

## NÉHÁNY GONDOLAT A TELJESÍTŐKÉPESSÉG ALAPÚ ADÓZÁSRÓL ÉS AZ IRÁNYÍTÓ ADÓKRÓL

HALÁSZ Zsolt  
egyetemi docens (PPKE JÁK)

Jelen tanulmányban arra teszek kísérletet, hogy feltárjam azokat a szempontokat és kereteket, amelyek alapján a közbevételek biztosítása, mint alapvető cél mellett egy-egy adó bevezetése egyéb célokkal, indokokkal is alátámasztható. Ehhez szükségesnek tartom áttekinteni az adó fogalmának kérdéseit, az adózás alkotmányos szabályozásának formáit és e kérdéseket figyelembe véve az adóztatás céljainak releváns kérdéseit. Alaptörvényünk szerint a közteherviselési kötelezettség alapja a teljesítőképesség, amelyből fakadó követelményeknek a másodlagos – nem pusztán költségvetési finanszírozási – célokat szolgáló adók esetében is érvényesülniük kell.

### 1. Az adó fogalmáról általában

A hazai adójogi szabályozás – sem az Alaptörvény, sem pedig az egyes adótörvények rendelkezései – nem tartalmaznak semmilyen definíciót az adó fogalmának meghatározására. A német adójog alaptörvénye, az *Abgabenordnung*<sup>1</sup> (AO) megpróbálja az adók fogalmát meghatározni, miszerint:

- pénzszolgáltatások, amelyek nem valamely szolgáltatás ellenszolgáltatásai;
- valamely közjogi közösség által bevételek elérése érdekében kerülnek kiszabásra, amennyiben azon tények megvalósulnak, amelyekhez a törvény szolgáltatási kötelezettséget ír elő;
- a bevételek elérése az adóztatás mellékcélja is lehet.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 18. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2639) geändert worden ist.

<sup>2</sup> AO 3. § (1) Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Ld. részletesebben Paul KIRCHHOF: Staatliche

Max Weber a pénz funkcióinak vizsgálata során arra a következtetésre jut, hogy az adót az állam saját szükségletei, az állami feladatok finanszírozása végett szedi, aminek a legegyszerűbb formája, ha nem különféle áruk formájában, hanem egy általános csereeszközben szedik be. Mivel a pénz fő funkciója, hogy az adótartozás teljesítésének eszköze, ennek érdekében az adószedés mellett az állami kényszer a pénz, mint általános csereeszköz használatát is biztosítja.<sup>3</sup>

Otto Mayer a közigazgatási jogról írott művében az adót pénzfizetésként határozza meg, amely a kötelezettekre a közhatalom által az állami bevételek növelése érdekében egy általános mérték alapján kerül kiszabásra.<sup>4</sup>

Hazai jogszabályi definíció hiányában arra tehetünk egyfajta kísérletet, hogy megpróbáljuk összegyűjteni azokat szempontokat és kritériumokat, amelyek az adó fogalmát a lehető legteljesebben leírják. Ezek szerint

- az adó, mint a közterhekhez való hozzájárulás: alapvető kötelezettség. Ezen belül is pénzfizetésre irányuló kötelezettség. A nem pénzfizetésre irányuló kötelezettség nem adó. Megjegyzendő azonban, hogy a közterhekhez való hozzájárulás sok állam alkotmányi szabályozásában nem jelenik meg az alapvető kötelezettségek között, hanem csak mint parlamenti jogalkotási hatásköri kérdés jelenik meg.
- Az adókat az állam egyoldalúan veheti ki. Az állam adókimutatói joga az állam szuverenitásának alapeleme. Az állam részére tett önkéntes felajánlások, ajándékok nem adók. A nem az állam által előírt fizetési kötelezettség nem adó.
- Az adófizetéshez főszabályként nem kapcsolódik sem közvetlen ellenszolgáltatás, sem pedig bármilyen befolyás bizonyos későbbi cselekményre az állam részéről. Kivétel: a járulékok (nyugdíj, egészségbiztosítás) és a hatósági díjak.
- Az adóbevétel jogosultja valamely közjogi entitás: az állam (központi költségvetés), a társadalombiztosítási és elkülönített pénzügyi alapok, a helyi önkormányzatok (egyes országokban mások is, pl. közalapítványok, egyházak). Magánjogi jogalanyok irányában fennálló fizetési kötelezettség nem minősül adónak.
- Az adó alapvető célja a közbevételek biztosítása. Emellett lehetnek másodlagos céljai is. Ugyanakkor egy pénzfizetés, mint szankció, nem minősül soha adónak, mivel kizárólagos célja valamely magatartás kikényszerítése.
- Az adókötelezettség feltételeinek meghatározása általános jelleggel történik.
- Az adó vagy az áruk és szolgáltatások forgalmához, vagy pedig az adófizetők jövedelméhez illetve vagyonához kapcsolódik.
- Az adójog anyagi és eljárási szabályokból tevődik össze, amelyek meghatározzák az adóalanyok és az adózók anyagi és eljárási jogait és kötelezettségeit. A legfontosabb anyagi jogi kötelezettség természetesen az adófizetési kötelezettség. Eljárási kötelezettségek közé tartozik többek között a bejelentkezési vagy bevallási kötelezettség, az adózó eljárási joga pedig például a tájékoztatáshoz való jog. Az

---

Einnahmen. In: ISENSEE–KIRCHHOFF (Hrsg.): *Handbuch des Staats Rechts. Band IV. Finanzverfassung – Bundesstaatliche Ordnung*. Heidelberg, C. F. Müller, 1990. 113.

<sup>3</sup> Max WEBER: *Gazdaság és Társadalom. I. Szociológiai kategóriatan*. Budapest, Közgazdasági és Jogi Kiadó, 1987. 92–96., 182–190.

<sup>4</sup> Otto MAYER: *Deutsches Verwaltungsrecht*. Band I. München, Duncker & Humblot, 1924. 316.

adózás vonatkozásában az alapvető eljárási jogszabály az adózás rendjéről szóló törvény, az anyagi jogi jellegű szabályok pedig az egyes anyagi adótörvények (szja-törvény, áfatörvény stb.).

Az adók mellett a közbevételek rendszere ismeri a díjakat, a járulékokat és a hozzájárulásokat is.

A díjak (pl. szemétdíj, parkolási díj) abban az esetben merülnek fel, ha az állam valamilyen egyéni szolgáltatást nyújt, tehát:

- közfeladatokat finanszíroznak,
- igénybevétel alapúak, igénybevétel esetén kötelezőek,
- olyan közjóságok esetén, amelyek egyénileg igénybe vehetők.

A járulékok és hozzájárulások esetében az állam valamely egyéniesíthető szolgáltatást ajánl fel (nyugdíj, egészségügyi, munkanélküliségi ellátás):

- általános jellegű közszolgáltatások fedezésére,
- olyan közjóságok esetén, amelyek egyénileg vehetők igénybe.

Példaként említhető az idegenforgalmi adó, a társadalombiztosítási járulékok, az egészségügyi hozzájárulás, a kötelező kamarai tagdíjak, a munkavállalói járulékok.

Összefoglalva tehát az adó,

- az állam által egyoldalúan meghatározott,
- közvetlen ellenszolgáltatás nélküli,
- pénzfizetésre irányuló olyan kötelezettség,
- amely első sorban és legalább az államháztartás valamely alrendszerén keresztül a közkiadások általános fedezésére irányul, de egyéb céljai is lehetnek.

Paul Kirchhof az adó fogalmának vizsgálata során kiemeli, hogy az állam működésének finanszírozása alapvetően és szinte kizárólagos mértékben adókból történhet és történik (az egyéb bevételek szinte elhanyagolható arányban jelennek csak meg). Mivel az állam célja a közjó biztosítása, az adók célja a közjó biztosításának finanszírozása, másképp fogalmazva: a közterhek finanszírozása. A közterhek finanszírozása általános kötelezettség, mivel a nép egyszerre sors-, felelősség- és kötelezettség-közösség, és ekként a közterhekhez való hozzájárulás nem pusztán egyes csoportok feladata, hanem általános kötelezettség.<sup>5</sup> (Ez még akkor is kijelenthető, ha a német *Grundgesetz* köztelherviselésre vonatkozó rendelkezést nem tartalmaz). Ugyanakkor az adófizetés nem terhelhet minden állampolgárt azonosan, mert ebben az esetben az általános adófizetési kötelezettség a fejadóztatás bevezetését tenné szükségessé a formális egyenlőség elvének megfelelően. Ehelyett Kirchhof a fizető/teljesítőképeség alapú adózást tekinti általános elvnek. Ez figyelembe veszi a különböző adóalanyok különböző fizetési képességét és az általános adókötelezettséget nem minden adóalany azonos összegű fizetési kötelezettségeként fogja fel, hanem figyelembe veszi anyagi teherviselőképességüket is.<sup>6</sup>

Az adók mellett a közbevételeknek lehetnek egyéb speciális formái is, amelyek bizonyos közszolgáltatások tényleges igénybevételéhez, vagy az igénybevétel lehetőségéhez kapcsolódnak.

<sup>5</sup> KIRCHHOF i. m. 108–109.

<sup>6</sup> KIRCHHOF i. m. 116.

Magyarországon sem az Alkotmány, sem az Alaptörvény nem definiálta, illetve definiálja a közteher, valamint az adó fogalmát és nem találunk erre vonatkozó fogalommeghatározást egyetlen pénzügyi témájú törvényben sem. Normatív szabályozás hiányában indokolt áttekinteni, hogy alkotmányossági szempontból e helyzetet az Alkotmánybíróság miként értékelte.

A témával kapcsolatos kérdés fel is merült az Alkotmánybíróság előtt, ahol a konkrét ügyben az indítványozó az áfatörvényt azért tartotta alkotmányellenesnek, mert sem az, sem más adótörvény nem határozza meg az adó fogalmát, az Alkotmány pedig csak közteherről szólt. Ez az indítványozó szerint sértette az Alkotmány 2. §-a szerinti jogállamiság elvéből fakadó jogbiztonság követelményét és ezért kérte alkotmányellenes mulasztás megállapítását. Az ügyet lezáró határozatban az Alkotmánybíróság – amellet, hogy itt vezette le az Alkotmány 2. §-ában foglalt jogállamiság elvéből a jogbiztonság alkotmányos követelményét – a következőkben összegezte elvi álláspontját:

„[a]z Alkotmánybíróság megállapította [...], hogy nem terheli alkotmányellenes mulasztás a jogalkotót azért, mert sem az szjtörvény, sem pedig az áfatörvény nem tartalmazza az adó jogi fogalmát. Megfelel a jogbiztonság alkotmányos követelményének az, hogy az adó fogalma az Alkotmányból, az Áht.-ből és az Art.-ből egyértelműen, világosan és az adóztatás egészére irányadóan meghatározható.”<sup>7</sup>

Az indítványozó az Alkotmány 2. §-ára azért hivatkozott, mert a hiányzó fogalom miatt az adótörvény szerinte nem egyértelmű, a normavilágosság követelménye pedig alapvető eleme a jogbiztonság érvényesülésének. Az indokolás okfejtése utal az 1992-ben hozott alapvető döntésre:

„[a] jogbiztonság – az Alkotmánybíróság értelmezésében – az államtól és elsősorban 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 [...] előreláthatóak legyenek. [...] A jogállamiság és jogbiztonság elvéből fakadnak a garanciák.”<sup>8</sup>

Majd a konkrét ügyre vonatkozóan a következőképpen érvel:

„a norma érthetőségének vizsgálatánál a jogtudomány megállapításai éppúgy figyelembe jönnek, mint az, hogy az Alkotmány által használt ‘közteherherviseles’ a történeti jogfogalmak egyike, amelynek egy-értelműsége a hosszú léte kapcsán kialakult, érthetősége is igazolható.”

Más döntésében az Alkotmánybíróság az adó fogalmával kapcsolatosan arra mutatott rá:

<sup>7</sup> 544/B/1997. AB határozat.

<sup>8</sup> 11/1992. (III. 5.) AB határozat.

„[a]z Alkotmánybíróság az Alkotmánynak a közteherviselési kötelezettséget meghatározó 70/I. §-ában foglalt rendelkezése alapján abból indult ki, hogy az adó a közkiadások finanszírozásának egyik forrása. Az adó felhasználásával szemben támasztott követelmény, hogy abból az állami feladatok teljesítésével összefüggő költségeket, kiadásokat kell fedezni. Az állam ez irányú feladatait az Alkotmány és a jogszabályok határozzák meg. [...] A közkiadások finanszírozásához szükséges pénzalap előteremtése (ennek keretében az adók meghatározása), miként annak elosztása is az Alkotmányból és más jogszabályokból folyó jogosultság is. [...] Ezt a jogosultságot, az adóztatás közhatalmi jogát és az állami költségvetés megállapításának hatáskörét gyakorló Országgyűlés törvényekben gyakorolja.”<sup>9</sup>

## 2. Az adózás, mint alapvető kötelezettség

Magyarországon az Alaptörvény az alapvető kötelezettségek körében több kötelezettséget is meghatároz, mint például:

- a tankötelezettséget (az alapfokú oktatásban való részvétel kötelezettségét<sup>10</sup>),
- a gyermekekről való gondoskodási kötelezettséget (a szülők által<sup>11</sup>),
- a hadkötelezettség, a honvédelmi munkakötelezettség, a polgári védelmi kötelezettség,<sup>12</sup> valamint
- a közteherviselési kötelezettséget.<sup>13</sup>

Az adózást (közteherviselést) nem minden állam alkotmányi szabályozása tekinti alapvető kötelezettségnek, sok országban inkább törvényalkotási hatásköri kérdésként határozzák meg. (Pl. Ausztria, Szlovákia, Németország, Svájc, Svédország, Franciaország.) A hazai megoldáshoz hasonlóan alapvető kötelezettségként jelenik meg a közteherviselés például a lengyel és az olasz szabályozásban. Ezen eltérő szabályozási módnak jelentősége van azonban az adóztatás céljának meghatározásában.

Magyarországon mind az Alkotmány 1989-től, mind pedig az Alaptörvény 2011-től alapvető kötelezettségként fogta fel a közteherviselést, némileg azonban eltérő tartalommal szabályozták e kérdést.

Az Alkotmány 70/I. § jövedelem és vagyonarányos közteherviselési kötelezettséget határozott meg, és ezáltal elsődlegesen az adótárgy védelmére helyezte a hangsúlyt:

Alkotmány 70/I. §: Minden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni.

<sup>9</sup> 10/1998. (IV. 8.) AB határozat.

<sup>10</sup> XI. cikk (2) bekezdés.

<sup>11</sup> XVI. cikk (3) bekezdés.

<sup>12</sup> XXXI. cikk.

<sup>13</sup> XXX. cikk.

Ezzel szemben az Alaptörvény XXX. Cikke a közteherviselés alapjául a teherbíró képességet és a gazdaságban való részvételt tette, amely inkább az adóforrás védelmét szolgálja:

Alaptörvény XXX. Cikk: Teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez.

Az alaptörvényi hatásköri korlátozás<sup>14</sup> okán magyar Alkotmánybíróságnak mindeddig nem volt alkalma részletesen kifejteni álláspontját a közteherviselés elvének ezen új tartalmi meghatározásáról.

Paul Kirchhof szerint a *Grundgesetz* általános jogegyenlőségi elve és a tulajdonjog védelme együttesen azt a követelményt hordozzák magukban, hogy az adóztatás alapja a pénzügyi teljesítőképesség lehet. Ez napjainkban az adóegyenlőség (adóztatási egyenlőség) általános alapja és magában foglalja a túladóztatás tilalmát is. A pénzügyi teljesítőképesség elve másképp fogalmazva az általános jogegyenlőség adójogi konkretizálódása. A pénzügyi fizetőképesség alapja a jövedelem, a bevétel, a vagyon, illetve a gazdagodás lehet.<sup>15</sup>

Deák Dániel rámutat, hogy a fizetőképesség/teherbíróképesség a polgárok jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelő adóztatását jelenti, de emellett azt is figyelembe kell venni, hogy a polgárok és vállalkozásaik milyen helyet foglalnak el a gazdaságban és ezzel összefüggésben milyen társadalmi felelősséget viselnek. Ez az alapja az ágazati különadók kivetésének. A diszkrimináció tilalmát és az alapvető szabadságjogokat az adójogi szabályozásnak is tiszteletben kell tartania.<sup>16</sup>

A német Alkotmánybíróság gyakorlata a teherbíró képesség alapú közteherviselési kötelezettség elvét a jogegyenlőség követelményével kapcsolja össze.<sup>17</sup> Eszerint a gazdaságilag azonosan erőseket azonos mértékben kell terhelni, illetve a magasabb jövedelmek erősebb terhelését jelenti.

A *létminimum adómentességének kérdése* tekintetében mindenekelőtt azt szükséges felidézni, hogy az alkotmányi rendelkezések szerint teherbíró képességnek, illetve jövedelem/vagyoni viszonyoknak megfelelően kell a közterhekhez hozzájárulni. A német Alkotmánybíróság álláspontja szerint a család adózásánál a család tagjaira eső létminimum összeget adómentesen kell hagyni.<sup>18</sup> A testület a létminimum (*Existenzminimum*) fogalmát akként határozta meg, hogy az állam köteles az adózók jövedelmét addig a mértékig adómentesen hagyni, ameddig az egy emberhez méltó minimális létezés fel-

<sup>14</sup> 37. cikk (4) bekezdés.

<sup>15</sup> KIRCHHOF i. m. 138–139.

<sup>16</sup> DEÁK Dániel: Unikális adóztatási tárgy megjelenése a magyar jogban. *Jogtudományi Közlöny*, 2018/12. 517–525.

<sup>17</sup> TIPKE–LANG: *Steuerrecht*. Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 192008. Vö.: BverfGE 6, 55, 67 (*Haushaltsbesteuerung*), BverfGE 47, 1, 29; 55, 274, , 302; 61, 319, 343 (*Ehegattensplitting*), BverfGE 68, 143, 152; 82, 60, 86 (*Familienexistenzminimum*)

<sup>18</sup> A Bundesverfassungsgericht 2 BvL 42/93 határozata.

tételeihez szükséges. A magyar Alkotmánybíróság a létminimum adómentességének kérdését csak a szociális biztonsághoz való joggal összefüggésben vizsgálta, de nyitva hagyta az emberi méltóság és a teherbíró képesség szerinti adózás tekintetében.<sup>19</sup>

Az Alkotmányból, az Alaptörvényből és a releváns alkotmánybíróági gyakorlatból kiolvashatók mindazok a követelmények, amelyek egy jogállami adójogi szabályozás alapját képezik:

- adóztatás törvényi alapja (*nullum tributum sine lege*),
- a közteljesítési kötelezettség tartalmának meghatározása,
- arányosság követelménye,
- vélelem alkalmazásának korlátai és feltételei,
- az adómérték alkotmányossága,
- kedvezmények csökkentésének feltételei,
- szerzett jogok védelme,
- visszamenőleges hatály tilalma.

### 3. Az adóztatás célja

Az adóbevételek – a többi közbevéttel együtt – első sorban az állami költségvetés finanszírozását szolgálják és fedezik különösen

- az állam által nyújtott közszolgáltatásokat (hónvédelem, társadalombiztosítás stb.),
- az államapparátus működtetését,
- az államadósság finanszírozását, valamint
- az állami beruházásokat stb.

Az adók alapvető célja tehát a költségvetés finanszírozása, de emellett minden adó szükségszerűen gyakorol valamilyen hatást – jelentősebbet vagy kevésbé jelentőset – az érintett adózók magatartására, gazdasági döntéseire. Ekként az adórendszer egésze és az egyes adók is felfoghatók gazdaságpolitikai eszközként vagy esetlegesen társadalompolitikai eszközként is. Ezek tipikus példái a Pigou-adók,<sup>20</sup> és ennek különböző konkrét megjelenési formái, a környezeti adók,<sup>21</sup> a chipsadó, a pénzügyi tranzakciós adó, a vámok, vagy jövedéki adók. Fontos azonban azt is látni, hogy esetenként konfliktusos helyzet keletkezhet a költségvetési bevételi cél és a másodlagos gazdaság- és/

<sup>19</sup> 85/B/1996 Abh.

<sup>20</sup> A Pigou-adók olyan adók, amelyek az adózó által elért magánhaszon társadalomra hátrított terhet kompenzálják az adóztatás által. Ld. részletesebben: Arthur C. PIGOU: *The economics of welfare*. London, MacMillan, 1932. Part II Chapter IX.

<sup>21</sup> Vö. NAGY Zoltán: *Környezeti adózás szabályozása a környezetpolitika rendszerében*. Miskolc, Miskolci Egyetem, 2013.; NAGY Zoltán: A környezeti adózás helye és szerepe a környezetpolitikában. *Agrár- és Környezetjog*, 2016/20. 85–90.; NAGY Zoltán: A környezeti adók helye és szerepe a fizetési kötelezettségek rendszerében. In: PAULOVICS Anita – PAP Gábor (szerk.): *Ünnepi tanulmányok Prof. Dr. Bragyova András oktatói munkásságának tiszteletére*. Miskolc, Miskolci Egyetemi Kiadó, 2015. 132–142.

vagy társadalmpolitikai cél között. Külön speciális szerepet töltenek be egy pénzügyi–gazdasági válsághelyzetre adott válaszként bevezetett különadók is.<sup>22</sup>

Az adóztatás célja lehet a fent írtakon túlmenően – egyes adónemek be- vagy kivételével, adómértékek, kedvezmények, mentességek finomhangolásával

- az újraelosztás – a közkiadások nem egyenlő arányban történő finanszírozása –, a terhek kiegyenlítése a teherviselő képesség arányában. Ennek eszközei a regreszszív, egyenes arányos, vagy progresszív adóztatás.
- az egyszerűsítés: jóváírásokkal vagy tételes/helyettesítő adókkal, mint például az egyszerűsített vállalkozási adó (eva), a kisadózó vállalkozások tételes adója (kata), vagy a kisvállalati adó (kiva). A speciális – helyettesítő – adók alkalmazása esetén azonban az arányosság elvének érvényesülése kérdésessé válhat.

Ez utóbbi tekintetében fontos kiemelni, hogy egyszerűsítő szabályok nélkül az adó-jog nehezen tudna működni, hiszen igencsak nagyszámú ügyet kell azonos követelményeknek megfelelően megítélni. Ennek okán indokolt lehet a célszerűség érdekében alkalmazott egyszerűsítés. A nehézség abban rejlik, hogy e téren meg kell találni az optimumot az egyéni igazságosság és az adóegyszerűsítés között. Ennek eszközei a tipikus helyzetek szabályozása, a tételes adók alkalmazása, az átlagolás, a mentességek alkalmazása.

Az egyes adójogi szabályozásokban megjelenhetnek olyan adók is, amelyek célja, funkciója elsősorban nem az, hogy belőlük költségvetési bevétel származzon, hanem elsődlegesen valamely társadalom- és/vagy gazdaságpolitikai célt próbál általuk a jogalkotó elérni. Ezek nem pusztán egyes államok adórendszerében jelennek meg, hanem uniós szinten is, pl. a jövedéki adóztatás során, vagy a javaslatként gyakran visszatérő, egyes pénzügyi tranzakciókat terhelő adó formájában.

Ezeket a német jogirodalom (pl. Insensee-Kirchhof, Tipke-Lang) *Lenkungssteuer*-nek, vagyis *irányító adónak* nevezi. Az irányító adó olyan adó, amelyet nem, vagy nem pusztán a költségvetési bevétel elérésére, hanem valamely a törvényhozó által kívánatosnak tartott magatartás kiváltására használnak akként, hogy a nem kívánt magatartás következménye egy terheesebb adófizetési kötelezettség. Természetesen nem csak az adóteher növelése az egyetlen eleme az irányító adók eszköztárának. Egy kedvező, vonzó társasági adóztatás esetén – mint például a hazai társasági adó szabályozás – egyértelműen megállapítható, hogy a jogalkotó a társasági adóra nem költségvetési bevételi forrásra, hanem mint befektetés-ösztönző eszközre tekint.<sup>23</sup>

Ezen adók többféle célt is szolgálhatnak: irányulhatnak valamilyen gazdasági intézkedés, vagy állami tevékenység hatásainak kiegyenlítésére; céljuk lehet valamilyen állam által kívánatosnak tartott magatartás elérés (pl. korlátozott munkaképességű személyek foglalkoztatása, vagy valamely társadalmilag hasznosnak tartott tevékenység

<sup>22</sup> Vö. Gabriella Csűrös: Tax system in Hungary and its changes due to the crisis – pioneer or hazardous method of sectoral taxation? In: Marcin BURZEC – Paweł SMOLEŃ (ed.): *Tax authorities in the Visegrad Group countries: Common experience after accession to the European Union*. Lublin, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, 2016. 85–113.

<sup>23</sup> A 2018. évi központi költségvetés főösszege mintegy 20 ezer milliárd forint, míg a társasági adóbevételek összesen 369 milliárd forintot tesznek ki, vagyis a költségvetés 1,8%-t finanszírozzák mindössze.



támogatásának ösztönzése); vagy ennek fordítottja: valamely magatartástól való tartózkodás; és eredményezhetnek valamely formájú támogatást is (pl. beruházásösztönzés<sup>24</sup>). Különböző szakpolitikai területek közül talán a tágan értelmezett környezet-politika az a terület, amelynek céljai eléréséhez az irányító adók célszerű eszközként leginkább használhatók (illetve Magyarországon lennének használhatók). Fontos kiemelni, hogy pénzügyi, adópolitikai eszközökkel nem minden társadalompolitikai cél befolyásolható, hanem csak azok, amelyek jogállami keretek között erre alkalmasak. Így például ezen eszköztár nem alkalmas olyan területek befolyásolására, mint például a magánszféra védelme, az alapvető jogegyenlőség, az általános személyiségi jog és önmeghatározás, a szociális biztonság, választójog, közrend stb. Számos területet azonban közvetlenül befolyásolhatnak, mit például a közegészség, a környezetvédelem stb.<sup>25</sup> Amint arra a Velencei Bizottság rámutatott:

„az államoknak bevételeket szükséges szerezniük az adókiivetés által és ez magában foglalja a jogszerű tevékenységek adóztatását. Minden ország arra is használja az adóztatást, hogy eltántorítson olyan tevékenységektől, amelyek jogszerűek ugyan, de nem közérdekűnek nem tekintettek; ilyenek a környezeti vagy egészségügyi veszélyekkel összefüggő adók. Másrésztől azonban az adóztatás nem célozhat és nem is irányulhat a véleménynyilvánítási és az egyesülési szabadság gyakorlásától való elbátortalanításra. Az államok támogathatnak bizonyos közérdekűnek tekintett tevékenységeket, de ezt vagy közvetlen pénzügyi támogatással, vagy magánadományokhoz nyújtott adókedvezményekkel teheti, nem pedig adókiivetéssel, vagy más terhek alkalmazásával azokra, akinek céljait nem tekintik közérdekűnek.”<sup>26</sup>

Deák Dániel az ilyen adókat korrekatív adónak nevezi, amely egy parafiskális eszköz. Alkalmazása során a cél nem, vagy nem első sorban a közbevételek gyarapítása, hanem egy olyan magatartástól való elriasztás, amelyet az állam nem-kívánatosnak tekint.<sup>27</sup>

Noha minden adónak szükségszerűen van valamilyen másodlagos hatása (pl. a hatályos magyar szja. szabályozás családtámogatási hatásai), kérdés azonban, hogy *lehet-e az adóztatás másodlagos (nem bevétel termelési) célja a kizárólagos cél?* Például a cigarettára kivetett jövedéki adó esetén, ha a célt sikerülne elérni és nem dohányozna senki, akkor már senki nem fizetne ilyen adót, így az adó elsődleges célját zárja ki... Hasonló példák a chipsadó, az öko-adók – bár ezek Magyarországon még nem igazán jellemzők –, az állam által foglalkoztatottak 98 %-os különadója, vagy a házipénztáradó.

<sup>24</sup> Vö. ERDŐS Éva: *A beruházásösztönzés adójoga*. Miskolc, Miskolci Egyetem, 2012.

<sup>25</sup> KIRCHHOF i. m. 87–88.

<sup>26</sup> Venice Commission Opinion No. 941 / 2018 (17. 12. 2018.), on section 253 on the Special immigration tax of act XLI of 20 July 2018 amending certain tax laws and other related laws and on the immigration tax, para 47.

<sup>27</sup> DEÁK i. m.

Paul Kirchhof szerint egy irányító célú adó csak akkor veszi el adó jellegét, ha a belőle származó bevételeket nem az állami feladatok finanszírozására fordítják.<sup>28</sup>

E kérdéskör egy speciális leágazása, hogy *megengedhető-e az elkobzás jellegű adó?* Az erre vonatkozó szabályozások nagyon különfélék. A Spanyol Alkotmány [31. § (1) bek] kifejezetten tiltja az ilyen adót. Magyarországon ugyanakkor láthattunk ilyenre példát (98%-os különadó, az ingatlan értékét többszörösen elvonó helyi adó). Svájcban a Szövetségi Legfelső Bíróság határozataiban azt állapította meg, hogy az olyan adórendszer, amely hatását tekintve elkobzó jellegű és időben nem korlátozott, a tulajdonhoz való jog lényegét sérti.<sup>29</sup> A német Szövetségi Alkotmánybíróság a tulajdonvédelem elvére alapozva egy 50%-os szabályt (*Halbteuungsgrundsatz*) tart irányadónak a jövedelemadók esetében, amely szerint az adóterhelésnek a jövedelem felére kell korlátozódnia.<sup>30</sup> Ez azonban nem jelent abszolút felső korlátot, maga a Szövetségi Alkotmánybíróság is alkotmányosnak talált olyan adóterhet, amely ennél magasabb mértékű adóterhelést eredményezett.<sup>31</sup> A Svájci Szövetségi Legfelső Bíróság ezzel összefüggésben kiemelte, hogy a százalékokban kifejezett adókulcs nem az egyetlen meghatározó kritérium annak eldöntésére, hogy valamely adórendszer elkobzó hatású-e. Az adóterhelés mértékének megállapításhoz minden specifikus körülményt figyelembe kell venni, így a beavatkozás hosszát és súlyát, az adó más adókkal és terhekkal való halmozódását, valamint más személyre történő áthárításának lehetőségét.<sup>32</sup> A jogirodalom általános álláspontja, hogy az elkobzó jellegű adóztatás sem a teljesítőképesség szerinti adózással, sem a jövedelem- vagy vagyonarányos adózással nem hozható összhangba.

Noha az adómérték alkotmányosságának megítélése tekintetében a magyar Alkotmánybíróság mindig is nagyon tartózkodó álláspontot követett, az elkobzás jellegű adók tekintetében azonban rámutatott arra, hogy

*„a közterhek mértéke akkor válik alkotmányellenessé, ha konfiskatórius jellegű, illetve ha olyan nagyságot ér el, hogy a nyilvánvalóan eltúlzott mérték már minőségi kategóriává, aránytalanná és indokolatlanná válik. [...] Valamely juttatásnak az adójogszabályokkal történő aránytalan elvonását az jellemzi, hogy az adó lényegében lehetetlenné teszi, hogy az adóalany éljen a juttatásból eredő jogaival, illetve hozzájusson a jogosultságból eredő juttatáshoz, annak lényeges részéhez. A törvényhozónak az ilyen adóval a költségvetési bevétel növelése, az arányos közteherviselés biztosítása csak másodlagos, esetleges célja. A jogalkotó közvetlen célja ugyanis az, hogy adójogi eszközökkel egyfajta jövedelemkorlátot állapítson meg. Ennek azonban alkotmányosan nem megfelelő eszköze az adó, illetve egyéb adó jellegű teher kivetése.”<sup>33</sup>*

<sup>28</sup> KIRCHHOF i. m. 113.

<sup>29</sup> BGE 106 Ia 342, 349, BGE 128 II 112, 126.

<sup>30</sup> BVerfG, Beschluss vom 22. Juni 1995 – 2 BvL 37/91.

<sup>31</sup> BVerfG, Beschluss vom 18. Jänner 2006 – 2 BvR 2194/99.

<sup>32</sup> BGE 128 II 112, 126.

<sup>33</sup> 184/2010. (X. 28.) AB határozat a 98%-os különadóról. Megjegyzendő, hogy az Alkotmánybíróság a 98%-os különadót nem a tulajdonjoggal összefüggésben vizsgálva találta alkotmányellenesnek.

Az Európai Bíróság esetjogában Cruz Villalón főtanácsnoknak egy francia vagyonszármazékos uniós joggal való összeegyeztethetőségét vizsgáló ügyben kifejtett véleménye utal arra, hogy elterjedt és elismert álláspont, miszerint az adóztatási jog gyakorlásának nem lehet elkobzó jellege.<sup>34</sup>

A házipénztáradó, mint vagyoni típusú különadó alkotmányosságának vizsgálata során az Alkotmánybíróság azt állapította meg, hogy az nem áll közvetlen kapcsolatban az alanyi kötelezettek jövedelmi, illetve vagyoni viszonyaival (helyzetével), és ebből következően nem felel meg az arányos közteherviselés alkotmányi rendelkezésének.<sup>35</sup>

Hasonlóképpen a „fejadó” típusú adóztatás sem tekinthető alkotmányos megoldásnak, mivel az egykori tervezett szabályozás szerint a személyi igazolvány nem lehet alapja vélelmezett jövedelemnek és ezen jövedelem adóztatásának.<sup>36</sup>

#### 4. Az irányító adók alkalmazásának korlátja: a teherviselőképeség figyelembevétele

A német jogirodalom és a német Alkotmánybíróság az egyes irányító adók – és természetesen a nem ilyen jellegű adók – tekintetében is a teherviselőképeséget tekintik általános zsinórmértéknek az egyes adójogi szabályok alkotmányosságának vizsgálata során. E szempont a hazai szabályozásban is lényeges kell, hogy legyen, hiszen Alaptörvényünk egyértelműen a teherviselőképeséget tette a közterhekhez való hozzájárulás alapjául. Ugyanakkor Paul Kirchhof kiemeli, hogy egyes különilletékek (*Sonderabgaben*) nem a teljesítőképeségen alapulnak, hanem egy bizonyos homogén csoport speciális felelősségén, amelyet az általános teherviselőképeség alapú adókötelezettségen túl egy külön teherrel sújtanak. A különilletékkel terhelt csoport fizetési kötelezettségének előírása akkor lehet megalapozott, ha a csoport kapcsolata a különilleték céljaival evidens. Minden különilleték csak kivételes jellegű lehet és rendszeres felülvizsgálatot, javítást igényel.<sup>37</sup>

Deák Dániel rámutat, hogy az irányító/korrektív adók esetében – ideértve a jövedéki szabályozást is – a közteherviselésből fakadó alkotmányos követelmény csak egészen tág értelemben fogható fel, így az arányosság követelménye is csak nagyon tágan értelmezhető.<sup>38</sup>

Joachim Lang a teljesítőképeség alapú adóztatást az igazságos adóztatás általánosan elismert alapelveként fogja fel. Rámutat: a német Alkotmánybíróság döntéseiből következik, hogy az általános egyenlőségi elv az adóigazságosság alapelve is egyúttal, amely az adóterhelést a gazdasági teherviselőképeségre alapozza, vagyis az általános egyenlőségből teherviselési egyenlőség is következik. Noha vannak az

<sup>34</sup> C-558/10, Michel Bourguès-Maunoury, Marie-Louise Heintz v Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir, Opinion of AG Villalón.

<sup>35</sup> 61/2006. (XI. 15.) AB határozat a házipénztáradóról.

<sup>36</sup> 37/1997. (VI. 11.) AB határozat az személyi igazolvány alapján előírt egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettségéről.

<sup>37</sup> KIRCHHOF i. m. 184–191.

<sup>38</sup> DEÁK i. m.

elvnék tudományos<sup>39</sup> és jogtörténeti<sup>40</sup> előzményei, a hatályos *Grundgesetz* expressis verbis ilyen rendelkezést nem tartalmaz. Noha sokan általános alapelvként tekintenek a teherviselőképeség alapú adózás elvére, Lang kiemeli, hogy felmerülnek ezzel kapcsolatban bizonyos ellenérvek is, mint például, hogy nem elég egyértelmű ahhoz, hogy konkrét következtetések legyenek levonhatók belőle. Ez azonban Lang szerint éppen azt eredményezi, hogy az adójog általános zsinórmértékévé tehető ugyanúgy, mint a privátautonómia elve általános zsinórmérték a magánjogban.<sup>41</sup>

Elméleti síkon a teherviselőképeség alapú adózás egyik alternatívája a fejadózás elve lehetne, ez azonban mindenkit azonosan terhelne vagyoni helyzetétől függetlenül, amely így alapvetően szembe menne az adóztatás igazságosságának követelményével. Kirchhof ezt úgy fogalmazza meg, hogy az adóztatás a fizetőképességen, nem pedig a szerzőképességen alapul.<sup>42</sup> Egy másik ilyen alternatív alapelv az ekvivalencia-elv lehetne, amely arra a gondolatra vezethető vissza, hogy az adózás az állam által biztosított „védelem” – és egyéb szolgáltatások – ellentételezése, azonban nem egyéni, hanem csoportszinten. Ez azonban gyarkorlati oldalról nem működőképes, mivel nehéz igénybevevői és adófizetői oldalon egyaránt azonos csoportokat képezni – az általános adónemek esetében különösen is. A különadók – pl. ökoadó, gépjárműadó – esetében azonban az ekvivalencia-elv áttörheti a teherviselőképeség elvét, mutat rá Lang.<sup>43</sup> Később hozzáteszi, hogy ha az irányító, vagy szociális céladók áttörnek a teljesítőképeség alapú adózás elvét, akkor ezt megfelelő indokokkal szükséges alátámasztani. Objektív követelmény, hogy az elv áttörése nem vezethet önkényes adóztatáshoz. Az áttörés általános alapja lehet a közjó érdeke/elve, mint általános elv. Egy másik ilyen elv a szükség-elv lehet, amely valamely gazdasági szükséghelyzetet enged figyelembe venni adókedvezmény, illetve -mentesség alkalmazása által. Harmadik ilyen elv az érdem-elv lehet, amely meghatározott, közérdeket szolgáló magatartást jutalmazó kedvezőbb adóztatás esetén (pl. nagy összegű beruházások, környezet- vagy műemlékvédelem).<sup>44</sup>

Magyarországon a teljesítőképeség elve által támasztott általános követelményeket a jogalkotó maga töri át azzal, hogy a teljesítőképeség alapú közterhekhez történő hozzájárulás mellett a gazdaságban való részvételt is a közteherviselés alapjául rendeli. A gazdaságban való részvétel megfelelő indok lehet a teljesítőképeségi elv áttörésére, nem jelenthet azonban korlátlan adóztatási felhatalmazást az állam részére. Fenntartva, hogy minden esetet egyedileg szükséges vizsgálni, elvi síkon alkalmas lehet arra, hogy egyes ágazati különadók alkotmányos alapjaként szolgáljon, azonban biztosan

<sup>39</sup> Elsőként 1776-ban Adam Smith adóegyenlőségi maximája: „Amennyire csak lehetséges, mindenki képességei arányában járuljon hozzá a kormányzattámogatáshoz; tehát azon jövedelem arányában az állam védelmében megszereznek. Ld. Adam SMITH: *Wealth of Nations*. Book V, Part II Of taxes.

<sup>40</sup> Weimari Alkotmány 134. cikk.

<sup>41</sup> TIPKE–LANG i. m. 88–90.

<sup>42</sup> KIRCHHOF i. m. 109.

<sup>43</sup> TIPKE–LANG i. m. 90–91.

<sup>44</sup> TIPKE–LANG i. m. 104–106.

nem alkalmas az állami szférában foglalkoztatott magánszemélyek vagy meghatározott társadalmi szervezetek különadóinak megalapozására.

## **5. Következtetések**

A nem, vagy nem kizárólag költségvetési bevételi célokat szolgáló adónemek bevezetése, működtetése sok esetben indokoltnak tekinthető. Az adók nem kizárólag költségvetési bevételi, hanem egyéb társadalomirányítási célokat is szolgálhatnak.

A jogalkotó részére adott felhatalmazás azonban nem korlátlan az ilyen adók bevezetésére, hiszen az új Alaptörvény elfogadásával épp maga a jogalkotó határozta meg saját maga korlátait. A közteherviselési kötelezettség teljesítőképességi alapon történő meghatározása az irányító adók esetében is alkalmazandó és általános korlátként értelmezendő. Noha az egyes adónemek ebben az esetben is mindig egyenként vizsgálándóak, megállapítható, hogy a teljesítőképesség alapú adóztatás nem csak a teljes adóalap elvonását tiltja, hanem magában foglalja az azonos helyzetben lévő adóalanyok azonos adóterhelésének követelményét is.

