6) bekezdése.
- [72] A felperesnek másrészt jár a késedelmi kamat (kereset szerinti 3. időszak), ennek alapja a fenti áfa-kamat összege, időszaka 2011. december 6-tól a tényleges kifizetésig terjed, a kamat mértéke a jegybanki alapkamat kétszeresével egyezik meg. A késedelmi kamat jogalapja az új Art. 274/G. § (5) bekezdése és a régi Art. 37. § (6) bekezdése.
- [73] Az adóhatóság a kereset szerinti 2. időszakot, azaz a monetáris értékvesztés időszakát nem ismeri el. A felperes szerint ennek alapja a fenti áfa-kamat összege, időszaka 2006. június 21-től 2011. december 5-ig terjed, a kamat mértéke elsődlegesen a jegybanki alapkamat kétszeresével, másodlagosan a jegybanki alapkamat 2 százalékponttal növelt mértékével, harmadlagosan az inflációval egyezik meg.
- [74] Az adóhatóság álláspontja szerint a 2. időszak nem létezik. Ennek indoka egyrészt az, hogy a magyar jogszabály nem tartalmaz rendelkezést a monetáris értékvesztéssel, azaz az inflációval kapcsolatban, másrészt az áfa-kamatban és a késedelmi kamatban már benne van az inflációval megegyező mértékű kamat, harmadrészt a tagállami kötelezettségszegés 2011. december 6-tól áll fenn.
- [75] A bíróság kérdései a kereset szerinti 2. időszakot érintik.

*A bíróság álláspontja az első kérdés kapcsán*

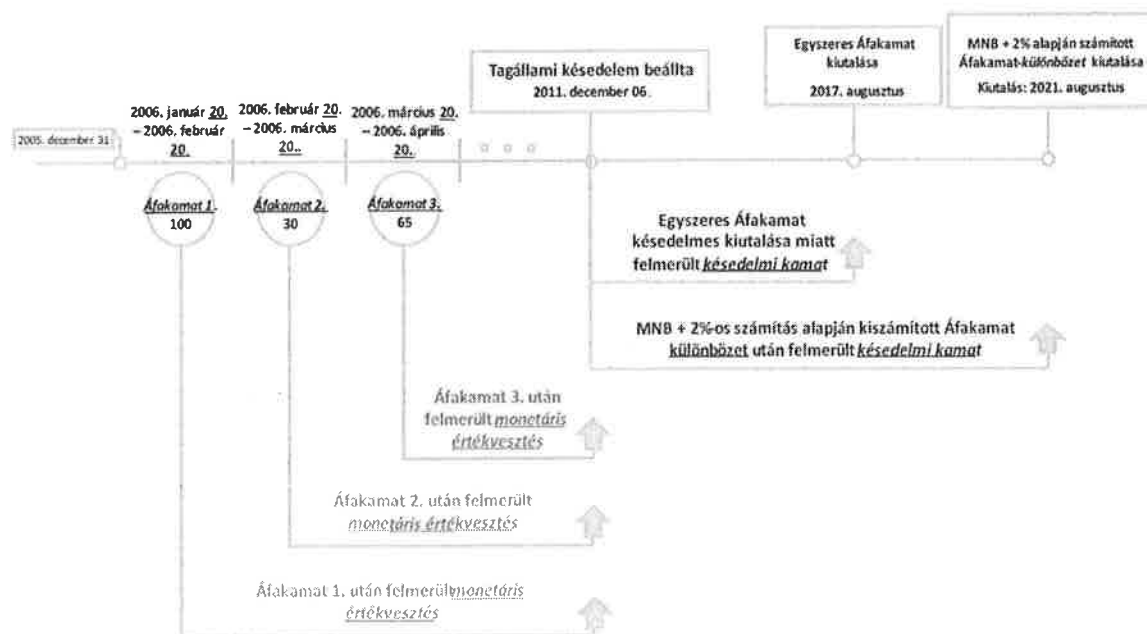
- [76] A bíróság elöljáróban leszögezi: az áfa-kamat számításának az EuB-ítélet 47. pontjában rögzített módszere, azaz az, hogy az áfa-kamat mindig egy adott bevallási időszakra képződik meg, jelen jogvita szempontjából eldöntött kérdésnek minősül.
- [77] A felek között az sem vitás, hogy az adóhatóságot mulasztás csak 2011. december 6-tól terheli, és – a jelen perben nem támadott határozattal megállapított, a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő mértékkel számított – késedelmi kamat, amelynek mértékében a jogalkotó az adóhatóság magatartásának felróhatóságát is értékeli – 2011. december 6-tól kompenzálja az áfa-kamat értékének inflációból adódó erodálódását is.
- [78] A jelen per tehát kizárólag a monetáris értékvesztés időszakára vonatkozó kamatfizetési kötelezettséget érinti.
- [79] A bíróság álláspontja szerint az a tény, hogy az adóhatóság késedelembe csak 2011. december 6-tól eshetett, nem jelenti egyúttal azt is, hogy az áfa-kamat is ezzel az időponttal képződött meg.

- [80] Az uniós joggal ellentétesen előírt „megfizetettségi feltétel” miatti kamatfizetési kötelezettség magából a közösségi jogból, pontosabban a héairányelv vonatkozó szabályaiból és a héarendszer általános elveiből ered. A közösségi jogból eredő kötelezettségeket márpedig az EuB az uniós jog értelmezése útján csak megállapítja, de nem maga az EuB hozza létre, ebből következően az EuB ítéleteinek főszabály szerint *ex tunc* hatálya van. Ennek megfelelően a kamatfizetési kötelezettség nem a Delphi-végzésből vagy az EuB-ítéletből, hanem magából az uniós jogból következik, és – elévülési időn belül – a közösségi joggal ellentétes jogszabály hatálybalépésétől fennáll.
- [81] Az előzetes döntéshozatali eljárás során született döntések időbeli hatályával kapcsolatosan a bíróság hivatkozik az EuB 2012. október 18-án hozott C-525/11. számú ítélete indokolásának 41. pontjára, amely szerint azon értelmezés, amelyet az EuB valamely uniós jogszabály kapcsán fejt ki az EUMSZ. 267. cikkben ráruházott hatáskör gyakorlása során, megmagyarázza és pontosítja e szabály hatályát és jelentőségét, amely szerint azt a hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna. Ebből következik, hogy az így értelmezett szabályt a bíróság alkalmazhatja és alkalmaznia kell az értelmezés iránti kérelemről határozó ítélet előtt keletkezett és létrejött jogviszonyokkal kapcsolatban, ha egyebekben adottak a feltételek az említett szabály alkalmazásával kapcsolatos pernek a hatáskörrel rendelkező bíróság előtti megindításához.
- [82] Az alperes azzal az állítással, hogy az áfa-kamat csak 2011. december 6-án képződött meg (vált esedékessé), lényegében az EuB-ítélet *ex tunc* hatályát vonja kétségbe.
- [83] A 2011. december 6-át megelőző időszakra vonatkozó kamatfizetési kötelezettség nem az adóhatóság mulasztásán, hanem objektív tényeken – a jogellenesen visszatartott áfa, illetve az abból eredő veszteséget kompenzálni hivatott áfa-kamat késedelmes kiutalásán – alapul.
- [84] Téves tehát az alperes érvelése, amely szerint az áfa-kamat esedékességének hiánya kizárja az monetáris értékvesztés időszakára vonatkozó kamatfizetési kötelezettséget.
- [85] Azzal, hogy az alperes nem ismeri el azt, hogy az uniós joggal ellentétesen visszatartott áfa visszaigénylését lehetővé tevő magyar jogszabály hatálybalépését megelőző időponttól esedékessé válhat az áfa-kamatra vonatkozó késedelmi kamat, logikailag ellentmond az az érve, hogy a jogalkotó a jegybanki alapkamat + 2 százalékpontos kamatmértékkel többek között az ezt megelőző időszakra (az adott bevallási időszak végétől 2011. december 6-ig terjedő időszak) vonatkozó monetáris értékvesztést kívánta kompenzálni.
- [86] Az EuB-ítélet az áfa-kamat számításának a magyar joggyakorlatban alkalmazott módszerét elfogadva tett megállapításokat a kamatfizetési kötelezettséggel kapcsolatban.
- [87] A bíróság álláspontja szerint az EuB-ítélet alapján megállapítható, hogy az adóalanynak valamilyen jogcímen az áfa-kamat eredeti esedékességekhez kapcsolódó keletkezése és annak tényleges kiutalása közötti teljes időszakra ellentételezés jár:
- 1) az eredeti és a következő bevallás esedékessége közötti időszakra (mindig csak egy bevallási időszakra számolva) áfa-kamat jogcímen a felperest megilleti reparáció piaci hitelkammattal számolva, amelynek alapja a ki nem egyenlített beszerzésre eső áfa miatt aktuálisan továbbgörgetett áfa összege,

2) az áfa-kamat eredeti esedékességeitől 2011. december 6-ig terjedő időszakra monetáris értékvesztés címén jár – az infláció alapulvételével – a kompenzáció, amelynek alapja az áfa-kamat összege,

3) végül 2011. december 6. napja és a áfa-kamat kiutalása közötti időszakra a tagállami késedelem ellentételezésére szolgáló késedelmi kamat illeti meg az adóalanyt az Art. 37. §-ának (6) bekezdése alapján kétszeres jegybanki alapkamattal számolva, amelynek alapja a határidőben ki nem utalt áfa-kamat összege.

- [88] A 2) ponttal kapcsolatban a bíróság megjegyzi: az EuB-ítélet következetesen az „e kamatok tényleges kifizetéséig az idő múlása által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló monetáris értékvesztésről”, tehát nem önmagában „monetáris értékvesztésről” szól (lásd az ítélet 48., 49., 51. pontját). Egy adott összeg időmúlás által okozott értékvesztése márpedig egyértelműen az infláció mértékével azonos. Függetlenül tehát attól, hogy az „infláció” szót az ítélet maga nem tartalmazza, az alperes álláspontjával szemben magából az ítéletből is következik, hogy a „monetáris értékvesztés” az infláció mértékével azonos, az tehát az EuB-ítéletéből levezethető, hogy a „monetáris értékvesztést” legalább az infláció mértékével azonos mértékű kamat képes ellentételezni.
- [89] Nem vitás az sem, hogy a tagállami eljárási autonómiából következően a magyar jogalkotó szabadon választhatta meg, miként tesz eleget az EuB-ítéletben foglalt feltételeknek.
- [90] A felek között sincs vita abban, hogy az EuB-ítélet végrehajtása érdekében a jogalkotó az áfa-kamat számításának az EuB-ítélet 47. pontjában leírt módszerén nem, csak az irányadó kamatmértéken változtatott, a jelen perben nem vitatott áfa-kamat a felperes részére is változatlan módszerrel, de megemelt kamatmértékkel került kiszámításra.
- [91] A szóban forgó ügyben a felperes részére megállapított kamatok és a monetáris értékvesztés időszakait az alábbi ábra szemlélteti:



- [92] Nem vitás, hogy az EuB-ítélet rendelkező részének 1) pontjában előírt azon feltételnek, hogy az áfa-kamatot piac hitelkammattal kell számolni, a magyar jogalkotó által bevezetett új kamatmérték (a jegybanki alapkamat + 2 százalékpont) eleget tesz.
- [93] Az a kérdés, hogy a 2) pontban jelzett ellentételezést magába foglalhatja-e a jegybanki alapkamat 2 százalékpontos, megemelt mértéke olyan körülmények között, hogy az áfa-kamat számításának az EuB-ítélet 47. pontjában rögzített módszere változatlan maradt.
- [94] Az 1) és 2) pont szerinti kamatnak más-más az alapja (előbbi esetben a kamatszámítás alapja maga a visszatartott áfa, utóbbiban pedig az áfa visszatartása miatti veszteséget kompenzáló áfa-kamat) és más-más időszakra vonatkozik (előbbi az adott bevallási időszakra, utóbbi a monetáris értékvesztés időszakra).
- [95] A 2) pont szerinti, azaz az áfa-kamat késedelmes kifizetéséből adódó veszteség kompenzálására alkalmazott kamatnak arra kell alkalmasnak lennie, hogy az inflációból adódó értékvesztést kompenzálja. Az inflációból adódó veszteség mértéke márpedig a következőktől függ: az áfa-kamat mint tőke összegétől, az áfa-kamatra vonatkozó kiutalási késedelem kezdő és záró időpontjától, időtartamától, valamint a késlekedés időtartama alatt tapasztalható infláció mértékétől. Tekintettel arra, hogy a jegybanki alapkamat és az infláció között összefüggés van, az adott bevallási időszakra vonatkozó áfa-kamatban a jegybanki alapkamaton keresztül az ebben az adott bevallási időszakban tapasztalható infláció mértéke mutatkozik meg. Az áfa-kamat monetáris értékvesztése olyan, az adott bevallási időszaktól eltérő időszakban következik be, amelynek egyrészt előbbtől (akár jelentős mértékben) eltérő hossza lehet, másrészt amelyre más inflációs ráta vonatkozik, az áfa-kamat monetáris értékvesztésének kompenzálására az áfa-kamat tehát nem lehet alkalmas.
- [96] Az alperes érvelése szerint a piaci hitelkamatok az inflációt tartalmazzák, a jogalkotó szándéka szerint a jegybanki alapkamat + 2 százalékpontos kamatmérték pedig a piaci kamatmértéknek feleltethető meg. Ebből értelemszerűen az is következik, hogy ez a kamatmérték matematikailag sem lehet egyszerre alkalmas az adott bevallási időszakban tapasztalható infláció, valamint a közvetlenül ezt az időszakot követő, az adott bevallási időszak végétől 2011. december 6-ig terjedő időszakban tapasztalható infláció kompenzálására.
- [97] A fentiekből következően az áfa-kamat számításának módszere és az alkalmazott kamatmérték együttesen alkalmatlanná teszik az áfa-kamatot arra, hogy kompenzálja a monetáris értékvesztés időszakában az infláció következtében bekövetkezett pénzromlást.
- [98] A bíróság rámutat: az EuB-ítélet 49. pontjában az EuB a tagállami bíróságnak a 45. pontban rögzített két, egyrészt a régi Art. 124/C. és 124/D. §-ában előírt kamatmérték szintjére, másrészt pedig az e kamatok alkalmazása révén lefedett időszakra vonatkozó kérdésére ad összefoglalóan választ. Az EuB-ítélet 46. pont az áfa-kamatra irányadó kamatmértékkel kapcsolatosan állapítja meg, hogy a megfizetettségi feltételből eredő likviditási hiány finanszírozására a jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmérték nem elégséges, a 47-48. pontok pedig a kamatfizetéssel lefedett időszakra vonatkozóan állapítják meg, hogy a „megfizetettségi feltétel” miatt vissza nem téríthető héakülönbözet után járó kamatok összege megállapításának időpontja és e kamatok tényleges kifizetésének időpontja között eltelt időre, amely a két érintett vállalkozás esetében öt és közel tizenegy év közé volt tehető, semmilyen, az időmúlás által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló monetáris értékvesztés kompenzálására alkalmas kamat nem került előírásra.



- [99] Az EuB-ítélet 45-48. pontjaiból kitűnik, hogy a tagállami gyakorlatot az EuB mindkét vonatkozásban összeegyeztethetetlen tartja az uniós joggal, ebből következően az ítélet 49. pontja két, vagylagos feltételt határoz meg, amelyek közül bármelyik teljesülése esetén (azaz az áfa-kamatot meghatározó kamatmérték nem megfelelő mértékű VAGY az áfa-kamat monetáris értékvesztése nincs kompenzálva) a tagállami gyakorlat összeegyeztethetetlennek minősül az uniós joggal. Ebből – az alperes állításával szemben – logikailag az következik, hogy az uniós joggal az a tagállami gyakorlat egyeztethető össze, ahol egyik probléma sem áll fenn (az áfa-kamatot meghatározó kamatmérték megfelelő ÉS az áfa-kamat monetáris értékvesztése kompenzált). Az alperesnek az EuB-ítélet 49. pontjával kapcsolatos érvelése tehát a bíróság álláspontja szerint logikailag téves.
- [100] A bíróság álláspontja szerint továbbá nem fogadható el az az alperesi érvelés sem, miszerint az adóhatóság a magyar jogszabály alkalmazásától nem tekinthet el, és nem alkalmazhat az abban foglaltaktól eltérő kamatmértéket. Abból a tényből, hogy a jogalkotó a 2020. július 15-i jogszabálmódosítással az EuB-ítéletben foglaltaknak kívánt eleget tenni, nem következik, hogy az így megalkotott jogszabály az uniós jog elvárásainak eleget is tesz. Amennyiben a módosított jogszabály sem értelmezhető úgy, hogy eleget tegyen az EuB-ítéletében foglaltaknak, a magyar jogszabályt féltreve a kérelmet közvetlenül az uniós jog alapján kell eldönteni.
- [101] A fentiek figyelembevételével a bíróság álláspontja szerint kétséges, hogy a felperes részére megállapított áfa-kamat a monetáris értékvesztés időszakában az inflációból adódó veszteség kompenzálására alkalmas lehet, első kérdése ennek eldöntésére irányul.
- A bíróság álláspontja az alkalmazandó kamatmérték kapcsán (második és harmadik kérdés)*
- [102] Az EuB-ítélet a bíróság álláspontja szerint megköveteli, hogy a monetáris értékvesztés időszakára vonatkozó kamatmérték elérje az ebben az időszakban tapasztalt infláció mértékét. Nincs akadálya azonban annak, hogy a magyar jog ennél magasabb kamatmértéket határozzon meg. Amennyiben a magyar jogból az alkalmazandó kamatmérték levezethető, a bíróságnak értelemszerűen ezt a kamatmértéket kell alkalmaznia. A bíróságnak tehát mindenekelőtt azt kellett vizsgálta, hogy van-e a magyar jognak olyan, az alperesétől eltérő értelmezése, amely az áfa-kamat kiutalásának késedelmé miatt elszenvedett veszteség ellentételezésére meghatározott kamatmértéket ír elő, vagy a monetáris értékvesztés kompenzálására irányadó kamatmérték kizárólag az EuB-ítéletből vezethető le.
- [103] A bíróság a felperes által a magyar jog alapján javasolt mindkét kamatmértéket megvizsgálta.
- [104] Nem vitás, hogy az áfa-kamat kiszámításának adóhatóság által alkalmazott módszerét, amelyet az EuB-ítélet 47. pontja rögzít, és amely a Kúria 18/2017. számú elvi határozatán alapul, a jogszabálmódosítások nem érintették. A Kúria az elvi határozatban az áfa-kamat kiszámításának módját a régi Art. 124/C. és 124/D. §-ából, közelebbről a 124/D. § (3) bekezdéséből vezette le. A régi Art. 124/D. § (3) bekezdésével az új Art. 197. § (3) bekezdése a 2020. július 15-i módosítás előtt tartalmában lényegében megegyezett, a módosítás pedig csak az alkalmazandó kamatmérték 2 százalékponttal való megemelésére vonatkozott. Az új Art. 274/G. § (2) bekezdése pedig kizárólag a végleges határozatban megállapított kamat és a mindenkorin jegybanki alapkamat két százalékponttal növelt mértékével számított kamatkülönbözetre vonatkozóan tartalmaz átmeneti rendelkezést, azaz nem olvasható ki belőle, hogy az adóhatóságnak a monetáris értékvesztés időszakára is kamatot kellene megállapítani a jegybanki alapkamat + 2 százalékpontos kamatmértékkel.

- [105] Az új Art. 274/G. § (5) bekezdése az adóhatóság által a jegybanki alapkamat egyszeres mértékével megállapított áfa-kamat, valamint a + 2 százalékpontos kamatmérték-emelés következtében előállt kamatkülönbözet összegével kapcsolatban akként rendelkezik, hogy azt az adóhatóság a régi Art. 37. § (6) bekezdésének alkalmazásával állapítja meg. A régi Art. 37. § (6) bekezdés első mondata pedig rögzíti, hogy a jogszabályhely az adóhatóság késedelme esetén alkalmazandó.
- [106] A régi Art. 37. § (6) bekezdésében előírt, a jegybanki alapkamat kétszeresének megfelelő kamatmértékben tehát az adóhatóság felróható késedelme is értékelésre került. Márpedig jelen ügyben nem vitás, hogy a monetáris értékvesztés időszakában az adóhatóság nem esett késedelembe.
- [107] A Kúria 18/2017. számú elvi határozatának [26]-[27] bekezdéseiben foglaltakkal egyezően az EuB-ítélet [42] bekezdése is rögzítette, hogy a régi Art. 124/C. és 124/D. §-ának és a 37. §-ának (4) és (6) bekezdésének nincs hasonló tárgya és jogalapja.
- [108] Tekintettel arra, hogy az új Art. 197. § (3) bekezdése a korábban már kifejtettek szerint lényegében azonos tartalmú a régi Art. 124/D. § (3) bekezdésével, a bíróság a régi Art. 37. § (6) bekezdésében előírt, szankciós jellegű kamatmértéket a monetáris értékvesztés időszakára nem találja alkalmazhatónak.
- [109] Mindebből következik, hogy a monetáris értékvesztés időszakára vonatkozóan az alkalmazandó kamatmértéket előíró magyar jogszabályi rendelkezés továbbra sincs, az tehát kizárólag az uniós jogból vezethető le.
- [110] Márpedig az EuB-ítélet arra az esetre, ha az áfa-kamat kiszámítása a 47. pontban rögzített módon történik, olyan kamat felszámítását írja elő, amely alkalmas arra, hogy ellensúlyozza az adóalany számára az e bevallási időszakot követően az e kamatok tényleges kifizetéséig az idő múlása által okozott, az érintett összeg értékét befolyásoló monetáris értékvesztést. Magyar jogi rendelkezés hiányában tehát a bíróság álláspontja szerint az adóhatóságnak közvetlenül az uniós jog alapján, az inflációval egyező kamatmértékkel kellett volna a monetáris értékvesztés időszakára kamatot megállapítania.
- [111] A bíróság *második kérdése* tehát arra irányul, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal és az EuB-ítélettel az inflációval egyező kamatmérték megállapítása.
- [112] A Kúria a megfizetettségi feltétel miatt késedelmesen kiutalt áfa összege után fizetett kamattal kapcsolatos ügyben az EuB-ítéletet követően – részben eltérő tényállás mellett – hozott Kfv.V.35.577/2021/8. számú ítéletében általános megállapításokat tett, amelyek a bíróságot a 2020. április 1-jétől bevezetett korlátozott precedensrendszer miatt jelen perben is kötik. Az [54] bekezdésben azt rögzítette, hogy a monetáris értékvesztés nem önálló jogcímen jár az adózóknak, hanem annak kompenzálása a kézhez kapott kamattal szembeni tartalmi követelmény. Az [56] bekezdés pedig az irányadó kamatmérték meghatározásakor különböző körülmények – az az időtartam, amíg az áfa nem állt az adóalany rendelkezésére, a levonási jogot megalapozó számla kiegyenlítésének hiánya – figyelembevételét írta elő.
- [113] A bíróság álláspontja szerint ezzel szemben az áfa-kamatnak az EuB-ítélet 47. pontjában leírt módon történő kiszámításából az adódik, hogy az áfa-kamat bevallási időszakonként megképződik, az ezt követően járó kamat más összeg és más időszak után jár. A magyar jogszabály pedig az áfa-kamat kiszámítására alkalmazandó kamatmértéket egyértelműen

meghatározza, az áfa-kamat mértékének meghatározása során semmilyen egyéb körülmény figyelembevételére nincs lehetőség.

- [114] A bíróság álláspontja szerint a Bizottság kontra Magyarország ítélet és a Delphi-végzés ezen felül egyértelműen kizárja annak a ténynek a figyelembevételét a megfizetettségi feltétel következtében járó kamatok mértékének meghatározásánál, hogy a számla kiegyenlítése nem történt meg. Az uniós jogból adódik, hogy az adóalanynak rendelkeznie kellett volna tudni az áfa összegével már a számla kiegyenlítése előtt, ennek hiányában szükségszerűen joghátrány érte függetlenül attól, hogy a számla ki nem egyenlítése okán vagy bármely más forrásból az áfa összegével egyező összeg ténylegesen rendelkezésére állt-e.
- [115] Az áfa-kamat összegét a magyar jogszabály a kamatmérték rögzítésével (jegybanki alapkamat + 2 százalékpont) egyértelműen meghatározza. A kamatszámítási időszak (egy-egy bevallási időszak hossza) az áfa-kamat összegében szükségszerűen megmutatkozik. Amennyiben pedig a megfizetettségi feltétel miatt az adóalany több bevallási időszakon keresztül sem tudta érvényesíteni áfa-visszaigénylési jogát, az áfa-kamat minden bevallási időszakban a módszer lényegéből adódóan, külön-külön megképződik. Azt tehát, hogy milyen hosszú volt az az időszak, amíg az adóalany az áfát nélkülözte, az áfa-kamatban már értékelésre került.
- [116] Tekintettel arra, hogy az áfa-kamat – jelen perben nem is támadott – összegét a bevallási időszakok hossza és a jogszabályban rögzített kamatmérték határozza meg, az EuB által az első kérdésre adott igenlő válasz esetén a bíróságnak meg kell fontolnia a Kúria Kfv.V.35.577/2021/8. számú ítéletének [56] pontjában felsorolt körülmények figyelembevételét a monetáris értékvesztés időszakára vonatkozó kamat meghatározása során.
- [117] A fent részletezettek szerint a bíróságnak kétsége van afelől, hogy a Kúria Kfv.V.35.577/2021/8. számú ítéletének [56] pontjában felsorolt körülmények figyelembevételét az uniós jog megengedi. *Harmadik kérdése* tehát ezen körülmények értékelhetőségére irányul.

### *Összefoglalóan*

- [118] A bíróság első kérdésével azt kívánja megtudni, hogy az uniós jog és az EuB-ítélet helyes értelmezése megköveteli-e azt, hogy az áfa-kamat kiszámítására az EuB-ítélet 47. pontjában rögzített módszer és a jegybanki alapkamat + 2 százalékpontos mértékű kamat alkalmazása esetén az adóhatóság által megállapított áfa-kamaton felül az adóalanynak az áfa-kamat monetáris értékvesztésből adódó kára is kompenzálásra kerüljön.
- [119] Második kérdésével azt kívánja megtudni, hogy a monetáris értékvesztés kompenzálására megfelelő-e az infláció mértékével egyező kamatmérték alkalmazása.
- [120] Harmadik kérdése pedig annak eldöntésére irányul, hogy a monetáris értékvesztés meghatározása során figyelembe vehető-e, hogy a megfizetettségi feltétel bekövetkeztéig, vagyis a termék vagy a szolgáltatás ellenértékének megfizetéséig a beszerzések adóval növelt ellenértéke az érintett adóalany rendelkezésére állt, illetve a monetáris értékvesztés időszakában tapasztalható infláció mértékén felül értékelhető-e az is, hogy milyen hosszú volt az az időszak, amely alatt az adóalany az áfát az uniós joggal ellentétesen nem igényelhetette vissza.
- [121] A bíróság a fent részletesen kifejtettek alapján úgy ítélte meg, hogy az ügy eldöntése érdekében szükséges az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése a fenti kérdések megválaszolására érdekében, erre figyelemmel az eljárást felfüggesztette és előzetes döntéshozatali eljárást

kezdeményezett a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Kp.) 32. §-a alapján alkalmazandó a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 126. § (1) bekezdés a) pontja alapján.

[122] A végzés ellen a Pp. 128. § (5) bekezdése alapján nincs helye külön fellebbezésnek

Szeged, 2022. június 16.

Dr. Szabó László s. k.  
bíró

A kiadmány hitelesül.

Vass Annamária  
tisztviselő

