


Ügyszám: V/1736-12/2017	
Érkezett: 2017 NOV 22.	
Példány: 1	Kezelőiroda:
Melléklet: 0 db	

**Alkotmánybíróság
részére**

Budapest
Pf. 773.
1535

Iktatószám: NGM/31958/2/2017.
Tárgy: reklámadó-szabály nemzetközi
szerződésbe ütközése

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Az Alkotmánybíróság honlapjáról értesültem arról, hogy az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: AB tv.) 32. §-ában foglalt hatáskörben, a honlapon 2017. október 4-én és 2017. október 5-én közzétett V/01874/2017 és V/01874/2017 számmal eljárások indultak.

A honlapon közzétett információk szerint a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságon (a továbbiakban: bíróság) 31.K.30. 651/2017. és 10.K.30.689/2017. számokon folyamatban lévő egyesített közigazgatási perekben az eljáró bíró – a per egyidejű felfüggesztése mellett – kezdeményezte a T. Alkotmánybíróság eljárását, kérve annak megállapítását, hogy a konkrét ügyek elbírálása során alkalmazandó, a reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (a továbbiakban: Rtv.) 2017. január 1-jétől hatályos rendelkezései (7/B. § és 7/D. §) nemzetközi szerződésbe ütköznek. A V/01874/2017 számon indult eljárásban az eljáró bíró a nemzetközi szerződésbe ütközés mellett az Alaptörvénnyel való ütközés megállapítását is kéri a T. Alkotmánybíróságtól.

Az AB tv. 57. § (1b) bekezdése értelmében, ha a jogszabály megalkotója, illetve a törvény kezdeményezője az ügyvel kapcsolatos álláspontjáról az Alkotmánybíróságot tájékoztatni kívánja, véleményét az (1a) bekezdés szerinti, honlapon történt közzétételtől számított – a főszabály szerint – 30 napon belül megküldi az Alkotmánybíróságnak.

Tekintve, hogy a bíróság által kezdeményezett eljárások egy olyan jogszabályi rendelkezés nemzetközi szerződésbe és Alaptörvénybe ütközésének megállapítására irányulnak, melyet az Országgyűlés a kezdeményezésemre fogadott el, kérem engedjék meg, hogy – élve az AB tv. fent hivatkozott rendelkezése szerinti lehetőséggel – az ügyekkel kapcsolatos álláspontomat megosszam a T. Alkotmánybírósággal.

I. Bevezető gondolatok

Számos állam adóigazgatását komoly kihívás elé állítja, hogy miközben az értékteremtés egyre inkább az internetes térben zajlik, az abból hasznot húzó vállalkozások a jövedelemadózást kikerülik, adókötelezettségeiknek nem tesznek eleget. A jelenlegi nemzetközi standardok alapján a digitális, internetes vállalkozások számára megoldható, hogy fizikai letelepedés és adófizetési kötelezettség nélkül legyenek jelen egy ország gazdasági életében. Ezen vállalkozások esetében jelentős nehézségeket okoz az arányos közteherviselés elvét érvényesíteni az adókötelezettségek önkéntes teljesítésének elmaradása esetén.

Az internetes vállalkozások adóztatását a jövedelemadók rendszerén kívül szükséges kezelni, a hagyományos adózási megoldások helyett új, innovatív adózási megoldásokra van szükség. Ennek keretében – az érvényben lévő adóegyezmények jelentette kibúvók kizárása és az egyszerű behajthatóság érdekében – egyszerű, bevétel-alapú megoldások lehetnek célravezetőek, ezek azonban jellegüknél fogva nem tartoznak a kettős adóztatási egyezmények hatálya alá. Magyarország esetében ilyen a reklámadó.

A T. Alkotmánybíróságnak jelen ügyben az Rtv. rendelkezéseinek a Magyar Köztársaság és Írország között a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról a jövedelemadók területén Dublinban, 1995. április 25-én aláírt Egyezmény kihirdetéséről szóló 1999. évi XI. törvénnyel (a továbbiakban: Egyezmény) való ütközését kell vizsgálnia. Ezzel kapcsolatban előjáróban fontosnak tartom kiemelni, hogy ezen Egyezmény hatálya kizárólag az Egyezményben felsorolt és az azokhoz hasonló adókra terjed ki. A reklámadó ezzel szemben – a törvény indokolása és az adó adóalap-meghatározásból fakadó jellege alapján – egy forgalmi típusú adó, mely az adóköteles tevékenységből származó nettó árbevétel (és nem a nyereséget, a jövedelmet vagy valamely vagyontárgyat) tekinti az adó alapjának, így arra az Egyezmény hatálya nem terjed ki. E tényről a bíróság sem kérdőjelezi meg. Kétségtelen ugyanakkor az is, hogy az Egyezmény bíróság által is megjelölt, az egyenlő elbánásra vonatkozó rendelkezését és az Egyezmény 24. Cikk 5. pontját külön is elemezni szükséges.

II. A hazai reklámadó-szabályozás

A reklámadó-köteles tényállások egyike az interneten, túlnyomórészt magyar nyelven vagy túlnyomórészt magyar nyelvű internetes oldalon történő reklám-közzététel az Rtv. 2. § (1) bekezdés e) pontja értelmében. Az Rtv. 3. § (1) bekezdés e) pontja alapján az adó alanyának ebben az esetben a reklám közzétevője minősül, azaz az a személy vagy szervezet, aki/amely rendelkezni jogosult egy adott internetes felülettel, így jogosult az azon történő tartalom-elhelyezésre is.

Amint arra a bíróság is hivatkozik a T. Alkotmánybíróságnak írt beadványában, a jelen ügyben vitatott reklámadó-szabályokhoz fűzött törvényi indokolás felhívta a figyelmet arra, hogy a hazai reklámadó-szabályozás kritikus területe az interneten közzétett reklám adókötelezettsége. A reklám-közzétevő adóalanyok ugyanis – kihasználva azt a tényt, hogy Magyarországon jellemzően nem bírnak letelepedéssel – sok esetben nem teljesítik adókötelezettségüket (így az adónem hatálya alá való bejelentkezési kötelezettségüket sem), holott annak ténye vitán felül áll. Ráadásul a reklámpiaci felmérések azt mutatják, hogy az internetes reklámozás az évek során egyre növekvő ütemben és volumenben van jelen a hazai és nemzetközi reklámpiacon (a jelenlegi, a Nemzetgazdasági Minisztérium rendelkezésére álló adatok szerint a kb. 150 milliárd forintos hazai piac harmadát az internetes reklámozás teszi ki). Ez még fajsúlyosabbá teszi a rendes adózás iránti, jogszerű társadalmi igények hatékony érvényesítését.

A vitatott szabályozás törvényi indokolása arra is kitér, hogy mind a 2017 előtt hatályos reklámadó-szabályozás, mind az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) vonatkozó rendelkezései igyekeztek korábban is kikényszeríthetővé tenni a reklám-közzétevő adóalanyok adókötelezettségének teljesítését. A reklám-közzétevőknek (így az interneten reklámot közzétevő, akár külföldi, akár belföldi illetőséggel rendelkező személyeknek) – az Rtv. 2017. január 1-jétől hatályba lépő, jelen ügyben kifogásolt módosításától függetlenül – az Art. 16. §-a alapján korábban is fennállt a bejelentkezési kötelezettségük, amennyiben reklámadó-köteles tevékenységet kívántak folytatni. Ezen

kötelezettség megszegésekor az Art. 172. §-a szerinti jogkövetkezmény (mulasztási bírság kiszabása) volt alkalmazható.

A 2016-ig szerzett tapasztalatok azonban arra mutattak rá, hogy további lépésekre van szükség annak érdekében, hogy a szabályozás ténylegesen rászorítsa a reklám-közzetevőket a rendes adózásra, figyelemmel az arányos közteherviselés követelményére és az azonos versenyfeltételek megteremtésének szükségességére. E célból fogadta el az Országgyűlés az Rtv. azon módosítását, mely két új megoldást is megfogalmazott a fentebb említett jogellenes helyzet kezelésére, és melyek 2017. január 1-jétől hatályba is léptek. Az egyik ilyen megoldás a bejelentkezési kötelezettség elmaradására tekintettel alkalmazható mulasztási bírságra vonatkozó rendelkezés.

III. A bejelentkezési kötelezettséggel kapcsolatos szabály célja, rendeltetése

Az Rtv. a 7/B. §-ában 2017. január 1-jétől bejelentkezési kötelezettséget ír elő mindazon reklám-közzetevő adóalany számára, amelyet az adóhatóság még nem vett nyilvántartásba valamely adónem hatálya alá tartozó adózóként. Ezen adóalanyoknak a reklámadó-köteles tevékenység megkezdését követő 15 napon belül kell bejelentkezniük az állami adóhatóságnál. Ha az adóalany a bejelentkezési kötelezettségét nem teljesíti, az adóhatóság – a kötelezettség teljesítésére való felhívás mellett – első alkalommal 10 millió forint mulasztási bírságot szab ki az Rtv. 7/B. § (2) bekezdése értelmében. Az Rtv. 7/B. § (3) bekezdése szerint a mulasztás ismételt megállapítása esetén az állami adóhatóság az előző alkalommal kiszabott mulasztási bírság háromszorosát kitevő mulasztási bírságot szab ki. Az adóhatóság a bejelentkezési kötelezettség elmulasztását naponta állapítja meg határozatban az Rtv. 7/B. § (4) bekezdése alapján. Tekintettel arra, hogy a mulasztás ténye adott esetben kétséget kizáróan megállapítható, a mulasztási bírságot előíró határozat a közléssel jogerős és végrehajtható. E döntés ellen bírósági felülvizsgálattal lehet élni. A bírósági felülvizsgálat során kizárólag okirati bizonyításnak van helye és a bíróság tárgyaláson kívül határoz. Az Rtv. 7/D. §-a szerint az adóhatóság a bejelentkezési kötelezettség és az Rtv. 3. § (3) bekezdésében rögzített nyilatkozattételi kötelezettség elmulasztása okán összesen legfeljebb 1 milliárd forint mulasztási bírságot szabhat ki ugyanazon adóalany terhére. Megjegyzem, a mulasztási bírság ezen maximuma bár kivételesen nagynak tűnhet, ez az összeg arányban áll a folyamatos adóelkerülő magatartást tanúsító, a hazai reklámpiac (különösen az internetes reklámpiac) kiemelkedő hányadát uraló vállalatok reklámbevételeivel.

Ehelyütt fontos kiemelni, hogy habár a bíróság T. Alkotmánybíróságnak írt levelében erre külön nem hívta fel a figyelmet, de az Rtv. 7/B. § (5) bekezdése előírja azt is, hogy amennyiben az adóalany az adóhatóság első alkalommal való felhívására teljesíti az addig elmulasztott bejelentkezési kötelezettségét, akkor a terhére kiszabott mulasztási bírságok korlátlanul enyhíthetőek. Az Rtv. ezen rendelkezésének kardinális jelentőséget tulajdonítok jelen ügyben, hiszen ennek a szabálynak köszönhetően az Rtv. kifogásolt szabályozása nemhogy nem ütközik az Egyezmény 24. Cikk 1. pontjában rögzített egyenlő elbánás követelményével, hanem – az Art. szankcionálási szabályaihoz képest – kedvezőbb helyzetet eredményez nemcsak az ír illetőségű, hanem valamennyi külföldi vagy belföldi illetőségű reklámadó-alany számára.

Amint arra korábban is utaltam, az Rtv. 2017-től hatályos módosítása nem megteremtette a reklám-közzetevő adóalanyok bejelentkezési kötelezettségét, hanem kiemelte azt az Art. szerinti adókötelezettségek közül, melynek indoka az volt, hogy speciális, a jelenleg alkalmazható jogkövetkezményekhez képest sokkal szigorúbb előírásokkal szorítsa rá az adóalanyokat a jogkövető magatartásra, így a bejelentési adókötelezettség teljesítésére. A kiugróan magas bírságtételek előírásának indokául pedig az eddig szerzett tapasztalatok

szolgáltak, melyek azt mutatták, hogy a reklámadó-kötelezettségüket tipikusan a tőkeerős, jelentős reklámbevétellel rendelkező, interneten reklámot közzétevő vállalkozások nem teljesítették. Ezen társaságok elleni hatékony fellépés nem a hagyományos jogkövetkezmények alkalmazásával, hanem kizárólag olyan mértékű szankciókkal volt lehetséges, amelyek valódi kényszerítő erővel bírnak ezen adóalanyok számára is az adókötelezettség szabályszerű teljesítésére nézve. Ezt támasztja alá az is, hogy az Rtv. 2017. január 1-jétől történt módosítását megelőzően az állami adóhatóság vélhetően a bírósági beadványokban említett ír illetőségű adóalanyokat is felhívta az Art. szerinti bejelentkezési kötelezettség teljesítésére, ám az adóalanyok ezen felhívásra sem tettek eleget a kötelezettségüknek.

A fentiek okán tehát a jogalkotó kényszerpályán mozgott, ugyanis kizárólag olyan magas összegű mulasztási bírsággal való fenyegetettséggel tudta ellensúlyozni a multinacionális, piacvezető cégek adóelkerülő magatartását, mint amelyet az Rtv. 2017-től hatályos szabályozása előír. Fontos kiemelni ugyanakkor azt is, hogy a 2017-től hatályos szabályozás megalkotásakor a jogalkotó célja nem az volt, hogy az adóalanyok tetemes összegű mulasztási bírságot fizesse a központi költségvetésnek, hanem csupán annyi, hogy minden adóalany azonos feltételek mellett érvényesülhessen a magyar reklámpiacon, ennek keretében minden adóalany (így azok az internetes vállalkozások is, amelyek ezidáig még mindig nem tettek eleget a legalapvetőbb bejelentkezési kötelezettségüknek sem) törvényszerűen teljesítse az adókötelezettségét. Fontos ugyanakkor az is, hogy nem lett volna szükség a kifogásolt törvénymódosításra, ha minden adóalany – akár csak az adóhatóság felhívására is, de – eleget tesz a törvényi adókötelezettségének. Amennyiben ugyanis az adóalanyok (így akár a jelen bírói kezdeményezésre felfüggesztett per felperese) rendben teljesítik az adókötelezettségüket, nem kell számolniuk mulasztási bírsággal. Mindezek okán jelen ügyben az Rtv. 7/B. §-át és 7/D. §-át támadó kezdeményezést nem tudom másként értékelni, mint a rendes adózás, az adókötelezettségek jogszabályszerű teljesítése alóli kibúvókat felszámolni hivatott törvényi rendelkezések létjogosultságának megkérdőjelezését. E rendelkezések jogellenességének megállapítása kizárólag azon adóalanyok számára kedvezne, melyek nem teljesítik az adókötelezettségüket, a velük szemben versenyhátrányba kerülő, az adókötelezettségüket egyébként rendben teljesítő adóalanyokat egy ilyen elutasító döntés egyértelműen hátrányosan érintené.

A 2017-től alkalmazandó szabályoknak köszönhetően az adóhatóság a jelenleginél gyorsabb és hathatósabb lépéseket tud tenni az Rtv.-ben rögzített adókötelezettségek maradéktalan teljesítésének kikényszerítése érdekében, hozzájárulva ahhoz, hogy a hazánkban reklám-közzétételi tevékenységet végző internetes vállalkozások is arányosan kivegyék a részüket a magyar közteher-fizetési kötelezettségből. Ezen jogalkotói szemlélet összhangban van az Alaptörvény 28. cikkében rögzített – értékítéletként is felfogható – értelmezési előírással, mely szerint az Alaptörvény és a jogszabályok értelmezésekor azt kell feltételezni, hogy a józan észnek és a közjónak megfelelő, erkölcsös és gazdaságos célt szolgálnak.

Az új szabályok példátlan hatékonyságát szemlélteti az a tény, hogy jelen ügy a T. Alkotmánybíróság vizsgálatának tárgyát képezi, ugyanis – ismereteim szerint – pontosan azok a reklámadó-alanyok érdekeltek az Rtv. vonatkozó rendelkezésének megsemmisítésében, melyek nemcsak a magyar, hanem a nemzetközi reklámpiac legnagyobb haszonélvezői (a magyarországi reklámadó-alanyok adóalapot képező reklámbevételei eltörpülnek ezen társaságokéhoz képest), ehhez képest viszont eddig egyszer sem tettek eleget egyetlen reklámadó-kötelezettségüknek sem [nemcsak a bejelentkezési, hanem például az Rtv. 3. § (3) bekezdése szerinti nyilatkozattételi kötelezettségüknek sem]. A legnagyobb társadalmi érdek ahhoz fűződik, hogy – összhangban a versenysemleges adóztatás, vagyis az azonos versenyfeltételek megteremtésének szándékával is – ezek az adóalanyok se tudják elkerülni az

adókötelezettségük csupán azért, mert hazánkban nincs gazdasági letelepedettségük és magyarországi reklámtevékenységből származó bevételeik után egyáltalán nem fizetnek adót.

IV. Az Rtv. rendelkezése és az Egyezmény közötti ellentét hiánya

Amint azt az I. pontban is említettem, a magyar reklámadó nem tartozik a kettős adóztatási egyezmények hatálya alá, ugyanis az nem minősül jövedelemadónak, az adó alapja nem a nyereség, hanem az árbevétel (az üzleti forgalom). Éppen ezért előljáróban fontos kiemelni, hogy az Egyezmény megkötésekor a jogalkotó célja nem általános érvényű, valamennyi adónemre vonatkozó szabályozás kialakítása, hanem kizárólag a kettős adóztatás elkerülése és az adóztatás kijátszásának megakadályozása volt a szerződő felek között és kizárólag a jövedelemadók területén. Erre tekintettel – összhangban a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló OECD Modellegyezménnyel – az Egyezmény tárgyi hatályát rögzítő 2. Cikk 2. pontja szerint jövedelemadóknak tekintendők mindazok az adók, amelyeket a teljes jövedelem, illetve a jövedelem részei után vetnek ki, beleértve az ingó vagy az ingatlan vagyon elidegenítéséből származó nyereség utáni adókat.

Ehhez képest az Egyezmény 24. Cikk 5. pontja – az OECD Modellegyezményben rögzített, a kettős adóztatás elkerülése érdekében kötött egyezményekben általánosan bevett fordulatként – arról rendelkezik, hogy tekintet nélkül az Egyezmény tárgyi hatálya alá tartozó adókat meghatározó 2. Cikk rendelkezéseire, a 24. Cikk rendelkezései bármilyen fajtájú és elnevezésű adóra alkalmazandók. Az Egyezmény 24. Cikk 1. pontja pedig azt rögzíti, hogy az egyik Szerződő Állam állampolgárai [így az Egyezmény 3. Cikk 1. pont g) alpontja szerint akár magánszemélyek, akár jogi személyek] 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.

IV.1. Az egyenlő elbánás elve

Általánosan elmondható, hogy a kettős adóztatási egyezményekben alkalmazott egyenlő elbánásra (negatív diszkriminációra) vonatkozó szabályok tiltják az állampolgárság alapú megkülönböztetést, ha az állampolgárok hasonló helyzetben vannak. A hasonló helyzet fennállását viszont az OECD Modellegyezmény hivatalos értelmezésének számító Kommentár szerint is szűken kell értelmezni, az egyenlő elbánás követelménye nem terjeszthető ki sem az indirekt diszkriminációra (ha az egyáltalán fennállhat), sem olyan helyzetekre, amikor a megkülönböztetés nem az állampolgárságra, hanem az illetőségre tekintettel történik. Az OECD Modellegyezmény Kommentárjának a 24. Cikkhez kapcsolódó 1. pontja rögzíti, hogy ez a szabály nem terjed ki az ún. „indirekt diszkrimináció” esetére, a 7-8. pontjai pedig kiemelik, hogy eltérő illetőségű személyek nem tekinthetők hasonló helyzetben lévőknek, így a cikk nem alkalmazandó rájuk.

Ebből következően, ha két adózó között azért tesz egy adószabály különbséget, mert eltérő az állampolgárságuk, bár mindkettejüknek belföldi illetősége van, úgy az Egyezmény 24. Cikk 1. pontja alá tartozik és tiltott a diszkrimináció, amennyiben azonban az egyiknek belföldi, másiknak pedig külföldi az illetősége, úgy nincsenek hasonló helyzetben és megengedhető az eltérés.

Az OECD Modellegyezmény Kommentárja értelmében tehát az Egyezmény 24. Cikk 1. pontja akként értelmezhető, hogy az ír állampolgárok akkor nem vethetők olyan adózási, vagy azzal összefüggő kötelezettség alá, amely más vagy megterhelőbb, mint a belföldi illetőségüké, ha Magyarországon belföldi illetőségű személynek minősülnek (ez a

körülmény teremti meg a hasonló helyzetet köztük és a saját állampolgárok között). Ehelyütt utalok az Egyezmény 4. Cikk 1. pontjára, mely szerint az Egyezmény alkalmazásában az egyik Szerződő Államban „belföldi illetőségű személy” kifejezés olyan személyt jelent, aki ennek a Szerződő Államnak a jogszabályai szerint ott lakóhelye, székhelye, tartózkodási helye, üzletvezetési helye vagy bármilyen más hasonló ismerv alapján adóköteles.

Jelen esetben a bíróság előtt folyamatban lévő peres eljárások felperesei olyan – Egyezmény szerinti – ír állampolgárok, melyek nem minősülnek Magyarországon belföldi illetőségű személynek, ugyanis Magyarországon nincs székhelyük, telephelyük, üzletvezetési helyük. Ebből következően ezen személyek nem esnek az Egyezmény 24. Cikke 1. pontjának személyi hatálya alá, így e cikk az esetükben nem alkalmazható.

A fentiekkel kapcsolatban azonban megjegyzem, hogy a peres eljárás felperesei pontosan az Rtv. kifogásolt 7/B. § (1) bekezdése szerinti bejelentkezési kötelezettség teljesítését követően lennének olyan helyzetben, amely alappal szolgálhatna az Egyezmény 24. Cikkére való hivatkozásra. Ennek okán az Rtv. vizsgálandó rendelkezései esetében fel sem merülhet a nemzetközi szerződésbe való ütközés kérdése, hiszen azok olyan kötelezettségeket írnak elő, melyek az adóhatóság által valamely adónem hatálya alá tartozó adózóként nyilvántartásba nem vett adóalanyokra vonatkoznak, megteremtve ezáltal – többek között – a külföldi (jelen esetben ír) illetőségű személyek számára az Egyezmény 24. Cikkére való hivatkozási helyzetet.

Abban az esetben, ha a T. Alkotmánybíróság nem osztaná a fenti – az OECD Modellegyezmény Kommentárján, azaz az adóegyezmények nemzetközileg elfogadott értelmezésén alapuló – álláspontomat, engedjék meg, hogy az Rtv. vonatkozó rendelkezései kapcsán a következőkre hívjam fel a figyelmüket.

IV.2. A bejelentkezési kötelezettség

Mint ahogy azt korábban is említettem, a reklámadó alanyainak bejelentkezési kötelezettsége 2017 előtt is fennállt, csupán nem az Rtv., hanem kizárólag az Art. rendelkezései alapján. 2017. január 1-jétől azonban maga az Rtv. írja elő a bejelentkezési kötelezettséget. E rendelkezés – ellentétben a bíróság beadványában írtakkal – általános érvényű, az adóalanyok honosságától, illetőségétől függetlenül, azonos feltételek mellett, megkülönböztetés-mentesen vonatkozik mindazon adóalanyra, amely még nem jelentkezett be az adóhatósághoz a reklámadó-köteles tevékenysége megkezdésekor (így az adóhatóság nem tartja nyilván valamely adónem hatálya alá tartozó adózóként).

Kiemelem, hogy az Art. bíróság által felhívott 17. § (1) bekezdés *b)* pontja csupán a bejelentkezési kötelezettség teljesítésének módját szabályozza abban az esetben, ha az adózó cégbejegyzésre kötelezett. Fontos azonban, hogy az Art. 17. § (1) bekezdése nemcsak a cégbejegyzésre kötelezettek, hanem valamennyi adózó vonatkozásában előírja az adóhatósághoz történő bejelentkezés módját. Az egyéni vállalkozók például az Art. 17. § (1) bekezdés *a)* pontja szerint, a bíróságok által nyilvántartandó jogi személyek (pl. alapítvány, egyesület, párt) pedig az Art. 17. § (1) bekezdés *c)* pontja szerint teljesítik az adóhatósághoz bejelentkezési kötelezettségüket. Ezekhez képest az Art. 17. § (1) bekezdés *d)* pontja rögzíti azt az esetet, amikor az adóköteles bevételszerző tevékenység nem tartozik az előző pontok hatálya alá. Ekkor a tevékenység megkezdését megelőzően kell az adózónak az állami adó- és vámhatóságnál az e célra szolgáló nyomtatványon, írásban teljesítenie bejelentkezési kötelezettségét. Sőt, ehelyütt arról is rendelkezik az Art., hogy ha az adózó a bejelentkezési kötelezettségét – jogszabálysértő módon – a tevékenység megkezdését követően teljesíti, a

bejelentkezés során a tevékenység kezdő időpontját is köteles az állami adó- és vámhatósághoz írásban bejelenteni.

A fentiek kapcsán lényeges összefüggésnek vélem, hogy az Rtv. 2017. január 1-jétől hatályos, bejelentkezési kötelezettségre vonatkozó szabályának külön törvényi előírásakor a jogalkotót a normavilágosság és az egyértelmű joggyakorlat kialakításának szándéka vezette. Ezen új szabály csupán annyiban tér el az Art. szerinti előírásoktól, hogy magasabb összegű mulasztási bírsággal szankcionálható a kötelezettség megszegése, valamint hogy nem az adóköteles tevékenység megkezdését megelőzően, hanem az azt követő 15 napon belül írja elő a bejelentkezési kötelezettség teljesítését (a szabály ebből a szempontból kedvezőbb, mint az Art. szerinti előírás). Megjegyzem, az, hogy egyes adónemek szabályai külön nevesítik a bejelentkezési kötelezettséget, teljesen elfogadott és alkalmazott jogtechnikai megoldás a hazai adórendszerben. Ilyen például a helyi iparüzési adóban az önkormányzati adóhatósághoz történő bejelentkezési kötelezettség (illetve más, helyi adónem esete), de akár azon az Európai Közösség más tagállamában illetőséggel bíró általános forgalmiadó-alany állami adóhatósághoz való bejelentkezési kötelezettsége is, mely akkor is fennáll, ha ez a személy belföldön csupán raktározza azokat a termékeket, melyeket a Közösség más tagállamába ad fel, fuvaroz, és választása alapján az általános forgalmiadó-fizetési kötelezettségét belföldön teljesíti.

Hangsúlyos ugyanakkor az is, hogy az Rtv. új rendelkezése nem érinti az Art. eddig is hatályban volt, és ezután is hatályos rendelkezéseit, miszerint adóköteles tevékenységet – főszabály szerint – csak adószámmal rendelkező adózó folytathat, illetve, hogy az adóköteles tevékenységet folytatni kívánó adózó adószám megállapítása végett köteles az állami adó- és vámhatóságnál bejelentkezni [Art. 16. § (1)-(2) bekezdése]. Az Rtv. speciális szabályával együtt (és nem azt felváltva) értelmezhető tehát az Art. fent hivatkozott 17. § (1) bekezdése is, azaz azon adóalanyoknak, amelyeket az állami adóhatóság valamely adónem hatálya alá tartozó adózóként még nem vett nyilvántartásba, a reklámadó-köteles tevékenység megkezdését követő 15 napon belül kell bejelentkezniük az adóhatósághoz. Ezt az Art. 17. § (1) bekezdése szerinti módok egyikén kell megtenniük, függően attól, hogy mely pont hatálya alá esnek. Egy jogelőd nélkül, újonnan alapított, reklámadó-köteles tevékenységet (is) végző gazdasági társaság az Art. 17. § (1) bekezdés *b*) pontja szerint, egy már működő, külföldi illetőségű gazdasági társaság pedig az Art. 17. § (1) bekezdés *d*) pontja szerinti módon teljesíti bejelentkezési kötelezettségét az adóhatóság felé. Éppen ezért téves a bíróság azon állítása, hogy az Rtv. 7/B. §-a kizárólag a külföldi székhelyű társaságok esetében alkalmazandó. Ezt a kijelentést két aspektusból is lehet cáfolni:

- egyrészt annak a külföldi illetőségű és székhelyű társaságnak, amelyet valamely más adónemben az adóhatóság már nyilvántartásba vett (hasonlóan a cégnyilvántartásban már bejegyzett magyar székhellyel rendelkező társaságokhoz), nem kell külön bejelentkeznie az Rtv. alapján,
- másrészt annak a jogelőd nélkül létrehozott magyar székhelyű gazdasági társaságnak, mely reklámadó-köteles tevékenységet kíván folytatni, ugyanúgy be kell jelentkeznie az Rtv. 7/B. §-a alapján, mint annak a külföldi székhelyű társaságnak, amely úgy folytat reklámadó-köteles tevékenységet, hogy az adóhatóság még nem vette nyilvántartásba valamely adónem hatálya alá tartozó adózóként. A különbség csupán annyi, hogy míg a jogelőd nélkül létrehozott magyar székhelyű társaság az Art. 17. § (1) bekezdés *b*) pontja szerinti módon, addig a külföldi székhelyű társaság az Art. 17. § (1) bekezdés *d*) pontja szerint tehet eleget bejelentkezési kötelezettségének.

A fentiekből látható, hogy magának a bejelentkezési kötelezettség Rtv.-ben való előírásának nincs hátrányosan megkülönböztető jellege nemhogy az ír illetőségű, hanem semelyik külföldi vállalkozás kárára, nem is lehet, hiszen az a tény, hogy ezen vállalkozások kizárólag az Art.

17. § (1) bekezdés *d)* pontja szerint teljesíthetik a bejelentkezési kötelezettségüket, önmagában még nem ütközik az Egyezmény rendelkezéseibe, ugyanis az eltérő bejelentkezési forma nem jelent terhesebb „adózással összefüggő kötelezettséget”. Az eltérő bejelentkezési módok létjogosultságát az adja, hogy nem várható el a Magyarországon letelepedni nem szándékozó külföldi jogalanytól, hogy – jelen esetben – kérje a cégnyilvántartásba való bejegyzését és az Art. 17. § (1) bekezdés *b)* pontja szerinti módon jelentkezzen be az adóhatósághoz.

Meglátásom szerint amennyiben a T. Alkotmánybíróság szerint az Rtv. előírása mégis az Egyezmény egyenlő elbánás követelményébe ütközne, akkor ugyanez elmondható lenne a bejelentkezés Art. szerinti eltérő módjai vonatkozásában is, hiszen az Egyezmény 24. Cikk 1. pontja értelmében – nem megterhelőbb, de egyértelműen – „más” adókötelezettség-teljesítést ír elő. Ez álláspontom szerint – mint fentebb említettem – helytelen következtetés lenne, ugyanis pontosan az eredményezne más és egyben megterhelőbb elbánást a külföldi (így az ír illetőségű) adóalanyokkal szemben, ha például a jogalkotó ezeket az adóalanyokat cégbejegyzésre kötelezné csupán azért, hogy ők is az Art. 17. § (1) bekezdés *b)* pontja szerint teljesíthessék bejelentkezési kötelezettségüket.

IV.3. A mulasztási bírságfizetési kötelezettség

Az Egyezmény 24. Cikke kapcsán érdemes megvizsgálni a szabályozás célját. A cél álláspontom szerint – összhangban jelen levelem IV.1. pontjában írtakkal – nem más, minthogy mindkét szerződő fél a saját állampolgáraitra vonatkozó szabályok mentén adóztassa a másik szerződő fél azon állampolgárait, akik/amelyek belföldi illetőséggel rendelkeznek. Fontos összefüggés, hogy e szabály a szerződő felek állampolgárainak adókötelezettsége vonatkozásában rendelkezik, éppen ezért az „adózás vagy azzal összefüggő kötelezettség” alatt – meglátásom szerint – a szerződő felek adórendszerében található mindenkori adónemekkel kapcsolatos adókötelezettségeket érthetjük, amelyek Magyarországon az Art. 14. § (1) bekezdése szerinti kógens felsorolás szerinti adókötelezettségeknek feleltethetők meg.

Ezzel összefüggésben az Egyezmény 24. Cikk 1. pontjának értelmezése kapcsán akár el lehet jutni arra a következtetésre is, hogy ezen pont kizárólag az Art. mindenkori „adókötelezettség” fogalmának megfeleltethető kötelezettségek vonatkozásában ír elő egyenlő elbánást és az „adózás” vagy az „adózással összefüggő kötelezettség” fordulat használatakor, az adókötelezettség nem szabályszerű teljesítése okán kiszabott szankciók ugyanakkor nem tartoznak az Egyezmény 24. Cikk 1. pontjának hatálya alá.

A fentiekől függetlenül azonban engedjék meg, hogy kiemeljem az Rtv. szerinti bejelentkezési kötelezettség elmulasztásakor alkalmazható szankció egyik legfontosabb mozzanatát, melynek – mint ahogy azt fentebb is említettem – kiemelt jelentőséget tulajdonítok jelen ügyben.

Ezzel kapcsolatban érdemes előjáróban nyomatékosítani azt, hogy az Art. 172. § (1) bekezdés *a)* és *d)* pontjai nem magánszemély adózók esetében 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírság kiszabását teszik lehetővé a bejelentkezési kötelezettség késedelmes, hibás, valótlan adattartalmú vagy hiányos teljesítésekor, illetve az adószámhoz kötött tevékenység vagy adóköteles tevékenység adószám hiányában történő folytatásakor. Ehhez képest az Art. 172. § (7) bekezdése speciális szabályt állapít meg – többek között – a bejelentkezési kötelezettség elmulasztása esetén. Az Art. ezen bekezdése szerint a mulasztási bírság megállapításával egyidejűleg az adóhatóság az adózót – határidő tűzésével – teljesítésre hívja fel és a kiszabott bírság kétszeresét (azaz 1 millió Ft-ot) írja elő újabb határidő tűzésével, ha a

teljesítésre kötelező, előző határozatban előírt határidőt az adózó elmulasztotta. Így a bejelentkezési kötelezettségét nem teljesítő adóalanyok vonatkozásában az Art. összesen 1,5 millió forint mulasztási bírság kiszabását teszi lehetővé az adóhatóság számára.

Ezzel kapcsolatban felhívom a figyelmet arra, hogy amennyiben – feltéve, de meg nem engedve – helyesnek fogadnánk el azt, hogy az Rtv. mulasztási bírsághelyettesítő eljárási szabályait, akkor arra a következtetésre kellene jutnunk, hogy az Art. – egyébként 2008. január 1-je óta hatályos – kifejezetten a bejelentkezési kötelezettség elmulasztásához kapcsolódó, speciális szankciója (a bírság kétszerese) is ütközik azzal. Ez – a bíróság gondolatmenetével azonos – nyilvánvalóan abszurd és hibás értelmezés lenne. Ha ugyanis elfogadnánk a bíróság koncepcióját, az arra vezetne, hogy minden olyan adórendelkezés, amely jellemzően nem Magyarországon letelepedett jogalanyra vonatkozik, ütközne az Egyezményvel pusztán ezen okból. Számomra nyilvánvaló, hogy egy ilyen nézet nincs összhangban az Egyezmény értelmezésével.

Ráadásul az Art. 172. § (7) bekezdésének utolsó előtti mondata arról rendelkezik, hogy a kötelezettség teljesítése esetén csak az e bekezdés előző mondata alapján kiszabott bírság mérsékelhető korlátlanul. Ebből tehát az következik, hogy a kétszeres mértékű mulasztási bírság korlátlan enyhítésén túl az eredetileg kiszabott bírság enyhítésére nincs mód, azt az adóalany akkor is meg kell fizetnie, ha a kötelezettségét utólag teljesíti.

Ehhez képest az Rtv. 7/B. § (5) bekezdése értelmében, ha az adóalany az állami adóhatóság első alkalommal való felhívására bejelentkezési kötelezettségét teljesíti, akkor a (2) és (3) bekezdés szerinti bírság korlátlanul enyhíthető. Ez a kimentési körülmény álláspontom szerint eleve kétségbe vonja a bíróság levelében írt azon okfejtést, miszerint az írásbeli és adóügyi illetőségű társasággal szemben kiszabható mulasztási bírság terhesebb, mint a magyar székhelyű társasággal szemben kiszabható szankció. A fentiekből jól látszik, hogy a bejelentkezési kötelezettség teljesítésekor az Art. szerinti szankció korlátlan enyhítésére nincs lehetőség (csupán az eredetileg kiszabott bírság kétszeresét lehet enyhíteni, így a maximálisan kiszabható 1,5 millió forintból 500 ezer forintot akkor is meg kell fizetni az adózónak, ha teljesíti bejelentkezési kötelezettségét). Az Rtv. szerint kiszabott mulasztási bírság ellenben korlátlanul enyhíthető teljes terjedelmében, így adott esetben az adózónak fizetési kötelezettsége sem keletkezik. Ez is illusztrálja azt a – korábban említett – jogalkotói szándékot, miszerint a 2017-től hatályos bírságolási szabályok Rtv.-ben való rögzítésekor nem a szankcionálás, hanem a jogkövető magatartásra való rákényszerítés volt a kifejezett cél.

V. Az Alaptörvénybe való ütközés vizsgálata

Az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése szerint mindaddig, amíg az államadósság a teljes hazai össztermék felét meghaladja, az Alkotmánybíróság a 24. cikk (2) bekezdés *b)-e)* pontjában foglalt hatáskörében a központi adónemekről szóló törvények Alaptörvénnyel való összhangját kizárólag az élethez és az emberi méltósághoz való joggal, a személyes adatok védelméhez való joggal, a gondolat, a lelkiismeret és a vallás szabadságához való joggal vagy a magyar állampolgársághoz kapcsolódó jogokkal összefüggésben vizsgálhatja felül, és ezek sérelme miatt semmisítheti meg. Az Alkotmánybíróság ugyanakkor az e tárgykörbe tartozó törvényt is korlátozás nélkül jogosult megsemmisíteni, ha a törvény megalkotására és kihirdetésére vonatkozó, az Alaptörvényben foglalt eljárási követelmények nem teljesültek.

Figyelemmel arra, hogy jelen esetben az Rtv. megalkotására és kihirdetésére vonatkozó, Alaptörvényben foglalt eljárási követelmények teljesültek, emellett a bíróság nem az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése szerinti alapjogok valamelyikének megsértésére alapozta a T. Alkotmánybírósághoz intézett megkeresését, álláspontom szerint a T. Alkotmánybíróság

a bíróság kezdeményezésére nem vizsgálhatja felül az Rtv. 7/B. §-ának és 7/D. §-ának (mint egyedi ügyben alkalmazandó jogszabálynak) az Alaptörvénnyel való összhangját, tekintettel arra is, hogy az eljárás kezdeményezésekor az államadósság a teljes hazai össztermék felét meghaladja.

Habár az Alaptörvény kizárja, hogy a T. Alkotmánybíróság jelen ügyben gyakorolhassa az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *b*) pontja szerinti hatáskörét, engedjék meg, hogy röviden reagáljak az egyedi ügyben eljáró bíró azon felvetéseire is, melyek az Rtv. 7/B. §-ának és 7/D. §-ának Alaptörvénnyel való ütközésére vonatkoznak.

V.1. A tulajdonhoz való jog

Az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdése szerint mindenkinek joga van a tulajdonhoz és az örökléshez. A tulajdon társadalmi felelősséggel jár.

A tulajdonhoz való jog – amint arra a T. Alkotmánybíróság korábbi döntéseiben is rámutatott – az Alaptörvény értelmében nem abszolút, korlátozhatatlan alapjog, más alapjog vagy alkotmányos érték védelmében, a tulajdon társadalmi felelőssége alapján, illetve közérdekből, a tulajdonjog korlátozása alkotmányos lehet. Az alkotmányos szabályok tehát teret engednek a tulajdonhoz való alapjog törvényi korlátozásának, ha a korlátozás az alapjog lényeges tartalmát nem érinti. Ehelyütt megjegyzem, önmagában az adózás, vagyis – függetlenül az adónorma részletszabályaitól (pl. adómérték, adóalap, stb.) – önmagában az adókötelezettség teljesítésének követelménye szükségszerűen együtt jár a tulajdonhoz való jog – alkotmányos – korlátozásával.

A 20/2014. (VII. 3.) AB határozat is hivatkozik arra, hogy „Az alapjogi tulajdonvédelem sajátosságai miatt az állami beavatkozás alkotmányossága megítélésének súlypontja, az alkotmánybírósági értékelés voltaképpen tere a cél és az eszköz, a közérdek és a tulajdonkorlátozás arányosságának megítélése lett.” Ezen AB határozat szerint a törvénnyel érvényesített közérdek alkotmánybírósági vizsgálata nem a törvényhozó választásának feltétlen szükségességére irányul, hanem arra kell szorítkoznia, indokolt-e a közérdekre hivatkozás, amellett, hogy a hivatkozás nem lehet pusztán formális, a közérdeket úgy kell meghatározni, hogy a közérdekből történő korlátozás szükségessége (és arányossága) kérdésében az Alkotmánybíróság állást tudjon foglalni.

Álláspontom szerint jelen ügyben a mulasztási bírságfizetési szankció előírása a tulajdonhoz való jognak a közérdekre (a minden adóalanyra kötelező érvényű adókötelezettség kikényszerítése) hivatkozással történő korlátozása szükségszerű. Ehelyütt csak utalok a levelemben korábban írtakra, melyek alapján a jogalkotó az Rtv. 2017-től hatályos, jelen ügyben vitatott rendelkezéseinek megalkotásakor szükségszerűen döntött a kivételesen magas bírságmértékek előírásáról, ugyanis az eddigi adózási tapasztalatokból az következett, hogy a bejelentkezési kötelezettségüket notoriusan elutasító vállalatokkal szembeni hatékony fellépés nem a hagyományos jogkövetkezmények alkalmazásával, hanem olyan mértékű szankciókkal lehetséges, amelyek valódi kényszerítő erővel bírnak az adókötelezettség szabályszerű teljesítéséhez. Ezen szankciók arányossága pedig – meglátásom szerint – az Rtv. 7/B. § (5) bekezdésében rögzített korlátlan enyhítésnek köszönhetően nem lehet kérdéses, hiszen ha az adóalany az állami adóhatóság első alkalommal való felhívására teljesíti a bejelentkezési kötelezettségét, nemhogy nem merül fel az alkalmazott szankció arányosságának kérdése, hanem tulajdonjog-korlátozásról sem beszélhetünk.

V.2. Jogorvoslathoz való jog

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.

Előzetesen megjegyzem, a hazai adóigazgatási eljárás rendszerint kétfokú, az Art. 136. § (1) bekezdése értelmében az adózó az ügy érdemében hozott első fokú határozat ellen fellebbezhet. Az adóhatóság másodfokú jogerős határozata ellen van lehetőség az Art. 143. § (1) bekezdése szerint bírósági felülvizsgálatnak jogszabálysértésre hivatkozással.

Az Rtv. 7/B. § (4) bekezdése szerint 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.

Az Rtv. fenti rendelkezéséből egyértelműen megállapítható, hogy fogalmilag kizárt a bíróság azon állítása, hogy az Rtv. sérti az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerinti jogorvoslathoz való jogot, hiszen – habár az első fokú adóhatósági határozat elleni fellebbezést valóban nem teszi lehetővé – biztosítja, hogy az adóalany független és pártatlan bírósághoz forduljon a bejelentkezési kötelezettség elmulasztása okán kiszabott mulasztási bírságról szóló adóhatósági határozat ellen. Megjegyzem, jelen esetben is a bíróság indítványozta a T. Alkotmánybíróság eljárását, így nem érhető számomra, hogy a bíróság szerint miért sérti a jogorvoslathoz való jogot az, ha egy törvényi rendelkezés bírósági felülvizsgálatot tesz lehetővé.

Kiemelem továbbá azt is, hogy mivel a hatályos a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 339. § (2) bekezdés g) pontja alapján az eljáró bíróságnak módjában áll a közigazgatási határozatot megváltoztatni, alkalmazhatóvá válik a Pp. 340. § (2) bekezdése is, mely szerint a bíróság ítélete ellen fellebbezésnek van helye, ha a közigazgatási pert olyan elsőfokú határozat bírósági felülvizsgálata iránt indították, amely ellen közigazgatási úton nincs helye fellebbezésnek és e határozatot a bíróság törvény alapján megváltoztathatja. E rendelkezés érvényes az Rtv. 7/B. §-a szerinti mulasztási bírságot kiszabó határozatok esetén is, hiszen azok ellen közigazgatási úton nincs helye fellebbezésnek és a bíróság azokat megváltoztathatja. Fontos körülménynek értékelem továbbá azt is, hogy a 2018. január 1-jétől alkalmazandó, a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény az Rtv. jelen esetben biztosított jogorvoslati lehetőségével korreláló jogorvoslati rendszert vezet be, ugyanis az alapján a közigazgatási hatóságok véglegessé vált döntései ellen – főszabály szerint – közigazgatási pert lehet indítani.

V.3. A tisztességes eljáráshoz való jog

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerint 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.

Ezzel kapcsolatban kiemelem, az a tény, miszerint az Rtv. 7/B. § (4) bekezdése alapján a bírósági felülvizsgálati eljárásban kizárólag okirati bizonyításnak van helye és a bíróság tárgyaláson kívül határoz, álláspontom szerint nem vitatja el az adóalanyok tisztességes eljáráshoz való jogát.

Lényeges körülményként értékelendő ezzel kapcsolatban, hogy az Rtv. ezen rendelkezésének előkészítésekor a Nemzetgazdasági Minisztérium különös figyelmet szentelt az Országos Bírósági Hivatal (OBH) normaszöveggel kapcsolatos véleményére, sőt – elősegítve a hatékony és gyors ítélezést – kifejezetten az OBH javaslatára egészült ki a normaszöveg azzal, hogy a bírósági felülvizsgálat során kizárólag okirati bizonyításnak van helye, illetve hogy a bíróság tárgyalás tartása nélkül határozhat, elkerülve a bírósági ügyek fölösleges feltorlódását.

Hangsúlyozom továbbá, az adóalany bejelentkezési kötelezettségének elmulasztása egyértelműen, kétséget kizáróan megállapítható, így egy esetleges bírósági felülvizsgálat szükségyszerűen egyszerű megítélésű (nevezetesen: az eldöntendő kérdés az, hogy az adóalany eleget tett vagy sem a bejelentkezési kötelezettségének). Megjegyzem, a gyors ítélezéshez kiemelt érdek fűződik, hiszen minél előbb születik jogerős döntés egy adóalany bejelentkezési kötelezettsége teljesítésének megtörténtéről, annál hamarabb lehet érvényesíteni az adókötelezettségek szabályszerű teljesítésének követelményét.

A tárgyalás tartása nélküli döntéshozatal nem új keletű a bírósági eljárásokban, a Pp. több esetben is lehetővé, vagy egyenesen főszabállyá teszi, éppen ezért ezen az alapon nem lehet kijelenteni, hogy azért, mert egy jogszabály nem biztosítja a tárgyalás lehetőségét egy bírósági eljárásban, az eleve ütközik az Alaptörvény rendelkezéseivel. Ennek okán például a közigazgatási és polgári ügyekben hozott végzés elleni fellebbezés elbírálása is ab ovo ütközne az Alaptörvény fenti előírásával, hiszen ennek tárgyában a másodfokú bíróság tárgyaláson kívül határoz a Pp. 257. §-a értelmében. Megjegyzem a Pp. 2. § (1) bekezdése a bíróság feladataként azt írja elő, hogy a feleknek a jogviták elbírálásához, a perek tisztességes lefolytatásához és ésszerű időn belül történő befejezéséhez való jogát érvényesítse, vagyis a tárgyalás kötelező megtartásának követelménye nem következik sem a Pp.-ből, sem az Alaptörvényből.

V.4. Kétszeres értékelés tilalma

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdése értelmében a jogorvoslat törvényben meghatározott rendkívüli esetei kivételével senki nem vonható büntetőeljárás alá, és nem ítéltető 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.

A bíróság Rtv. kétszeres értékelés tilalmába való ütközésével kapcsolatos aggálya teljesen alaptalan, lévén, hogy az Alaptörvény ezen előírása egy büntetőjogi alapelv, jelen közigazgatási ügyben nincs relevanciája, hasonlóan az Alaptörvény B) cikkéhez, mely rögzíti, hogy Magyarország független, demokratikus jogállam, államformája köztársaság, a közhatalom forrása a nép és, hogy a nép a hatalmát választott képviselői útján, kivételesen közvetlenül gyakorolja. A bíróság Alaptörvény ezen rendelkezéseire való hivatkozása – hasonlóan a tulajdonhoz, a jogorvoslathoz, és a tisztességes eljáráshoz való jogra való hivatkozásokhoz – inkább tűnik meglepőnek, mintsem megalapozott jogi érvelésnek.

Megjegyzem továbbá, hogy – feltéve, de meg nem engedve – ha el is fogadnánk a kétszeres értékelés tilalmának jelen ügyben való alkalmazhatóságát, akkor sem beszélhetnénk kétszeres értékelésről, hiszen az adóhatóság nem egy mulasztást szankcionál többször, hanem az adóalany azon magatartását, melyet az több napon is megvalósít (mivel a mulasztás tényét naponta kell megállapítania, az adóalany ugyanazt a cselekményt, azaz a passzív magatartást több napon is megvalósítja újra és újra). Ha mindettől el is tekintenénk, a bíróság érvelése alapján az Art. 172. § (7) bekezdése szerinti szankcionálás vagy például a közigazgatási

hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) szerinti eljárási bírságra vonatkozó rendelkezése is a kétszeres értékelés tilalmába ütközik, lévén, hogy a Ket. 61. § (3) bekezdése lehetővé teszi az eljárási bírság egy eljárásban, ugyanazon kötelezettség ismételt megszegése esetén történő ismételt kiszabhatóságát. A bírság ismételt kiszabhatósága tehát nem idegen a magyar jogrendszerből, az előzőekben csak két elemét emeltem ki a teljesség igénye nélkül.

A fentiek mellett hangsúlyozom, hogy a bíróság végzésében írt azon érvelés, miszerint a tisztességes eljáráshoz, a tulajdonhoz és a jogorvoslathoz való jogot sérti az Rtv. azáltal, hogy lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy naponta állapíthassa meg a mulasztási bírságot, így az adóalanynak lehetetlen pótolnia a mulasztását, azért nem jelent valós kockázatot, mert az Rtv. 7/B. § (5) bekezdése lehetővé teszi a kiszabott bírságok korlátlan enyhítését, amennyiben az adóalany a mulasztását pótolja. Álláspontom szerint ugyanez a bekezdés jelent megoldást a bíróság azon kifogására is, miszerint a kiszabott bírság súlyosan aránytalan és nem áll összhangban a jogsértés nagyságával, hiszen amennyiben az adóalany eleget tesz a bejelentkezési kötelezettségének, a korlátlan enyhítés révén adott esetben bírságot sem kell fizetni. Nem érhető, hogy a bíróság az Rtv. 7/B. § (5) bekezdésének nem tulajdonít jelentőséget az előtte folyó ügyben, sőt nem is említi meg az alkotmánybírói eljárást kezdeményező beadványában.

VI. Záró gondolatok

Végezetül engedjék meg, hogy felhívjam a szíves figyelmüket arra a tényre, hogy a bíróság előtt folyamatban lévő egyesített közigazgatási perekben az adóalanyok – noha lehetőségük lett volna rá – nem teljesítették bejelentkezési kötelezettségüket. Megjegyzem, a jelen ügyben kifogásolt, 2017. január 1-jétől hatályos szabályozást a 2016. június 15-én kihirdetett az egyes adótörvények és más kapcsolódó törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról szóló 2016. évi LXVI. törvény iktatta be az Rtv.-be. Ebből következően tehát az adóalanyoknak több mint fél év felkészülési idő állt rendelkezésre a módosított szabályozásnak való megfeleléshez, vagyis azon reklámadó-alanyok, amelyeket az adóhatóság 2017-ig nem vett nyilvántartásba valamely adónem hatálya alá tartozó adózóként, a módosítás kihirdetése és hatálybalépése közötti időben teljesíteni tudták volna bejelentkezési kötelezettségüket. Ráadásul – tudomásom szerint – ezen időszakban (tehát még 2016-ban) az állami adóhatóság fel is hívta az ír illetőségű adóalanyok figyelmét a kötelezettség teljesítésére, azonban az érintettek azt válasza se méltatták. Az adóhatóság ezt követően, 2017-ben, az emelt összegű mulasztási bírságok kiszabás során újra felszólította az adóalanyokat, eredménytelenül. Mindezek mellett az is kiemelő, hogy – amint azt a bírósági beadványok is említik – a bírósági felülvizsgálat során vitatott mulasztási bírságok kiszabását megelőzően a reklám-közzététel megrendelői is kérték az ír székhelyű és illetőségű adóalanyokat az Rtv. 3. § (3) bekezdése szerinti, a reklámadó-kötelezettség teljesítéséről szóló nyilatkozattételi kötelezettség teljesítésére (az ezen kérelmekről tett bejelentések nyomán szabta ki az adóhatóság a bírságokat), sikertelenül. A jelen ügyben érintett adóalanyoknak több éve tudomásuk volt arról, hogy adóköteles tevékenységet végeznek Magyarországon, ennek ellenére a mai napig nem teljesítették adókötelezettségüket.

Az érintett adóalanyok a sorozatos felszólítások ellenére nem abban érdekeltek, hogy az adókötelezettségüket rendben teljesítsék, hanem abban, hogy a T. Alkotmánybíróság megsemmisítse az Rtv. vonatkozó szabályát és ők a továbbiakban is – a reklámpiac többi szereplőjével szembeni versenyelőnyben, – az adókötelezettségeik teljesítése nélkül végezzék reklámadó-köteles tevékenységüket Magyarországon. Ezen szándékukat szemlélteti az a tény is, hogy a bíróság által kezdeményezett nemzetközi szerződésbe való ütközés megállapítása révén kívánják azt elérni, hogy a rájuk is vonatkozó szabályozást a T. Alkotmánybíróság

megsemmisítse, ahelyett, hogy a kettős adóegyezményekben alkalmazott (így az Egyezmény 25. Cikkében is szabályozott) egyeztető eljárás keretében rendeznék vélt vagy valós sérelmüket, mely eljárás során az ír és a magyar felek arra lennének kötelezve, hogy – amennyiben az valóban fennáll – elkerüljék az olyan adóztatást, amely nem áll összhangban az Egyezménnyel. Figyelemre méltó tehát, hogy e személyek az Egyezmény egy olyan rendelkezésére hivatkoznak a keresetükben, mely esetükben – a jelen levélem IV.1. pontjában írtak alapján – nem alkalmazható, azonban az Egyezmény azon szabályát, mely rájuk is vonatkozik nem veszi figyelembe [az Egyezmény 25. Cikke bármely „személy” (az Egyezmény 3. Cikk 1. pont *d*) alpontja szerint magánszemély, társaság és minden más személyi egyesülés) számára biztosítja az egyeztető eljárás kezdeményezésének lehetőségét az illetékessége szerinti hatóság előtt].

Mindezek alapján kérem a T. Alkotmánybíróságot, hogy a vizsgálata során, a döntése meghozatalakor az ügyel kapcsolatos álláspontomat is szíveskedjék megfontolni. Bízom abban, hogy az általam írtak meggyőzik a T. Alkotmánybíróságot arról, hogy az Rtv. vonatkozó rendelkezései (7/B. § és 7/D. §) nem ütköznek sem az Egyezménybe, sem az Alaptörvénybe és reményeim szerint az ügyet kezdeményező bíróság is helyes és az Alaptörvény 28. cikkében rögzített a jogalkotói célokkal összhangban lévő értelmezésnek megfelelő döntést fog hozni az előtte folyamatban lévő egyedi ügyekben.

Budapest, 2017. november „21.”

Üdvözlettel:

Varga Mihály

