

ALKOTMANYBIROSAG	
Ügyszám: IV/1999-23/2017	
Érkezett: 2020 SZEPT 21.	
Példany: 2	Készítőiroda:
Meilleklet:	db 3

Alkotmánybíróság

1015 Budapest, Donáti utca 35-45.

beadvány és indítvány-
kiegészítés

indítványozó:

képviseli:

Dr. Becher Ákos, irodavezető ügyvéd

Beadvány és indítvány kiegészítése a
IV/1999/2017. ügyszámú alkotmánybírósági
eljárásban

Alkotmánybíróság
1015 Budapest
Donáti utca 35-45.

Ügyszám: IV/1999/2017.

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Alulírott

"Indítványozó")

korábban csatolt meghatalmazással igazolt jogi képviselőnk, a Becher és Torma Ügyvédi Iroda

útján, a IV/1999/2017. ügyszámú alkotmánybírósági eljárásban az alábbi

b e a d v á n y t é s i n d í t v á n y - k i e g é s z í t é s t

terjesztjük elő.

1. ELŐZMÉNYEK

- 1.1. Az Indítványozó 2017. október 6. napján alkotmányjogi panaszt terjesztett elő, melyben ("Indítvány") kérte a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy (i) eljárása során az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikk (3) bekezdése alapján előzetes döntéshozatali kérelemmel forduljon az Európai Unió Bíróságához ("EUB"), (ii) az Indítványozó kérelme alapján nyilvánítsa alaptörvény-ellenessé az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény ("régi Art.") 124/C-D. §-ait az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény ("Abtv.") 26. § (1) bekezdése alapján, (iii) valamint a Kúria Kfv.V.35.729/2016/8. számú ítéletét ("Támadott Ítélet") nyilvánítsa alaptörvény-ellenessé az Abtv. 27. §-a szerinti hatáskörében eljárva.
- 1.2. Az Alkotmánybíróság eljárása alatt a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2018. január 8. napján előzetes döntéshozatali kérelemmel fordult az EUB-hez a Támadott Ítéletben követett bírói gyakorlat és szabályozás egyes kérdései uniós joggal való összhangjának vizsgálata tekintetében.
- 1.3. Az Alkotmánybíróság 3220/2018. (VII. 2.) AB végzésében ("Felfüggesztő Végzés") az alkotmányjogi panasz eljárás felfüggesztéséről határozott az Európai Unión belüli alkotmányos párbeszéd jegyében. Az Alkotmánybíróság végzésének indokolásában arra a következtetésre jutott, hogy a jelen ügyben felvetett alapjogi összefüggésekre és az Európai Unión belüli együttműködési kötelezettségre tekintettel szükséges bevárnia az EUB előtt folyamatban lévő eljárás¹ ("Sole-Mizo Ügy") befejezését.
- 1.4. Az Alkotmánybíróság 2020. május 25. napján kelt levelében hivatalosan is tájékoztatta Indítványozó képviselőjét, hogy (i) az EUB 2020. április 23. napján meghozta döntését a Sole-Mizo Ügyben, így az Alkotmánybíróság folytatja az eljárását, valamint (ii) az Alkotmánybíróság elnöke az első tervezet előterjesztésére nyitva álló határidőt 2021. január 21-ig meghosszabbította.

¹ C-13/18. és C-126/18. sz. egyesített ügyek

2. JELEN BEADVÁNY CÉLJA ÉS ÖSSZEFOGLALÁSA

2.1. Az Indítványozó jelen beadványában részletesen kifejti, hogy álláspontja szerint az Európai Unió Bíróságának ("EUB") Sole-Mizo Ügyben hozott döntése miként érinti a jelen ügyben felvetett alkotmányossági problémákat és kérdéseket, valamint alkotmányjogi panaszát a Sole-Mizo Ügy fejleményeire tekintettel több ponton kiegészíti.² Az Indítványozó az alábbiak mentén összefoglalja a jelen beadványban rögzített álláspontját az alkotmányossági kérdéseket illetően:

- Az Indítványozó (i) uniós jogon fennálló késedelmi kamatigényére egyértelműen alkalmazható magyar szabályozás hiánya (jogalkotó jogállamiság elvének sérelmét okozó mulasztása), valamint (ii) a Kúria a Támadott Ítélete és (iii) az abban hivatkozott – kúriai joggyakorlatot megalapozó – 18/2017. számú közigazgatási elvi határozat meghozatalának körülményei (különösen a joggyakorlat kialakulásának időbelisége a Kúria által meghatározott igényérvényesítési határidőre és jelen ügy konkrét körülményeire tekintettel) sértik az Indítványozó Alaptörvény XXIV. cikkében foglalt **tisztességes eljáráshoz való jogát**. (3.A-3.C. fejezetek)
- A Támadott Ítélet adóhatóságot új eljárásra utasító rendelkezései (annak hiányosságai) sértik az Indítványozó **tisztességes eljáráshoz való jogát és egyenlő bánásmód követelményét**, mert indokolatlanul csupán a kamatos kamat tekintetében instruálják az adóhatóságot Indítványozó kamatigénye tekintetében, holott rendelkezniük kellett volna az új kúriai gyakorlat miatt igényelhetővé váló időszakra (2005. december és 2008. szeptember) jutó késedelmi kamat vizsgálatának szükségességéről is a megismételt adóhatósági eljárás során. (3.D-3.F. fejezetek)
- A Támadott Ítélet indoklás nélkül, önkényesen tér el a 18/2017. számú elvi határozattól Indítványozó konkrét ügyében az adóhatóság mulasztásával és a késedelmi kamat hivatalbóli (járulékos) természetével kapcsolatban, ezáltal sérti Indítványozó **tisztességes eljáráshoz és indokolt bírósági döntéshez való alapjogát** (4.C.-4.D. fejezet).
- A Támadott Ítélet azzal, hogy nem rendelkezett a konkrét ügyben az új eljárásra utasító instrukció során arról, hogy az elévülési időn belül (azaz 2005-től) érvényesíthető teljes kamatigényt vizsgálja meg az adóhatóság, a kamat *hivatalbóli és járulékos* természetét vonta kétségbe az uniós jogon fennálló kamatigény vonatkozásában, mely **Indítványozó igényének indokolatlan (ésszerűtlen) megkülönböztetését** vonja maga után, ezáltal az **általános jogegyenlőségi szabályt** és az uniós jog egyenértékűség tesztjét is sérti, valamint Indítványozó **kamatigénye vonatkozásában a tulajdonhoz való jogát szükségtelenül korlátozza**. (4.E., 4.G. fejezetek). A Sole-Mizo ügyben az EUB nem orvosolta Indítványozó jogsérelmét. (4.F. fejezet)
- Indítványozó kifejti, hogy a Sole-Mizo Ügyben hozott EUB döntés miként hat Indítványozó alkotmányjogi panaszára (5. fejezet). E körben az Indítványozó rámutat arra, hogy Alkotmánybíróságnak szükséges megvizsgálnia magyar alkotmányossági szempontból az Alaptörvényben foglalt diszkrimináció-tilalom mércéjével mérve, hogy (i) a jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmérték alkalmazásának kúriai gyakorlata, illetve (ii) maga a – Kúria által analógia útján alkalmazni rendelt – régi Art. 124/C-124/D. §-a sérti-e az egyenlő bánásmód követelményét a kamatmértékek tekintetében. (5.B.-5.D. fejezetek).
- A jogalkotó által – a Sole-Mizo ügyben hozott ítéletre tekintettel – megváltoztatott kamatmérték (jegybanki alapkamat +2%) továbbra is sérti (i) a tényleges érvényesülés elvét, (ii) az egyenlő bánásmód alaptörvényi követelményét, (iii) Indítványozó tulajdonhoz való jogát, és (iv) az adósemlegesség uniós jogi alapelvét az áfa szabályozási rendszerében. (6. fejezet)

² Összhangban az Alkotmánybíróság ügyrendjéről szóló 1001/2013. (II. 27.) AB Tü. határozatának 35. §-ával

3. AZ ADÓELJÁRÁSI SZABÁLYOZÁS HIÁNYOSSÁGAI, A JELEN ÜGY JOGGYAKORLATÁNAK KIALAKULÁSA ÉS KONKRÉT ELJÁRÁS SÉRTIK INDÍTVÁNYOZÓ TISZTESSÉGES ELJÁRÁSHOZ VALÓ JOGÁT

3.A. A JELEN ELJÁRÁS FOLYAMATA

3.1. Az Indítványozó hangsúlyozza, hogy a Támadott Ítélet, az abban foglalt (hivatkozott) kúriai gyakorlat, illetve az alkalmazandó jogszabályok alkotmányossági szempontú értékeléséhez elengedhetetlen a jelen eljáráshoz vezető **jogalkotói mulasztások és jogalkalmazói jogértelmezések, valamint eljárások áttekintése**. Az alábbiakban tehát **az áttekinthetőség és a jelen ügy mélyebb megismerésének elősegítése érdekében** az Indítványozó ezt röviden bemutatja:

- **2011. július 28.** napján az EUB a C-274/10. számú ügyben ("**Magyar Visszatérítési Ügy**") hozott ítéletével megállapította, hogy az Áfa tv.³ 186. § (2) bekezdésében szereplő *ún. pénzügyi rendezettségi feltétel* ellentétes az Áfa Irányelvvel.⁴ (A lentiekben a döntés okai és következményei kifejtésre kerülnek részletesen). Az EUB ítéletének hatályát az EUB nem korlátozta, így az *erga omnes* és *ex tunc* hatállyal állapította meg az Áfa Irányelv sérelmét és az Áfa tv. idézett rendelkezésének uniós joggal ellentétes jellegét.
- **2011. szeptember 26.** napján kihirdetésre kerül a 2011. évi CXXIII. törvény⁵ ("**Módosító Törvény**"), amely kiiktatta a magyar jogrendszerből az Áfa Irányelvvel ellentétes pénzügyi rendezettségi feltételt és az e szabály miatt korábban vissza nem igényelhető összegként bevallott, aktuálisan "görgetett" áfát az adózó kérelemmel igényelhetette vagy rendes áfa-bevallásában kérhette vissza/számolhatta el mint fizetendő adót csökkentő tételt. A jogalkotó az éppen aktuálisan jogszerűtlenül visszatartott áfáról rendelkezett a Módosító Törvényben, azonban (i) egyrészt a korábbi időszakokban jogszerűtlenül visszatartott, (ii) másrészt aktuálisan 'görgetett' áfára tekintettel, az uniós jog alapján járó késedelmi kamatoknak a nemzeti jogban történő érvényesíthetőségét biztosító eljárási szabályokról, igényérvényesítési határidőkről nem rendelkezett.
- **2014. július 17.** napján az EUB a C-654/2013. számú ügyben hozott végzésében ("**Delphi Végzés**") a jelen üggyel jog- és tényazonos ügyben megerősítette, hogy azon adóalanyoknak, akik uniós jogba ütköző módon nem részesültek áfa különbözetük visszatérítésében, az uniós jog alapján késedelmi kamatigényük áll fenn. A kamatigényt nem a Delphi Végzés keletkeztette, az csupán megállapította (deklarált), hogy az adózónak valóban kamatigénye áll fenn uniós jogi alapon.⁶ (*A Delphi ügyben a kérdés evidens jellege miatt végzés született és nem pedig ítélet*).
- **2014. december 23.** napján az Indítványozó kérelmet terjesztett elő az adóhatósághoz az uniós jogból eredő és a Delphi Végzésben egyértelműen megerősített késedelmi kamatigény iránt. Ezzel a kérelmével a késedelmi kamat kérdést rendező jogszabály vagy publikált bírósági gyakorlat hiányában is igyekezett az Indítványozó rászorítani az adóhatóságot a teljesítésre.
- **2015. február 20.** napján a NAV Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Adóigazgatósága ("**Elsőfokú Adóhatóság**") az Indítványozó kamat iránti kérelmét határozatával elutasította,

³ Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény ("Áfa tv.")

⁴ A TANÁCS 2006/112/EK IRÁNYELVE a közös hozzáadottértékadó-rendszerről

⁵ Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény

⁶ Ezt rögzítette egyébként később a Kúria is 18/2017. számú elvi határozat [24] pontja: "*A kamathoz való jogot ugyanis nem ez a végzés keletkeztette az adózók számára, hanem az egyébként is a kötelezően alkalmazandó közösségi jog részét képezte.*"

többek között arra hivatkozott, hogy a magyar jogalkotó a Módosító Törvényben a kamat kiutalás szabályairól nem rendelkezett.

- **2015. március 9.** napján az Indítványozó fellebbezést nyújtott be az Elsőfokú Adóhatóság határozata ellen a NAV Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatóságához ("**Másodfokú Adóhatóság**").
- **2015. május 18.** napján a Másodfokú Adóhatóság a késedelmi kamat-igényt elutasító elsőfokú határozatot teljes mértékben helyben hagyta, a késedelmi kamat-igényt megtagadta.
- **2015. június 26.** napján az Indítványozó a másodfokú elutasító adóhatósági határozat ellen bírósági felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságon.
- **2015. július 31.** napján a Másodfokú Adóhatóság hivatalból felülvizsgálta a határozatát és módosította olyképpen, hogy az Elsőfokú Adóhatóságot új eljárásra és új határozat meghozatalára utasította, illetve utasította az Elsőfokú Adóhatóságot a régi Art. 124/C. § és 124/D. § szerinti eljárás lefolytatására a késedelmi kamatigény tekintetében.
- **2015. augusztus 14.** napján a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a folyamatban lévő pert megszüntette mivel a támadott másodfokú határozat módosításra került a fentiek szerint és megismételt eljárás lefolytatására került sor az adóhatósági szakaszban.
- **2015. október 20.** napján a megismételt eljárásban az Elsőfokú Adóhatóság késedelmi kamatot állapított meg 2008. október – 2011. július időszakra vonatkozóan az (egyszeres) jegybanki alapkamatnak megfelelő százalékmértékkel számítva. Az Elsőfokú Adóhatóság nem fogadta el az Indítványozó azon kérelmét, hogy a késedelmi kamat számítása során a régi Art. 37. § (6) bekezdése szerinti⁷ (kétszeres jegybanki alapkamatnak megfelelő értékkel) számolja a késedelmi kamatot. Továbbá az Indítványozó késedelmi kamat késedelmes kiutalása miatti (ún. kamatos kamat) igényét elutasította.
- **2015. november 10.** napján az Indítványozó fellebbezést nyújtott be a megismételt eljárásban született elsőfokú adóhatósági döntés ellen. Fellebbezésében kérte a régi Art. 124/C.§-124/D.§ szerinti egyszeres jegybanki alapkamat helyett a régi Art. 37. § (6) bekezdésében foglalt kétszeres jegybanki alapkamattal megállapítani a késedelmi kamatot, valamint a késedelemi kamat késedelmes kiutalása miatt járó kamatot (ún. kamatos kamatot) megállapítani.
- **2016. január 13.** napján kelt másodfokú adóhatósági határozat az Elsőfokú Adóhatóság megismételt eljárásban született határozatát helybenhagyta.
- **2016. február 19.** napján Indítványozó bírósági felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ("**Elsőfokú Bíróság**") előtt. Indítványozó kifejtette, hogy a régi Art. 37. § (6) bekezdése szerinti kamatfizetési szabály alkalmazása szükséges a régi Art. 124/C. § és 124/D. § szerinti szabály alkalmazása helyett, mivel az alapul fekvő tényálláshoz az a legközelebbi, illetve egyenértékű elbírálást biztosító szabály, továbbá kamatos kamat iránti igényét is rögzítette. Indítványozó részletesen bemutatta kereseti kérelmében, hogy a régi Art. 124/C. § és 124/D. § szerinti azért sem alkalmazandó, mert nem az adó (Áfa) visszatérítési, hanem uniós jogból eredő késedelmi kamat kiutalási igény a kérelem tárgya. Álláspontja alátámasztására az Indítványozó értelmezését alátámasztó, jog- és

⁷ A régi Art. 37. § (6) bekezdése szerint, ha az adóhatóság a kiutalást késedelmesen teljesíti, a késedelem minden napjára a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet.

tényazonos ügyekben született Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági ítéleteket is csatolt, melyek tükrözték az Indítványozó álláspontjával azonos aktuális bírósági gyakorlatot.

- **2016. augusztus 29. napján** kelt ítéletével az Elsőfokú Bíróság helyt adott az Indítványozó álláspontjának és hatályon kívül helyezte a támadott másodfokú határozatot. A bíróság osztotta az Indítványozó álláspontját és a késedelmi kamatot a régi Art. 37. § (6) bekezdése szerint állapította meg (összhangban több más jog- és tényazonos ügyben keletkezett bírósági ítélettel), illetve az ún. kamatos kamatra irányuló igényt is alaposnak találta az Elsőfokú Bíróság.
- **2016. november 7. napján** a Másodfokú Adóhatóság mint alperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a jogerős Elsőfokú Bíróság által hozott ítélettel szemben a Kúriánál.
- **2016. december 8. napján** a kúria sajtótájékoztatója publikálta a Kúria honlapján a Kfv.I.35.472/2016/5. számú kúriai ítélet kivonatát. E határozat 2017-ben **(18/2017. számú) elvi közigazgatási határozat** formájában került közzétételre és maga a jelen eljárásban Támadott Ítélet is idézi a benne kialakított kúriai jogértelmezést mint követendő szabályozást. A kúriai joggyakorlat és jogértelmezés ekkor ezen elvi határozattal született meg, illetve annak weboldalon történő közzétételével vált "publikussá", azonban a közzétételre nem hivatalos úton, csupán a Kúria internetes weboldalán kivonatként került sor a 2016. évben. Ezt megelőzően számos közigazgatási bíróság és az adóhatóság is teljesen eltérő eljárási jogszabályi rendelkezést és számítási módszert alkalmazott a (i) késedelmi kamat és (ii) a késedelmi kamat késedelmes kiutalása miatti kamatos kamat számítására és igénylésére vonatkozóan.
- **2016. december 31. –** Kúria a 18/2017. számú elvi döntésében ezt az időpontot jelölte meg az elévülési idő lejártaként, ameddig az adózói késedelmi kamatigény érvényesíthető. Tehát a Kúria weboldalán nyilvánosságra hozott ítéletében **három héttel (!)** az abban meghatározott igényérvényesítési határidő előtt publikálta gyakorlatát (a téli ünnepkört is beleszámítva).
- **2017. május 12. napján** az Indítványozó részletes ellenkérelmet terjesztett elő, melyben az uniós jog értelmezésének szükségességét hangsúlyozta és előzetes döntéshozatali kérelmet is előterjesztett a tisztázandó uniós jogi kérdések tekintetében.
- **2017. május 18. napján** a Kúria meghozta a Támadott Ítéletet, melyet Indítványozó alkotmányjogi panaszában és korábbi beadványaiban is részletesen ismertetett az Alkotmánybíróság előtt folyamatban lévő jelen eljárásban.

3.B. A JOGALKOTÓ NEM ORVOSOLTA JOGSZABÁLY MEGALKOTÁSÁVAL AZ UNIÓS JOG SÉRELMEVEL ELŐÁLLÓ HELYZET PÉNZÜGYI HÁTRÁNYAIT ÉS A KÉSEDELMI KAMATFIZETÉSRŐL NEM RENDELKEZETT

- 3.2. Az Áfa tv. *ún. pénzügyi rendezettségi feltételt* szabályozó, uniós joggal ellentétes rendelkezését a magyar jogból a Módosító Törvény iktatta ki a Magyar Visszatérítési Ügy hatásaként. A 2011. szeptember 26. napjáig hatályos szabályozás értelmében az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások áthárított ÁFA tartalmát nem lehetett addig visszaigényelni, amíg a fizetendő ellenérték adót is tartalmazó összegét az adóalany maradéktalanul ki nem egyenlítette (*azaz pénzügyileg nem rendezte*).
- 3.3. Ezen uniós joggal ellentétes korlátozás következtében a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre jutó ÁFA levonható volt ugyan, de nem lehetett visszaigényelni addig, amíg a beszerzés ellenértékét nem fizették meg. Ennek következtében az áfa visszaigénylő pozícióban lévő adóalanyok nem jutottak hozzá időben az őket uniós jog alapján megillető áfa összegekhez, így a késedelmes visszaigénylés lehetősége és a fellépő finanszírozási szükség miatt pénzügyi hátrány érte őket.
- 3.4. Az EUB a Magyar Visszatérítési Ügyben hozott ítéletében *erga omnes* hatállyal megállapította, hogy a levonható ÁFA alapjául szolgáló ügylet fejében járó ellenérték megfizetettsége nem képezheti az Áfa Irányelv 183. cikke értelmében a levonható ÁFA különbözet visszatérítésének feltételét, ezáltal a pénzügyi rendezettségi szabály nem felel meg az uniós jognak.
- 3.5. A Magyar Visszatérítési Ügyben hozott ítéletnek való megfelelés érdekében a Magyar Országgyűlés elfogadta az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII törvényt. E Módosító Törvény azonban nem állapított meg semmilyen speciális eljárási szabályt annak érdekében, hogy az adóalanyokat kárpótolják azokért a pénzügyi hátrányokért, amelyeket a pénzügyi rendezettségi szabály következtében kialakult késedelmes ÁFA kiutalások miatt szenvedtek el.
- 3.6. Indítványozó álláspontja szerint **a jogalkotó mulasztott és nem biztosította az uniós jogból eredő késedelmi kamatigények érvényesíthetőségének nemzeti eljárásrendszerét.** Az Alkotmánybíróság gyakorlata alapján a jogalkotói feladat elmulasztásának minősül, egyebek mellett az is, ha a jogi szabályozás Alaptörvényből levezethető lényeges tartalma hiányos.⁸ Jelen esetben a késedelmi kamatigény érvényesíthetőségét biztosító szabályozás teljes mértékben hiányzott, ezáltal pedig a jogalkotó megsértette az **Alaptörvény B) cikkében** foglalt jogállamiság elvét,⁹ az Indítványozó **tisztességes eljáráshoz és hatósági ügyintézéshez való alkotmányos jogát,**¹⁰ az **Alaptörvény E) cikkét** (utóbbi esetében ugyanis elmulasztotta lehetővé tenni az irányelv nem megfelelő átültetése miatt keletkező uniós jogi igények hatékony érvényesíthetőségét jelen ügyben), valamint a **tulajdonhoz való jogát** a késedelmi kamat vonatkozásában.
- 3.7. **Indítványozó kéri, hogy a tisztelt Alkotmánybíróság saját hatáskörben vizsgálja meg a jogalkotói mulasztás és az említett Alaptörvényi rendelkezések viszonyát.**

⁸ Ld. 24/2017. (X. 10.) AB határozat Indokolás [38].

⁹ Ld. 11/2013. (V. 9.) AB határozatban az Alkotmánybíróság már megállapította e jog sérelmét okozó mulasztást.

¹⁰ 19/2015. (VI. 15.) AB határozatban megállapította a jogalkotó mulasztását, ha hiányzik a tisztességes eljárást biztosító szabályozás.

3.C. A KÚRIA A TÁMADOTT ÍTÉLETBEN ÉS AZ ABBAN HIVATKOZOTT ELVI HATÁROZATÁBAN ALAKÍTOTTA KI A KÉSEDELMI KAMATIGÉNY ÉRVÉNYESÍTÉSÉNEK NEMZETI GYAKORLATÁT 2016. ÉV VÉGÉN (TÖBB MINT 5 ÉVVEL A MÓDOSÍTÓ TÖRVÉNY HATÁLYBA LÉPÉSE UTÁN), AMELY IDŐPONT MINDÖSSZE 3 HÉTTEL ELŐZTE MEG A MEGÁLLAPÍTOTT IGÉNYÉRVÉNYESÍTÉSI HATÁRIDŐ LEJÁRTÁT

- 3.8. Mivel a jogalkotó nem rendelkezett a késedelmi kamatigény érvényesíthetőségének magyar eljárási szabályairól, ezért a jogalkalmazókra hárult e feladat.
- 3.9. A Kúria a Támadott Ítéletben hivatkozott 18/2017. számú elvi döntésében két fontos kérdésben döntött az uniós jogból, illetve annak megsértéséből eredő késedelmi kamatigény érvényesítésével összefüggésben. E döntések **új alapokra helyezték a korábbi hatósági és bírósági gyakorlatot:**
- (i) Egyrészt a Kúria rögzítette, hogy annyi késedelmi kamat érvényesíthető, amennyi arra a visszatartott áfára jut, amelynek visszaigénylési joga rendkívüli kérelem esetében annak benyújtása évétől, bevallás esetén annak benyújtása évétől visszafelé számolva **az ötödik naptári év** első napján vagy azt követően nyílt volna meg a megfizetettségi feltétel hiányában.¹¹ Indítványozó esetén ez az időszak 2005. decemberétől kezdődik.
 - (ii) Másrészt a Kúria rögzítette, hogy a kamatigény a 2011. december 31-től számított ötödik év utolsó napjáig, tehát 2016. december 31-ig érvényesíthető összhangban az adóeljárási elévülési szabályokkal.¹²
- 3.10. A Támadott Ítélettel érintett adóhatósági eljárásban és közigazgatási bírósági eljárásban azonban az adóhatóság csupán a 2008. október és 2011. július közötti áfa bevallási időszakok vonatkozásában végzett ellenőrzést, ugyanis a Támadott Ítéletet, illetve az abban hivatkozott 18/2017. elvi döntést megelőző adóhatósági és bírósági gyakorlat eltérően értelmezte az elévülési szabályokat és az erre tekintettel érvényesíthető késedelmi kamattal lefedett időszakot. A korábbi (18/2017. számú közigazgatási elvi határozatot megelőző) – adóhatóság és bíróságok által következetesen képviselt értelmezés szerint – az elévülési időn belüli időszaknak kizárólag a késedelmi kamat iránt benyújtott kérelemtől (és nem pedig a Módosító Törvény szerinti rendkívüli bevallástól) visszafelé számított 5 évet tekintette, azaz Indítványozó esetében a legutolsó kamatköveteléssel érintett időszakként a 2008. október hónapját határozta meg. **Ez támasztja alá az Elsőfokú Adóhatóság megismételt eljárásban született 1933594424. számú, 2015. szeptember 17-én kelt jegyzőkönyvének 3-4. oldalán és az Elsőfokú Adóhatóság határozatának 9. oldalán foglalt adóhatósági jogértelmezés.**
- 3.11. A 2016. decemberében a Kúria honlapján publikált kúriai jogértelmezés a fentiek szerint a kamatigénnyel érintett időszakot és az érvényesítés határidejét is új alapokra helyezte és analógia alkalmazásával rendezte a kérdést.

¹¹ 18/2017. számú közigazgatási elvi határozat [25] bekezdése.

¹² 18/2017. számú közigazgatási elvi határozat [24] bekezdése.

3.D. A TISZTESSÉGES HATÓSÁGI ÉS BÍRÓSÁGI ELJÁRÁSHOZ VALÓ JOG SÉRELME A TÁMADOTT ÍTÉLET IGÉNYÉRVÉNYESÍTÉSI HATÁRIDŐVEL ÉS ADÓHATÓSÁGNAK SZÁNT INSTRUKCIÓIVAL KAPCSOLATOS HIÁNYOSSÁGAI MIATT

- 3.12. A tisztességes eljáráshoz való megítélése során rögzíteni szükséges az alábbiakat a fenti releváns körülmények **konklúziójaként**, melyek **alapjaiban befolyásolják az Indítványozó tisztességes hatósági ügyintézéshez és bírósági eljáráshoz való jogát**:
- A magyar jogrendben nincs egyértelműen alkalmazható eljárási szabály a jelen ügyben járó késedelmi kamat érvényesítésére. Ezt támasztja alá, hogy a Kúria is rögzíti az analógia alkalmazásának szükségességét.¹³
 - A Támadott Ítéletet és az abban hivatkozott új, 2016. utolsó hónapjában informálisan (weboldalon) publikált kúriai gyakorlatot megelőzően az adóhatósági és közigazgatási bírósági gyakorlat következetesen képviselte azt az értelmezést, hogy az Indítványozó kamatkövetelésével kezdődő időszak 2008. októberétől kezdődik (*ld. e körben a 3.10. pontot*).
 - A Kúria a Támadott Ítéletében hivatkozott elvi határozatában megállapítja, hogy a kamatkövetelés 2005. decemberétől terjedő időszakra jár az elévülés szabályai alapján, azonban e kamatigény csak 2016. december 31. napjáig érvényesíthető az adóhatóság előtt.
 - A Kúria a joggyakorlatot kialakító elvi határozatát 2016. decemberében, három héttel (!) az igényérvényesítési határidő lejártá előtt publikálja a saját honlapján.¹⁴ Ekkor az Indítványozó részvételével zajló ügyben a kúriai felülvizsgálati eljárás még folyamatban volt.
 - A Kúria az Indítványozó ügyében az adóhatóságot új eljárásra utasító döntését 2017. május 18. napján, több hónappal az igényérvényesítési határidő (azaz 2016. december 31. napja) után hozza meg, azonban ebben a határozatában nem részletezi azt, hogy az adóhatóságnak miként kell vizsgálnia az Indítványozó 2005-2008. közötti időszakra jutó (a korábbi adóhatósági gyakorlat szerint elévült, de a késedelmi kamatigényeket új alapokra helyező kúriai gyakorlat szerint el nem évült) kamatigényét.
- 3.13. Az Indítványozó álláspontja szerint az **Alaptörvény XXIV. cikkében foglalt tisztességes eljáráshoz való jog** megköveteli, hogy a Kúria a Támadott Ítéletében és annak az adóhatóságot új eljárásra utasító rendelkezésében rendezze az Indítványozót megillető (a korábbi jogalkalmazói gyakorlat alapján nem érvényesíthető, de az új kúriai gyakorlat alapján érvényesíthető) kamatigény érdemi vizsgálatát, mivel (i) az Indítványozó először magának a Támadott Ítéletnek a meghozatalakor értesül hivatalosan az ügyben alkalmazandó pontos gyakorlatról (konkrét jogszabályi rendelkezés hiányában) és (ii) ekkor – a hatályos a kúriai értelmezés szerint – az igényérvényesítési határidő már eltelt.
- 3.14. A fentieknek különösen azért van jelentősége, mert a Támadott Ítélet nyomán megismételt adóhatósági eljárásokban és az ennek nyomán indult bírósági eljárásokban az adóhatóság azt az álláspontot képviseli, hogy 2005-2008. időszakra vonatkozóan nem köteles Indítványozó kamatigényének vizsgálatára, ugyanis ezen időszakok már elévültek 2016. december 31.

¹³ Ld. 18/2017. számú elvi bírósági határozat [27]. pontja

¹⁴ Mivel maga a Kúria alkotja meg a késedelmi kamat érvényesíthetőségének szabályrendszerét a nemzeti jogban analógia útján, ezért a kellő felkészülési időt (igényérvényesítés tartalmi lehetőségét) is vizsgálni lenne szükséges főleg annak fényében, hogy (i) **nem hivatalos lapban kerül publikálásra és (ii) 3 héttel a határidő előtt.**

napjával. A bírósági eljárások jelenleg a Debreceni Törvényszék előtt vannak folyamatban 11.K.701.769/2020., illetve 11.K.701.704/2020. ügyszámon. Az ügyekben az adóhatóság kérte az eljárás felfüggesztését a jelen Alkotmánybíróság előtt folyamatban lévő eljárásra tekintettel.

- 3.15. Ellenkező értelmezés esetén – az elévülésre és igényérvényesítési határidőre vonatkozó kúriai végkövetkeztetések elfogadása eredményeképp – az Indítványozó önhibáján kívül, pusztán a jogérvényesítési eljárások elhúzódása és a kúriai joggyakorlat kései közlése miatt eselhet attól, hogy a 2005-2008. időszakra vonatkozó kamatigényét az adóhatóság érdemben megvizsgálja, mely a méltánytalan eredmény mellett a tisztességes eljáráshoz való jogát is sérti.

3.F. A SOLE-MIZO ÜGY RELEVÁNS RENDELKEZÉSEI ÉS A TISZTESSÉGES ELJÁRÁSHOZ VALÓ JOG SÉRELMÉNEK ORVOSLÁSA

- 3.16. Indítványozó a fentiekben részletesen bemutatta, hogy **a tisztességes eljáráshoz való jogát** sértik a jelen ügy eljárásának körülményei is: (i) a Támadott Ítéletet a kúria az általa meghatározott igényérvényesítési határidőt követően hozta meg és (ii) abban az adóhatóságot nem kötelezte arra, hogy az Indítványozó teljes késedelmi kamatigényét vizsgálja.¹⁵
- 3.17. E vizsgálandó sérelem tekintetében szükséges áttekinteni az EUB vonatkozó értelmezését, melyet a Sole-Mizo Ügyben hozott ítéletében rögzített. A Sole-Mizo Ügy kizárólag uniós jogi szempontból, a tényleges érvényesülés elvének érvényesülésén keresztül vizsgálta a Kúria által kialakított gyakorlatot és megállapította a következőket:

"[57] A jelen esetben a C-126/18. sz. ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó, az adózás rendjéről szóló törvény 164. §-ának (1) bekezdésére alapított nemzeti gyakorlat alapján az adóalany kamatigénnyel léphet fel azon veszteségeinek az ellensúlyozására, amelyeket a 2005. évi utolsó bevallási időszaktól kezdődően a „megfizetettségi feltétel” alkalmazása miatt szenvedett el. E nemzeti gyakorlatnak megfelelően a kamatfizetés iránti kérelmet legkésőbb a módosító törvénynek – amely lehetőséget adott a „megfizetettségi feltétel” miatt visszatartott levonható héatülfizetés visszatérítése iránti kérelmek benyújtására – a 2011. szeptember 27-i hatálybalépését követő ötödik naptári év utolsó napjáig, vagyis 2016. december 31-ig kellett benyújtani.

[58] Ily módon úgy tűnik, hogy az említett nemzeti gyakorlat az állam által az uniós jog megsértésével visszatartott levonható héakülönbözet után járó kamatok követeléséhez való jogot ötéves elévülési időhöz köti, amelynek kezdő napja az e többletre vonatkozó visszatérítési eljárást bevezető nemzeti szabályozás hatálybalépésének időpontja. Meg kell állapítani, hogy az ilyen nemzeti gyakorlat tiszteletben tartja a tényleges érvényesülés elvéből eredő követelményeket."

- 3.18. Az EUB szerint tehát **elméletben az ötéves igényérvényesítési határidő megfelelhet a tényleges érvényesülés elvének**, azaz nem teszi indokolatlanul nehezzé a jog gyakorlását és az uniós jog érvényesülését ezáltal nem feltétlenül gátolja.
- 3.19. Szükséges rámutatni ugyanakkor, hogy az **EUB nem vizsgálta és nem vizsgálhatta a konkrét körülményeket, amelyek Indítványozó és számos más adózó eljárását jellemzik. Így azt nem tudta figyelembe venni, hogy** – a kérdés rendező világos és konkrét jogszabály hiányában – **a jogkereső adózók első alkalommal kizárólag a Kúria honlapjáról értesülhettek az**

¹⁵ Feltéve, de meg nem engedve, hogy elfogadjuk azon jelenlegi adóhatósági értelmezést, miszerint a 2005-2008. időszak vonatkozásában az Indítványozó kamatigényét elévülés miatt nem kell vizsgálnia.

igényérvényesítés nemzeti gyakorlatáról 3 héttel (!) a jogvesztő határidő lejártá előtt (amely időszak egy része a karácsonyi és újévi munkaszüneti napokra esett). Indítványozó – a folyamatban lévő kúriai eljárás nyomán – pedig első alkalommal hivatalosan **2017. augusztus 7.** napján, több mint **fél évvel (!) a Kúria által meghatározott igényérvényesítési határidő lejártá után** értesült hitelt érdemlően a vonatkozó kúriai gyakorlatról, amelyet az **EUB pusztán elvi síkon vizsgált és értelmezett.**

- 3.20. Indítványozó álláspontja szerint, ha az EUB tisztában lenne az Indítványozó által felvázolt valós és konkrét körülményekkel és nem csupán az irányadó elvi gyakorlattal, akkor a tényleges érvényesülés sérelmét is megállapítaná a konkrét körülmények ismeretében. Ezért abban az esetben, ha a tisztelt Alkotmánybíróság nem orvosolja ezt a jogsérelmet a nemzeti alkotmányjog eszközeivel, akkor **szükséges egy újabb előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezése kifejezetten erre az eljárási anomáliára hivatkozással a tényleges körülmények figyelembevételével.**
- 3.21. Indítványozó tehát kéri az Alkotmánybíróságot, hogy – a tisztességes eljáráshoz való jog sérelmének hiányában – **előzetes döntéshozatali kérdéssel forduljon az Európai Unió Bíróságához ezen eljárási hiányosság és a tényleges érvényesülés elvének érvényesülésével összefüggésben.**
- 3.22. Indítványozó álláspontja szerint az Alkotmánybíróságnak lehetősége van a tisztességes eljáráshoz való jog érvényesülését megvizsgálni a konkrét körülmények fényében, illetve az Indítványozót ért alapjogsérelem tekintetében Indítványozó számára **az alkotmányjogi panasz alapvető funkcióját, tehát jogvédelmet biztosítani** a Támadott Döntés megsemmisítésével és a kúriai eljárásban érvényesítendő követelmények meghatározásával. Indítványozó álláspontja szerint ilyen követelmény az, hogy a Kúriának az adóhatóságot új eljárásra utasító rendelkezésében kifejezetten utalnia kell arra, hogy Indítványozó esetében az új gyakorlat alapján a teljes érvényesíthető időszak (azaz a 2005-2008. évekre vonatkozóan is) meg kell vizsgálnia a kamatigénye jogosságát.

4. A KÉSEDELMI KAMAT HIVATALBÓLISÁGA ÉS JÁRULÉKOSSÁGA MINT AZ EGYENLŐ BÁNÁSMÓD KÖVETELMÉNYÉNEK ÉS TISZTESSÉGES ELJÁRÁSHOZ VALÓ JOG ZÁLOGA

4.A. AZ UNIÓS JOG ALAPJÁN FENNÁLLÓ KAMATIGÉNYRE NINCS SPECIÁLIS SZABÁLY AZ ADÓELJÁRÁSI JOGSZABÁLYOKBAN ÉS EZÉRT A KÚRIA ANALÓGIÁVAL ÉLT

- 4.1. Az EUB a Delphi Végzésben úgy rendelkezett, hogy az uniós jogot és különösen az Áfa Irányelv 183. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a tagállami szabályozás és gyakorlat, amely kizárja a késedelmi kamat fizetését azon áfa összege után, amelyet az uniós joggal ellentétesnek nyilvánított nemzeti szabályozás folytán nem lehetett ésszerű határidőn belül visszaigényelni.
- 4.2. Az Európai Unió vonatkozó szabályozása hiányában a nemzeti jog hatáskörébe tartozik, hogy az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartásával meghatározza az ilyen kamatok kifizetésére vonatkozó szabályokat, amelyek nem lehetnek kedvezőtlenebbek a belső jog megsértésén alapuló azon keresetekre alkalmazandó szabályoknál, amelyek az uniós jog megsértésén alapuló keresetekhez hasonló tárggyal és jogalappal rendelkeznek, illetve a gyakorlatban nem tehetik lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az uniós jogrend által biztosított jogok gyakorlását, aminek vizsgálata az ügyet elbíráló kérdést előterjesztő bíróság feladata. A Delphi Végzés egyértelművé teszi, hogy a nemzeti bíróságok kötelessége, hogy adott esetben eltekintsenek a nemzeti jogszabályok uniós joggal ellentétes rendelkezéseinek alkalmazásától.
- 4.3. Hasonlóan a Delphi Végzéshez a Sole-Mizo Ügyben az EUB egyfajta alapvetésként rögzíti már az ítéletében foglalt indokolás bevezetőjében, hogy az uniós jog megsértése miatt keletkező kamatigényt a tagállamok kötelesek megfelelően teljesíteni:

"[30] A jelen ügyekben emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok kötelesek az uniós jog megsértésével beszedett adók kamatokkal együtt való visszatérítésére. Jóllehet uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy meghatározza az ilyen kamatok kifizetésének feltételeit, különösen e kamatok mértékét és számításának módját, e feltételeknek tiszteletben kell tartaniuk az egyenértékűség, a tényleges érvényesülés és az adósemlegesség elvét (lásd ebben az értelemben: 2013. április 18-i Irimie ítélet, C-565/11, EU:C:2013:250, 22. és 23. pont; 2018. február 28-i Nidera ítélet, C-387/16, EU:C:2018:121, 22., 23. és 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)."¹⁶

- 4.4. A fentiekből következik, hogy **maga a kamatigény uniós jogi alapon áll fenn, viszont annak teljesítése a tagállami belső eljárási jogszabályok és jogalkalmazók feladata lett volna/lenne** tiszteletben tartva az uniós jog hatékony érvényesülését és elsőbbségét biztosító elveket **(tényleges érvényesülés, egyenértékűség, adósemlegesség elve).**
- 4.5. Ugyanakkor, mivel a magyar jogalkotó a Módosító Törvényben nem rendezte a kamatfizetés szabályait, ezért a jogalkalmazóknak és az érintett adózóknak is a vonatkozó magyar eljárási jogszabályok rendelkezéseit kellett megpróbálniuk alkalmazni az uniós jogból eredő kamatfizetési kötelezettségre.

¹⁶A C-13/18. és C-126/18. sz. egyesített ügyekben hozott ítélet 30. pontja

- 4.6. A régi Art. mint alkalmazandó adóeljárási jogszabály kamatfizetési kötelezettséget előíró szabályai az alábbiak:

A régi Art. vonatkozó rendelkezése	A késedelmi kamat esetei
37. § (6) bekezdés	„Ha az adóhatóság a kiutalást késedelmesen teljesíti, a késedelem minden napjára a <i>késedelmi pótlékkal azonos</i> mértékű kamatot fizet.”
124/C. § (6) bekezdés	„Ha az adózó visszatérítési igénye megalapozott, az adóhatóság - az adó visszatérítésével egyidejűleg - a visszatérítendő adó után az adó megfizetésének napjától a visszatérítés teljesítéséről szóló határozat jogerőre emelkedésének napjáig a <i>jegybanki alapkamattal azonos</i> mértékű kamatot fizet.”
135. § (4) bekezdés	„Ha az adóhatóság határozata (végzése) jogszabálysértő, melynek következtében az adózónak visszatérítési igénye keletkezik, az adóhatóság a visszatérítendő összeg után a <i>késedelmi pótlékkal azonos</i> mértékű kamatot fizet.”

- 4.7. A fent idézett kamatfizetést rendező jogszabályi rendelkezések egyike sem alkalmazható teljeskörűen az Indítványozó kamatigényének érvényesítésére, ugyanis azokat a jogalkotó eltérő tényállásokra vonatkoztatta. **A Támadott Ítéletben és az abban hivatkozott elvi döntésben – kifejezett szabály hiányában – a Kúria analógiával élt és emiatt alkalmazta a régi Art. 124/C-124/D. §-ait:**

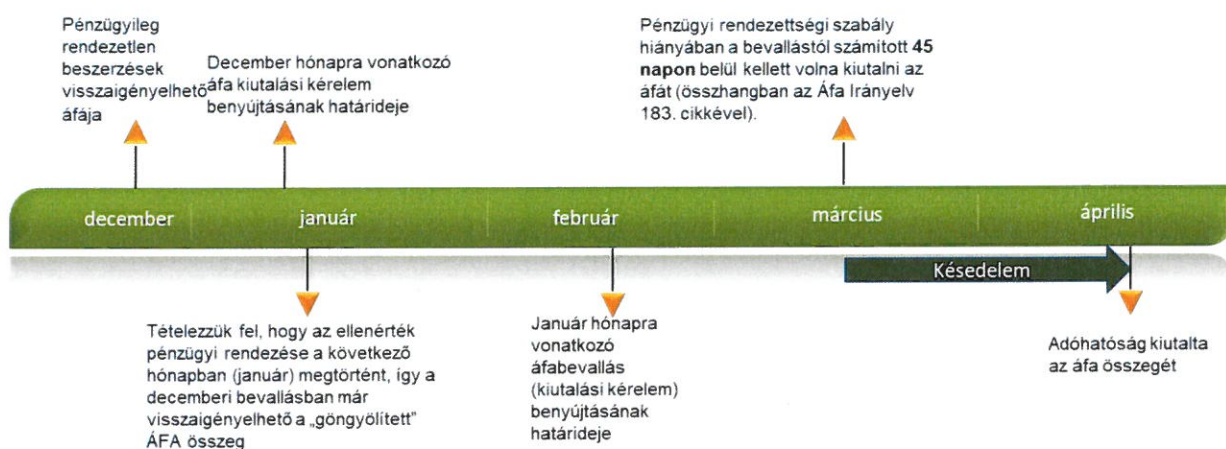
*"[27] Az időszak első részéhez tárgyban és jogalapban leginkább hasonló szabályt az Art. 124/C.-D. § szakaszai tartalmaznak. Ezen szakaszokon alapuló visszatérítési igénynek ugyanis kifejezetten az a jogalapja, hogy az EUB, az Alkotmánybíróság vagy a Kúria döntése alapján támadt joga az adózónak az állammal szemben követelést támasztani."*¹⁷

- 4.8. **A 124/C-124/D. §-okban foglalt szabályok azonban alapvetően adóvisszatérítésre vonatkoznak**, ha az adózónak az adókötelezettséget előíró jogszabály visszamenőleges hatállyal megállapított alaptörvény-ellenessége vagy uniós jogba ütközése miatt keletkezik adóvisszatérítési igénye. **A kamatokat pedig ezen adóvisszatérítések járulékos és automatikus következményeiként szabályozza a jogalkotó.**
- 4.9. Jelen esetben azonban nem adóvisszatérítés az igény fő tárgya, hanem a kamatigény, mivel a késedelmi kamat alapja jelentős részben olyan áfa összeg melyhez az adózók hozzájutottak korábban, de csak az Áfa Irányelv közvetlenül alkalmazandó 183. cikkével ellentétes módon és az ésszerű határidőn túllépve.
- 4.10. **Indítványozó a jobb megértés elősegítése érdekében az alábbiakban bemutatja, hogy a késedelmi kamat miért merül fel és miért nem volt egyértelműen alkalmazható magyar szabályozás ezzel összefüggésben.**

¹⁷ 18/2017. számú közigazgatási elvi határozat, melyet idéz a Támadott Ítélet [27] bekezdése.

4.11. Az alábbiakban szemléltetünk egy példát 2008. december hónapra vonatkozóan:

- A pénzügyileg rendezetlen beszerzésekre jutó ÁFA 2008. december hónapra X,- Ft volt.
- A december hónapra vonatkozó ÁFA kiutalási kérelem benyújtásának határideje 2009. január 20. napja volt.
- Amennyiben az adóhatóság a pénzügyi rendezettség szabályt figyelmen kívül hagyta volna összhangban a közvetlen hatállyal rendelkező Áfa Irányelv 183. cikkével, az adóhatóságnak 2009. március 6-ig kellett volna kiutalni az ÁFA összeget.
- Mivel az Indítványozó nem volt jogosult az decemberi pénzügyileg nem rendezett beszerzésekre eső ÁFA kiutalását kérni, azt tovább kellett görgetnie a következő időszakra. Tételezzük fel, hogy a fenti összegekkel kapcsolatban a számlák megfizetésre kerültek, így a januári bevallásban már visszaigényelhető a fenti ÁFA összeg.
- A január hónapra vonatkozó ÁFA kiutalási kérelem benyújtásának határideje 2009. február 20. napja volt. A januári bevallásban visszaigényelt összeget az adóhatóságnak 2009. április 6-ig kellett kiutalnia.
- a 2009. március és április közötti időszak alatt az adóhatóság kiutalási késedelembe volt.



4.12. A fenti példa kizárólag az alapkérdések megértését szolgálja és a következőkre mutat rá:

- a Módosító Törvény hatályba lépésével Indítványozó kizárólag az éppen aktuálisan "görgetett" áfa összeget igényelhette vissza,
- a korábbi időszakokban "görgetett" áfa összegek tekintetében az áfa visszatérítése megvalósult már a Módosító Törvény hatályba lépése előtt, viszont az uniós jog közvetlenül alkalmazandó szabályának sérelmével megkésve, ezért a késedelemmel érintett időszakokra – összhangban a Delphi Végzéssel – Indítványozó késedelmi kamatra jogosult.

4.13. Így Indítványozó esetében a késedelmi kamatigény alapja nem csupán a Módosító Törvény alapján visszakapott áfa, hanem a korábban is jogszerűtlenül hosszabb ideig vissza nem igényelhető áfa összegek is. Ezért rögzíti a Kúria a 18/2017. számú elvi határozatában a következőket:

"a kamatfelszámítás első időszakában minden olyan napra jogosult a felperes az Art. 124/D. § (3) bekezdése szerinti egyszeres jegybanki alapkamattal azonos kamatra, amely le volt fedve olyan bevallással, amely tartalmazta a visszatartott áfát. [...]"

A bevallás sajátosságát ugyanakkor szükséges elismerni. Ezért az időszak első részére jutó kamatfelszámítás a bevallási periódusok szerint számolandó. A periódus kezdete az adott bevallási határidő utolsó napját követő nap, vége a következő bevallási határidő utolsó napja azzal, hogy a fentiek értelmében a visszatartott áfát tartalmazó bevallással le nem fedett napokra kamat nem jár. Az ügyintézési időszakra is jár tehát a kamat."¹⁸

- 4.14. Az Art. 124/C-124/D. §-ainak hatálya azonban más esetkörre terjednek ki: EUB döntés eredményeképpen keletkező adóvisszatérítésre és ehhez kapcsolódó kamatigényre. Jelen esetben azonban az eljárás tárgya a kamatigény (hiszen annak alapja már korábban visszaigényelhetővé vált, bár megkésve a pénzügyi rendezettség szabály miatt).

4.B. A TÁMADOTT ÍTÉLET ELMULASZTOTTA RENDEZNI AZ INDÍTVÁNYOZÓ 2005-2008. KÖZÖTTI IDŐSZAKRA JUTÓ KAMATIGÉNYÉT, HOLOTT EZEN KAMATÖSSZEG IS HIVATALBÓL KIUTALANDÓ LETT VOLNA AZ ADÓHATÓSÁG ÁLTAL

- 4.15. A Támadott Ítéletnek az adóhatóságot új eljárásra utasító rendelkezése sérti az Indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogát és egyenlő bánásmód követelményét.
- 4.16. A Támadott Ítélet az Elsőfokú Bíróság ítéletének indokolását módosította és az alperest a megismételt eljárásban az alábbi konkrét instrukciókkal látta el:

*"Az alperesnek a megismételt eljárásban a részben módosított indokolású elsőfokú bírósági ítéletben foglaltak szerint **csak** a pénzügyileg nem rendezett beszerzésekhez kapcsolódó áfa után igényelt kamat késedelmes kiutalása esetére igényelt késedelmi kamat"¹⁹ felperesnek történő megfizetéséről kell rendelkeznie."*²⁰

- 4.17. Indítványozó álláspontja szerint a Támadott Ítélet instrukciói indokolatlanul szűkre szabják az adóhatóság kötelezettségét, mivel csupán a kamatos kamat tekintetében instruálják az adóhatóságot, holott rendelkezniük kellett volna az új kúriai gyakorlat miatt igényelhetővé váló 2005. december és 2008. szeptember közötti időszakra jutó késedelmi kamat tekintetében is az irányadó szabályokról, mivel ezen időszak tekintetében is az adóhatóság hivatalbóli kötelezettsége lett volna a késedelmi kamat megfizetéséről rendelkezni.
- 4.18. A tisztességes eljáráshoz való jog sérelmének oka, hogy a Kúria a Támadott Ítéletében tájékoztatta először az Indítványozót a késedelmi kamat és kamatos kamat új eljárási jogalapjáról, számítási módjáról és alkalmazni rendelt bírósági gyakorlatáról, melyet 2016. decemberében tett közzé a weboldalán, amely nem minősül formai jogforrásnak. A Támadott Ítéletet ugyanakkor az általa meghatározott igényérvényesítési határidőt (2016. december 31. napját) követően hozta meg a Kúria. Az új kúriai jogértelmezés ellenére, a Kúria nem rendelkezett a 2005. december és 2008. szeptember közötti időszakra jutó késedelmi kamatok megvizsgálásának szükségességéről az adóhatóság részéről, sőt a Kúria kifejezetten csupán a korábbi gyakorlatnak megfelelő időszak (2008. október-2011. szeptember) kamatos kamatának újraszámítását írta elő az adóhatóság részére, formálisan megfosztva adózót a további késedelmi kamattól.
- 4.19. Indítványozó álláspontja szerint e kúriai jogértelmezés azt a logikát törekszik követni, mintha Indítványozó késedelmi kamatigénye kérelemre lenne megállapítható. A Támadott Ítélet e potenciális értelmezése nem hipotetikus, ugyanis a Támadott Ítélet eredményeképpen indult

¹⁸ A 18/2017. számú közigazgatási elvi határozat [31]-[32] bekezdései.

¹⁹ Azaz kamatos kamatról rendelkezik kizárólag a Támadott Ítélet.

²⁰ Ld. a Támadott Ítélet [33] bekezdése.

megismételt eljárásban az adóhatóság új kérelemnek minősítette a 2005-2008. időszakra jutó kamatigényt és elutasította, mivel álláspontja szerint az 2016. december 31. napját követően került volna érvényesítésre (hiszen a megismételt eljárás is az igényérvényesítési határidő után indult a Támadott Ítélet alapján).

- 4.20. Indítványozó hangsúlyozza, hogy nem a Támadott Ítélet eredményeképpen elindult megismételt eljárást kívánja jelen beadványában az Alkotmánybírósági vizsgálat tárgyává tenni, csupán a Támadott Ítélet rendelkezését (logikáját) a késedelmi kamatigény kérelemre történő érvényesíthetőségét illetően támadja.
- 4.21. A Kúria értelmezése és mulasztása a 2005-2008. évek tekintetében kizárólag akkor lenne igazolható, ha az uniós jogon alapuló kamatigény kérelemre és nem hivatalból járna az adózóknak. Ez a jogértelmezés, ugyanakkor sérti:
- (i) **az Indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogát**, mivel megfosztja Indítványozót kamatigényének a 2005-2008. közötti időszakra eső részétől, amelyet a korábbi jogalkalmazói gyakorlat még elévültnek tekintett, de az új gyakorlat már érvényesíthetőnek tekintett. Ugyanakkor az Indítványozó ügyében a Kúria az igényérvényesítési határidő lejártát követően hozott döntést.
 - (ii) **az egyenértékűség uniós jogi elvét és az egyenlő bánásmód alkotmányossági követelményét**, mivel az uniós jogon fennálló kamatigények tekintetében megkövetelné a kérelem előterjesztését, holott a magyar adóeljárás rendszerében minden más késedelmi kamat esetében az hivatalból jár.

4.C. A TÁMADOTT ÍTÉLET INDOKOLÁS NÉLKÜL, ÖNKÉNYESEN TÉR EL A 18/2017. SZÁMÚ ELVI HATÁROZATTÓL INDÍTVÁNYOZÓ ÜGYÉBEN, EZÁLTAL SÉRTI INDÍTVÁNYOZÓ INDOKOLT BÍRÓSÁGI DÖNTÉSHEZ VALÓ JOGÁT

- 4.22. A Támadott Ítélet szerint alperes mulasztása és késedelme a következő miatt következett be:

*"[a] kamat kifizetése körében a hatóság késedelmét az a jogi tény okozta, hogy nem a jogerősen befejezett alapeljárásban, hanem annak jogsértő volta okán a megismételt eljárásban rendelkezett csak a felperesnek járó kamat megfizetéséről"*²¹

- 4.23. A Kúria a Támadott Ítéletben azt a logikát követi, hogy az Indítványozó kérelme teljesítésének elmulasztása okozza az adóhatóság késedelmét, holott a Kúria 18/2017. számú közigazgatási határozatban publikált gyakorlata eltérő jogértelmezést követ jog- és tényazonos ügyekben.
- 4.24. A Támadott Ítélet által is hivatkozott 18/2017. számú közigazgatási elvi bírósági határozat korábbi időpontban határozza meg alperes mulasztásának kezdőidőpontját, mert az nem Indítványozó kérelmének beérkezését követően következett be, azaz nem a megismételt eljárás okozta, hanem a mulasztás/késedelem már jóval korábban – azaz még a kérelem benyújtása előtt – bekövetkezett, **amikor az adóhatóság elmulasztotta az jogszerűtlenül visszatartott áfával együtt a kamatot kiutalni:**

"A kamatfelszámítás időszakának második része azzal a jogi ténnyel indul, hogy az adóhatóság mulaszt, azaz elmulasztja kiutalni a fentiek szerint járó kamatot. Ez a mulasztás akkor következik be, amikor a költségvetési támogatás kiutalására vonatkozó határidőt túllépi az adóhatóság, vagy – ha ezen időpont megelőzi az

²¹ Ld. a Támadott Ítélet [30] bekezdése.

előbbi határidőt – akkor, amikor a kiutalást kamatok kifizetése nélkül teljesíti. Ezen a napon ugyanis az alperes köteles lett volna a visszatartott áfán felül az időszak első részére jutó kamatokat is kiutalni. Ezzel az állásponttal ellentétes értelmezés eredménye az lenne, hogy a nemzeti gyakorlat sértené a közösségi jogot. "

- 4.25. A gyakorlatot magalapozó és összefoglaló 18/2017. számú közigazgatási elvi határozat tehát egy korábbi időponttól számolja az alperes késedelmét a kamatos kamat vonatkozásában, amiből az következik, hogy a késedelmi kamat hivatalból jár. Ezt támasztja alá a 18/2017. számú közigazgatási elvi határozat következő rendelkezése is:

"[28] A fentiek alapján a Kúria a kamatfelszámítás időszakának első részére Art. 124/D. § (3) bekezdésében irtakat rendeli megfelelően alkalmazni és a hatóságoknak felre kell tenniük minden olyan rendelkezést, amely az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés követelményeivel ellentétes helyzethez vezetne, mint amilyen például az előbbi bekezdésben az önellenőrzés megkövetelése."

- 4.26. A Kúria tehát az önellenőrzést (kérelmet) mint eljárási többlet cselekményt megtiltja a 18/2017. számú közigazgatási határozatában, mely egyértelművé teszi **a kamat hivatalbóli és járulékos jellegét.**

- 4.27. A fentiekből látható, hogy a Támadott Ítélet adóhatóság mulasztásával kapcsolatos 4.22. pontban idézett megállapítása indokolatlanul szűk időszakot ölel fel, mely tartalmában az uniós jog alapján járó késedelmi kamat "hivatalbóli" természetét, "kérelemre járó"-vá igyekszik változtatni önkényesen, mindenféle indokolás nélkül (holott a 18/2017. számú elvi határozat a késedelmi kamat hivatalbóli természetét támasztja alá).

4.D. A KÉSEDELMI KAMAT HIVATALBÓLISÁGA ÉS JÁRULÉKOS TERMÉSZETE A MAGYAR ADÓELJÁRÁS RENDSZERÉBEN

- 4.28. Az alapul fekvő időszakban hatályos régi Art. késedelmi kamatfizetési kötelezettséget előíró szabályait a következő táblázatban foglaltuk össze:

A régi Art. késedelmi kamatfizetési kötelezettséget előíró szabályai ²²	A késedelmi kamat valamennyi esetben hivatalból jár
37. § (6) bekezdése	„Ha az adóhatóság a kiutalást késedelmesen teljesíti, a késedelem minden napjára a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet. ”
124/C-D. §-ai	„Ha az adózó visszatérítési igénye megalapozott, az adóhatóság - az adó visszatérítésével egyidejűleg - a visszatérítendő adó után az adó megfizetésének napjától a visszatérítés teljesítéséről szóló határozat jogerőre emelkedésének napjáig a jegybanki alapkamattal azonos mértékű kamatot fizet. ” („visszatérítést elrendelő döntés esetén az adóhatóság az adó visszatérítésén felül a jegybanki alapkamattal azonos mértékű késedelmi kamat fizetésére köteles.” - ld. az Art. 124/C.§-hoz fűzött előterjesztői-törvényi indokolás)

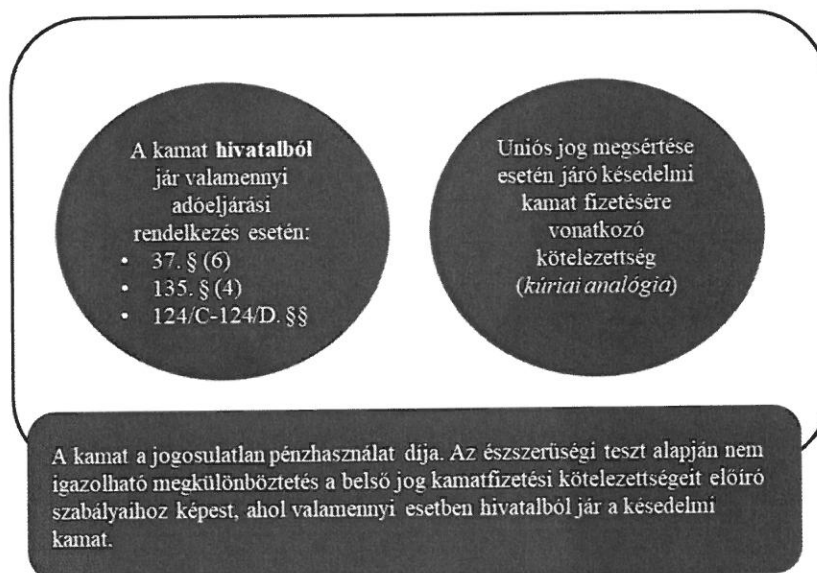
²² A 2018. január 1-je óta hatályos adózás rendjéről szóló törvény (2017. évi CL. törvény) a kamatfizetési kötelezettséget előíró szabályokat - a hivatalbóliság tekintetében - a 2017. december 31-ig hatályos Art. rendelkezéseivel egyezően tartalmazza.

135. § bekezdése (4)	„Ha az adóhatóság határozata (végzése) jogszabálysértő, melynek következtében az adózónak visszatérítési igénye keletkezik, az adóhatóság a visszatérítendő összeg után a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet.” A kamat <i>hivatalból</i>iságát támasztja alá a Kúria BH2010.200. számú elvi jelentőségű ítélete, amely szerint: „Az adóhatóság a tőkeösszeget 2007. május 25-én és május 30-án, a kamatot május 29-én és május 31-én automatikusan kiutalta. (...) Az adóhatóság által fizetendő kamatot nem lehet a felperes által megjelölt „ügyleti” kamatra és „késedelmi” kamatra elkülöníteni, és külön érvényesíteni a két kamatfizetési igényt. A tőke vonatkozásában az Art. 135. § (4) bekezdése tartalmazza a kamatfizetésre vonatkozó szabályt. A tőkét és a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot egyidejűleg kell visszatéríteni. Amennyiben az adóhatóság e kamatfizetéssel késedelembe esik, erre az esetre kell alkalmazni az Art. 37. § (6) bekezdését. E szerint, ha az adóhatóság a kiutalást késedelmesen teljesíti, a késedelem minden napjára a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet.”
--	--

- 4.29. A fentiek alapján valamennyi eljárási esetkörben az adóhatóság a késedelmi kamatot hivatalból köteles az adózó részére kiutalni.

4.E. A TÁMADOTT ÍTÉLET SÉRTI AZ EGYENLŐ BÁNÁSMÓD KÖVETELMÉNYÉT

- 4.30. Álláspontunk szerint a Támadott Ítéletben azzal, hogy a Kúria nem rendelkezett az új eljárásra utasító instrukció során arról, hogy az elévülési időn belül (azaz 2005-től) érvényesíthető teljes kamatigényt vizsgálja meg az adóhatóság, a kamat hivatalbóli és járulékos természetét vonta kétségbe az uniós jogon fennálló kamatigény vonatkozásában, mely ezen igény indokolatlan (ésszerűtlen) megkülönböztetését vonja maga után, illetve az uniós jog egyenértékűség tesztjét is sérti.



- 4.31. Indítványozó kamatigénye vonatkozásában a **kamatigénye tekintetében fennálló tulajdonhoz való joga is sérül**, mivel az **Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésben** foglalt szükségesség-arányosság tesztjének alkalmazásával e megkülönböztetés szükségtelen vagy aránytalan.

- 4.32. Továbbá az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdésének első mondata szerinti **általános jogegyenlőségi szabály** és a tisztelt Alkotmánybíróság vonatkozó gyakorlata alapján az azonos szabályozási koncepción belül adott, homogén csoportra nézve eltérő szabályozás a diszkrimináció tilalmába ütközik kivéve, ha az eltérésnek ésszerű, kellő súlyú alkotmányos indoka van, azaz nem önkényes [ún. ésszerűségi teszt].
- 4.33. Indítványozó álláspontja szerint **a szabályozás tárgya és célja a jogosulatlan pénzhasználat következményeinek rendezése az adóeljárásjog rendszerében**. A szabályozás lényeges koncepciója alapján a kamatfizetésre jogosultak homogén csoportba tartozóknak minősülnek attól függetlenül, hogy konkrét belső jogi szabály megsértésének, EUB döntés nyomán keletkező adóvisszatérítésnek (ld. 124/C-124/D. §§) vagy uniós jog megsértésének a következménye a kamatigény (ld. jelen ügy).
- 4.34. **Mivel a hivatkozott eljárási szabályok mindegyike esetén hivatalból jár a kamat, az uniós jogsértésre tekintettel járó kamatra is a hivatalbóliság követelménye lehet egyedül irányadó, hiszen nem lehet külön kérelemhez kötöttséggel az adózót kedvezőtlenebb helyzetbe hozni, mint amilyen helyzetbe hazai jogsértés esetén kerülne. Ennek ésszerű indoka nincs.**
- 4.35. **Ebből következően az Kúriának a Támadott Ítéletben utasítania kellett volna az adóhatóságot, hogy az Indítványozó kamatigényét vizsgálja meg a 2005-2008 közötti időszak vonatkozásában is, hiszen az hivatalbóli kötelezettsége lett volna. Mindez nagy szerepet kap annak fényében, hogy az igényérvényesítési határidő után hozta meg a Kúria a Támadott Ítéletet.**

4.F. A SOLE-MIZO ÜGY HATÁSA A KÉSEDELMI KAMATIGÉNY HIVATALBÓLI TERMÉSZETÉRE

- 4.36. Az EUB a Sole-Mizo ügyben nem vizsgálta azt, hogy a késedelmi kamatigény kérelemre vagy hivatalból jár-e, illetve a speciális kérelem megkövetelése sérti-e a tényleges érvényesülés és egyenértékűség elveit.
- 4.37. Indítványozó e körben utalni kíván arra, hogy a Sole-Mizo ügy nem az uniós jog megsértésének alapuló késedelmi kamat, hanem e kamat késedelmes kiutalása miatt járó ún. kamatos kamat vonatkozásában értelmezte a magyar szabályozás és a tényleges érvényesülés elvének viszonyát.²³
- 4.38. Az EUB a Sole-Mizo ügyben a késedelmi kamat esedékessége (vagyis a kamatos kamat kezdőidőpontja) tekintetében – az erre irányuló előterjesztett kérdések miatt – kizárólag a *tényleges érvényesülés elve* alapján vizsgálta a kamatos kamat által lefedett időszakot és *az egyenértékűség elvének* érvényesülését nem vizsgálta, nem vizsgálhatta.²⁴
- 4.39. Indítványozó ugyanakkor hangsúlyozni kívánja, hogy az EUB a Delphi Végzésben elvi élel rámutatott, az uniós jogsérelmet szenvedő adóalanyoknak biztosított jogorvoslatoknak

²³ Ld. Sole-Mizo Ügyben hozott ítélet 62. pontja.

²⁴ Ld. e tekintetben a Sole-Mizo Ügyben hozott ítélet 61-69. pontjait.

tiszteletben kell tartaniuk az **egyenértékűség elvét** is,²⁵ vagyis azok nem lehetnek a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek.²⁶

- 4.40. Az EUB tehát az egyenértékűség elvének megvalósulását úgy látja biztosítottnak a kamat-fizetés tekintetében, hogy felállít egy tesztet (ún. egyenértékűségi teszt), mely szerint: a kamatfizetés szabályozása olyan kell, hogy legyen, amely egy – a jogalap és a tárgy tekintetében – hasonló magyar jogsértés esetén alkalmazandó lenne:

„az uniós jog megsértésén alapuló keresetekre irányadó eljárási szabályok nem lehetnek kevésbé kedvezőek, mint amelyeket a belső jog megsértésén alapuló, hasonló tárggyal és jogalappal rendelkező keresetekre kell alkalmazni.”²⁷

- 4.41. A fentiekből következik, hogy **amennyiben a hazai jogsértésre hivatalból jár a kamat, akkor az uniós jogsértésre is hivatalbóliság irányadó, hiszen nem lehet külön kérelemhez kötöttséggel az adózót kedvezőtlenebb helyzetbe hozni, mint amilyen helyzetbe hazai jogsértés esetén kerülne.**

- 4.42. Indítványozó álláspontja szerint az Alkotmánybíróság önmagában **az egyenlő bánásmód követelményének (általános jogegyenlőség) érvényre juttatását** célzó **észszerűségi teszt**, illetve *a tulajdonjog esetén a szükségesség-arányosság teszt* alapján arra a következtetésre juthat, hogy a Támadott Ítéletben foglalt kúriai jogértelmezés önkényes megkülönböztetéshez vezet, illetve a tulajdonhoz való jog szükségtelen korlátozását eredményezi.

- 4.43. Amennyiben a tisztelt Alkotmánybíróság nem osztaná Indítványozó ezen álláspontját, úgy szükségessé válik az EUB előzetes döntéshozatali eljárásának kezdeményezése megteremtve ezzel annak a lehetőségét, hogy az EUB vizsgálni tudja az egyenértékűség elvének tiszteletben tartását is a konkrét bírósági gyakorlat és jelen ügy konkrét körülményei alapján. Erre az esetkörre vonatkozóan Indítványozó – az alapindítványban is meghatározott okok alapján, mint az alkotmányjogi panasz eljárásokban végső döntést hozó testületet ("court of last instance") – kéri az Alkotmánybíróságot, hogy a következő kérdést szíveskedjen előterjeszteni az EUB számára:

Úgy kell-e értelmezni az Európai Unióról szóló szerződés 4. cikkének (3) bekezdését, az uniós jog részét képező egyenértékűség elvét, az uniós jog elsőbbségének elvét és a 2006/112/EK Irányelv 183. cikkét, hogy a jogszerűen levonásba helyezett, bevallásban feltüntetett, de az uniós joggal ellentétesnek nyilvánított nemzeti szabályozás folytán az egyébként irányadó, rendszerinti határidőn belül az adóhatóság által ki nem utalt hozzáadottérték-adó után járó késedelmi kamat tekintetében az adóhatóság hivatalból, azaz minden adózói eljárási cselekmény nélkül köteles késedelmi kamatot az adózó részére megfizetni, amennyiben mind a hozzáadottérték adóra vonatkozó nemzeti szabályozás belső jogi kollíziója esetén, mind a nemzeti adóeljárásjog megsértésén alapuló egyéb adóhatósági mulasztások esetén előálló kamatfizetés kapcsán hivatalbóli kötelezettségként, azaz minden adózói eljárási cselekmény megkövetelése nélkül írja elő a vonatkozó nemzeti szabályozás az adóhatóság számára a késedelmi kamat kiutalását?

²⁵ Az EUB állandó ítélkezési gyakorlata szerint ha valamely tagállam az uniós jog szabályainak megsértésével vetett ki adót, az jogalanyok nem csak a jogosulatlanul beszedett adó visszatérítésére, hanem az e tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegek visszatérítésére is jogosultak (Littlewoods Retail és társai ítélet, C-591/10, 25. pont; Irimie ítélet, C-565/11, 21. pont). A tagállamokra hárított azon kötelezettség elve, hogy az uniós jog megsértésével kivetett adók összegét kamatokkal kell visszafizetniük, ez utóbbi jogból ered (Littlewoods Retail és társai ítélet, C-591/10, 26. pont, Irimie ítélet, C-565/11, 22. pont).

Az EUB tehát a kamatfizetést a tagállam kötelezettségeként fogalmazza meg, ugyanakkor, hogy az milyen eljárásrend szerint történik, az egyes tagállamok jogrendszeri sajátossága határozza meg az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének maradéktalan tiszteletben tartása mellett.

²⁶ Delphi Végzés 35. pont.

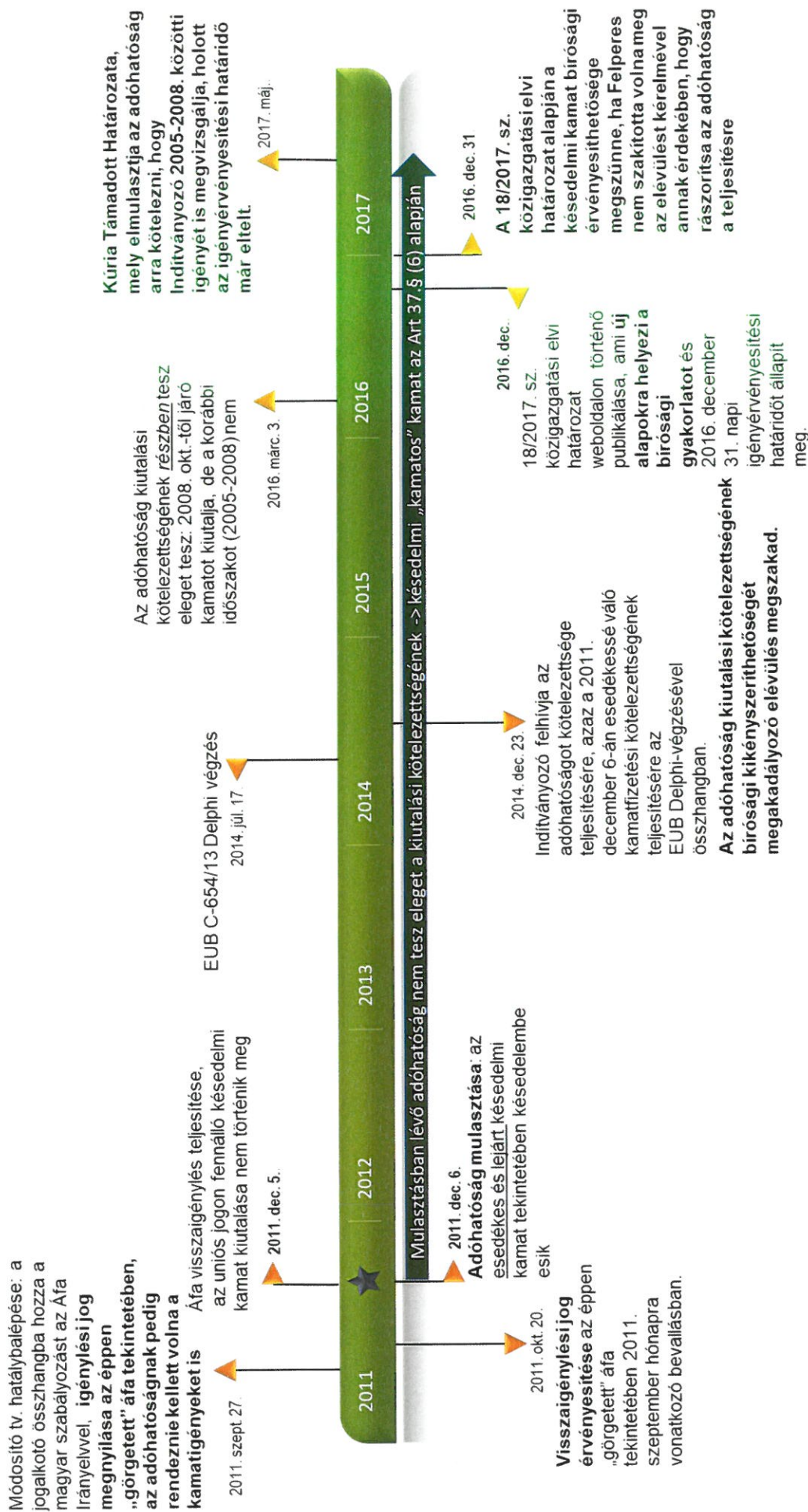
²⁷ Delphi Végzés 37. pont.

4.G. AZ INDÍTVÁNYOZÓ KÉRELME MINT AZ ADÓHATÓSÁG RÁSZORÍTÁSA A KÉSEDELMI KAMAT TELJESÍTÉSÉRE

- 4.44. Ahogyan azt a jelen ügyre irányadó 18/2017. számú elvi közigazgatási határozat is rögzíti, az adóhatóság mulasztásban volt a Felperes késedelmi kamat iránti kérelmének előterjesztésekor, hiszen korábban az uniós jogba ütköző módon jogszerűtlenül visszatartott áfa *"kiutalását kamatok kifizetése nélkül teljesítette."*²⁸ Az adóhatóságnak rendelkeznie kellett volna a késedelmi kamatokról legkésőbb akkor, amikor az áfa kiutalását kamatok kifizetése nélkül teljesítette, de legvégső esetben akkor, amikor a Magyar Visszatérítési Ügyben az EUB kimondta az Áfa Irányelv sérelmét és a magyar Áfa törvény pénzügyi rendezettségi feltételének uniós joggal ellentétes voltát.
- 4.45. Felperes a 2014. decemberében előterjesztett kérelmében – a kamat kiutalása tekintetében ekkor már több éves mulasztásban lévő adóhatóságot – hívta fel, hogy tegyen eleget a megfizetettségi szabály miatti áfa jogosulatlan visszatartása miatt keletkezett, a lejárt kamat kiutalása tekintetében fennálló kötelezettségének. Az igényérvényesítéssel összefüggésben a következő oldalon csatoljuk az eljárásra vonatkozó folyamatábrát.
- 4.46. Tekintettel arra, hogy **a Felperes és a mulasztásban lévő adóhatóság között nem polgári jogi, hanem közigazgatási jogviszony áll fenn**, ezért Felperes a mulasztásban lévő adóhatóságot nem a polgári eljárásjog, hanem kizárólag a közigazgatási, illetve az azon belüli speciális adóeljárási szabályok alkalmazásával szoríthatja rá kötelezettségének teljesítésére.
- 4.47. Ezen álláspontot rögzíti a Kúria Kfv.I.35.261/2009. számú ügyben született elvi jelentőségű ítéletében (a továbbiakban: **BH2010.200.**): *„az adózó és az adóhatóság között nem áll fenn polgári jogviszony; nem a Ptk., hanem az Art. szabályai irányadók az adóhatóság késedelmes tőke visszatérítésére”*.
- 4.48. A régi Art. és a mögöttesen alkalmazandó a *közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény* ("**Ket.**") szabályozási rendszerében az adózó másként nem peresíthette, nem szoríthatta rá a mulasztásban lévő adóhatóság kötelezettségének teljesítésére, csakis közigazgatósági úton.
- 4.49. **A Kérelem tehát a mulasztásban lévő adóhatóság felhívása a kamatfizetési kötelezettségének teljesítésére az EUB C-654/13. Delphi Hungary Kft. ügyében hozott végzésével összhangban**, mely nem *ex nunc* vagy *pro futuro* konstituálja, hanem csak deklarálja Indítványozó uniós jogon fennálló kamatigényét.
- 4.50. Indítványozó késedelmi kamat iránti kérelme a Kúria 18/2017. számú közigazgatási elvi határozatában rögzített eljárási jogalaptól és számítási módszertől eltérő indokolást tartalmazott, hiszen ekkor még nem állt rendelkezésre egy végleges kúriai gyakorlat arra vonatkozóan, hogy analógia alkalmazásával mely eljárási rendelkezéseket kellene alkalmazni (konkrét jogszabályi rendelkezés hiányában).
- 4.51. Indítványozó álláspontja szerint a Kúria a Támadott Ítéletben az adóhatóság kötelezettségévé kellett volna tennie a megfelelő késedelmi kamat összegének vizsgálatát függetlenül az adózó hatósági eljárást megindító kérelmétől, az abban foglalt számítástól és az abban jogosultsági időszakokként megjelölt évektől, mert **a magyar jogrendszerben a kérelem előterjesztésekor semmilyen informális gyakorlat vagy formális jogszabály, bírósági gyakorlat nem állt rendelkezésre annak érvényesítésére és az igényérvényesítésre irányadó részletszabályaira.**

²⁸ Id. EBH2017.K.18. [33] pontja.

A könnyebb áttekinthetőség érdekében Indítványozó az alábbi folyamatábrán összefoglalja az igényérvényesítés menetét.



5. A SOLE-MIZO ÜGYBEN HOZOTT EUB ÍTÉLET HATÁSA AZ INDÍTVÁNYOZÓ 26. § (1) BEKEZDÉSE ÉS 27. §-A SZERINTI ALKOTMÁNYJOGI PANASZÁRA

5.A. A SOLE-MIZO ÜGYBEN HOZOTT ÍTÉLET FŐBB MEGÁLLAPÍTÁSAI

- 5.1. Ahogyan a fentiek során bemutatásra került, A Kúria a Támadott Ítéletben és az abban hivatkozott 18/2017. számú közigazgatási elvi határozatban **analógia útján rendelte alkalmazni az uniós jog alapján fennálló kamatigény** tekintetében a régi Art. 124/C-124/D. §-ában foglalt egyes rendelkezéseket.
- 5.2. Az Indítványozó alkotmányjogi panaszában és beadványaiban a támadja (i) egyrészt magát a kúriai jogértelmezést (analógiát) a kamatigények vonatkozásában, (ii) másrészt magát a régi Art. 124/C-124/D. §-okban meghatározott kamatmértéket, mivel ezek sértik az egyenlő bánásmód alaptörvényi követelményét az uniós jog alapján fennálló kamatigény érvényesítése tekintetében.
- 5.3. A Sole-Mizo Ügyben az EUB megállapította a tényleges érvényesülés uniós jogi alapelveinek és az áfa adónem tekintetében az adósemlegesség elvének sérelmét a régi Art. 124/C-124/D. §-okban foglalt kamatmértékek tekintetében:

*"[49] Márpedig az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az uniós jog megsértésével visszatartott héatűlfizetés összegének az adóalany kérelmére történő visszatérítése esetén az ezen összegekre alkalmazandó kamatokat egyrészt alacsonyabb kamatmérték alapulvételével kell kiszámítani, mint amelyet a hitelintézetnek nem minősülő adóalanyoknak az említettel azonos összegű hitel felvétele esetén kell fizetniük, másrészt pedig e 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, alkalmas arra, hogy megfossza az adóalanyt az érintett összegek rendelkezésre nem állása folytán okozott veszteségek megfelelő megtérítésétől, ebből következően pedig **nem tartja tiszteletben a tényleges érvényesülés elvét**. Az ilyen gyakorlat ezenkívül nem alkalmas arra, hogy ellensúlyozza a jogosulatlanul visszatartott adóösszegek által jelentett gazdasági terhet, ami **ellentétes az adósemlegesség elvével**."*²⁹

- 5.4. Az EUB tehát a következő főbb követelményeket fogalmazta meg az uniós jogon fennálló kamatigények irányadó kamatmértékei tekintetében:
 - (i) a kamatmérték nem lehet alacsonyabb, mint azon **hitelkamat**, melyet az Indítványozónak a késedelmesen visszafizetett áfa megfizetése és visszatartása miatt fellépő finanszírozási igény kielégítésére kellett volna megfizetnie (ez minden esetben értelemszerűen magasabb mint a jegybanki alapkamat);
 - (ii) a kamatmértéknek alkalmasnak kell lennie arra, hogy ellensúlyozza az érintett összeg értékét befolyásoló **monetáris értékvesztést**.

²⁹ Ld. részletesen a Sole-Mizo Ügyben hozott EUB ítélet 49-51. pontjai.

5.B. A KÚRIAI ANALÓGIA ÉS AZ ANNAK SORÁN ALKALMAZOTT RÉGI ART. 124/C-124/D. §§ RENDELKEZÉSEI SÉRTIK AZ EGYENLŐ BÁNÁSMÓD KÖVETELMÉNYÉT

- 5.5. Indítványozó álláspontja szerint jelen eljárásban a tisztelt Alkotmánybíróságnak szükséges megvizsgálnia magyar alkotmányossági szempontból az Alaptörvényben foglalt diszkrimináció-tilalom mércéjével mérve, hogy (i) a jegybanki alapkamatnak megfelelő kamatmérték alkalmazásának kúriai gyakorlata, illetve (ii) maga a – Kúria által analógia útján alkalmazni rendelt – régi Art. 124/C-124/D. §-ok sérti-e az egyenlő bánásmód követelményét a kamatmértékek tekintetében.
- 5.6. Az EUB a tényleges érvényesülés elvén keresztül egy abszolút minimum követelményt fogalmazott meg a Sole-Mizo Ügyben hozott döntésében, az egyenértékűség elvét azonban nem tudta vizsgálni. Ez a tagállami bíróságok hatáskörébe tartozik.

*"[42] Hozzá kell tenni, hogy – amint azt az Európai Bizottság az írásbeli észrevételeiben lényegében megjegyezte – míg az említett törvény 37. §-ának (6) bekezdésében előírt késedelmi kamat, úgy tűnik, valamely fizetendő összeg kiutalása iránt az adóalany által benyújtott kérelem időpontját követő időszakra alkalmazandó, az e törvény 124/C. és 124/D. §-a szerinti kamatot, úgy tűnik, különösen az ilyen kérelmet megelőző időszakra kell alkalmazni. Úgy tűnik tehát, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 124/C. és 124/D. §-ának, valamint e törvény 37. §-a (4) és (6) bekezdésének nincs hasonló tárgya és jogalapja, **amiről azonban a kérdést előterjesztő bíróságoknak kell megbizonyosodniuk.**"³⁰*

- 5.7. Az egyenértékűség elvének érvényesülésével összefüggésben az EUB által kimunkált ún. **egyenértékűségi teszt** érvelésében és eredményében hasonlatos a magyar Alkotmánybíróság által a hátrányos megkülönböztetés tilalmával összefüggésben kimunkált diszkrimináció tesztekkel (*szükségesség-arányosság* tesztje és ún. *észszerűségi teszt*).
- 5.8. Az alapjogi jogsérelmek (mint jelen esetben a kamatigénytől való megfosztás tulajdonjogi sérelme) esetén a szükségesség-arányosság tesztje vizsgálandó. Ezen felül az észszerűségi teszt alapján is vizsgálandó a megkülönböztetés. Ennek lényege, hogy az azonos (homogén) szabályozási körbevonott jogalanyok egyenlően részesednek-e az állam által biztosított nem alapvetőnek minősülő jogokból. A megkülönböztetés önkényes, ha nincs tárgyilagos mérlegelés szerint észszerű indoka, vagyis, ha a jogszabály a szabályozás szempontjából azonos csoportba tartozó (egymással összehasonlítható) jogalanyok között tesz különbséget anélkül, hogy annak alkotmányos indoka lenne. Az azonos szabályozási kör esetén a szabályozás valamely lényeges eleme a csoportképzés alapja, így állapítható meg a konkrét ügyben, hogy kik tartoznak azonos (homogén) körbe és kik nem, a homogén csoportba tartozók tekintetében azonos-e az alanyok elbírálása, jogaik és kötelezettségeik meghatározása, illetve ha nem, akkor a homogén csoporton belüli különbségtétel alkotmányosan indokolható-e.
- 5.9. Indítványozó az alkotmányjogi panaszában részletesen kifejtette, hogy miért sérült az uniós jog egyenértékűség elve. **Indítványozó kéri, hogy a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy a magyar alkotmányos jogvédelem szűrőjén keresztül is vizsgálja azt, hogy önkényes-e eltérő kamatmérték alkalmazása, illetve szükségtelenül korlátozza-e Indítványozó tulajdonhoz való jogát** abban az esetben, ha a régi Art. 124/C-124/D. § szerinti jogalkotói mulasztás (magasabb szintű norma megsértésének) vagy a régi Art. 37. § és 135. § szerinti jogalkalmazói

³⁰ Ld. részletesen a Sole-Mizo Ügyben hozott EUB ítélet 42. pontja.

jogsabálysértés következménye a jogosulatlan pénzhasználat. Indítványozó az alkotmányjogi panaszának 3.1-3.33. pontjaiban részletesen kifejtette okfejtését e kérdéskörrel kapcsolatosan.

5.C. A KAMAT/KÉSEDELMI PÓTLÉK MINT A PÉNZÜGYI EGYENSÚLY HELYREÁLLÍTÁSÁNAK ESZKÖZE A MAGYAR ADÓELJÁRÁS RENDSZERÉBEN

- 5.10. Indítványozó egyetért a Kúriának a 35.259/2016/13. számú jog- és tényazonos ügyben hozott ítélet azon megállapításával, hogy

*"Pénztartozás után, amint arról nemzeti jogunkban a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény 6:47. §-a rendelkezik, kamat jár. A kamat a pénz használatának ellenértéke."*³¹

- 5.11. A magyar adóeljárás rendszerében **a kamat (késeedelmi pótlék) az idegen pénz jogosulatlan használatának ellenértékét hivatott kifejezni**. Ez a körülmény független attól, hogy a mulasztás (jogosulatlan használat) az adózó, vagy az állami szervek oldalán merül fel.
- 5.12. A jogalkotó 2008. január 1. napjával³² megbontotta **az idegen pénz használata után fizetendő összeg egyensúlyát mindenféle indok nélkül**.
- 5.13. Annak vizsgálata, hogy az idegen pénz használatáért járó pénzösszeg tekintetében szükséges-e, illetve indokolható-e különbségtétel a kamatmértékek tekintetében szükséges mindenekelőtt megvizsgálni a régi Art. jogosulatlan pénzhasználatot szabályozó rendszerét.

A régi Art. vonatkozó rendelkezése	A késeedelmi kamat esetkörei
165. § (1) bekezdés	"Az adó késeedelmes megfizetése esetén az esedékesség napjától, a költségvetési támogatásnak az esedékesség előtt történő igénybevétele esetén pedig az esedékesség napjáig késeedelmi pótléket kell fizetni."
37. § (6) bekezdés	„Ha az adóhatóság a kiutalást késeedelmesen teljesíti, a késeedelem minden napjára a késeedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet.”
124/C. § (6) bekezdés	„Ha az adózó visszatérítési igénye megalapozott, az adóhatóság - az adó visszatérítésével egyidejűleg - a visszatérítendő adó után az adó megfizetésének napjától a visszatérítés teljesítéséről szóló határozat jogerőre emelkedésének napjáig a jegybanki alapkamattal azonos mértékű kamatot fizet.”
135. § (4) bekezdés	„Ha az adóhatóság határozata (végzése) jogszabálysértő, melynek következtében az adózónak visszatérítési igénye keletkezik, az adóhatóság a visszatérítendő összeg után a késeedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet.”

- 5.14. A fentiek tekintetében a késeedelmi pótlék (és azzal azonos összeg) **a jegybanki alapkamat kétszerese** alapján számítandó.³³

³¹ Kúria Kfv. 35.259/2016/13. számú ítéletének [26] bekezdése.

³² A régi Art. 124/C. §-át beiktató 2007. évi CXXVI. törvény 2008. január 1. napjával léptette hatályba.

³³ Régi Art. 165. § (2) bekezdése.

5.D. A PÉNZ JOGOSULATLAN HASZNÁLATÁÉRT JÁRÓ KAMATMÉRTÉKEK ÖNKÉNYES MEGKÜLÖNBÖZTETÉS ÁLL FENN AZ ADÓZÁS RENDSZERÉBEN, MINDEZ PEDIG SZÜKSÉGTENÜL KORLÁTOZZA INDÍTVÁNYOZÓ TULAJDONHOZ VALÓ JOGÁT IS

- 5.15. A tulajdonhoz való alkotmányos jog sérelmét eredményezi, ha az Indítványozónak járó kamatigény szükségtelenül és aránytalanul alacsonyabb százalékkal kerül kiszámításra mint más, összehasonlítható helyzetben számolt kamatigények esetén kerülne kiszámításra. A továbbiakban ezen álláspontot az ún. észszerűségi teszt alapján is kifejti Indítványozó.
- 5.16. Az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdése szerint: *"Magyarország az alapvető jogokat mindenkinek bármely megkülönböztetés, nevezetesen faj, szín, nem, fogyatékoság, nyelv, vallás, politikai vagy más vélemény, nemzeti vagy társadalmi származás, vagyoni, születési vagy egyéb helyzet szerinti különbségtétel nélkül biztosítja."*
- 5.17. Az Alkotmánybíróság egyenlőséggel kapcsolatos korábbi gyakorlata szerint **az azonos szabályozási koncepción belül adott, homogén csoportra nézve eltérő szabályozás a diszkrimináció tilalmába ütközik**, kivéve, ha az eltérésnek észszerű, kellő súlyú alkotmányos indoka van, azaz nem önkényes {7/2015. (III. 19.) AB határozat, Indokolás [56], 33/2014. (XI. 7.) AB határozat, Indokolás [52]}.
- 5.18. Ez az *"észszerűségi teszt"* egy összehasonlíthatósági és egy indokolhatósági próbából áll, melyek közül az (i) első kapcsán azt kell vizsgálni, hogy a megkülönböztetés azonos helyzetben lévő jogalanyok között merül-e fel, a (ii) második kapcsán pedig azt, hogy az azonos csoportba tartozók között fennálló megkülönböztetésnek van-e tárgyilagos mérlegelés szerinti ésszerű indoka. Az egyértelműség és az összehasonlíthatóság érdekében az alábbi táblázatban összefoglaljuk a pénz jogosulatlan használatáért fizetendő kamatmértékeket a régi Art. és az új Art. rendszerében.

KAMATMÉRTÉK	SZABÁLYOZÁS FUNKCIÓJA	CÉLJA ÉS	KAMAT MÉRTÉKE
2008. január 1. napjától – 2017. december 1. napjáig			
Régi Art. 124/C-124/D. § rendelkezései	A jogosulatlan pénzhasználatért fizetett kárátalány, pénz használatának ára		Egyszeres jegybanki alapkamat
Régi Art. minden egyéb késedelmi pótlékot, kamatmértéket szabályozó rendelkezése (mind adózói, mind jogalkalmazói jogsértés, mulasztás esetén): 165. §; 37. § (6); 135. § (4).	A jogosulatlan pénzhasználatért fizetett kárátalány, pénz használatának ára		Kétszeres jegybanki alapkamat
2018. január 1. napjától – 2020. június 14. napjáig			
Új Art. 196.-197. § rendelkezései	A jogosulatlan pénzhasználatért fizetett kárátalány, pénz használatának ára		Egyszeres jegybanki alapkamat
Új Art. minden egyéb késedelmi pótlékot, kamatmértéket szabályozó rendelkezése	A jogosulatlan pénzhasználatért fizetett kárátalány, pénz használatának ára		Egyszeres jegybanki alapkamat +5% ³⁴

³⁴ Új Art. 209. § (1) bekezdése

(mind adózói, mind jogalkalmazói
jogsértés, mulasztás esetén)

2020. június -		
Új Art. 196.-197. § rendelkezései	A jogosulatlan pénzhasználatért fizetett káratartalány, pénz használatának ára	Egyszeres jegybanki alapkamat + 2% ³⁵
Új Art. egyéb késedelmi pótlékot, kamatmértéket szabályozó rendelkezése (mind adózói, mind jogalkalmazói jogsértés, mulasztás esetén)	A jogosulatlan pénzhasználatért fizetett káratartalány, pénz használatának ára	Egyszeres jegybanki alapkamat + 5% ³⁶

5.19. Az Alkotmánybíróság a **17/2019. (V.30) AB határozatában** foglalkozott az adójogi jogkövetkezmények rendszerével és azon belül a késedelmi pótlék természetével:

*"[95] A késedelmi pótléknak megfelelő jogintézmény a **fejlett adójoggal** rendelkező nyugati államok bevett meg-oldása arra, hogy megfelelően kezeljék azt a gazdasági törvényszerűséget, miszerint a **pénz használatának ára van, ami a kamatban jelentkezik.***

*[96] A késedelmesen teljesítő adózó a költségvetésnek járó forrást használja saját céljaira. A késedelem időszakában – egy fikcióval élve – olyan helyzetben van, mintha az állam az adónak megfelelő pénzösszeget kölcsönadta volna számára. Az adóhiány megfizetésével az adózó csupán a kölcsön tőkerészét szolgáltatja. Ahhoz, hogy ne szerezzen jogszerűtlen adózói magatartásával előnyt azokhoz az adózókhoz képest, akik esedékességig teljesítették adókötelezettségüket, és hogy a **pénzügyi egyensúly** az állam-adózó viszonyában helyreálljon, a késedelmi pótlékot is meg kell fizetnie. A **késedelmi pótlék valójában a kamat funkcióját hordozza, amivel kapcsolatban megjegyzendő, hogy fordított irányba is működik: a költségvetési támogatás, az adóvisszatérítés és visszaigénylés határidőn túli kiutalása esetén pontosan ennyivel többet köteles fizetni az állam a jogosult javára** [Art. 37. § (6) bekezdés] (...)*

*[98] Ezek alapján arra mutat rá az Alkotmánybíróság, hogy a késedelmi pótlék felszámítása hozza olyan helyzetbe az esedékességen túl fizető adózót, mintha időben fizetett volna. A **piaci kölcsönkamat színvonalához igazodó késedelmi pótlék joghatása tehát nem több annál, mint hogy reparál, azaz helyreállítja az eredeti állapotot. A piaci kölcsönkamat az alapkamatra épülve árazza be az adós nemteljesítési kockázatát, illetve a pénz használatának az értékét.***

[99] A késedelmi pótlék felszámítása tehát ahhoz az eredményhez vezet gazdasági hatását tekintve, mintha az adózó jogszerűen az esedékességig fizetett volna. "

³⁵ A Sole-Mizo Ügy folyamatyakként hatályba lépett jogszabálmódosítás (ld. erről részletesen jelen indítvány következő pontját).

³⁶ Új Art. 209. § (1) bekezdése

- 5.20. Az Alkotmánybíróság rámutatott arra, hogy **a késedelmi pótlék célja alapvetően a reparáció és az adójog rendszerében ez fordított irányban is működik, azaz nem csupán az adózó köteles ellentételezni a jogosulatlan pénzhasználatot, hanem az állam is.**
- 5.21. A kamat (késedelmi pótlék) adójogi szabályozásának célja tehát az Alkotmánybírósági gyakorlat fényében is egyértelműen **a pénzügyi kompenzáció (reparáció).** E cél szolgálja a régi Art. 124/C-214/D. §-ai tekintetében alkalmazandó kamatmérték is.
- 5.22. Indítványozó álláspontja szerint, mivel a cél és funkció tekintetében a régi Art. 124/C-124/D. §-ai nem hordoznak eltérő tartalmat a kamatot előíró más adóeljárás rendelkezésekhez képest, ezért a jogalkotó ugyanazon szabályozási körbe tartozó jogviszonyokat eltérően kezel, és a 124/C-124/D. § rendelkezései alá tartozó esetekben **a kamatmértékek tekintetében történő differenciálásnak ésszerű oka nincs.** Mindez pedig azzal jár, hogy az eljárási rendelkezések önkényesen megkülönböztetnek.

6. INDÍTVÁNYOZÓ ABTV. 26. § (2) BEKEZDÉS SZERINTI KÖZVETLEN PANASZA

- 6.1. Az EUB a Sole-Mizo ügyben megállapította, hogy a Régi Art. 124/C.-124/D. §-aiban meghatározott egyszeres jegybanki kamatmérték sérti *a tényleges érvényesülés* uniós jogi alapelvét. Erre tekintettel a Magyarország 2021. évi központi költségvetésének megalapozásáról szóló 2020. évi LXXVI. törvény 111. §-a módosította a jelenleg hatályos Art. megfelelő rendelkezéseit a következő indokolással:

*"szövegcsere módosítás az Európai Unió Bíróságának a C-13/18. (Sole-Mizo) és C-126/18. (Dalmandi) egyesített előzetes döntéshozatali ügyekben hozott ítéletében (kamatszámítás uniós joggal ellentétesen visszatartott ÁFA kapcsán) foglalt megállapítások alapján szükségessé vált az Art.-ban szabályozott kamatszámításra vonatkozó szabályok módosítása. Az ítélet szerint a jegybanki alapkamattal megegyező kamatmérték a piaci hitelkamatlábaknál alacsonyabb, ezért uniós jogba ütközik; a fizetendő kamat céljára figyelemmel (az uniós jogba ütközően visszatartott adóból eredően az adóalany pénzügyi veszteségeinek ellentételezése) a piacon a gazdasági szereplők által elérhető hitelintézeti kamatlábaknak megfelelő kamatmérték elfogadható. Ennek az elvárásnak a jegybanki alapkamat két százalékponttal növelt mértéke megfelel."*³⁷

- 6.2. Ezzel párhuzamosan a 2020. évi LXXVI. törvény 109. §-a átmeneti rendelkezéseket iktatott be az Art. 274/G. §-akában, melynek célja a következő:

"Az új átmeneti rendelkezés alapján a folyamatban lévő eljárásokban alkalmazni kell majd azt az előírást, amely szerint abban az esetben is lehet önellenőrzést, illetve visszatérítési igényt benyújtani az adóhatósághoz, ha az Európai Unió Bírósága az adókötelezettséget, illetve az adófizetési kötelezettséget megállapító jogszabály irányelvbe ütköző voltát állapítja meg. Az adóhatóság előtt folyamatban lévő eljárásokban is alkalmazni kell az Európai Unió Bíróságának (EUB) a C-13/18. (Sole-Mizo) és C-126/18. (Dalmandi) egyesített előzetes döntéshozatali ügyekben hozott ítéletében foglaltak alapján módosított kamatmértéket.

Az Európai Unió Bíróságának (EUB) a C-13/18. (Sole-Mizo) és C-126/18. (Dalmandi) egyesített előzetes döntéshozatali ügyekben hozott ítéletében foglaltak alapján módosított kamatmérték a további perek elkerülése érdekében a folyamatban lévő eljárásokban is alkalmazandó lesz. Ugyanakkor az Európai Unió Bíróságának döntései alapján indokolt azokban az ügyekben is biztosítani a kamatkorrekció lehetőségét, amelyek esetében az adóhatóság az adózói kamatigényt a korábbi szabályok szerint teljesítette. Ennek érdekében szükséges az átmeneti rendelkezés kiegészítése, amely alapján a módosítás hatályba lépésétől számítottan fél év áll az adózók rendelkezésére a kamatkülönbözet irányi kérelem benyújtására, és e kérelmet az elévülésre tekintet nélkül el kell bírálni."

- 6.3. A jogalkotó tehát a Sole-Mizo Ügyben hozott ítélet alapján +2 százalékponttal növelte a késedelmi kamat mértékét, melynek alkalmazását visszamenőlegesen is előírta.

6.4. Indítványozó álláspontja szerint ez – az Indítványozó konkrét ügyében is alkalmazandó – kamatmérték továbbra is sérti:

- **a tényleges érvényesülés elvét** – ugyanis elmulasztja figyelembe venni azt a monetáris értékvesztés, amelyet Indítványozó és a hasonló helyzetben lévő adózók elszenvedtek és az EUB a Sole-Mizo Ügyben kifejezetten olyan körülményként nevesít, amelyet figyelembe kell venni (ld. Sole-Mizo Ügyben hozott ítélet 48. és 51. pontja)
- **az egyenértékűség elvét és az egyenlő bánásmód alaptörvényi követelményét** – ugyanis a jelenlegi szabályozás az Art. rendszerében magasabb kamatmértéket határoz meg a pénz használatának díjaként annál mint amit a jogalkotó 2020. június 15. napjától megállapított az uniós jog alapján fennálló késedelmi kamatigényekre. Az Art. rendszerében a késedelmi pótlék alapja a jegybanki alapkamat **5 (!)** százalékponttal növelt értéke. Ez irányadó mind adózói, mind jogalkalmazói mulasztások, jogsértések esetén. (Ld. részletesen az előző pontban írt észszerűségi tesztet és ennek kifejtését).
- **az adósemlegesség elvét** – ugyanis Indítványozó álláspontja szerint nem teljesíti az EUB Sole-Mizo Ügyben idézett tesztjét, miszerint *"az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a kamatfizetés részletes szabályait oly módon határozzák meg, hogy a jogosulatlanul visszatartott adóösszegek által jelentett gazdasági terhet ellentételezni lehessen"*.³⁸

6.5. Indítványozó kéri a tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy a fenti aggályok rendezése érdekében vizsgálja meg a visszamenőleges hatállyal alkalmazni rendelt Art. átmeneti rendelkezésekben foglalt +2% kamatmérték alkotmányosságát a fentiek szerint.

6.6. Az Abtv. 26. § (2) bekezdése szerint az Alkotmánybíróság eljárása kivételesen kezdeményezhető, abban az esetben, ha az alaptörvény-ellenes jogszabály rendelkezésének alkalmazása vagy hatályosulása folytán közvetlenül, bírói döntés nélkül következett be a jogsérelem, és nincs a jogsérelem orvoslására szolgáló jogorvoslati eljárás.

6.7. Az Alkotmánybíróság gyakorlatában különös figyelmet fordít a *kivételesség* feltételének megállapíthatóságára, mert ez a panaszfajta – az Alkotmánybíróság szerint – nem válhat popularis actio-vá.

6.8. A 33/2012. (VII.17.) AB határozat szerint „az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés c) és d) pontja szerinti alkotmányjogi panasz jogintézményének egyaránt elsődleges célja [...] **az egyéni, szubjektív jogvédelem: a ténylegesen jogsérelmet okozó alaptörvény-ellenes jogszabály, illetve alaptörvény-ellenes bírói döntés által okozott jogsérelem orvoslása.** [...] a panasz befogadhatóságának feltétele az **érintettség**, nevezetesen az, hogy a panaszos által alaptörvény-ellenesnek ítélt jogszabály a panaszos személyét, konkrét jogviszonyát közvetlenül és ténylegesen, aktuálisan érintő rendelkezést állapít meg, s ennek következtében a panaszos alapjogai sérülnek."

6.9. Tehát a kivételes panasz esetében, mivel az közvetlenül a norma ellen irányul, különös jelentősége van az érintettség vizsgálatának, hiszen a panaszos alapjogában való **személyes, közvetlen és aktuális** sérelme különbözteti meg a kivételes panaszt az utólagos normakontroll korábbi, bárki által kezdeményezhető változatától.

Személyes érintettség – a személyes érintettség követelménye akkor teljesül, ha az indítványozó alapjogi pozíciója és a norma között szoros kapcsolat áll fenn; Indítványozó esetében a +2%-os kamatmérték visszaható hatályú alkalmazását előíró adóeljárási rendelkezése alkalmazása az

³⁸ Sole-Mizo Ügyben hozott ítélet 44. pontja.

Indítványozó konkrét közjogi jogviszonyát érintik ténylegesen a késedelmi kamatmérték tekintetében.

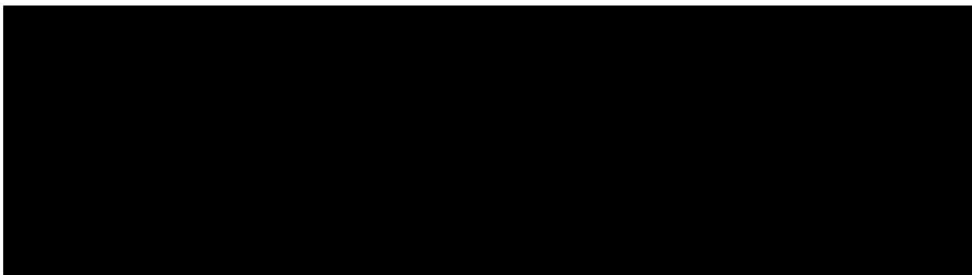
Közvetlen érintettség – a jogszabályi rendelkezés minden további bírósági eljárás nélkül, közvetlenül hatályosul az Indítványozó vonatkozásában. Indítványozónak csupán egy kérelmet kell benyújtania jogvesztő határidőn belül, mely alapján az adóhatóság automatikusan saját hatáskörben módosítja korábbi határozatát az elévülésre tekintet nélkül. A jogalkotó szűk mozgásteret hagyott az adóhatóságnak, a kérelem, eljárás formalizmusa és automatizmusa miatt, ebből következően érdemi és hatékony rendes bírósági jogvédelmi eszköz sem áll rendelkezésre e rendelkezés vitatására.

Aktuális (jelenvaló) érintettség – a jogsérelem jelen beadvány benyújtásakor fennáll, hiszen a támadott norma által meghatározott igényérvényesítési határidőn belül támadja Indítványozó azt.

7. SZEMÉLYES MEGHALLGATÁS, TOVÁBBI INDÍTVÁNYOZÓI NYILATKOZATOK

- 7.1. Az Abtv. 57. § és az Alkotmánybíróság Ügyrendjének³⁹ 36. § (7) bekezdése alapján az elnök vagy – az ügy tanácsban történő tárgyalása esetén – a tanácsvezető a saját kezdeményezésére vagy az ügy előadó alkotmánybírója javaslatára az Abtv. 57. § (2) bekezdése alapján elrendelheti az indítványozó, képviselője, nyilatkozatának beszerzését vagy személyes meghallgatását.
- 7.2. **Indítványozó kész mindenben segíteni az Alkotmánybíróság eljárását, így kész további nyilatkozatokat, beadványokat szolgáltatni, illetve személyesen (a járványügyi helyzetre tekintettel akár online csatornán) is bemutatni a jelen ügy legfontosabb kérdéseit és körülményeit, kérdésekre válaszolni, melyek segíthetik a tisztelt Alkotmánybíróságot az alkotmányossági kérdések végleges eldöntésében (figyelemmel arra, hogy a késedelmi kamatügyek már rendkívül hosszú ideje jelentős kapacitásokat kötnek le mind adózói, mind jogalkalmazói oldalon).**

Tisztelettel:



³⁹ Az Alkotmánybíróság 1001/2013. (II. 27.) AB Tü. határozata az Alkotmánybíróság ügyrendjéről