

Magyarország Alkotmánybírósága

Budapest

Donáti utca 35-45.

1015

ALKOTMÁNYJOGI PANASZA

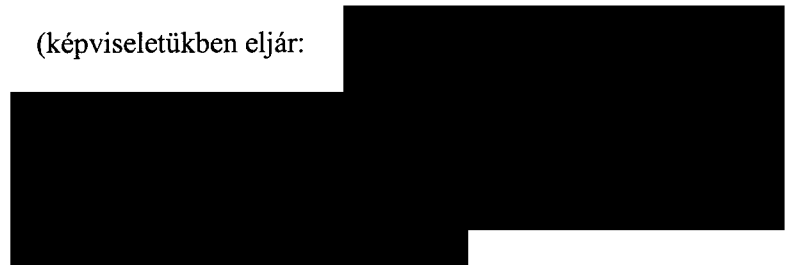


Személyes leadás

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	<i>IV/ 2214 -D/2015</i>
Érkezett:	<i>2015 JÚL 17.</i>
Példány:	<i>1</i>
Melléklet:	<i>7</i> db
Kezelőiroda:	<i>H</i>

indítványozóknak

(képviselőjükben eljár:



Abtv. 26. § (2) bekezdése alapján a dohányipari vállalkozások egészségügyi hozzájárulásáról szóló 2014. évi XCIV. törvény alaptörvényellenessége megállapítására és a kihirdetés időpontjára visszamenőleges hatályú megsemmisítésére, valamint az alkotmányjogi panaszban rögzítettek tekintetében az indítványozók vonatkozásában a nevezett jogszabály alkalmazhatatlanságának megállapítására

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Alulírott [REDACTED]

[REDACTED]: „Indítványozók”) az Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés c) pontjából következően, az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: „Abtv.”) 26. § (2) bekezdésében rögzített jogunknál fogva az alábbi

alkotmányjogi panaszra irányuló indítványt

terjesztjük elő.

Kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy a dohányipari vállalkozások 2015. évi egészségügyi hozzájárulásáról szóló 2014. évi XCIV. törvény (a továbbiakban: „Tv.”) alaptörvényellenességét megállapítani és a kihirdetés időpontjára visszamenőleges hatállyal megsemmisíteni, valamint az alkotmányjogi panaszban rögzítettek tekintetében az Indítványozók vonatkozásában a Tv. alkalmazhatatlanságát megállapítani szíveskedjen.

Alkotmányjogi panaszunk a Tv. egészének alaptörvény-ellenességére irányul. A Tv. támadott rendelkezéseit az alábbiakban idézzük:

2014. évi XCIV. törvény

a dohányipari vállalkozások 2015. évi egészségügyi hozzájárulásáról

Az Országgyűlés figyelemmel arra, hogy

- a magyarországi egészségügyi ellátás színvonalának növelése kiemelt közpolitikai cél, amelyhez a szükséges anyagi forrásokat biztosítani kell;*
- a dohányzás számos megbetegedés kialakulásában játszik kiemelt szerepet, és a hazai elhalálozási mutatókban az okok között közvetlenül vagy közvetve tekintélyes mértékben jelenik meg továbbra is;*
- a dohánytermékek egészségkárosító hatása jelentős mértékben hozzájárul a megnövekedett egészségügyi kiadásokhoz; és ehhez képest, illetve gazdasági erejükhöz mérten a dohánygyártó vállalkozások maguk nem arányosan járulnak hozzá a közkiadásokhoz a következő törvényt alkotja:*

1. Általános rendelkezések

- 1. § (1) Az e törvényben meghatározott dohányipari gazdálkodó szervezetek rendkívüli egészségügyi hozzájárulás (a továbbiakban: hozzájárulás) fizetésére kötelezettek.*
- (2) A hozzájárulásból befolyó összeg a központi költségvetés bevétele, amely kizárólag az államháztartás egészségügyi alrendszerének finanszírozására fordítható.*

2. Értelmező rendelkezések

2. § E törvény alkalmazásában

- 1. dohánytermék: cigaretta, szivar, szivarka, pipadohány és más fogyasztási dohány, vagy egyéb jogszabály szerint dohányzásra szánt, dohány alapanyagú termék;*

2. dohánytermék gyártására és kereskedelmére irányuló tevékenység: az a vállalkozási tevékenység, amelyet a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvényben (a továbbiakban: Jöt.) meghatározott dohánytermék

a) adóraktár engedélyese,

b) importálója, vagy

c) bejegyzett kereskedője

e minőségében végzett, vagy végez, feltéve, hogy a dohánytermék gyártására, a Jöt.-ben meghatározott szabadforgalomba bocsátásra, vagy magyarországi forgalomba hozatalára, kereskedelmére irányuló tevékenységéből származó nettó árbevétele a 2014. évben elérte, vagy meghaladta az összes nettó árbevétele 50%-át;

3. nettó árbevétel: a számvitelről szóló törvényben meghatározott értékesítés nettó árbevétele;

4. vállalkozási tevékenység: jövedelem- és nyereségszerzésre irányuló, üzletszerű gazdasági tevékenység.

3. A hozzájárulás fizetésére való kötelezettség

3. § A hozzájárulás fizetésére az a jogi személy köteles, amely Magyarországon dohánytermék gyártására és kereskedelmére irányuló tevékenységet folytat, vagy a 2014. évben folytatott (a továbbiakban: hozzájárulásra kötelezett).

4. A hozzájárulás alapja

4. § A hozzájárulás alapja a hozzájárulásra kötelezettnek a 2014. adóévben elért nettó árbevétele; ha a hozzájárulásra kötelezett a naptári évtől eltérő üzleti évet választott, úgy a 2014. naptári évben beszámolóval lezárt utolsó üzleti évében elért nettó árbevétele.

5. A hozzájárulás mértéke

5. § A hozzájárulás mértéke

a) az adóalap 30 milliárd forintot meg nem haladó része után 0,2%, de legalább harmincmillió forint,

b) az adóalap 30 milliárd forintot meghaladó, de 60 milliárd forintot meg nem haladó része után 2,5%,

c) az adóalap 60 milliárd forintot meghaladó része után 4,5%.

6. Eljárási rendelkezések

6. § (1) A hozzájárulásra kötelezett a fizetési kötelezettségének mértékét 2015. június 30. napjáig állapítja meg és vallja be az e célra rendszeresített nyomtatványon az állami adóhatósághoz.

(2) A hozzájárulásra kötelezett a fizetési kötelezettségét a bevallás benyújtására előírt határnapot követő 30 napon belül teljesíti.

(3) A hozzájárulással kapcsolatos hatósági feladatokat az állami adóhatóság látja el.

(4) Az e törvényben nem szabályozott eljárási kérdésekben az adózás rendjéről szóló törvény előírásai megfelelően alkalmazandók.

(5) A hozzájárulásra kötelezett az e törvény alapján megállapított hozzájárulást az adózás előtti eredmény terhére számolja el.

(6) Az adófizetési kötelezettség - legfeljebb a fizetendő adó 80%-áig - csökkenthető a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 3. § (4) bekezdésének 7. pontja alapján a 2014. évben beruhásként elszámolt összeg 30%-ának és a beruházás megvalósításához igénybevett állami vagy uniós támogatások összegének különbözetével.

7. Záró rendelkezések

7. § Ez a törvény 2015. február 1-jén lép hatályba és 2015. december 31-én hatályát veszti.

Álláspontunk szerint a Tv. rendelkezései ellentétesek az Alaptörvény I. cikk (4) bekezdésével és II. cikkével, amely ezen keresztül megvalósítja az Alaptörvény a B) cikk (1) bekezdésének, az M) cikk (1) és (2) bekezdésének, XII. cikk (1) bekezdésének, XIII. cikk (1) bekezdésének, XV. cikk (2) bekezdésének és a XXX. cikk (1) bekezdésének sérelmét, továbbá önmagukban sértik a B) cikk (1) bekezdését is.

INDOKOLÁS

A. Indítványozói jogosultság

(1) Az Abtv. 26. § (2) bekezdése alapján alkotmányjogi panasszal fordulhat az Alkotmánybírósághoz az egyedi ügyben érintett személy vagy szervezet, ha az alaptörvényellenes jogszabály rendelkezésének alkalmazása vagy hatályosulása folytán közvetlenül, bírói döntés nélkül következett be a jogsérelem, és nincs a jogsérelem orvoslására szolgáló jogorvoslati eljárás, vagy a jogorvoslati lehetőségeit az indítványozó már kimerítette.

I. Egyedi érintettség

(2) Az alkotmányjogi panasszal élő Indítványozók tekintetében az egyedi érintettség megállapítható, mert a támadott Tv. az Indítványozókat az Alaptörvényben rögzített, őket ténylegesen megillető joguk tekintetében, közvetlenül érinti, és a támadott rendelkezések közvetlenül, bírói döntés nélkül hatályosuló jogsérelmet eredményeznek.

(3) A Tv. 3. § rendkívüli egészségügyi hozzájárulás fizetésére kötelezi mindazon jogi személyeket, amelyek dohánytermék gyártására és kereskedelmére irányuló tevékenységet folytatnak, vagy a 2014. évben folytattak Magyarországon.

A Tv. 2. § 2. pontja szerint dohánytermék gyártására és kereskedelmére irányuló tevékenység:

- az a vállalkozási tevékenység,
- amelyet a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvényben meghatározott dohánytermék adóraktár engedélyese, importálója, vagy bejegyzett kereskedője e minőségében végzett, vagy végez,
- feltéve, hogy a dohánytermék gyártására, a Jöt.-ben meghatározott szabadforgalomba bocsátásra, vagy magyarországi forgalomba hozatalára, kereskedelmére irányuló tevékenységéből származó nettó árbevétele a 2014. évben elérte, vagy meghaladta az összes nettó árbevétele 50%-át.

- (4) Indítványozók nyilatkoznak, hogy a 2014. évben a Tv. szerinti, dohánytermék gyártására és kereskedelmére irányuló tevékenységet folytattak, és folytatnak jelenleg is, így a Tv. személyi hatálya kiterjed rájuk.

1. számú melléklet: az Indítványozók egyedi érintettségét igazolják cégkivonataik, amely szerint főtevékenységük dohánytermékek gyártása és kereskedelme

II. Bírói döntés nélküli közvetlen alkalmazandóság és a jogsérelem bekövetkezésének ténye

- (5) A támadott jogszabályi rendelkezések mindegyike közvetlenül hatályosul és közvetlenül, bírósági, illetve hatósági döntés hiányában is kötelezettségeket ró az Indítványozókra. A kötelezettségek törvényben előírt jellegére tekintettel nem szükséges további végrehajtói aktus ahhoz, hogy a Tv. szabályozása az érintettek számára jogsérelmet jelentsen. A Tv. 6. § (1)-(2) bekezdései alapján az Indítványozó köteles fizetési kötelezettségének mértékét önmaga megállapítani, az adóhatóság felé bevallás formájában bejelenteni, és a hozzájárulást külön felhívás nélkül határidőben megfizetni.

III. A jogorvoslat hiánya

- (6) A támadott jogszabályi rendelkezések mindegyike közvetlenül hatályosul olyan módon, hogy az Indítványozók rendelkezésére csak akkor állna jogorvoslat, ha a Tv. megszegésével fizetési kötelezettségüket elmulasztanak teljesíteni. Csak ez a jogsértéssel előidézett helyzet eredményezne olyan fizetésre kötelező közigazgatási határozatot, amely ellen az Indítványozók jogorvoslattal élhetnének. Álláspontunk szerint az indítványozói jogosultság alátámasztásához a jog nem várhat el jogszabálysértést, ennek hiányában pedig azt kell megállapítani, hogy nem állt jogorvoslat az Indítványozók rendelkezésre.

B. **Háttér**

I. A magyarországi dohánypiac szereplői

- (7) A magyarországi dohánypiac szereplői részben magyar, részben külföldi tulajdonú vállalkozások. A piac szerkezetéből adódóan a külföldi tulajdonosi struktúrájú vállalkozások nagyobb, míg a magyar tulajdonban lévő vállalkozások alacsonyabb éves árbevételt érnek el.
- (8) A Tv. rendkívüli egészségügyi hozzájárulás fizetésére kötelezi a dohányipari vállalatokat, amelynek adóalapja az adott társaság 2014. évi nettó árbevétele. A hozzájárulás mértéke a Tv. 5. § szerint progresszívan növekszik:

Hozzájárulás alapja (árbevétel)	Mértéke
30 milliárd Ft-ig	0,2%
30 milliárd Ft-ot meghaladó, de 60 milliárd forintot meg nem haladó rész	2,5%
60 milliárd Ft-ot meghaladó rész	4,5%

- (9) A Tv. preambuluma szerint a magyarországi egészségügyi ellátás színvonalát emelni szükséges, és ehhez további anyagi forrásokat kell biztosítani. A dohányzás számos megbetegedés kialakulásában játszik szerepet, ugyanakkor – figyelembe véve gazdasági erejüket, valamint a dohánytermékek fogyasztásának egészségkárosító hatását – a dohánygyártó vállalkozások nem *arányosan* járulnak hozzá a közkiadásokhoz.
- (10) Ehhez képest a progresszív adósávok nem állnak indokolható összefüggésben a hozzájuk kapcsolódó árbevételi számokkal, hanem azok határai úgy lettek megállapítva, hogy a magyar tulajdonú vállalkozások kizárólag a legalacsonyabb adósávba esnek, míg a magasabb adósávok kizárólag a külföldi tulajdonú vállalkozásokra vonatkoznak.

2. számú melléklet: makrogazdasági tanulmány, amelynek mellékletében a 7.1.24 pont bemutatja a dohánypiac szerkezetét.

II. A rendkívüli egészségügyi hozzájárulás adóalapja

- (11) A Tv. 4. § szerint a hozzájárulás alapja a hozzájárulásra kötelezetteknek a 2014. adóévben elért nettó árbevétele, illetve a 2014. naptári évben beszámolóval lezárt utolsó üzleti évben elért nettó árbevétele. A Tv. 2. § 3. pontja értelmében nettó árbevétel a számvitelről szóló törvényben meghatározott értékesítés nettó árbevételét kell érteni.
- (12) A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény („Szt.”) 72. § (2) bekezdés a) pontja szerint az értékesítés nettó árbevétele magában foglalja a „*teljesítés alapján kiállított [...] számlában [...] rögzített, vagy a pénzeszközben kapott – általános forgalmi adót nem tartalmazó – ellenértékkel egyező árbevétel*”. A Szt. e szabálya alapján tehát az értékesítés után fizetendő általános forgalmi adó nem képezi a nettó árbevétel részét. Ebből logikusan következne, hogy a Tv. szerinti hozzájárulás alapját sem képezhetné a dohánytermék után megfizetett általános forgalmi adó.
- (13) Dohánygyártmányok esetén azonban a jövedéki adóról szóló 2003. évi CXXVII. törvény („Jöt.”) 98. § (1) bekezdése előírja, hogy a dohánygyártmány kizárólag adójeggyel ellátva bocsátható szabadforgalomba. A Jöt. 98. § (5) bekezdése szerint az adójegy átvételekor meg kell fizetni az adott dohánygyártmányra vonatkozó jövedéki adót és általános forgalmi adót (a dohánygyártmány kiskereskedelmi árának figyelembe vételével). Ezzel összhangban a Jöt. 102. § (2) bekezdése előírja, hogy a dohánygyártmány értékesítése esetén az áfa-alany a számlában nem tüntethet fel áthárított általános forgalmi adót. Ez azt jelenti, hogy a nagykereskedő a kiskereskedőnek történő értékesítéskor a számlában nettó összeget tüntet fel, hiszen az értékesítés tárgyát képező dohánygyártmány után a jövedéki adó és az áfa már az adójegy megváltásával megfizetésre került.
- (14) Mivel az adójegy megvásárlásával mind az áfa, mind a jövedéki adó megfizetésre került, ezen adókat a későbbiekben már nem kell újra felszámítani; azok egyfázisúvá váltak, tehát beleépültek az árba, és a nettó árbevétel részét képezik. Ebből következően a nagykereskedőnek fizetendő nettó ár magában tartalmazza mind a jövedéki adót, mind az áfát.
- (15) Ennek a következménye pedig az, hogy a Szt. szerinti nettó árbevétel meghatározásakor az általános forgalmi adót nem lehet figyelmen kívül hagyni, ugyanis a nagykereskedő a számlában formailag nem hárít tovább áfát a kiskereskedőre, azonban a számlában feltüntetett nettó ár magában foglalja mind az egyfázisúvá vált áfát, mind pedig a jövedéki adót.

- (16) A fentiek eredményeképp a Tv. hatálya alá tartozó dohányipari vállalkozások, így az Indítványozók éves nettó árbevételének részét képezi az az általános forgalmi adó és jövedéki adó is, amelyet a dohányipari vállalkozás az adójegy megváltásakor megfizetett, és a kiskereskedő felé a nettó ár részeként számlába állított. Ebből eredően pedig a Tv. 4. § alapján a rendkívüli hozzájárulás adóalapját az a nettó árbevétel képezi, amely magában foglalja a már megfizetett jövedéki adót és általános forgalmi adót is.

C. A tartalmi alaptörvény-ellenesség részletes indokolása

I. Az állított alaptörvény-ellenesség

- (17) Álláspontunk szerint a Tv. jogellenesen és az Alaptörvénybe ütköző módon diszkriminációt valósít meg a rendkívüli hozzájárulásra kötelezett dohányipari vállalkozások között az alapján, hogy a vállalkozások magyar vagy külföldi tulajdonosi struktúrával rendelkeznek-e. A Tv. ezért sérti az Alaptörvény I. cikk (4) bekezdése útján alkalmazandó, az Alaptörvény II. cikkében meghatározott méltóság követelményét, és ezzel összefüggésben:

- a XV. cikk (2) bekezdésében meghatározott hátrányos megkülönböztetés tilalmát;
- a XXX. cikk (1) bekezdésében meghatározott arányos közteherviselés elvét;
- az M) cikk (1) bekezdésében, illetve a XII. cikk (1) bekezdésében foglalt vállalkozás szabadságát és
- a XIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott tulajdonhoz való jogot is.

- (18) Továbbá, álláspontunk szerint a Tv. jogellenesen és az Alaptörvénybe ütköző módon diszkriminációt valósít meg az adójegy alkalmazására kötelezett dohányipari vállalkozások és a más iparágba tartozó vállalkozások között akképp, hogy az adójegy alkalmazására kötelezett dohányipari vállalkozások az általuk megfizetett áfa és jövedéki adó után is kötelesek egészségügyi hozzájárulást fizetni, míg más iparági vállalkozások árbevétel alapú adóit nem képezi az általuk már megfizetett általános forgalmi adó (és jövedéki adó). A Tv. ezért sérti az Alaptörvény I. cikk (4) bekezdése útján alkalmazandó, az Alaptörvény II. cikkében meghatározott méltóság követelményét, és ezzel összefüggésben:

- a XV. cikk (2) bekezdésében meghatározott hátrányos megkülönböztetés tilalmát;
- a XXX. cikk (1) bekezdésében meghatározott arányos közteherviselés elvét;
- az M) cikk (1) bekezdésében, illetve a XII. cikk (1) bekezdésében foglalt vállalkozás szabadságát és
- a XIII. cikk (1) bekezdésében meghatározott tulajdonhoz való jogot is.

- (19) A fentiek miatt nem teljesülnek továbbá az Alaptörvény M) cikk (2) bekezdésében meghatározott tisztességes gazdasági versenyfeltételek, és az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerinti jogállamiság sem.

- (20) Álláspontunk szerint a fentiekén túl a jogalkotó a Tv. megalkotásával az Alaptörvénybe ütköző módon megsértette az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése szerinti jogállamiságból levezetett jogbiztonság követelményét, mivel a Tv. rendelkezéseivel visszaható hatályú jogalkotást valósított meg, továbbá nem biztosította a Tv. az Indítványozók számára a kellő felkészülési időt.

II. Méltósághoz való jog, diszkrimináció-tilalom

- (21) Az Alaptörvény I. cikk (4) bekezdése szerint a törvény alapján létrehozott jogalanyok (jogi személyek) számára is biztosítottak azok az alapvető jogok, valamint őket is terhelik azok a kötelezettségek, amelyek természetüknél fogva nem csak az emberre vonatkoznak.
- (22) Álláspontunk szerint az emberi méltósághoz való jog egészét tekintve és eredendően természetes személyekre vonatkozó alapjog, azonban egyes részjogosultságai jogi személyek tekintetében is értelmezhetők és alkalmazandók. Ennek indoka, hogy az emberi méltósághoz való jog elsődlegesen egy általános személyiségi jog, valamint egyben az alapjogok „anyajoga” is.
- (23) Ahogy az Alkotmánybíróság a 23/1990. (X.31.) számú határozatában kimondta, az emberi méltósághoz való jog „anyajog”, mindig újabb szabadságjogok forrása, amely az önrendelkezés szféráját folyamatosan biztosítja az (állami) szabályozással szemben. Elvi élel mondta ki ugyanezen határozat azt is, hogy az emberi méltósághoz való jog a német, az amerikai és a magyar alkotmánybírósági gyakorlatban kifejezetten „anyajog”, amelyből a cselekvési szabadság és az önmeghatározás védelmére további szabadságjogok vezethetők le.
- (24) Az Alkotmánybíróság 8/1990. (IV.23.) számú határozatában az alábbi elvi alkotmányossági tételt fogalmazta meg:
- Az Alkotmánybíróság az emberi méltósághoz való jogot az ún. „általános személyiségi jog” egyik megfogalmazásának tekinti. A modern alkotmányok, illetve alkotmánybírósági gyakorlat az általános személyiségi jogot különféle aspektusaival nevezik meg: pl. a személyiség szabad kibontakoztatásához való jogként, az önrendelkezés szabadságához való jogként, általános cselekvési szabadságként, avagy a magánszférához való jogként. Az általános személyiségi jog „anyajog”, azaz olyan szubszidiárius alapjog, amelyet mind az Alkotmánybíróság, mind a bíróságok minden esetben felhívhatnak az egyén autonómiájának védelmére, ha az adott tényállásra a konkrét, nevesített alapjogok egyike sem alkalmazható.*
- (25) Ez alapján tehát az emberi méltósághoz való jog mint általános személyiségi jog több, taxatív nem meghatározható részjogosultságból áll, hiszen a jogalanyok méltóságnak, integritásának biztosításához számos különböző személyiségi jog biztosítása szükséges.
- (26) Az emberi méltósághoz való jogot mint általános személyiségi jogot vizsgálva megállapíthatjuk, hogy a személyiségi jogok többsége (így a névviseléshez, jó hírnévhez, a titok- és adatvédelemhez, hátrányos megkülönböztetéstől való védelem) a jogi személyeket is megilleti, míg egyes személyiségi jogok (pl. testi épséghez, egészséghez való jog) természetüknél fogva csak természetes személyeket illethetnek meg.
- (27) Az Alaptörvény I. cikk (4) bekezdése kimondja, hogy a törvény alapján létrehozott jogalanyok számára is biztosítottak azok az alapvető jogok, valamint őket is terhelik azok a kötelezettségek, amelyek természetüknél fogva nem csak az emberre vonatkoznak. Ezzel párhuzamosan a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: „**Ptk.**”) 3:1. § (3) bekezdése kimondja, hogy a jogi személy személyhez fűződő jogaira a személyiségi jogokra vonatkozó szabályokat kell alkalmazni, kivéve, ha a védelem jellegénél fogva csupán az embert illetheti meg.

- (28) **Álláspontunk szerint a fentiek alapján megállapítható, hogy az emberi méltósághoz való jog alapját képezi egyfajta általános méltósághoz való jog, amely magában foglalja mindazon személyiségi, személyhez fűződő jogokat és szabadságjogokat, amelyek a természetes személyeket és a jogi személyeket egyaránt megilletik.**
- (29) Az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdése szerint Magyarország az alapvető jogokat mindenkinek bármely megkülönböztetés, nevezetesen faj, szín, nem, fogyatékoság, nyelv, vallás, politikai vagy más vélemény, nemzeti vagy társadalmi származás, vagyoni, születési vagy egyéb helyzet szerinti különbségtétel nélkül biztosítja. Ezzel párhuzamosan a Ptk. 2:43. § c) pontja a személyiségi jogok sérelme között tünteti fel a személy hátrányos megkülönböztetését.
- (30) Az Alaptörvény I. cikk (4) bekezdése és XV. cikk (2) bekezdése összevetésével egyértelműen megállapítható, hogy egy személy hátrányos megkülönböztetése nem csupán a természetes-, hanem a jogi személyek körében is értelmezhető helyzet, így ennek tilalma a jogi személyekre is kiterjed. Ezzel ellentétes értelmezés a jog céljának és lényegének következtelen alkalmazása lenne, hiszen ezáltal nem lenne biztosított a jogi személyek háborítatlansága, amellyel végeredményben a jogállamiság, jogbiztonság követelménye sérülne.
- (31) Az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdésének sérelme ugyanakkor álláspontunk szerint a II. cikkben foglalt általános méltósághoz való jog mint általános személyiségi jog sérelmét is jelenti. Ez következik az Alkotmánybíróság által megállapított elvi tételből is, miszerint az emberi méltósághoz való jog általános személyiségi jog egyben „anyajog”, tehát a személyiségi és alapjogok elsődleges eredője.
- (32) A jogi személyeket megillető általános méltósághoz való jogot alátámasztja az a tény is, hogy minden jogi személy mögött végső sorban természetes személy tulajdonosok állnak. Helytelen megállapítás lenne ezért az, hogy a jogi személyekre vonatkozó szabályozás megalkotásakor azért bírna tágabb, akár alapjog-korlátozó hatáskörrel a jogalkotó, mert azzal nem érinti a természetes személyek jogi státuszát. Ha a jogalkotó a jogi személyek között hátrányos megkülönböztetést alkalmazó, így alapjog-korlátozó jogszabályt alkot, azzal közvetve kihat a jogi személyek mögött álló természetes személy tulajdonosokra is.
- (33) A Tv. akképp, hogy a külföldi tulajdonosi struktúrával rendelkező dohányipari vállalkozásokra a magyar tulajdonú vállalkozásokhoz képest aránytalanul nagyobb mértékű adófizetési kötelezettséget ró, valójában a külföldi vállalkozásokat – és közvetve a mögöttük álló külföldi természetes személy tulajdonosokat – különbözteti meg hátrányosan a magyar tulajdonosokkal szemben. Ez pedig a nemzetiség, illetve állampolgárságon alapuló közvetlen, és egyben közvetett diszkriminációnak minősül, amely ellentétes az Alaptörvénnyel, és az abból levezethető általános méltósághoz való joggal.
- (34) Továbbá, mivel a Tv. a dohányipari vállalkozások rendkívüli hozzájárulására olyan adóalapot állapít meg, amelynek részét képezi az általuk már megfizetett jövedéki és általános forgalmi adó is, a Tv. a dohányipari vállalkozásokat – és közvetve a mögöttük álló természetes személy tulajdonosokat – különbözteti meg hátrányosan a más iparági vállalkozások tulajdonosaival szemben, akiknek nem kell az általuk megfizetett adó után további adót fizetni. Ez a diszkrimináció pedig ellentétes az Alaptörvénnyel, és az abból levezethető általános méltósághoz való joggal.

III. A Tv. diszkriminatív jellege a külföldiekkel szemben

- (35) A Tv. egy erősen progresszív adómértéket rendel alkalmazni három árbevételi sávban. Az árbevételi sávok (*adóalap*) megosztása lineáris, azaz a középső sávban a hozzájárulás alapja az alsó sávnak kétszerese, míg a felső sávban annak több mint kétszerese. A hozzájárulás középső sávra alkalmazandó mértéke (*adómérték*) azonban több mint **tizenkétszerese**, míg a felső sávra alkalmazandó mérték több mint **huszonnégyeszerese** az alsó sávra vonatkozó mértéknek. Kijelenthető, hogy a középső és felső árbevételi sáv után fizetendő hozzájárulás mértéke az alapot képező bevételben mutatkozó különbséghez képest aránytalanul nagy.
- (36) A progresszív adózást elsősorban jövedelem- és vagyonadóknál használják, tekintettel arra, hogy annak legnyilvánvalóbb gazdasági hatása a jövedelmi (társadalmi) egyenlőtlenségek csökkentése, és így újraelosztási szerepet tölt be a gazdaságban. A progresszív adózási rendszerek elméleti alapja az a gondolat, hogy azok, akik a gazdasági tevékenységekből nagyobb vagyona illetve jövedelemre tesznek szert, nagyobb mértékű hozzájárulást is fizessenek.
- (37) Ezzel az elmélettel összhangban van a progresszív adózás melletti azon érv is, mely szerint az ilyen adózási rendszerek figyelembe veszik az adóalanyok adófizetési képességét. Az adófizetési képesség figyelembe vétele elkerülhetetlen az olyan fenntartható adórendszerek számára, amelyek el akarják kerülni az adók forrásainak kimerülését, miközben az is fontos tényező, hogy az adórendszer fenntarthatóságát ne aknázzák alá túlzott mértékű adókedvezmények. Ha azonban az adót az árbevételre, nem pedig jövedelemre vagy nyereségre vetik ki, akkor az adómértékek nem lehetnek összhangban az érintett adóalanyok adófizetési képességével.
- (38) A Tv. preambuluma szerint a jogszabályt az indokolja, hogy míg a dohányzás számos megbetegedés kialakulásában játszik kiemelt szerepet, addig a dohánygyártó vállalkozások – gazdasági erejükhöz és a dohánytermékek egészségkárosító hatásához mérten – nem arányosan járulnak hozzá az egészségügyi kiadásokhoz.
- (39) Álláspontunk szerint azonban a dohányfogyasztás egészségkárosító hatásai által okozott szociális költségekhez való arányos hozzájárulásra vonatkozó elvárást csak az érintett vállalkozások gazdasági erejének fényében lehet megítélni. Feltételezve, hogy az árbevétel a gazdasági erő alapjául szolgáló tényezők egyike, a dohánygyártó vállalkozások által adózás révén fizetett hozzájárulásának arányosnak kellene lennie az általuk elért árbevétellel. A Tv. azonban ennek a logikának ellentmond, hiszen az alsó árbevételi sávra vonatkozó adómérték – az alapot képező árbevételi összegek egymáshoz viszonyított arányának figyelembe vételével – jelentősen eltér a középső és felső sávra vonatkozó mértéktől.
- (40) A progresszív adózás közvetlenül és minden esetben újraelosztással jár az alsó adósávba tartozó adóalanyok javára. Ennek megfelelően, ha az ilyen adórendszert ugyanazon piacon tevékenykedő vállalkozásokra alkalmazzák, ez a piaci verseny torzítását eredményezheti. Megjegyzendő az is, hogy a Tv. a hozzájárulás alanyainak adófizetési képességét nem veszi figyelembe, és a hozzájárulás mértékében az érintett vállalkozások gazdasági erejére tekintettel – a preambulumban található állítások ellenére – rendkívüli aránytalanság mutatkozik.

- (41) A Tv. tehát azzal, hogy ténylegesen a tulajdonosi struktúra nemzetisége (magyar / külföldi) alapján, nem pedig nem adófizetési képességük és gazdasági erejük arányában kötelezi az érintett vállalkozásokat a hozzájárulás megfizetésére, hátrányos megkülönböztetést alkalmaz közöttük.
- (42) Az Indítványozók álláspontja szerint a Tv. nem önmagában a progresszíven meghatározott adósávok miatt diszkriminatív. Ahogy az Alkotmánybíróság a 1558/B/1991. AB határozatban kifejtette: *„Az eltérő jövedelmi, vagyoni feltételek mellett kirótt adók különbözősége és az ebből következően eltérő nagyságú adóteher nem értékelhető az állampolgároknak Alkotmány által tiltott megkülönböztetéseként. A magasabb jövedelműek számára a szabályozás természetes következménye, hogy adókötelezettségük mindig a saját vagyoni, jövedelmi szintjükhez, és nem az ennél alacsonyabb szinthez igazodik.”*
- (43) Az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése a fentiekkel összhangban előírja, hogy minden gazdálkodó szervezetek *„a gazdaságban való részvételének megfelelően”* kell hozzájárulnia a közteherviseléshez.
- (44) Az adó mértéke ugyanakkor alaptörvény-ellenessé válhat, ha annak meghatározása diszkriminatív, vagy eltúlzott mértékű. Az Alkotmánybíróság 1558/B/1991. AB határozatban kifejtett álláspontja szerint:
- „alkotmányellenessé abban az esetben válhat az adó mértéke, ha az diszkriminatíve nyer meghatározást, vagy pedig olyan nagyságot ér el, hogy a nyilvánvalóan eltúlzott mérték már minőségi kategóriává, aránytalanná és indokolatlanná válik.”*
- (45) Álláspontunk szerint a Tv.-ben előírt progresszió diszkriminatívan aránytalanul érinti a külföldi tulajdonú vállalkozásokat. Ezen aránytalan progresszió eredményeként a középső és felső sávba tarozó adóalanyok külföldi tulajdonban álló vállalkozások, míg az alacsony adómérték kizárólag belföldi tulajdonú vállalkozásokra vonatkozik.
- (46) E különbségtételt pedig semmilyen más alapvető jog vagy valamely alkotmányos érték védelme nem indokolja. A külföldi tulajdonú vállalkozások hátrányos megkülönböztetésének semmilyen objektív indoka nincsen, valamint a megkülönböztetés a Tv. által elérni kívánt cél szempontjából nem szükséges, és nem is arányos azzal [ld. indítványunk (38)-(40) bekezdését].

A fenti indokok alapján álláspontunk szerint a Tv. tiltott diszkriminációt valósít meg a külföldi tulajdonú vállalkozások sérelmére, amely egyben az Indítványozóknak az Alaptörvény I. cikk (4) bekezdése útján alkalmazandó II. cikkében biztosított méltósághoz való jogát sérti. E jog sérelme pedig egyúttal az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése, M) cikk (1) és (2) bekezdése, XII. cikk (1) bekezdése és XV. cikk (2) bekezdése sérelmét is jelenti.

IV. A Tv. diszkriminatív jellege a dohányipari vállalkozásokkal szemben

- (47) A Tv. a hozzájárulás adótárgyát, illetve adóalapját úgy határozza meg, hogy annak részét képezi az Indítványozók által már megfizetett jövedéki és általános forgalmi adó is. Ennek eredményeképp a Tv. az Indítványozók által megfizetett adót is megadóztatja.

- (48) Álláspontunk szerint ezért a Tv. jogellenesen és az Alaptörvénybe ütköző módon diszkriminációt valósít meg az adójegy alkalmazására kötelezett dohányipari vállalkozások (így az Indítványozók) és a más iparágba tartozó vállalkozások között. Míg az adójegy alkalmazására kötelezett dohányipari vállalkozások az általuk megfizetett áfa és jövedéki adó után is kötelesek egészségügyi hozzájárulást fizetni, addig más iparági vállalkozások árbevétel alapú adóit nem képezi az általuk már megfizetett általános forgalmi adó (és jövedéki adó).
- (49) Ebből következik, hogy a Tv. az Indítványozókat hátrányos megkülönböztetésben részesíti más iparági vállalkozásokkal szemben, és e különbségtételnek semmilyen kézzelfogható célja, indoka nincsen, az a Tv. által megnevezett célokhoz nem szükséges, és nem is arányos azzal.
- (50) Álláspontunk szerint e különbségtétel egyben az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdésével is ellentétes, amely szerint *mindenki teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően járul hozzá a közös szükségletek fedezéséhez*. A Tv. ugyanis az adóalap részévé teszi, és így adótárgyként határozza meg az Indítványozók által már megfizetett adókat is.
- (51) Az Alkotmánybíróság a 620/B/1992. AB határozatban kimondta, és később számos más határozatában megerősítette, hogy:
- „Az állam szabadsága igen nagy abban a kérdésben, hogy az adófizetés kiindulópontjaként mely gazdasági forrást választja ki, és ennek alapján mit választ ki adótárgynak.”*
- (52) Ez alapján megállapítható az alkotmányos alapelv, miszerint az adófizetés kiindulópontja, illetve az adótárgy csak valamilyen tényleges, létező „*gazdasági forrás*”, gazdasági esemény, cselekmény, helyzet lehet. Ezt az álláspontot az Alkotmánybíróság megerősítette a 3/1993. (II. 4.) AB határozatban, amelyben kifejtette:
- „az állampolgár által ténylegesen meg nem szerzett jövedelmet nem lehet adóköteles jövedelemként kezelni. Az Alkotmánybíróság - az indítvány keretei között maradván - egyetlen törvényi rendelkezésről állapította meg, hogy az egyértelműen bizonyítható módon olyan „jövedelmet” vont adókötelezettség alá, amelyet az adóalany meg sem szerzett.”*
- (53) Az Alkotmánybíróság a 8/2007. (II.28.) AB határozatban az alábbi releváns megállapításokat tette:
- „a jogalkotás szabadsága az adófizetés kiindulópontjaként szolgáló gazdasági forrás kiválasztása és az adótárgynak ennek alapján történő meghatározása során nem korlátlan, a közteherviselést előíró alkotmányos szabály alapján annak a jövedelmi és vagyoni viszonyokhoz kötöttség keretei között kell maradnia.”*
- „az Alkotmánybíróság már több korábbi határozatában is utalt arra, hogy a közterhekhez való hozzájárulási kötelezettségnek közvetlen összefüggésben kell állnia az állampolgárok (alanyi kötelezettek) jövedelmi és vagyoni viszonyaival, helyzetével.”*

„Az Alkotmány nem határozza meg a „közteher” alkotmányi fogalmát, ám ahogyan arra az Alkotmánybíróság már korábbi határozatában rámutatott, kétség kívül ide tartoznak az államháztartásról szóló törvény szerint mindazok az állam javára előírható befizetések, amelyek az állam gazdasági tevékenységének, az állami intézmények működtetésének a fedezésére szolgálnak, vagyis az állam bevételi forrását jelentik. Ennek megfelelően a törvényalkotó különféle adónemeket szabályozhat, ezek körébe tartoznak - többek között - a jövedelmi és vagyoni típusú adók, a fogyasztási adók, a forgalmi adók vagy a jövedéki adók.”

- (54) Az Alkotmánybíróság ugyanezen ügyben alkotmányellenesnek ítélte, hogy az ügyben érintett adózók a jogszabály által „elvárt adó” adóalapja után fizetik meg a társasági adót, *„tehát esetükben sem az adóévben ténylegesen elért - a jövedelmi/vagyoni helyzetükben megmutatkozó - teljesítmény (eredmény) képezi az adóztatás alapját, hanem a törvényalkotó által meghatározott, és az adózó által ténylegesen meg nem szerzett jövedelem (eredmény).”*
- (55) Álláspontunk szerint a fentiek alapján megállapítható, hogy az adóalap meghatározása alaptörvény-ellenes, amennyiben az adó (vagy bármilyen közteher) nemcsak gazdasági forrásra vonatkozik, hanem az adóalap részét képezi az adóalany által el nem ért bevétel, meg nem szerzett jövedelem, vagy bármilyen más, a valós gazdasági folyamatoktól, gazdasági teljesítménytől független összeg. Álláspontunk szerint ezért a Tv. alaptörvény-ellenesen határozza meg a hozzájárulás adóalapját, ugyanis annak részét képezi az Indítványozók által már megfizetett jövedéki és általános forgalmi adó is.
- (56) Álláspontunk szerint a fent bemutatott diszkrimináció, illetve alaptörvény-ellenesség, amely abban áll, hogy az Indítványozónak az általa megfizetett adó után is adót kell fizetnie, oly mértékű alapjogi sérelmet jelent, hogy az egyben az Alaptörvény II. cikkéből levezethető méltóságához való joggal is ellentétes.

A fenti indokok alapján álláspontunk szerint a Tv. diszkriminatívan és alaptörvény-ellenesen állapítja meg a hozzájárulás adóalapját, amely egyben az Indítványozóknak az Alaptörvény I. cikk (4) bekezdése útján alkalmazandó II. cikkében biztosított méltósághoz való jogát sérti. E jog sérelme pedig egyúttal az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése, M) cikk (1) és (2) bekezdése, XII. cikk (1) bekezdése, XV. cikk (2) bekezdése és a XXX. cikk (1) bekezdése sérelmét is jelenti.

V. A jogbiztonság követelményének sérelme

- (57) Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése értelmében Magyarország független, demokratikus jogállam. Az Alaptörvény idézett rendelkezéséből, a jogállamiság alapelvéből vezethető le a jogbiztonság követelménye, amely alapvető követelmény igen jelentős részletszabályai (így a visszaható hatályú jogalkotás tilalma, valamint a kellő felkészülési idő követelménye) a jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: „Jat.”) 2. § (2) és (3) bekezdésében kifejezetten is rögzítésre kerültek. A Jat. idézett 2. § (2) és (3) bekezdése az alábbiakat rögzíti:

„Jogszabály a hatálybalépését megelőző időre nem állapíthat meg kötelezettséget, kötelezettséget nem tehet terhesebbé, valamint nem vonhat el vagy korlátozhat jogot, és nem nyilváníthat valamely magatartást jogellenessé.

A jogszabály hatálybalépésének időpontját úgy kell megállapítani, hogy elegendő idő álljon rendelkezésre a jogszabály alkalmazására való felkészülésre.”

- (58) A jogbiztonság követelménye az Alkotmánybíróság 11/1992 (III.5.) AB határozatában és 16/2014 (V. 22.) AB határozatában részletesen kifejtett értelmezése szerint a jogalkotótól azt várja el, hogy a jog egésze, egyes részterületei és egyes szabályai is világosak, egyértelműek, hatásukat tekintve kiszámíthatóak és a norma címzettjei számára előre láthatóak legyenek. A kiszámíthatóság és előreláthatóság elvéből következően a jogalkotót minden jogviszonnnyal kapcsolatban kötik a visszaható hatályú törvényhozás korlátai. Szintén a jogbiztonság elve követeli meg, hogy a jogalkotás során meglegyen a lehetőség arra, hogy a jogalanyok magatartásukat a jog előírásaihoz tudják igazítani, ennek érdekében a jogszabályok kihirdetésüket megelőző időre nézve ne állapítsanak meg kötelezettséget, illetőleg valamely jogszerű magatartást visszamenőleges érvénnyel ne minősítsenek jogellenesnek. Ezen követelmény figyelmen kívül hagyása sérti a jogállamiság követelményét.
- (59) A jogbiztonság megköveteli többek között a teljeseedsbe ment, vagy egyébként véglegesen lezárt jogviszonyok érintetlenül hagyását, illetve a múltban keletkezett, tartós jogviszonyok megváltoztathatóságának alkotmányos szabályokkal való korlátozását. A 11/1992 (III. 5.) AB határozat szerint a jogbiztonság elvéből következik, hogy lezárt jogviszonyokat sem jogszabállyal, sem jogszabály hatályon kívül helyezésével – származzék ez akár jogalkotótól, akár az Alkotmánybíróságtól – nem lehet alkotmányosan megváltoztatni.
- (60) A visszaható hatály tilalma főszabály szerint azt jelenti, hogy jogszabály a keletkezése (kihirdetése) előtti eseményekhez nem kapcsolhat jogkövetkezményeket. Az Alkotmánybíróság korábbi jogalkotási törvényt követő megfogalmazása szerint *"a jogszabály a kihirdetését megelőző időre nem állapíthat meg kötelezettséget és nem nyilváníthat valamely magatartást jogellenessé"* [28/1993. (IV. 30.) AB határozat]. Ha egy jogszabály ezen követelménynek nem felel meg, akkor automatikusan és további mérlegelés nélkül ellentétes a jogállamiság elvével. Ilyen esetben az alaptörvény-ellenesség megállapítása nem igényel további mérlegelést: ha a jogszabály a hatályba lépését megelőző időre hátrányosan változtatja meg egy magánjogi jogalany jogi helyzetét, az a jogállamiság sérelmét jelenti, minden további mérlegelés nélkül. Valamely jogszabály azonban nem csupán akkor minősülhet a visszaható hatályú jogalkotás tilalmába ütközőnek, ha a jogszabályt a jogalkotó visszamenőlegesen léptette hatályba, hanem akkor is, ha a hatálybaléptetés nem visszamenőlegesen történt ugyan, de a jogszabály rendelkezéseit – erre irányuló kifejezett rendelkezés szerint – a jogszabály hatálybalépése előtt létrejött jogviszonyokra is alkalmazni kell [57/1994. (XI. 17.) AB határozat; 365/B/1998. AB határozat]. Alaptörvény-ellenesség ilyen esetben akkor állapítható meg, ha a jogszabály szerzett jogot sért, vagy ellentétes a jogállamiságból eredő bizalomvédelem elvével.
- (61) Álláspontunk szerint a 2015. február 1. napján hatályba lépett Tv. visszaható hatályú jogalkotásnak minősíthető, mivel egyértelműen az érintett jogalanyok, az Indítványozók 2014. évi tevékenysége kapcsán utólag állapított meg kötelezettséget, és ezáltal sérti a jogbiztonság követelményét.

- (62) A kellő felkészülési idő követelménye kapcsán rögzítjük, az Alkotmánybíróság már több döntésében rámutatott arra, hogy a jogszabály hatályba lépése kapcsán az új rendelkezések alkalmazására való felkészülési idő biztosítása alkotmányos követelmény. Az Alkotmánybíróság megállapítása szerint a jogszabály alkalmazására való felkészüléshez szükséges „kellő idő” megállapítása és biztosítása a jogalkotó felelősséggel terhelt mérlegelésének és döntésének függvénye. Az alaptörvény-ellenesség csak a jogszabály alkalmazására való felkészülést szolgáló időtartam kirívó, a jogbiztonságot súlyosan veszélyeztető vagy sértő elmaradása, illetőleg hiánya esetén állapítható meg [pl. 34/1991. (VI. 15.) AB határozat, 7/1992. (I. 30.) AB határozat, 25/1992. (IV. 30.) AB határozat, 28/1992. (IV. 30.) AB határozat, 41/1997. (VII. 1.) AB határozat].
- (63) Az Alkotmánybíróság eddigi gyakorlata során a kellő felkészülési idő hiánya miatt akkor állapította meg valamely jogszabály alkotmányellenességét, ha az szerzett jogot korlátozott, a korábbihoz képest úgy állapított meg hátrányosabb rendelkezést, illetőleg oly módon hárított fokozott kockázatot a címzettekre, hogy a megismerés és a felkészülés lehetőségének hiánya sérelmet okozott az érintettek számára, akadályozta a jogalkalmazót a jogszabály alkalmazásában.
- (64) A felkészülési idő rendeltetése tehát, hogy a jogalanyok a magatartásukat a jog szabályaihoz tudják igazítani, és legyen legalább elvi lehetőségük az önkéntes jogkövetésre. Annak vizsgálata során, hogy elegendő volt-e a rendelkezésre álló felkészülési idő a jogkövetésre, nem csupán a jogi, hanem a gazdasági, piaci környezet változásait is figyelembe kell venni.
- (65) Ennek kapcsán hangsúlyozzuk, hogy a Tv. – azon kívül, hogy egy új adófizetési kötelezettséget hozott létre – a 6. § (6) bekezdésében lehetőséget teremtett arra is, hogy bizonyos adóalanyok az adófizetési kötelezettségüket csökkentsék a 2014. évben végrehajtott beruházásaik figyelembe vételével. Teljesen nyilvánvaló, hogy a Tv. 6. § (6) bekezdésében foglalt kedvezmény ismeretében az Indítványozók, önkéntes jogkövető magatartásuk keretében, úgy alakították volna az üzleti döntéseiket, hogy a jogszabály nyújtotta könnyítést maximálisan érvényesíteni tudják a Tv. keretei között. Az Indítványozók ezt a kellő felkészülési idő nyilvánvaló hiánya miatt azonban nem teheték meg.
- (66) Álláspontunk szerint egyértelmű, hogy a Tv. rendelkezései kapcsán nem állt rendelkezésre kellő felkészülési idő a jogszabály címzettjei számára, ezért a Tv. rendelkezései ebben a tekintetben is az Alaptörvénybe ütköznek.
- (67) **A fenti indokok alapján álláspontunk szerint a Tv. egyrészt a visszaható hatályú jogalkotás tilalmába ütköző jogalkotást jelent, másrészt nem tesz eleget a kellő felkészülési idő követelménye teljesítésének, ezáltal megsérti a jogbiztonság követelményét, tehát sérti az Alaptörvény B) cikk 1) bekezdésében foglalt jogállamiság alapelvét.**

VI. A Tv. sérti a nemzetközi jogot

- (68) Az indítványunkban eddig kifejtetteket kiegészítendő előadjuk továbbá azt is, hogy álláspontunk szerint a Tv. az Európai Unió jogával is ellentétes. A Tv.-ben meghatározott hozzájárulás adójogi jellegét vizsgálva megállapítható, hogy a Tv egy olyan új adót hozott létre, amely nem felel meg sem a Tanácsnak a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló 2008/118/EK Irányelvében (a továbbiakban: „**Jövedéki Adó Irányelv**”), sem Tanácsnak a közös hozzáadottérték-adó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvében (a továbbiakban: „**HÉA Irányelv**”) foglalt szabályoknak, azonban jellegénél fogva mégis hozzáadottérték-adónak minősíthető. A Tv. ezáltal sérti az Európai Unióról szóló Szerződést és az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (a továbbiakban: „**EUMSZ**”) 4. cikk (3) bekezdés 3. mondatában foglalt „*lojalítás követelményét*”.
- (69) Az EUMSZ 4. cikk (3) bekezdés 3. mondata (a „*lojalítás klauzula*”) kimondja, hogy a tagállamok segítik az Uniót feladatainak teljesítésében, és tartózkodnak minden olyan intézkedéstől, amely veszélyeztetheti az Unió célkitűzéseinek megvalósítását. Álláspontunk szerint ezáltal, hogy a jogalkotó a Tv.-ben egy olyan hozzáadottérték-adót hozott létre, amely sérti az EU vonatkozó jogszabályai szerinti, az egész közösséget átfogó adózási szabályokat, veszélyezteti az EU célkitűzéseinek megvalósítását, ezáltal a Tv. a lojalitási klauzulán keresztül sérti az EUMSZ rendelkezéseit.
- (70) Álláspontunk szerint a Tv. alapján fizetendő hozzájárulás ellentétes a Jövedéki Adó Irányelv 1. cikk (2) bekezdésével, miszerint:

„A jövedéki termékekre a tagállamok speciális célú egyéb közvetett adókat is kivethetnek, amennyiben azok megfelelnek a jövedéki adó és a hozzáadottérték-adó esetében alkalmazandó, az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, kivetésére és ellenőrzésére vonatkozó közösségi adószabályoknak, nem értve ide a mentességekre vonatkozó rendelkezéseket.”

A Tv. ugyanis olyan speciális célú egyéb közvetett adót hoz létre, amely sérti a jövedéki adó és a hozzáadottérték-adó esetén alkalmazandó európai uniós jogot.

- (71) Ahhoz, hogy egy, a jövedéki termékekre kivetett közvetett adó a Jövedéki Adó Irányelvnek megfelelően, jogszerűen kerüljön alkalmazásra, meg kell felelnie a jövedéki adózás, illetve a hozzáadottérték-adózás alapelveinek. Ez nem jelenti azt, hogy adókivetés részleteinek teljes egészében át kell venniük az irányelvben foglaltakat; elegendő, ha a közvetett adót meghatározott, speciális célból kívánják kivetni olyan módon, hogy az az EU-jog értelmében összhangban legyen a két adózási technika valamelyikének alapvető rendelkezéseivel.
- (72) A Tv., illetve a Tv. alapján fizetendő hozzájárulás azonban sérti az EU dohánytermékekre vonatkozó jövedéki adó és hozzáadottérték-adó szabályait.

D. A dohánytermékekre vonatkozó jövedéki adó szabályok

- (73) A Tv. nem egyeztethető össze a jövedéki adózásra vonatkozó alapvető szabályokkal sem az adóalap, sem az adókivetés, sem pedig az adószámítás vonatkozásában.

i. A hozzájárulás alapja az adóalany teljes nettó árbevétele (nem pedig a jövedéki termékek kereskedelméből származó bevétel);

- ii. A hozzájárulást 2015-ben a 2014. évi értékesítés alapján vetették ki (ellentétben a jövedéki adófizetési kötelezettséggel, amely akkor keletkezik, amikor az érintett árut szabad forgalomba bocsátották); és
- iii. A hozzájárulás progresszív jellege összeegyeztethetetlen a dohánytermékek jövedéki adózásának alapvető szerkezetével (a tételes jövedéki adót a termékek egységére kell kivetni, az arányos "ad valorem" jövedéki adót a súlyozott kiskereskedelmi értékesítési átlagár alapján kell számítani).

(74) Továbbá, a Tv. visszaható hatálya sérti a Jövedéki Adó Irányelv 7. cikkét, és a Tv. ellentétben a Tanács 2011/64/EU irányelvének a szabad árképzés szabályát rögzítő 15. cikkével is.

E. A hozzáadottérték-adók tilalma a HÉA Irányelv alapján

(75) A HÉA Irányelv 401. cikke alapján a tagállamoknak tilos olyan adókat bevezetni vagy fenntartani, amelyek az ÁFA Irányelv szerinti hozzáadottérték-adóként jellemezhetőek. A Tv. hatálya a dohány ágazat forgalmának leginkább jelentős részére terjed ki. A Tv. szerinti hozzájárulás a Magyarországon létező további különadókkal együtt, hozzáadottérték-adó jellegű adószabályozást hozott létre, amely különadók – a HÉA Irányelv alapján kialakított ÁFÁ-hoz hasonlóan – a magyar gazdaság egyre jelentősebb részére terjednek ki, és így veszélyeztethetik a hozzáadottérték-adózás közösségi rendszerét.

(76) Összefoglalva elmondhatjuk, a Tv. szerinti hozzájárulás a hozzáadottérték-adók jellemzőivel bír, mivel az adóalapja megegyezik a hozzáadottérték-adó adóalapjával, és ezért az adó bevezetése sérti az HÉA Irányelv 401. cikkét.

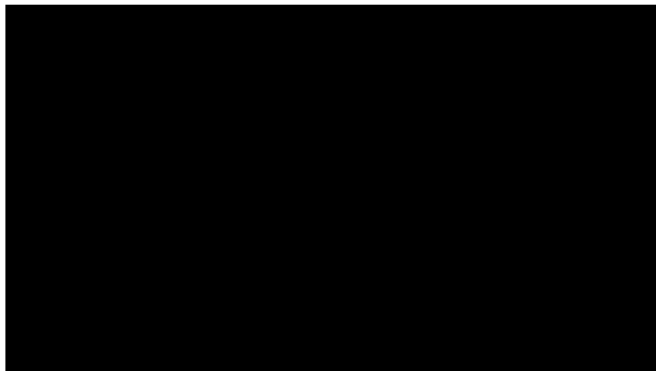
(77) **A fenti indokok alapján álláspontunk szerint a Tv. az EUMSZ 4. cikk (3) bekezdés 3. mondatában meghatározott lojalitási klauzulába ütközik, amely ezáltal a nemzetközi jog sérelmét valósítja meg.**

A fentiek miatt kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy a Tv. alaptörvény-ellenességét megállapítani, a Tv.-t kihirdetésének időpontjára visszamenőleges hatállyal megsemmisíteni, valamint az Indítványozók tekintetében a Tv. alkalmazhatatlanságát megállapítani szíveskedjék.

Az Abtv. 52. § (5) bekezdésében rögzített indítványozói kötelezettségünknek eleget téve nyilatkozunk, hogy kérjük az indítvánnyal kapcsolatban felmerült adataink zártan kezelését. Mindezekon felül kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy a jelen, alkotmányjogi panaszra irányuló indítványunkat is szíveskedjen zártan kezelni.

Budapest, 2015. július 16.

Tisztelettel:





Melléletek:

1. számú melléklet: *az Indítványozók egyedi érintettségét alátámasztó dokumentumok*
2. számú melléklet: *a dohánypiac szerkezetét és az progresszív adósávok diszkriminatív jellegét alátámasztó tanulmány*