

AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG 31/2017. (XII. 6.) AB HATÁROZATA

a reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény 7/B. §-a és 7/D. §-a nemzetközi szerződésbe ütközésének megállapítására és megsemmisítésére irányuló bírói kezdeményezések elutasításáról

Az Alkotmánybíróság teljes ülése jogszabály nemzetközi szerződésbe ütközésének megállapítására irányuló bírói kezdeményezések tárgyában – *dr. Czine Ágnes, dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó és dr. Schanda Balázs* alkotmánybírók párhuzamos indokolásával, valamint *dr. Salamon László* alkotmánybíró különvéleményével – meghozta a következő

h a t á r o z a t o t:

1. Az Alkotmánybíróság a reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény 7/B. §-a és 7/D. §-a nemzetközi szerződésbe ütközésének megállapítására és megsemmisítésére irányuló bírói kezdeményezéseket elutasítja.
2. Az Alkotmánybíróság a reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény 7/B. §-a és 7/D. §-a alaptörvény-ellenességének megállapítására, megsemmisítésére és a jogszabály alkalmazásának kizárására irányuló bírói kezdeményezést visszautasítja.

Az Alkotmánybíróság elrendeli e határozatának a Magyar Közlönyben való közzétételét.

I n d o k o l á s

I.

- [1] 1. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság bírása (továbbiakban: Indítványozó I.) az előtte folyamatban lévő 10.K.30.689/2017. számú, közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálata iránt indított egyesített perében az eljárás felfüggesztése mellett az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 32. § (2) bekezdése alapján indítványozta, hogy az Alkotmánybíróság állapítsa meg a reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (a továbbiakban: Ratv.) 7/B. § és 7/D. § nemzetközi szerződésbe ütközését, és azokat semmisítse meg, mivel az álláspontja szerint ellentétes a Magyar Köztársaság és Írország között a kettős adózás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról a jövedelemadó területén Dublinban, 1995. április 25-én aláírt egyezmény (a továbbiakban: Egyezmény) 24. cikk 1. és 5. bekezdéseivel, mely egyezmény az 1999. évi XI. törvénnyel került kihirdetésre.
- [2] 2. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság bírása (továbbiakban: Indítványozó II.) az előtte folyamatban lévő 31.K.30.651/2017. számú, közigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálata iránt indított egyesített perében az eljárás felfüggesztése mellett az Abtv. 25. § alapján indítványozta, hogy az Alkotmánybíróság állapítsa meg az Ratv. 7/B. § és 7/D. § nemzetközi szerződésbe ütközését, azokat semmisítse meg, továbbá a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt folyamatban lévő 31.K.30.651/2017. számú ügyben történő alkalmazhatóságát zárja ki, mivel az álláspontja szerint ellentétes az Egyezmény 24. cikk 1. és 5. bekezdéseivel. Az indítványozó bíró álláspontja szerint az Ratv. támadott rendelkezései sértik továbbá az Alaptörvény XIII. cikkében foglalt tulajdonhoz való jogot, XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes eljáráshoz való jogot, XXVIII. cikk

(6) bekezdésében foglalt kétszeres értékelés tilalmát, a XXVIII. cikk (7) bekezdésében foglalt jogorvoslathoz való jogot, illetőleg a jogbiztonság B) cikkben foglalt elvét.

- [3] 3. Az Indítványozó I. kezdeményezése alapjául szolgáló ügy felperese egy Írországbán nyilvántartásba vett gazdasági társaság, melynek székhelye és központi ügyvezetésének helye Dublinban található. Az alapügy alperese a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága, mely a felperessel szemben első alkalommal 10 000 000 Ft, majd naponta az előzőleg kiszabott mulasztási bírság háromszorosának megfelelő, mindösszesen 1 000 000 000 Ft mulasztási bírságot (a kiszabható bírság maximumát) szabott ki, az Ratv. 7/B. § és 7/D. § szerinti, a reklámadóhoz kapcsolódó bejelentési kötelezettség elmulasztása miatt. Az alapügy felperese a határozatok ellen bírósági felülvizsgálattal élt, a bíróság a pereket egyesítette.
- [4] 4. Az Indítványozó II. kezdeményezése alapjául szolgáló ügy felperese ugyancsak egy Írországbán nyilvántartásba vett gazdasági társaság, melynek székhelye és központi ügyvezetésének helye Dublinban található. Az alapügy alperese a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága, mely a felperessel szemben első alkalommal 10 000 000 Ft, majd naponta az előzőleg kiszabott mulasztási bírság háromszorosának megfelelő, mindösszesen 1 000 000 000 Ft összegű mulasztási bírságot (a kiszabható bírság maximumát) szabott ki az Ratv. 7/B. § és 7/D. § szerinti, a reklámadóhoz kapcsolódó bejelentési kötelezettség elmulasztása miatt. Az alapügy felperese a határozatok ellen bírósági felülvizsgálattal élt, a bíróság a pereket egyesítette.
- [5] 5. Mindkét ügyben az alapügyek alperese a határozatai indokolásában rögzítette, hogy a megrendelői bejelentések alapján állapította meg, hogy a felperesek a 2017. évben reklámadó-köteles tevékenységet folytattak, azonban az Ratv. 7/B. § (1) bekezdése szerinti, adóköteles tevékenységük megkezdésével kapcsolatos bejelentési kötelezettségüknek nem tettek eleget. Az Ratv. 7/B. § (1) bekezdése szerint a reklámadó alanya, amennyiben az állami adóhatóság valamely adónem hatálya alá tartozó adózóként még nem vette nyilvántartásba, az Ratv. 2. § (1) bekezdése szerinti adóköteles tevékenység megkezdését követő 15 napon belül köteles bejelentkezni az állami adóhatóság által rendszeresített nyomtatványon. Az Ratv. 7/B. § (2) bekezdése szerint, ha az adóalany a bejelentkezési kötelezettségét nem teljesíti, akkor az állami adóhatóság – a kötelezettség teljesítésére való felhívás mellett – első alkalommal 10 millió forint mulasztási bírságot szab ki. Az Ratv. 7/B. § (3) bekezdése értelmében a mulasztás ismételt megállapítása esetén az állami adóhatóság az előző alkalommal kiszabott mulasztási bírság háromszorosát kitevő mulasztási bírságot szab ki. Az Ratv. 7/B. § (4) bekezdés értelmében az állami adóhatóság a bejelentkezési kötelezettség elmulasztását naponta határozatban állapítja meg, amely a közléssel jogerős és végrehajtható, ellene bírósági felülvizsgálatnak van helye. A bírósági felülvizsgálati eljárásban kizárólag okirati bizonyításnak van helye és a bíróság tárgyaláson kívül határoz. Az Ratv. 7/D. § értelmében az állami adóhatóság ugyanazon adóalany terhére a 7/B. § és a 7/C. § alapján összesen legfeljebb 1 milliárd forint mulasztási bírságot szabhat ki.
- [6] 6. Mindkét ügy indítványozója úgy véli, az Ratv. támadott rendelkezései ellentétesek az Egyezmény 24. cikk 1. bekezdésével, melynek értelmében az egyik szerződő állam állampolgárai (ideértve a jogi személyeket is) nem vethetők a másik szerződő államban olyan adózás vagy azzal összefüggő kötelezettség alá, amely más vagy megterhelőbb, mint az az adózás vagy azzal összefüggő kötelezettség, amelynek a másik állam állampolgárai hasonló körülmények között alá vannak vagy alá lehetnek vetve. Az Egyezmény 24. cikk 5. bekezdése értelmében a 24. cikk rendelkezései bármilyen fajtájú és elnevezésű adóra alkalmazandók. Mindez azt jelenti az indítványozók álláspontja szerint, hogy a 24. cikkben foglalt egyenlő elbánás követelménye alapján nem írható elő terheesebb mulasztási bírság egy ír székhelyű és adóügyi illetőségű társasággal szemben, mint amilyen bírság az azonos helyzetben levő magyar székhelyű társasággal szemben kiszabható lenne. Ezzel szemben a magyarországi székhellyel rendelkező társaságok esetében az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 17. § (1) bekezdés *b)* pontja alapján a Cégbírósághoz intézett bejegyzés iránti kérelem és mellékletei benyújtásával és az adószám megállapításának kérésével az adózó automatikusan teljesíti a Nemzeti Adó- és Vámhivatalhoz történő bejelentkezési kötelezettségét, így az Ratv. 7/B. §-a és 7/D. §-a kizárólag a külföldi székhelyű gazdasági társaságok esetében alkalmazható. Az indítványozók arra is utalnak, hogy az Art. 172. § értelmében bejelentési, bejelentkezési, változásbejelentési vagy adóbevallási kötelezettség elmulasztása esetén a maximálisan kiszabható bírság lényegesen enyhébb, 500 000, illetőleg 1 000 000 forintig terjedhet.

- [7] 7. Indítványozó II. álláspontja szerint az Ratv. támadott rendelkezései a nemzetközi szerződésbe ütközésen túlmenően sértik az Alaptörvény XIII. cikkében foglalt tulajdonhoz való jogot és a XXVIII. cikk (7) bekezdése szerinti jogorvoslathoz való jogot. Megítélése szerint az Ratv. mulasztási bírságra vonatkozó rendelkezései súlyosan megtorló, büntető jellegű szankciórendszert rögzítenek. A kiszabott mulasztási bírság súlyosan aránytalan, hiszen az nem áll arányban a jogsértés nagyságával, és meghaladja a szankció céljának eléréséhez szükséges mértéket. Az Ratv. hivatkozott rendelkezése (ugyanazon mulasztásért a hatóság öt alkalommal szab ki bírságot) a kétszeres értékelés tilalmába is ütközik, vagyis sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdését, illetőleg a szabályozás hiányosságai miatt a B) cikk sérelme is megvalósulhat. Azzal, hogy az Ratv. 7/B. § (4) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a bírósági felülvizsgálati eljárásban a bíróság tárgyaláson kívül határoz, a jogszabály megsérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdését is, ugyanis kizárja a tárgyalás tartásának lehetőségét valós indokolás nélkül.
- [8] 8. Az Ratv. azonos rendelkezéseit támadó, a nemzetközi szerződésbe ütközés vonatkozásában lényegében azonos érvelést tartalmazó bírói kezdeményezéseket – azok tárgyi összefüggésére tekintettel – az Alkotmánybíróság az Abtv. 58. § (2) bekezdése, valamint az Ügyrend 34. § (1) bekezdése alapján egyesítette, és egy eljárásban bírálta el.

II.

- [9] Az Alkotmánybíróság az alábbi alaptörvényi, nemzetközi szerződési, illetőleg jogszabályi rendelkezések alapján hozta meg döntését.
- [10] 1. Az Alaptörvény indítványokban hivatkozott rendelkezései:
- „B) cikk (1) Magyarország független, demokratikus jogállam.”
- „XIII. cikk (1) Mindenkinek joga van a tulajdonhoz és az örökléshez. A tulajdon társadalmi felelősséggel jár.”
- „XXVIII. cikk (1) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.”
- „XXVIII. cikk (6) A jogorvoslat törvényben meghatározott rendkívüli esetei kivételével senki nem vonható büntetőeljárás alá, és nem ítéltethető el olyan bűncselekményért, amely miatt Magyarországon vagy – nemzetközi szerződés, illetve az Európai Unió jogi aktusa által meghatározott körben – más államban törvénynek megfelelően már jogerősen felmentették vagy elítélték.”
- „XXVIII. cikk (7) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.”
- [11] 2. A Magyar Köztársaság és Írország között a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról a jövedelemadókat területén Dublinban, 1995. április 25-én aláírt egyezmény indítványokkal érintett rendelkezései:
- „24. Cikk
1. Az egyik Szerződő Állam állampolgárai nem vethetők a másik Szerződő Államban olyan adózás vagy azzal összefüggő kötelezettség alá, amely más vagy megterhelőbb, mint az az adózás vagy azzal összefüggő kötelezettség, amelynek a másik Állam állampolgárai hasonló körülmények között alá vannak vagy alá lehetnek vetve. Ez a rendelkezés, az 1. Cikk rendelkezéseire való tekintet nélkül, azokra a személyekre is alkalmazandó, akik nem belföldi illetőségűek az egyik vagy mindkét Szerződő Államban.
- [...]
5. Tekintet nélkül a 2. Cikk rendelkezéseire, e Cikk rendelkezései bármilyen fajtájú és elnevezésű adóra alkalmazandók.”

[12] 3. A reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény indítványokkal érintett rendelkezései

„2. § (1) Adóköteles

[...]

e) az interneten, túlnyomórészt magyar nyelven vagy túlnyomórészt magyar nyelvű internetes oldalon reklám ellenszolgáltatás fejében történő közzététele.”

„3. § (1) Az adó alanya – illetőségtől függetlenül –

[...]

e) az interneten közzétett reklám esetén a reklám közzétevője (a reklámfelülettel rendelkezni jogosult személy vagy szervezet).”

„7/B. § (1) Az a 3. § (1) bekezdés szerinti adóalany, amelyet az állami adóhatóság valamely adónem hatálya alá tartozó adózóként nem vett nyilvántartásba, a 2. § (1) bekezdés szerinti adóköteles tevékenység megkezdését követő 15 napon belül köteles bejelentkezni az állami adóhatóság által rendszeresített formanyomtatványon. E rendelkezés nem alkalmazható az Szja tv. szerint egyéni vállalkozónak nem minősülő magánszemély esetén. (2) Ha az (1) bekezdés szerinti adóalany a bejelentkezési kötelezettségét nem teljesíti, akkor az állami adóhatóság – a kötelezettség teljesítésére való felhívás mellett – első alkalommal 10 millió forint mulasztási bírságot szab ki.

(3) A mulasztás ismételt megállapítása esetén az állami adóhatóság az előző alkalommal kiszabott mulasztási bírság háromszorosát kitevő mulasztási bírságot szab ki.

(4) Az állami adóhatóság az (1) bekezdés szerinti bejelentkezési kötelezettség elmulasztását naponta határozatban állapítja meg, amely a közléssel jogerős és végrehajtható, ellene bírósági felülvizsgálatnak van helye. A bírósági felülvizsgálati eljárásban kizárólag okirati bizonyításnak van helye és a bíróság tárgyaláson kívül határoz.

(5) Ha az adóalany az állami adóhatóság első alkalommal való felhívására bejelentkezési kötelezettségét teljesíti, akkor a (2) és (3) bekezdés szerinti bírság korlátlanul enyhíthető.”

„7/D. § Az állami adóhatóság ugyanazon adóalany terhére a 7/B. § és a 7/C. § alapján összesen legfeljebb 1 milliárd forint mulasztási bírságot szabhat ki.”

[13] 4. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény indítványokkal érintett rendelkezése:

„17. § (1) Az adózó,

[...]

b) ha üzletszerű gazdasági tevékenységet csak a cégbejegyzése iránti kérelem benyújtását követően folytathat, a cégbírósághoz intézett bejegyzés iránti kérelem (kitöltött nyomtatvány) és mellékletei benyújtásával kéri az adószám megállapítását, amellyel az adózó teljesíti az állami adó- és vámhatósághoz történő bejelentkezési kötelezettségét;”

III.

[14] A bírói kezdeményezések részben nem megalapozottak, részben érdemi elbírálásra alkalmatlanok.

[15] 1. Az Alkotmánybíróság mindenekelőtt azt vizsgálta meg, hogy a bírói kezdeményezések megfelelnek-e a törvényben előírt feltételeknek.

[16] 1.1. A bírói kezdeményezésekkel kapcsolatosan az Alkotmánybíróság elöljáróban rögzíti, hogy az Abtv. 32. § (2) bekezdése alapján induló bírói kezdeményezésre is vonatkoznak a bírói kezdeményezésekkel szemben az Abtv. 25. §-ával kapcsolatban támasztott követelmények {3146/2016. (VII. 22.) AB határozat, Indokolás [17]}. A bírói kezdeményezések az Ratv. 7/B. § és 7/D. § vonatkozásában állítják az Egyezmény 24. cikk 1. és 5. bekezdésébe mint nemzetközi szerződésbe ütközést. Az alapügyben eljáró bíróságoknak olyan közigazgatási határozatot kell felülvizsgálniuk, melyekben az Ratv. támadott rendelkezéseit alkalmazták, a mulasztási bírság

összege ezek alapján került meghatározásra, ekként az Ratv. vonatkozó rendelkezései az alapügyekben alkalmazandó szabálynak minősülnek.

- [17] 1.2. Az Indítványozó I. indítványa határozott, pontos indokolást tartalmaz arra vonatkozóan, hogy a támadott jogszabályi rendelkezés miért ellentétes az Egyezmény 24. cikk 1. és 5. bekezdéseivel. A nemzetközi szerződésbe ütközés vizsgálata az Alkotmánybíróság hatáskörébe tartozik az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés f) pontja alapján, mely eljárás indítványozására az Abtv. 32. § (2) bekezdésében meghatározott személyi kör, így az indítványozó bíró is jogosult. Az Indítványozó I. nem kezdeményezte ugyanakkor a nemzetközi szerződésbe ütközés megállapítása esetére az Ratv. támadott rendelkezései alkalmazhatóságának egyedi ügyben történő kizárását, de az Alkotmánybíróság korábbi gyakorlatának megfelelően úgy értelmezte, hogy a bírói kezdeményezés magában foglalja az alkalmazási tilalom kimondása iránti kérelmet is {9/2013. (III. 6.) AB határozat, Indokolás [8], 3301/2012. (XI. 12.) AB határozat, Indokolás [12]}. A bírói kezdeményezés egyebekben megfelel az Abtv. 52. § (1) és (1b) bekezdéseiben foglalt, a határozott kérelemmel szemben támasztott feltételeknek.
- [18] 1.3. Indítványozó II. indítványával kapcsolatosan az Alkotmánybíróság az alábbiakra mutat rá. Az Abtv. 25. § (1) bekezdéséhez hasonlóan megszővegezett 32. § (2) bekezdése alapján a bíró – a bírósági eljárás felfüggesztése mellett – az Alkotmánybíróság eljárását kezdeményezi, ha az előtte folyamatban levő egyedi ügy elbírálása során olyan jogszabályt kell alkalmazni, amelynek nemzetközi szerződésbe ütközését észleli. Az Alkotmánybíróságnak az Alaptörvény és az Abtv. rendelkezéseit együttes és összefüggő feltételrendszerként kell értelmeznie, amikor mindenekelőtt arról dönt, hogy a bírói indítvány érdemben elbírálnak-e {3193/2014. (VII. 15.) AB végzés, Indokolás [6]}. Mindez azt jelenti, hogy az Alaptörvényből közvetlenül eredő általános eljárási feltételeken túl az indítványnak az Abtv. rendelkezései szerinti különös feltételeknek is eleget kell tennie {3058/2015. (III. 31.) AB végzés, Indokolás [16]}. Ilyen különös feltétel, hogy a kérelem feleljen meg az Abtv. 52. § (1b) bekezdésében foglalt feltételeknek is. Az Abtv. 52. § (1b) bekezdés a) pontja értelmében a kérelem egyebek mellett akkor tekinthető határozottnak, ha megjelöli azt az alaptörvényi, illetve törvényi rendelkezést, amely megállapítja az Alkotmánybíróság hatáskörét az indítvány elbírálására, továbbá amely az indítványozó jogosultságát megalapozza. Tekintettel arra, hogy az Indítványozó II. indítványában kizárólag az Abtv. 25. § (1) bekezdését jelölte meg az Alkotmánybíróság hatáskörének alapjaként, így az Indítványozó II. bírói kezdeményezése alapján a nemzetközi szerződésbe ütközés vizsgálata érdemben nem folytatható le.
- [19] 1.4. Az Indítványozó II. indítványában az Abtv. 25. §-a szerint – a bírósági eljárás felfüggesztése mellett – kezdeményezte az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés b) pontja alapján az Ratv. támadott rendelkezése alaptörvény-ellenességének megállapítását, illetőleg az alaptörvény-ellenes jogszabály alkalmazásának kizárását is. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az indítvány nem tartalmaz megfelelő, alkotmányjogilag értékelhető indokolást arra nézve, hogy az Ratv. támadott rendelkezései az Alaptörvény XIII. cikkével, XXVIII. cikk (1), (6) és (7) bekezdésével, valamint B) cikkével miért ellentétesek. Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint nem alkalmas az indítvány az érdemi elbírálásra, ha nem tartalmaz részletes érvelést arra vonatkozóan, hogy az Alaptörvény megjelölt rendelkezésével miért ellentétes a támadott jogszabály vagy jogszabályi rendelkezés {3208/2015. (X. 27.) AB végzés, Indokolás [10]}. Az indítvány e vonatkozásban tehát nem felel meg az Abtv. 52. § (1b) bekezdés e) pontja szerinti követelménynek.
- [20] 1.5. Mindezekre tekintettel az Alkotmánybíróság jelen eljárásában kizárólag az Ratv. 7/B. § és 7/D. § nemzetközi szerződésbe ütközését vizsgálta érdemben, az Indítványozó I. bírói kezdeményezése keretei között.
- [21] 2. Az Ratv. indítvánnyal támadott 7/B. §-a és 7/D. §-a 2017. január 1-től hatályos, azokat a jogalkotó a 2016. évi LXVI. törvény 108. §-ával fogadta el. A rendelkezés megalkotására (annak indokolása szerint) azért került sor, mert „további lépésekre van szükség annak érdekében, hogy a szabályozás rászorítsa a közzétételt a rendes adókötelezettség teljesítésére.” Az Ratv. 7/B. § (1) bekezdése értelmében az az adóalany, amelyet az állami adóhatóság valamely adónem hatálya alá tartozó adózóként nem vett nyilvántartásba, a reklámadó-köteles tevékenység megkezdését követő 15 napon belül köteles bejelentkezni az állami adóhatóság által rendszeresített nyomtatványon. A (2) bekezdés értelmében, amennyiben az adóalany a bejelentkezési kötelezettségét nem teljesíti, akkor az állami adóhatóság – a kötelezettség teljesítésére való felhívás mellett – első alkalommal 10 millió forint mulasztási bírságot szab ki. Az Ratv. 7/B. § (3)–(4) bekezdései a mulasztási bírság kiszabásával kapcsos-

latosan egyfelől azt rögzítik, hogy a mulasztás ismételt megállapítása esetén az állami adóhatóság az előző alkalommal kiszabott mulasztási bírság háromszorosát kitevő mulasztási bírságot szab ki, másfelől viszont biztosítják, hogy a közléssel jogerőssé és végrehajthatóvá váló határozattal szemben is helye van bírósági felülvizsgálatnak oly módon, hogy a bírósági eljárásban kizárólag okirati bizonyításnak van helye és a bíróság tárgyaláson kívül határoz. Az Ratv. 7/B. § (5) bekezdése pedig előírja, hogy amennyiben az adóalany az állami adóhatóság első alkalommal való felhívására bejelentkezési kötelezettségét teljesíti, akkor a kiszabott mulasztási bírság korlátlanul enyhíthető. Az Ratv. 7/D. § értelmében ugyanazon adóalany terhére a 7/B. § és (az indítványokkal nem érintett) 7/C. § alapján összesen legfeljebb 1 milliárd forint mulasztási bírság szabható ki. Az Alkotmánybíróság rögzíti, hogy az indítványozók kizárólag a reklámadóval kapcsolatos bejelentkezési kötelezettség előírását, és az annak elmulasztása esetén alkalmazandó szankciót (és nem pedig a reklámadó intézményét) támadják, ekként az Alkotmánybíróság eljárása is kizárólag ezen rendelkezések vizsgálatára korlátozódik.

- [22] 3. Az Alkotmánybíróságnak ezt követően azt kellett megvizsgálnia, hogy az Egyezmény alkalmazható-e az Ratv. támadott rendelkezéseire.
- [23] 3.1. A Magyar Köztársaság és Írország között megkötésre került, a jövedelemadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló 1995. évi egyezmény az 1999. évi XI. törvénnyel került kihirdetésre. Az Egyezmény személyi hatálya azokra a természetes és jogi személyekre terjed ki, akik az egyik vagy mindkét Szerződő Államban belföldi illetőségűek. Tekintettel arra, hogy az alapügy felpere-se egy Írországban nyilvántartásba vett gazdasági társaság, melynek székhelye és központi ügyvezetésének helye is Írországban található, így az Egyezmény személyi hatálya kiterjed rá. Figyelemmel arra, hogy az alapügy tárgya nem a reklámadó-fizetési kötelezettség, hanem a reklámadóhoz kapcsolódó adminisztratív kötelezettség, illetőleg annak elmulasztása esetén alkalmazandó szabályozás, így az Alkotmánybíróságnak nem kellett azt vizsgálnia, hogy a reklámadó intézménye az Egyezmény 2. cikke értelmében jövedelemadónak tekinthető-e.
- [24] 3.2. Az Egyezmény 24. cikk 1. bekezdése az egyenlő elbánás elvét rögzíti, amikor kimondja, hogy „[a]z egyik Szerződő Állam állampolgárai nem vethetők a másik Szerződő Államban olyan adózás vagy azzal összefüggő kötelezettség alá, amely más vagy megterhelőbb, mint az az adózás vagy azzal összefüggő kötelezettség, amelynek a másik Állam állampolgárai hasonló körülmények között alá vannak vagy alá lehetnek vetve.” A 24. cikk 5. bekezdése pedig akként rendelkezik, hogy „[t]ekintet nélkül a 2. Cikk rendelkezéseire, e Cikk rendelkezései bármilyen fajtájú és elnevezésű adóra alkalmazandók.” Az egyenlő elbánás elve ekként nem csupán az Egyezmény 2. cikke szerinti jövedelemadókra, hanem valamennyi adónemre, és az azokkal összefüggő kötelezettségekre egyaránt alkalmazandó szabályozási elv. A reklámadó (nem csupán elnevezéséből, hanem a szabályozás egészéből adódóan is) kétséget kizáróan adónak minősíthető, ekként az egyenlő elbánás elve a reklámadózással összefüggő kötelezettségekre is alkalmazandó, függetlenül attól, hogy a reklámadó intézménye az Egyezmény 2. cikke alapján az Egyezmény hatálya alá tartozik-e.
- [25] 3.3. Az Alkotmánybíróság ezt követően azt vizsgálta meg, hogy az Ratv. indítvánnyal támadott rendelkezései ellentétesek-e az Egyezmény 24. cikk 1. bekezdésével. Az Alkotmánybíróság az Egyezmény 24. cikk 1. bekezdésének értelmezését az önmagában jogi kötelező erővel nem bíró OECD Kettős Adóztatás Elkerüléséről Szóló Modellegyezmény Kommentárjára (*OECD Commentaries on the Articles of Model Tax Convention*, a továbbiakban: Kommentár) figyelemmel végezte el, tekintettel arra, hogy az Egyezmény vonatkozó rendelkezései is a Modellegyezményt követik. A Kommentárral összhangban az Alkotmánybíróság megjegyzi, hogy az Egyezmény 24. cikke csak abban az esetben írja elő az egyenlő elbánás elvét, amennyiben a két érintett állam polgárai hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak az adott adókötelezettség szempontjából, ekként helyzetük egymással összehasonlítható. Éppen ezért az Alkotmánybíróság mindenekelőtt azt vizsgálta meg, hogy az Ratv. indítvánnyal támadott rendelkezései szempontjából Magyarország, illetőleg Írország állampolgárai (az Egyezménynek megfelelően ezúttal ideértve a jogi személyeket is) egymással összehasonlítható helyzetben vannak-e.

- [26] 3.4. Az Ratv. 3. § (1) bekezdés e) pontja alapján a reklámadó alanya – illetőségétől függetlenül – az interneten közzétett reklám esetén a reklám közzétevője (a reklámfelülettel rendelkezni jogosult személy vagy szervezet). Az Ratv. 7/B. § (1)–(5) bekezdései értelmében a reklámadó azon alanyai, amelyeket az állami adóhatóság valamely adónem hatálya alá tartozó adózóként nem vett nyilvántartásba, az adóköteles tevékenység megkezdését követő 15 napon belül kötelesek bejelentkezni az állami adóhatóság által rendszeresített formanyomtatványon. Amennyiben az adóalany bejelentkezési kötelezettségét nem teljesíti, az állami adóhatóság – a kötelezettség teljesítésére való felhívás mellett – első alkalommal 10 millió forint mulasztási bírságot szab ki, mely határozat a közléssel jogerős és végrehajtható, azonban ellene bírósági felülvizsgálatnak van helye. A mulasztás ismételt megállapítása esetén az állami adóhatóság az előző alkalommal kiszabott mulasztási bírság háromszorosát kitevő mulasztási bírságot szab ki. Ha az adóalany az állami adóhatóság első alkalommal való felhívására bejelentkezési kötelezettségét teljesíti, akkor a kiszabott mulasztási bírság korlátlanul enyhíthető.
- [27] Az Art. 16. § (1) bekezdése alapján Magyarországon adóköteles tevékenységet csak adószámmal rendelkező adózó folytathat, a 16. § (2) bekezdése szerint pedig az adózó az adószám megállapítása érdekében köteles az állami adó- és vámhatóságnál bejelentkezni. Az Art. 17. § (1) bekezdés b) pontja alapján az adózó a Cégbíróshoz intézett bejegyzés iránti kérelem és mellékletei benyújtásával egyben kéri az adószám megállapítását is, amellyel az adózó egyben teljesíti az állami adó- és vámhatósághoz történő bejelentkezési kötelezettségét is. Ebből következően a belföldi illetőségű adózókat az állami adóhatóság az adószám kiállításától kezdve valamely adónem hatálya alá tartozó adózóként nyilvántartja, így az Ratv. 7/B. § rendelkezései a belföldi illetőségű adózókkal szemben gyakorlatilag nem alkalmazhatóak.
- [28] Az Ratv. 7/B. § célja ekként az, hogy a külföldi illetőségű, a Ratv. hatálya alá tartozó adóalanyok is bejelentkezzenek a Nemzeti Adó- és Vámhivatal nyilvántartásába, ekként a reklámadó-fizetési kötelezettségüknek a belföldi illetőségű adóalanyokkal azonos módon tudjanak eleget tenni. Tekintettel arra, hogy a belföldi illetőségű jogi személyek már a létrejöttükkel egyidejűleg bejelentkeznek a Nemzeti Adó- és Vámhivatalhoz és ezzel egyben megszerzik az adószámot is, így a bejelentkezési kötelezettség előírása esetükben az Ratv. vonatkozásában szükségtelen lenne. Ez azt jelenti tehát, hogy az Ratv. 7/B. § előírásai éppen azt célozzák, hogy a reklámadó-fizetési kötelezettség teljesítése szempontjából a belföldi és külföldi (jelen esetben, az Egyezmény alkalmazása, illetőleg az alapügy felperesei szempontjából ír) jogi személyek teljesen azonos módon tegyenek eleget a reklámadó-fizetési kötelezettségüknek, és ezt megelőzően bejelentkezzenek a magyar adóhatóság nyilvántartásába. Ezt a kötelezettséget a belföldi adóalanyok vonatkozásában az Art., a külföldi adóalanyok vonatkozásában (a reklámadó tekintetében) az Ratv. indítvánnyal támadott rendelkezései írják elő, azzal, hogy szemben a magyar adóalanyok automatikus bejelentkezésével, a külföldi adóalanyok értelemszerűen csak akkor kötelesek bejelentkezni a magyar adóhatóság nyilvántartási rendszerébe, ha a magyar jogrendszer szerint adóköteles gazdasági tevékenységet folytatnak.
- [29] Egy ilyen, a külföldi adóalanyok számára a bejelentkezési kötelezettséget előíró és annak elmulasztását szankcionáló szabály hiánya éppen azt eredményezné, hogy az Ratv. szerinti reklámadó-fizetési kötelezettség nem egyformán vonatkozna a belföldi és külföldi jogi személyekre, ami pedig nem csupán az egyenlő elbánás elvének sérelmét vethetné fel, hanem könnyen lehetővé tenné a reklámadó-fizetési kötelezettség kijátszását is.
- [30] Mindez azt jelenti, hogy az Ratv. 7/B. § mint eljárási szabály alkalmazása szempontjából a belföldi és külföldi illetőségű adóalanyok nincsenek egymással összehasonlítható helyzetben, hiszen az Ratv. 7/B. § szerinti bejelentkezési kötelezettség előírására éppen azért kerül sor, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok is a belföldi, a létrejöttükkel a magyar adórendszerbe közvetlenül bejelentkezett adóalanyokkal azonos módon teljesíthessék a későbbiekben a reklámadóval kapcsolatos kötelezettségeiket, azaz egymással összehasonlítható helyzetbe kerüljenek. Márpedig az Egyezmény 24. cikk 1. bekezdésének sérelme kizárólag akkor merülhetne fel, ha a belföldi és külföldi (jelen esetben, az Egyezmény alkalmazása, illetőleg az alapügy felperesei szempontjából ír) jogi személyek teljesen azonos jogi helyzetben lennének.
- [31] 4. Mindezek alapján az Alkotmánybíróság arra a következtetésre jutott, hogy az Ratv. indítványozók által támadott 7/B. §-a és 7/D. §-a nem ütközik nemzetközi szerződésbe, éppen ezért az Alkotmánybíróság az Indítványozó I. indítványát ebben a vonatkozásban elutasította.
- [32] Figyelemmel arra, hogy az Alkotmánybíróság a támadott rendelkezést nem semmisítette meg, az Abtv. 45. § (1), (2) és (4) bekezdésére tekintettel nem rendelte el a vizsgált rendelkezés alkalmazásának kizárását sem.

IV.

- [33] A határozat Magyar Közlönyben történő közzététele az Abtv. 44. § (1) bekezdésének második mondatán alapul.

Budapest, 2017. november 28.

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke

Dr. Balsai István s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Czine Ágnes s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Dienes-Oehm Egon s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Horváth Attila s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Salamon László s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Schanda Balázs s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Szabó Marcel s. k.,
előadó alkotmánybíró

Dr. Szalay Péter s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Szívós Mária s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Varga Zs. András s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Czine Ágnes alkotmánybíró párhuzamos indokolása

- [34] Egyetértek az indítványok elutasításával, ugyanakkor azt részben eltérő indokok alapján tartom megállapíthatónak.
- [35] 1. Az indítványozók az Ratv. 7/B. §-a és a 7/D. §-a nemzetközi szerződésbe ütközésének a megállapítását kérték. Álláspontjuk szerint ugyanis a támadott törvényi rendelkezések sértik az Egyezmény 24. cikk 1. és 5. bekezdését.
- [36] Az Alkotmánybíróság az indítványok elutasítását arra az indokra alapította, hogy az Ratv. 7/B. §-a alkalmazásának szempontjából a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok nincsenek egymással összehasonlítható helyzetben, így az egyenlő elbánás követelménye ezen adóalanyokkal összefüggésben nem vizsgálható. Ennek oka, hogy az Ratv. 7/B. §-a szerinti bejelentkezési kötelezettség csak a külföldi illetőségű adóalanyokra vonatkozik, annak érdekében, hogy a belföldi, a létrejöttükkel a magyar adórendszerbe közvetlenül bejelentkezett adóalanyokkal azonos módon teljesíthessék a reklámadóval kapcsolatos kötelezettségeiket. Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint a belföldi és a külföldi jogi személyek jogi helyzete tehát különböző, az eltérő elbánás indokoltsága szempontjából nem vizsgálható, és emiatt az Egyezmény 24. cikk 1. bekezdésének a sérelme nem merülhet fel.
- [37] 2. Álláspontom szerint az Egyezmény 24. cikkében foglalt egyenlő elbánás követelménye szempontjából nem a bejelentési kötelezettség, hanem általában az adózási és az azzal összefüggő kötelezettségek hatályának van jelentősége. A Ratv. 7/B. § (1) bekezdése értelmében ugyanis a reklámadó hatálya alá tartoznak azok az adóalanyok is, amelyeket az állami adóhatóság nem vett nyilvántartásba. A kifogásolt szabály tehát ez utóbbi, az adóalanyok tágabb körét érintő kötelezettségre irányadó rendelkezést tartalmaz. Az adózási kötelezettség hatálya pedig egyaránt és egyformán kiterjed a bejelentési kötelezettséggel terhelt külföldi és az annak hiányában is nyilvántartásba vett belföldi illetőségű adóalanyokra. Nem értek egyet ezért a határozat azon megállapításával, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű jogi személyek az adózási kötelezettség tekintetében különböző jogi helyzetben lennének.
- [38] A fenti szempontok alapján úgy vélem, az Egyezmény 24. cikk 1. bekezdésében foglaltak felvetik az érdemi vizsgálat szükségét azzal összefüggésben, hogy a konkrét ügyekben érintett külföldi illetőségű jogi személyeket a támadott törvényi szabályozás olyan, az adózással összefüggő kötelezettségnek vetette-e alá, amely „más vagy megterhelőbb, mint az az adózás vagy azzal összefüggő kötelezettség, amelynek a másik Állam állampolgárai hasonló körülmények között alá vannak vagy alá lehetnek vetve”.

- [39] 3. Álláspontom szerint az ügy érdemi vizsgálata keretében az Alkotmánybíróságnak a szabályozás célját kellett volna vizsgálnia. Ennek során megállapítható – amint erre a 2016. évi LXVI. törvény megalkotása során a jogalkotó is felhívta a figyelmet –, hogy az Ratv. átfogó módon vonja hatókörébe a különféle platformokon megvalósított reklám-közzétételt, figyelemmel arra, hogy a platform-független adóztatás felel meg a versenysemlegeség követelményének. A jogalkotó felhívta a figyelmet arra is, hogy „[a] szabályozás kritikus területe az interneten közzétett reklám adókötelezettsége, mert – bár az adókötelezettség ténye vitathatatlan és nyilvánvaló – a reklámközzétevő adóalany ilyenkor könnyen figyelmen kívül hagyhatja adókötelezettségét, különösen, ha a közzétevő Magyarországon nem bír letelepedéssel. A hatályos szabályozás – a reklám megrendelőjének adókötelezettsége, illetve a megrendelő közzétevőről szóló adóhatósághoz történő bejelentési lehetősége formájában – jelenleg is egyedi módon igyekszik kikényszeríthetővé tenni a reklámközzétevő adókötelezettségét (bejelentkezési-, nyilatkozattételi-, bevallásbenyújtási-, adófizetési kötelezettség). A tapasztalatok szerint azonban további lépésekre van szükség annak érdekében, hogy a szabályozás rászorítsa a közzétevőt a rendes adókötelezettség teljesítésére.”
- [40] A fentiekben kifejtettekre figyelemmel egyetértek a határozatnak azzal a végkövetkeztetésével, hogy az indítvánnyal támadott, az adóhatóság nyilvántartásában nem szereplő adóalanyok számára a bejelentkezési kötelezettséget előíró és annak elmulasztását szankcionáló szabály hiánya azt eredményezhetné, hogy könnyen lehetővé válik a reklámadó-fizetési kötelezettség kijátszása. Az indítvány elutasítását ugyanakkor a párhuzamos indokolásomban rögzített szempontokra is figyelemmel tartom megalapozottnak.

Budapest, 2017. november 28.

Dr. Czine Ágnes s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó alkotmánybíró párhuzamos indokolása

- [41] 1. Az Alkotmánybíróság jelen ügyben az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *f*) pontja szerinti hatáskörében eljárva „[a] jogszabályok nemzetközi szerződésbe ütközését” vizsgálta. Konkrétan – és az indítvány keretei között – azt, hogy a Ratv. 7/B. § és 7/D. §-ai összeegyeztethetőek-e az Egyezmény 24. cikk 1. és 5. pontjaival. Mivel tehát a jelen esetben a referencia pontot az Egyezmény jelentette, ezért a vizsgálatnak elsődlegesen arra kellett irányulnia, hogy az Alkotmánybíróság megállapítsa az Egyezmény 24. cikk 1. és 5. pontja tartalmát. Csak ezt követően lehetett az eljárás tárgyává tenni azt a kérdést, hogy a támadott nemzeti szabály a nemzetközi adójogi védelem hatókörébe tartozó diszkrimináció tilalmát megsértette-e.
- [42] 2. Az Egyezmény értelmezéséhez mindenekelőtt szükségesnek tartottam volna kitérni az alábbiakra.
- [43] 2.1. A szerződések jogáról szóló, Bécsben az 1969. évi május hó 23. napján kelt szerződés kihirdetéséről szóló 1987. évi 12. törvényerejű rendelet (a továbbiakban: Bécsi Egyezmény) a nemzetközi szerződések értelmezése kapcsán rögzíti azt, hogy a figyelembe veendő szövegösszefüggésbe tartozónak kell tekinteni többek között bármely, a szerződéssel összefüggő olyan megállapodást, amely valamennyi részes fél között a szerződés megkötésével kapcsolatban jött létre. A Bécsi Egyezmény szerint a szövegösszefüggésen túl figyelembe kell venni egyebek mellett a részes felek között a szerződés értelmezésére vagy rendelkezéseinek alkalmazására vonatkozóan létrejött bármely utólagos megállapodást [Bécsi Egyezmény 31. cikk 2. a) és 3. a)].
- [44] A Modellegyezmény megalkotásával az OECD arra törekedett 1977-ben, hogy tagállamai számára szerződés-mintát biztosítson, amelynek alapulvételével a nemzetközi jogi kettős adózást uniformizált módon kerülik el, vagy legalábbis mérséklék az egymással kötendő bilaterális adóegyezményeikben. A Kommentár a Modell-egyezmény magyarázata, amely azt a célt szolgálja, hogy segítsen feltárni a Modellegyezmény egyes szabályainak a jelentését. Ezáltal kiszámíthatóbbá és előre láthatóbbá válik a Modellegyezményre épülő nemzetközi adójog anyaga.
- [45] 2.2. Írország 1961. augusztus 17-től, Magyarország 1996. május 7-től tagja az OECD-nek. Az OECD Tanácsában a tagállamok 1997. október 23-án elfogadták azt az ajánlást [C(97)195/FINAL], amely szerint egymással kötendő adóegyezményeikben követik a Modellegyezményt a Kommentárban lefektetett értelmezéssel. Az ír-

magyar adóegyezményt 1995. április 25-én írták alá a részes államok képviselői, a megerősítéséről szóló jegyzőkönyvváltásra 1996. december 5-én került sor, a magyar jogrendbe az 1999. évi XI. törvény illesztette be.

- [46] A vállalt nemzetközi kötelezettségek értelmében az Egyezmény rendelkezéseinek, így a 24. cikknek is a tartalmát a Modellegyezményben, valamint az aktuális Kommentárban foglaltak determinálják.
- [47] 3. Az Egyezmény 24. cikk 1. pontja és a Modellegyezmény 24. cikk 1. pontja egyetlen fordulat kivételével megegyezik. A különbség: ahogyan az Egyezmény szövegében, úgy a Modellegyezmény eredeti (1977-es) szövegében sem szerepel a hasonló körülményekre utaló példa. Ezzel ellentétben a Modellegyezmény jelenlegi változata egy „különösen” fordulattal beiktatta az illetőséget („*in particular with respect to residence*”) a következők szerint. „Az egyik Szerződő Állam állampolgárai nem vethetők a másik Szerződő Államban olyan adóztatás, vagy azzal összefüggő kötelezettség alá, amely más vagy terheesebb, mint az az adóztatás vagy azzal összefüggő kötelezettség, amelynek e másik állam állampolgárai azonos körülmények között – *különös tekintettel a belföldi illetőségre* – alá vannak vagy alá lehetnek vetve. Ez a rendelkezés, tekintet nélkül az 1. cikk rendelkezéseire, azokra a személyekre is alkalmazandó, akik nem belföldi illetőségűek az egyik vagy mindkét Szerződő Államban”.
- [48] Az Egyezmény 24. cikk 5. pontja és a Modellegyezmény 24. cikk 6. pontja szövegszerűen egyező, azonos tartalmú. Egyértelmű, hogy az egyenlő elbánás kötelezettségét lefektető 24. cikknek a tárgyi hatálya mindkét részes állam valamennyi adónemére kiterjed, ideértve a magyar reklámadót is. A reklámadó ugyanis pénzügytani jellemzőit illetően olyan fizetési kötelezettség, amely kötelező viszonzatlan befizetés az államháztartás javára.
- [49] Megállapítható tehát, hogy a jelen ügyben értelmezésre szoruló szerződéses rendelkezések tekintetében az ír-magyar Egyezmény követi a Modellegyezményt és mindkét részes állam elfogadta azt az ajánlást, amely értelmében a konkrét adóegyezményeiket a Modellegyezményhez fűzött Kommentárnak megfelelően értelmezik. A 24. cikkhez tartozó fenntartás jelenleg sem Írország, sem Magyarország részéről nincs hatályban.
- [50] Mindezek alapján megállapítható, hogy az Egyezmény értelmezését elsősorban a Kommentárban írtakra figyelemmel szükséges elvégezni. Annak ellenére, hogy az nem minősül kötelezően alkalmazandó (jog)forrásnak, a nemzetközi adójogi értelmezés jogi környezetéhez a részes államok akaratának megfelelően hozzátartozik.
- [51] 4. A többségi indokolásban is hivatkozott – legutóbbi, 2014-es – Kommentár értelmében a 24. cikk egyik pontja sem alkalmazható a közvetett diszkriminációra {„[T]he Article should not be unduly extended to cover so-called «indirect» discrimination.” lásd: 349. oldal}. Ez az egyenlő elbánásra vonatkozó szabályozás alaptétele a nemzetközi adójogi diszkrimináció körében. Ennek a magyarázata az, hogy az OECD részes államai az egyenlő elbánás követelményének megszorító értelmezésében találták meg a közös egyensúlyt a diszkrimináció tilalma és a jogszerű megkülönböztetés között.
- [52] A Kommentár vonatkozó megállapításából az következik, hogy a 24. cikk 1. pontjában lefektetett nemzetközi adójogi védelem természetes személy esetében kizárólag az állampolgárságon, jogi személy esetében kizárólag a honosságon alapuló közvetlen diszkriminációra terjed ki. Más típusú – például közvetett – diszkriminációra nem.
- [53] A Kommentár korábbi változatai, az 1998-as, avagy a 2008-as is ezt a szűk értelmezést támasztják alá. Mindazonáltal akár a statikus, akár a dinamikus értelmezési módszert alkalmazzuk, ugyanarra a következtetésre jutunk: az Egyezmény 24. cikk 1. pontja a honosságon alapuló közvetlen diszkriminációt tilalmazza.
- [54] Szintén ezt az értelmezést erősítik a nemzetközi adójogi szakirodalom irányadó forrásai is [lásd például: Alexander Rust: *Non-discrimination in Ekkehart Reimer – Alexander Rust* (szerk.): *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Wolters Kluwer, 4. kiadás, *Aplhen aan den Rijn*, 2015, 1695–1696.; Niels Bammens: *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2013, 63.].
- [55] 5. A sérelmezett szabály tartalmát illetően a többségi indokolás III.3.4 pontjában (Indokolás [26]–[30]) foglaltakkal – ide nem értve annak utolsó bekezdését – egyetértek. Véleményem szerint – és ellentétben a többségi határozatban foglaltakkal – ebből az elemzésből azt a következtetést kellett volna levonni, hogy a Ratv. 7/B. § és 7/D. §-ai nem honosságon alapuló közvetlen diszkriminációt tartalmaznak, hanem az adónyilvántartásba vételhez kapcsolnak az Art.-hez képest eltérő eljárási és bírságolási rendelkezéseket a nyilvántartásba már bejegyzett és az oda még be nem jegyzett adózók körében. Az Egyezmény és a Ratv. előbbieik szerint feltárt ér-

telmének az összevetéséből az a következtetés adódik, hogy a megkülönböztetés tilalmának azon típusára, amelyet a támadott szabályozás tartalmaz, az Egyezmény 24. cikk 1. pontja nem terjed ki.

- [56] 6. Mindezek alapján az indítvány elutasítását a honosságon alapuló közvetlen diszkrimináció hiányával kellett volna indokolni. Mivel tehát a többségi határozat indokolása a támadott jogszabályhelyet az Alaptörvény XV. cikkéhez fűzött gyakorlatból táplálkozó csoportképzési logika alapján vizsgálta felül, ugyanakkor elmulasztotta beazonosítani az Egyezmény 24. cikk 1. pontjának védelmi körét, ezért az abban foglaltakkal nem értek egyet.
- [57] A többségi álláspont értelmében az egyenlő bánásmód védelme akkor érvényesülne, ha a belföldi és külföldi jogi személyek teljesen azonos jogi helyzetben lennének. A két személyi kör azonban sosem lehet teljesen azonos jogi helyzetben, hiszen az egyik mindig külföldinek, a másik mindig belföldinek minősül. Ennek az értelmezésnek a jövőbeli fenntartása kétséggé teheti azt, hogy a gyakorlatban kell-e valaha alkalmazni a Modellegyezmény 24. cikk 1. pontja szerint szövegezett egyenlő elbánás követelményét a magyar adóegyezményekben.
- [58] Álláspontom szerint az OECD tagállamai a Modellegyezmény 24. cikkének megalkotásával és az azon alapuló konkrét adóegyezmények – mint amilyen az Egyezmény is – megkötésével maguk tekintik a külföldi és a belföldi honosságú jogi személyeket összehasonlítható helyzetben lévőeknek. Így a csoportképzés szabálya a Modell-egyezményben, illetve az Egyezmény 24. cikk 1. bekezdésében került kialakításra. Egyébként nem lenne értelme sem a 24. cikknek, sem a diszkrimináció tilalmáról szóló további rendelkezéseknek.

Budapest, 2017. november 28.

Dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó s. k.,
alkotmánybíró

- [59] A párhuzamos indokoláshoz csatlakozom.

Budapest, 2017. november 28.

Dr. Schanda Balázs s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Salamon László alkotmánybíró különvéleménye

- [60] A többségi határozattal nem értek egyet.
- [61] Az adóelkerülés elleni küzdelmet magam is kiemelten fontosnak tartom. Amennyiben a vállalkozások külföldön történő bejelentése erre teremt lehetőséget, az ellen a jogalkotónak szükséges megtalálnia a lehető legbiztosabb, ugyanakkor alkotmányos és a nemzetközi kötelezettségvállalásokat is tiszteletben tartó módot. Arról, hogy ez a jelen esetben fennáll, a határozat nem győző meg, álláspontom szerint több kérdést nem tisztáz megnyugtatóan.
- [62] 1. Véleményem szerint a többségi határozat rendelkező részének 1. pontja szerinti elutasítás – az Egyezmény 24. Cikke 1. pontjának „más, vagy megterhelőbb” fordulatra tekintettel – abban az esetben lehetne megalapozott, ha kimutatható lenne, hogy az Ratv. indítványozó bírák által támadott rendelkezései, különös tekintettel a mulasztási bírsággal kapcsolatos előírásokra, a nem belföldi adóalanyokra nézve nem írnak elő olyan, adott esetben súlyos anyagi szankciókkal is járó kötelezettséget, amellyel a belföldi illetőségű adóalanyoknak nem kell számolniuk. E tekintetben véleményem szerint a határozat nem tartalmaz kielégítő indokolást. A megalapozott döntéshez szükségesnek láttam volna, hogy az Ratv. támadott rendelkezésein kívül az adófizetési kötelezettség teljesítésére vonatkozó főbb szabályokat is áttekintsük.
- [63] 1.1. Az Ratv. szabályozásából következően az adóalanyok az adóköteles tevékenység (reklám közzététele) folytatása tekintetében úgy is eleget tehetnek az adóhatóság felé történő „bejelentési kötelezettségnek”, hogy a megrendelő számára a 3. § (3) bekezdésben foglaltak szerinti (a számlán, bizonylaton, vagy más okiraton,

különösen a szerződésen feltüntetett) nyilatkozatot tesznek az adó megfizetésével kapcsolatban. Ilyen nyilatkozat hiányában – a 2. § (2) bekezdésében foglalt kivételekkel – a megrendelőnek kell megfizetnie az adóköteles reklámtevékenység után fizetendő adót, kivéve, ha a közzetevő szerepel a 7/A. § szerinti, az adóhatóság által vezetett (a reklámadó-kötelezettségüket rendben teljesítőket tartalmazó) nyilvántartásban. [Utóbbi esetben ugyanis a reklámadó-kötelezettségét rendben teljesítő, a nyilvántartásba saját kérelmére felvett közzetevőnek nem kell külön, az aktuális megrendelő felé minden alkalommal nyilatkozatot tennie.]

- [64] 1.2. Ezzel szemben a nem belföldi illetőségű adóalany számára az Ratv. támadott 7/B. § (1) bekezdése egy külön bejelentési kötelezettséget ír elő az adóhatóság felé, amennyiben az Ratv. hatálya alá eső adóköteles (reklám)tevékenységet kíván folytatni; mégpedig az ilyen tevékenység megkezdését követő 15 napon belül. A bejelentés elmulasztása súlyos, az indítványozók által támadott szankcióval jár. A 7/B. § (1) bekezdésének szövegéből – mivel az kizárólag azon adóalanyokra vonatkozik „amelyet az állami adóhatóság valamely adónem hatálya alá tartozóként nem vett nyilvántartásba” – az következik, hogy ezen kötelezettséggel, illetve elmulasztása jogkövetkezményeivel a belföldi adóalanyoknak nem kell számolniuk. Helytállónak látszik ezért az indítványozók azon, a határozat indokolásában is megerősített (lásd [27] bekezdés) érvelése, hogy az Ratv. 7/B. §-ának támadott rendelkezései a belföldi illetőségű adózókkal szemben gyakorlatilag nem alkalmazhatóak.
- [65] 1.3. A belföldi adóalanyok tehát a fenti bejelentési kötelezettség terhe nélkül is jogosultak az adóköteles tevékenység folytatására (reklámok közzétételére), amíg az említett, Ratv. 3. § (3) bekezdése szerinti nyilatkozattételi kötelezettségüket teljesítik. Szankcióval az Ratv. 7/C. §-ában foglaltak szerint a „rendes adózók” 7/A. §-ban foglalt nyilvántartásában nem szereplő adóalanyoknak csak abban az esetben kell számolniuk, ha ezen kötelezettségüket a megrendelő felé – annak erre irányuló felszólítása ellenére – nem teljesítik. Ebben az esetben az adóhatóság felhívja az adóalanyt a nyilatkozat hatóságához történő teljesítésére azzal, hogy annak 8 napon túli elmulasztása 500 000 forint mulasztási bírságot von maga után [7/C. § (1) bekezdés]. Az indítványban támadottal egyébként megegyező (első ízben 10 000 000 forint, majd azt követően naponta, exponenciálisan, maximum egymilliárd forintig emelkedő), az 500 000 forintot meghaladó mulasztási bírsággal ezen adóalanyoknak kizárólag abban az esetben kell számolniuk, ha adóköteles (reklámot közzetevő) tevékenységük folytatása során a nyilatkozattételi kötelezettséget ugyanazon megrendelővel szemben ismételt elmulasztják [7/C. § (2)–(3) bekezdés, 7/D. §].
- [66] 1.4. A fenti – a már folytatott reklámtevékenységre vonatkozó – szabályok (elvileg) a törvény megfogalmazása alapján valamennyi, az Ratv. hatálya alá eső [3. § (1) bekezdés] adóalanyra vonatkoznak. Tekintettel azonban a 7/B. § (1) bekezdésének fentebb hivatkozott, a bejelentési kötelezettség alól a belföldi adóalanyokat „felmentő” fordulatára, a külföldi – így az ír illetőségű – adóalanyok az adóköteles tevékenységet annak külön bejelentése hiányában (különös tekintettel a támadott szankciókat megállapító rendelkezésekre) nem folytathatják jogszerűen.
- [67] Mindezekre tekintettel nézetem szerint valóban felmerülhet, hogy a különböző illetőségű (bel-, és külföldi) adóalanyok eltérő szabályok és szankciórendszer alapján kezdhetik meg és folytathatják ugyanazt a tevékenységet. Ezért az indítványok elbírálásához véleményem szerint azt kellett volna eldönteni, hogy a magyar és az ír bejegyzésű adóalanyok vonatkozásában teljesül-e az Egyezmény 24. Cikke 1. pontjának az adózással összefüggő „más, vagy megterhelőbb kötelezettség” tilalmára vonatkozó kitétele; azaz a támadott jogszabályi rendelkezés tartalmi értelemben nem ütközik-e nemzetközi szerződésbe. Fontos lett volna ezért annak tisztázása, hogy a különvéleményem 1.1. és 1.3. pontjaiban külön is részletezett általános szabályok alkalmasak-e arra, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok is azok alapján tegyenek eleget az Ratv. szerinti adófizetési kötelezettségüknek, illetve amennyiben mégsem teljesítik azt, a 7/C. § rendelkezései alapján kiszabható szankciók velük szemben is alkalmazhatóak, illetve végrehajthatóak-e. További érdemi vizsgálat tárgyát kellett volna képeznie, hogy – szemben az indítványozók fent említett érvelésével – előállhat-e mégis olyan helyzet, amikor az 1.2. pontban részletezett bejelentési kötelezettség és az ennek elmulasztásához fűzött szankciók, azaz lényegében a támadott szabályok belföldi illetőségű adóalannyal szemben is alkalmazásra kerülnek, esetleg, hogy azok az adókötelezettség teljesítését, vagyis magának a reklámadónak a tényleges megfizetését mennyiben biztosítják. Vizsgálható lett volna ezzel összefüggésben az is, hogy amennyiben az Európai Unió egyik tagállamában bejegyzett adóalanyok egy másik tagállamban adótartozása keletkezik, e tagállamnak (adóhatóságának) milyen jogi eszközei vannak az adó megfizetésének kikényszerítésére, különös tekintettel az Egyezmény jelen ügyben esetleg

releváns 23., illetve 25–26. Cikkeire is. Álláspontom szerint ezek azok a legfontosabb kérdések, amelyek mikénti megválaszolása döntő lehetett volna annak megítélésében, hogy a támadott szabályok nemzetközi szerződésbe ütköznek-e. A megalapozott döntés meghozatala érdekében ezért mindezekkel a kérdésekkel összefüggésben a jogalkotó megkeresését is indokoltnak tartottam volna.

- [68] 2. A határozat mindezekkel szemben az Indokolás [30] bekezdésében megállapítja – és az elutasítás lényegében ezen érven alapul, anélkül azonban, hogy az indítványban támadott, részben szankciókat tartalmazó szabályokat érdemben megvizsgálná –, hogy a különböző illetőségű adóalanyok nincsenek egymással összehasonlítható helyzetben. Véleményem szerint ez a jelen ügyben önmagában azért nem megfelelő érv, mert itt nem egy, az Alaptörvény XV. cikke szerinti diszkriminációs vizsgálatról, hanem az Egyezményben foglalt egyenlő bánásmódot előíró szabályba ütközés vizsgálatáról beszélünk. A hivatkozott nemzetközi szerződés azt írja elő, hogy tilos olyan helyzetet teremteni az adózással kapcsolatban, amely a másik szerződő állam polgárai, vállalkozásai számára más, vagy megterhelőbb kötelezettségeket írnak elő, mint a belföldire. Vagyis az Egyezmény hivatkozott szabálya – mint a jelen vizsgálatban az Alkotmánybíróság számára irányadó viszonyítási pont – álláspontom szerint éppen arra hivatott, hogy a szerződő államok számára olyan kötelezettséget fogalmazzon meg, amely eleve eltérő helyzetben lévő (más joghatóság alá tartozó) jogalanyok számára egyforma elbírálást biztosító jogi szabályozás létrehozására irányul. Egyéb érvek hiányában ezért, pusztán a határozatban foglalt indokolás nem győzött meg arról, hogy a szabály az Egyezményt nem sértene.
- [69] 3. A határozat az indítványozó II. tekintetében az Alaptörvénybe ütközés vonatkozásában az indokolás hiánya okán nem folytat le érdemi vizsgálatot. A kapcsolódó visszautasítás véleményem szerint téves megállapításon alapul; az indítvány 5. oldalán a hivatkozott alaptörvényi rendelkezések sérelmével összefüggésben található indokolás, bár kétségtől igen rövid, tömör, ugyanakkor nézetem szerint értelmezhető, és értékelhető.
- [70] Az indítványozók azzal kapcsolatos érvelése, hogy a szankciókiszabás rendszere súlyosan megtorló jellegű, aránytalan, nem csak a jogorvoslat lehetőségét, de adott esetben még a jogkövető magatartást is ellehetetlenítő jellegű, alappal vethet fel alkotmányossági aggályokat. A felhívással egyidejűleg ki kell szabni az első bírságot, majd naponta az előző alkalommal kiszabott bírság mértékének háromszorosát. Így gyakorlatilag 4–5 napon belül lehet elérni a maximálisan kiszabható egymilliárd forintot, mindezt úgy, hogy adott esetben ez idő alatt az első határozatról nem is értesül az adóalany. A bírság(ok) a közléssel jogerős(ek) és végrehajtható(ak), azokkal szemben ugyan bírósági felülvizsgálatnak van helye, azonban az kizárólag okirati bizonyításon alapulhat és tárgyalás sem tartható. A bírság ugyan korlátlanul enyhíthető, de erre egyrészt csak akkor van lehetőség, ha az adóalany az első felhívásra (amit nem aznapi teljesítés esetén nehezen lehet megállapítani) önként teljesít; másrészt ez akkor is csak lehetőség az adóhatóság számára, ezért álláspontom szerint az is jogszerű, ha a hatóság a kiszabott bírságon egyáltalán nem enyhít.
- [71] Mindezekből következően az alaptörvény-ellenességre vonatkozó indítványi elem tekintetében az indokolás hiányára alapított visszautasítást nem tartom támogathatónak.
- [72] 4. Felmerülhetett volna esetleg az Alaptörvény 37. cikke (4) bekezdésében foglalt hatásköri korlátozás okán a vizsgálat kizártságának kérdése, tekintettel arra, hogy a reklámadó a központi adónemek egyike. Az 1/2011. (VI. 21.) Tü. állásfoglalás 5. pontjában foglalt „szűk” értelmezés elvének, valamint az Alkotmánybíróság néhány korábbi döntésében [pl. a 22/2013. (VII. 19.) AB határozat] – az Art. vonatkozásában – megfogalmazott azon értelmezés jelen ügyre való alkalmazhatóságának vizsgálata, miszerint a nem a központi adónem tartalmával összefüggő, hanem ahhoz kapcsolódó eljárási (ott: végrehajtási) szabályt tartalmazó rendelkezésekre vonatkozik-e a hatásköri korlátozás tilalma [lásd: 22/2013. (VII. 19.) AB határozat Indokolás [8]–[9]], álláspontom szerint szükséges lett volna. Ebben az esetben az eldöntendő kérdés az lett volna, hogy a jelen ügyben támadott, a reklámadó mint központi adónem anyagi szabályaihoz ugyan kapcsolódó, de azokkal járulékos viszonyban lévő, egy speciális bejelentési kötelezettséget előíró és az annak elmulasztása esetén alkalmazandó jogkövetkezményeket tartalmazó szabályokra a fentiek alkalmazhatóak-e. Amennyiben a jelen ügy kapcsán a testület azt állapította volna meg, hogy az Alkotmánybíróság által korábban megfogalmazottak nem alkalmazhatóak, a visszautasításnak nem az indokolás hiányán, hanem az alaptörvényi korlátozáson kellett volna alapulnia.
- [73] Ezzel összefüggésben fontos azonban leszögezni, hogy a hatásköri korlátozás az Alaptörvény 24. cikke (2) bekezdése f) pontja alapján indult vizsgálatra nem vonatkozik [lásd hasonlóan: 6/2014 (II. 26.) AB határozat, Indokolás [18]–[21]]; a nemzetközi szerződésbe ütközés tárgyában folytatott vizsgálatot – nézetem szerint a kü-

lönvéleményem 1–2. pontjaiban kifejtett tartalommal – az Alkotmánybíróságnak ebben az esetben is le kellett volna folytatnia.

Budapest, 2017. november 28.

Dr. Salamon László s. k.,
alkotmánybíró

Alkotmánybírósági ügyszám: V/1736/2017.
Közzétéve a Magyar Közlöny 2017. évi 204. számában.

• • •