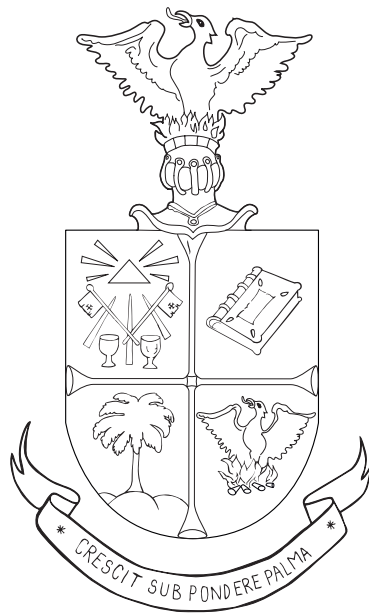


Glossa Iuridica

XII. évfolyam, 3-4. szám



Budapest, 2025

Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar

SZERKESZTŐBIZOTTSÁGI ELNÖK:

Miskolczi Bodnár Péter

A SZERKESZTŐBIZOTTSÁG TAGJAI:

Antalóczy Péter, Birher Nándor, Böcskei Elvira, Bruhács János,
Csáki-Hatalovics Gyula, Cservák Csaba, Czine Ágnes, Dobrocsi Szilvia,
Domokos Andrea, Homicskó Árpád Olivér, Jakab Éva, Köbel Szilvia,
Kukorelli István, Kun Attila, Liviu Radu, Miskolczi Bodnár Péter,
Móré Sándor, Osztovits András, Pulay Gyula, Rixer Ádám, Erik Stenpien,
Stipta István, Szabó Imre, Szabó Zsolt, Szalma József, Szuchy Róbert,
Tamás András, Tóth András, Tóth J. Zoltán, Törő Csaba Attila,
Trócsányi László, Udvary Sándor

FŐSZERKESZTŐ:

Rixer Ádám

FŐSZERKESZTŐ-HELYETTESEK:

Köbel Szilvia, Nagy Péter, Szuchy Róbert, Udvary Sándor

SZERKESZTŐK:

Arató Balázs, Boóc Ádám, Cservák Csaba, Domokos Andrea, Stipta István

ISSN 2064-6887

*Kiadja a Károli Gáspár Református
Egyetem Állam- és Jogtudományi Kara*

Felelős kiadó: Prof. Dr. Tóth J. Zoltán, dékán

A kiadvány nyomdai munkálatait előkészítette:

Patrocinium Kiadó

www.patrocinium.hu

A KÖZTEHERVISELÉS KONCEPCIÓI A MAGYAR ALKOTMÁNYOKBAN ÉS JOGIRODALOMBAN

KECSŐ GÁBOR

egyetemi adjunktus (ELTE ÁJK)

Absztrakt

A tanulmány azt vizsgálja, hogy melyik szabályozási koncepcióra épül a közteherviselés az Alaptörvényben az elméletileg rendelkezésre álló négy modell (hatáskör, alkotmányos alapelv, alapvető kötelezettség, közmegegyezés) közül. A kutatást történeti kontextusba helyezve végezte el a szerző az ónodi törvénytől (1707) kezdődően, jóllehet a hangsúlyt elsősorban az Alaptörvényen, illetve az azt megelőző Alkotmányon alapuló alkotmánybírószági gyakorlatra helyezte. A magyar alkotmányos szabályozási modell feltárása érdekében a hazai szakirodalom is áttekintésre került a két világháború között és az 1989-90-es rendszerváltozás után. A tanulmány azzal az összegző megállapítással zárul, hogy a közteherviselés három szabályozási koncepcióját (hatásköri, alapelvi, alapvető kötelezettségi modell) hasznosítja az Alaptörvény. Az adójogi egyenlőség vonatkozásában a cikk arra a megállapításra jut, hogy az adójog a megkülönböztetés művészete, ami befolyásolja az adójogi diszkrimináció alkotmányos tesztjét is, miközben az Alaptörvényt az adófizető ember képére formálták.

Kulcsszavak: közteherviselés, általános, arányos és egyenlő adófizetés, teherbíró képesség, diszkrimináció az adójogban

CONCEPTS OF PUBLIC BURDEN SHARING IN THE HUNGARIAN CONSTITUTIONS AND LEGAL LITERATURE

Abstract

The study examines which of the four theoretically available regulatory models (competence, constitutional principle, fundamental obligation, public consent) is the basis for the concept of public burden sharing in the Hungarian Basic Law. The author has placed the research in a historical context, starting from the Act of Ónod (1707), although the focus is primarily on the Constitutional Court practice based on the Fundamental

Law and the Constitution before it. To explore the Hungarian constitutional regulatory model, the domestic literature between the two world wars and after the regime change of 1989-90 has also been reviewed. The study concludes that the three regulatory concepts of public burden sharing (competence, constitutional principle, fundamental obligation model) are utilized in the Basic Law. With respect to tax equality, the paper states that tax law is an art of discrimination, which also affects the constitutional test for tax discrimination, while the fundamental Law is shaped in the image of the person who pays taxes.

Keywords: public burden sharing, general, proportional and equal taxation, ability to pay, discrimination in tax law

1. Gondolatok a közteherviselésről a magyar szakirodalomban

1.1. *A magyar klasszikusok*

1.1.1. Tomcsányi és Magyary

Tomcsányi Móric a következőket írta a közteherviselésről: „A közteherviselés alapgondolata a kötelezettségek tekintetében való jogegyenlőség. Az állam fenntartásához és működéséhez szükséges, ezzel kapcsolatos anyagi és személyi szolgáltatásokat, illetőleg terheket mindenki az egyenlőség és az arányosság elve szerint tartozik teljesíteni, viselni. Az anyagi közteherviselésnek a legfőbb intézménye a közadózás. Nem jelenti azonban ez a közadózásnak s az ebben megnyilvánuló egyenlő teherviselésnek a számtani merev egyenlőség elve szerint való megvalósulását, mint ahogy a jogok megszerzése tekintetében sem érhető el a jogegyenlőség szigorú matematikai értelemben. A jogegyenlőség épp úgy nem gátolja azt, hogy a jogszabály közérdekű (de nem rendi természetű) szempontokból bizonyos egyéneket ki ne zárjon a jogokból (pl. a büntetéseket a választójogból), mint ahogy azt sem jelenti, hogy viszont egyeseket ugyancsak az igazságosság és az észszerűség közérdekű indokából fel ne mentsen a közadózás, a közteherviselés elve alól (pl. a létminimum adómentessége). Közös ismérve e kivételeknek, hogy mindegyike a nemzet egyetemes közérdekén alapul. A közérdek s az ezzel kapcsolatos igazságosság követeli, hogy az adófizetés az arányosság s a méltányos lehetőség keretei között történjék s egyesek tönkretételével ne járjon [...]. A közteherviselés elvé-

nek egy másik, mintegy negatív követelménye, hogy az egyén ne hozzon kivételes áldozatot az összesség érdekében. Ha az állam közterhéből az egyénre, bármely formában és vonatkozásban, egyenlőtlenül és aránytalanul nagyobb rész esik, mint a többiekre, ez megsértése a jogegyenlőség gondolatán nyugvó közteherviselés elvének.”¹

Magyary Zoltán a közteherviselési kötelezettséggel kapcsolatban a következőket jegyezte meg.

„A közszolgáltatások fizetésének alapja a közteherviselési kötelezettség, amely az országban lakókat (idegeneket is) terheli Magyarországon található vagyonuk és innen származó jövedelmük után, valamint a külföldön lakó állampolgárokat a törvény rendelkezése esetén az országban lakókat külföldről származó jövedelmeik után. A közteherviselési kötelezettség minden mai állam alkotmányában megtalálható és párdarabja az engedmességi kötelezettségnek, amely viszont a rendészet alapja. A közteherviselési kötelezettség mai alakját nálunk a jobbágyság megszüntetése és a nemesség adómentességének eltörlése után az 1848. év óta nyerte. Ezt a kort a liberális jogállam és a jogi pozitívizmus uralma [...] jellemezte. Az azóta eltelt időre esik a közigazgatás és az állami (közületi) kiadások rendkívüli fejlődése [...]. Az összes közterhek elosztása elkerülhetetlenné tette az egyenesadók terén az egyenlő helyett az arányos adóztatás bevezetését, a forgalmi, fogyasztási adók és illetékek erős fejlesztését. A jogállam követelménye volt a közterhek megállapításának, kivetésének és felhasználásának részletes jogi szabályozása és ezáltal azok nyilvánosságának biztosítása, ami a közteherelosztás igazságosságának ellenőrzését is lehetővé teszi. A jogállamnak ez a követelménye a közszolgáltatások és a pénzügyi közigazgatás jogi szabályozásának részletes kifejlesztésére vezetett. A pénzügyi jog kifejlődése ezért előzte meg sok tekintetben a közigazgatási jog egyéb ágainak kialakulását és ezért is vezetett messzebbre: ma az a helyzet, hogy a pénzügyi közigazgatás van tételesen jogilag a legrészletesebben szabályozva és ez a közigazgatásnak az az ága, amelyben a hatóságok szabad belátásának (diszkretionális jogának) köre a legszűkebb.”²

Érdemes megfigyelni a Magyarytól idézett rész első mondatát. A közteherviselés a különböző közszolgáltatások fizetésének alapját képezi. Azt kifejezetten nem írta le Magyary, hogy a közteherviselés egy alapvető

1 TOMCSÁNYI Móric: *Magyarország közjoga. 3. kiadás.* Budapest, Királyi Magyar Egyetemi Nyomda, 1940, 230–231.

2 MAGYARY Zoltán: *Magyar közigazgatás. A közigazgatás szerepe a XX. sz. államában. A magyar közigazgatás szervezete működése és jogi rendje.* Budapest, Királyi Magyar Egyetemi Nyomda, 1942, 574–575.

kötelezettség lenne, burkoltan mégis benne van az idézetben. Magyarország nem rendelkezett kartális alkotmánnyal Magyar alkotó tevékenységének meghatározó időszakában.³ Ezért a közteherviselés tekintetében nem lehetett kényelmesen az írott alkotmány egyik vagy másik cikkére rámutatni. Mégis azt fejezte ki Magyar, hogy a közszolgáltatásoknak van egy közös alapja, amire visszavezethető a fizetési kötelezettség, és ennek a helye rendszerint az alkotmányokban található. Azt pedig, hogy a közteherviselési kötelezettség minden korabeli állam alkotmányában megtalálható, Tomcsányi fentebb idézett könyvére hivatkozva állította.⁴ Anélkül, hogy ennek a korabeli igazságtartalmát vizsgálnánk vagy kétségbe vonnánk, szükséges jelezni, hogy ma nem mindegyik liberális demokrácia alkotmányában található meg a közteherviselési kötelezettség.⁵

A közszolgáltatások fogalmát szükséges tisztázni ahhoz, hogy a Magyar-idézetet megértsük. A közszolgáltatások alatt ugyanis jelenleg már teljesen mást értünk.⁶ Erről így írt Magyar: „Az államháztartás pénzbevételeinek ma legjelentősebb forrása: a közszolgáltatások. A közszolgáltatások fogalmát és fajait a pénzügytan határozza meg. Annak eldöntése, hogy a magyar állam milyen közszolgáltatásokat és milyen mértékben vegyen igénybe, a

3 Az első írott kartális alkotmányt 1919. június 23-án a Magyar Szocialista Szövetséges Tanácsköztársaság alkotmányaként hirdették ki, és alig másfél hónapig volt hatályban. 1949. augusztus 20-áig, amikor hatályba lépett az 1949. évi XX. törvény, történeti alkotmánya volt Magyarországnak.

4 Magyar az 1942-es kiadásra hivatkozott, én az 1940-es változatból dolgoztam.

5 A föderális amerikai és a szövetségi német alkotmány mellett példaként említhető a cseh alkotmány. SZABÓ Ildikó: *A feltételes adómegállapítás hazai és nemzetközi szabályozása. Online kiadás.* 2019, „2.2.2. Közteherviselés alkotmányjogi szabályozása nemzetközi kitekintésben” alcím.

6 Hoffman István a közszolgáltatás alatt ezt érti: „azok a gazdasági vagy társadalmi szempontból új érték teremtésével járó tevékenységek tekinthetők közszolgáltatásnak, amelyek tiszta vagy vegyes közjavak előállításához, és az azokkal összefüggő szolgáltatásokhoz kapcsolódnak, s nem foglalják magukban az állam közhatalom birtokában ellátott tevékenységét. A közszolgáltatások körének esetén azok meghatározására az adott társadalom polgárai és közösségei szükségleteinek és a gazdaság teherbíró képességének figyelembevételével kerül sor. A közösségi (állami) beavatkozást gazdasági szempontból elsősorban a szolgáltatással kapcsolatos információk manipulálhatósága indokolja. Ezek alapján a legfontosabb közszolgáltatások az egyes államok alkotmányaiban manifesztálódnak – alapjogokként. A szolgáltatást az állam jogi úton, meghatározott eljárás keretében minősíti közszolgáltatásnak, s ezt a szolgáltatást az állam nyújtja, finanszírozza vagy szabályozza.” HOFFMAN István: A közszolgáltatások fogalmának főbb megközelítései a jogi szabályozásokban – interdiszciplináris kitekintéssel. *Magyar Jog*, 2015, 62 (4), 223.

tételes jog feladata. Alkotmányunk szerint a közszolgáltatások megállapítása a törvényhozásnak fenntartott hatáskörbe tartozik. Adók, illetékek és más közszolgáltatások bevezetése és felemelése csak törvény útján, illetve törvényes felhatalmazás alapján lehetséges. [...] Ezeknek a rendelkezéseknek indoka az a tény, hogy az állam hatalmát, impériumát használja fel arra, hogy az emberek vagyonának és jövedelmének általa megszabott részét szükségleteinek fedezésére igénybe vegye. A közszolgáltatások tehát a nemzeti jövedelem egy részének a közületi szükségletek fedezésére való igénybevételezt jelentik. Az állam és a többi közületek közszolgáltatásokból fedezik azokat a szükségleteiket, amelyeket más forrásból fedezni nem tudnak. [...] A közszolgáltatások nem egyetlen adóból, hanem a különböző közszolgáltatások sorozatából állnak. Ugyanaz az adóalany az állam részére különböző közszolgáltatásokkal lehet megterhelve, s azonkívül vármegyei, községi, társadalombiztosítási, egyházi, kamarai, vízsabályozó társulati, hegyközségi stb. szolgáltatásokkal. Ezeknek a szolgáltatásoknak együttes összege jelenti az illető adóalany közterhét.”⁷

A közszolgáltatások ezek szerint azok a fizetési kötelezettségek voltak, amelyeket a kötelezettek az államnak a közteherviselés keretében fizettek. Ezen a fogalmon kívül álltak az államtól elkülönült közületeknek (például egyház, közttestület, önkormányzat, társadalombiztosítás) teljesített befizetések. A közterhek összességébe azonban már ezeket is beleértette Magyary.

1.1.2. Balás és Csizik

A pénzügytani ismeretekre utalva Magyary két szerző egy-egy művére támaszkodott *A magyar közigazgatás* oldalain. Az egyik Balás Károly nagy formátumú *Pénzügytana*.⁸ Szembetűnő, hogy Balás – Magyaryval ellentétben – közszolgáltatáson nem azt értette, amit a kötelezettek az államnak teljesítenek, hanem azt, amit az állam a jogosultaknak nyújt.⁹ Amikor a közszolgáltatást abban az értelemben akarta használni, ahogyan Magyary tette, akkor általában körülírta a fogalmat: a köz részére teljesített szolgáltatás.¹⁰ Balás közjövedelemnek nevezte az állam összes bevételét, ami alapulhat közjogi, magánjogi és vegyes jogviszonyon. Ezeken belül

7 MAGYARY i. m. 450–451.

8 BALÁS Károly: *Pénzügytan. A közjövedelemek jövedelemeloszlási helyzete. Általános adótan. Egyenesadók*. Budapest, Királyi Magyar Egyetemi Nyomda, 1935.

9 BALÁS i. m. 15.

10 BALÁS i. m. 39–41. Nagyon ritkán mégis közszolgáltatásnak nevezi Balás az állam javára teljesített szolgáltatást. Lásd például BALÁS i. m. 355. o.

az államra közjogi jogcímen háruló jövedelmeket úgy hívta, hogy közjogi járadékok. Ide sorolta az adókat, vámokat, illetékeket és regálékat.¹¹ Az adókon belül többféle fajtát különített el.¹²

A másik szerző, akire Magyary hivatkozott akkor, amikor azt írta, hogy a közszolgáltatások fogalmát és fajait a pénzügytan határozza meg, Csizik Béla,¹³ aki tanulmányában¹⁴ az állami bevételek osztályozásával is foglalkozott, főként azzal a céllal, hogy rámutasson arra, a különböző állami szabályozások alapján kimutatott nemzeti adatok értelmes nemzetközi összehasonlításához közös módszertanra és fogalmi rendszerre lenne szükség. Ez azonban nem állt rendelkezésre a két világháború között. Munkája tulajdonképpen arra irányult, hogy az államok költségvetési erejét mégis össze tudja mérni.

Csizik a közszolgáltatásokon azt értette, amit Magyary. E fogalom jelentését is megadta. Az állami bevételek vizsgálhatók az adózók és az állam szempontjából. A megközelítési módok különbségét úgy fejezte ki, hogy a közteher¹⁵ az állami bevételek összessége az adózók nézőpontjából, a

11 BALÁS i. m. 29., 36.

12 BALÁS i. m. 73.

13 Pénzügyminisztériumi államtitkár 1939–44 között. <https://www.arcanum.com/hu/online-kiadvanyok/2vhSzakkonyv-magyarok-a-ii-vilaghaboruban-2/az-ihnetov-munkanaploja-vitez-beldy-alajos-vezerezredes-hadtortenelmi-leveltarban-orzott-irataibol-19411943-82D0/fuggelek-A02A/a-munkanaploban-szereplok-eletrajzi-adatai-A1B6/csizik-bela-dr-A313/> (2025. 04. 01.)

14 CSIZIK Béla: Államháztartás és közteher. *Közgazdasági Szemle*, 1930, 73 (8-9), 569–616.

15 A köztelherről a következőket jegyezte meg Csizik. „Vizsgáljuk most az állami bevételeket az adózó szempontjából, vagyis hogy a közcélok megvalósítása azokra minő megterheltetést jelent. Azok az állami bevételek, melyek az egyeseknek az állam, vagy az állami üzemek valamely közvetlen szolgáltatása ellenében teljesített fizetéseiből származnak, mint arról fentebb már szó volt, nem tekinthetők a közcélok érdekében való megterheltetésnek, vagyis adótehernek, miután azokért az egyesek általában közvetlen ellenértéket kapnak. Az adózók szempontjából tehát általánosságban csak azok az állami bevételek jelentenek a közszükségletek érdekében való megterheltetést, amelyeket az állami bevételek kimutatásában nettó adóbevétel néven foglaltunk össze. Mint láttuk, abban a tekintetben, hogy mi adó és mi nem, a gyakorlatban az egyes összegek teljesen fogalmi pontosságú elkülönítése nem lehetséges, mindazonáltal az összehasonlításra kielégítő alapot kaphatunk, ha az egyes államok különböző bevételeit lehetőleg azonos alapok szerint csoportosítjuk. Az állami (nettó) adóbevételnek az egyes adózóhoz való viszonyítása adja azt az átlagos megterheltetést, amit az állami adóztatás az egyesekre nézve jelent. Ez a viszonyítás abban áll, hogy az állam adóztatásból eredő, a fentiekben részletezett alapelvek szerinti ki-mutatott bevételét elosztjuk a lakosok számával. A kapott

közzolgáltatás ugyanezt az állam oldaláról írja le. Ha az állam szemszögéből vizsgálódunk, akkor az a fő kérdés, hogy a bevételért cserébe mivel tartozik az állam. A közzolgáltatás kifejezésben az foglaltatik, hogy az állam a bevételért nem piaci ellenértéket köteles fizetni, hanem a köz érdekében nyújt szolgáltatást az adózók által hozott áldozattal arányos mértékben. Ha a befizetéssel szemben nem ilyen, hanem inkább gazdasági jellegű ellenszolgáltatással tartozik az állam, akkor a bevétel nem közzolgáltatás. Ezen az alapon nem vonta be az állami üzemek bevételeit, illetve a díjakat a fogalmi körbe, és kritizálta azt a közmegegyezést, amely értelmében az eljárási illetékeket és az állami monopóliumokért fizetett összegeket ideértik. Álláspontja szerint az adó tekinthető minden megszorítás és fenntartás nélkül közzolgáltatásnak. Ez a korabeli nemzetközi összehasonlítás szintjén, amire Csizik törekedett, azért jelentős megállapítás, mert az állam költségvetési erejét a 'közzolgáltatások' összege mutatja meg. Az állam többi bevételével szemben ott állnak a konkrétan nyújtandó ellenszolgáltatások. Az állam pénzügyi politikája számára a 'közzolgáltatások' biztosítják a szabadon allokálható fedezetet. Ettől függ például az, hogy katonai kiadásokra mennyi költségvetési forrás fordítható, ahogyan arra a hivatkozott szerző rámutatott.¹⁶

1.1.3. Takács

Takács György zárta a két világháború közti korszak pénzügyi jogának oktatását az Eötvös Loránd Tudományegyetem jogelődjének pénzügyi jogi tanszékén. A szocializmusban nem állhatott sokáig a katedrán.¹⁷ Mégis lehetősége volt szerzőként közreműködni *Az adózás alapkérdései* című, 1959-ben megjelent nagy munkában. A kötet második részét jegyezte, amelynek címe *Adótani problémák*. Ezt arra használta fel, hogy a lehetőségekhez képest minél nagyobb mértékben átörökítse azt az általános adójogi ismeretanyagot, amelyet elődei elmélyült kutatásai során felhalmoztak. Releváns megállapításait azért tartom szükségesnek feleleveníteni, mert Takács úgy írt a szocialista adózásról, hogy annak ernyője alatt a kapitalista tanokat adta elő. Azzal, hogy a két gyökeresen eltérő gazdasági berendezkedést lényegre törő adótani elemzéssel állította szembe, többet mondott,

hányados a fejenkénti (átlagos) évi nettó állami adóteher.” CSIZIK i. m. 577–583.

16 CSIZIK i. m. 577–583.

17 NAGY Tibor: *A pénzügyi jog a jogi oktatás rendszerében és a tanszékek nemzetközi együttműködése a rendszerváltásig*. In: ERDŐS Éva (szerk.): *Pénzügyi jogot oktatók I. konferenciája*. Miskolc, Novotni Kiadó, 2021, 10–11.

mint bárki az azt követő évtizedekben, és világosabb leírást adott azokhoz képest is, akik 1949 után már nem tudtak alkotni.

„A kapitalista pénzügytani irodalom az utóbbi évtizedekben bőségesen foglalkozott azzal a kérdéssel, hogy mi az adóztatás racionális felső határa, mekkora az a hányad, amely a szerzési források eredményéből adózás céljára kisajátítható. Az adóztatás racionalitása magától értetődőleg a szerzési források kímélésének elvét jelenti. Tőkés viszonyok között ez a kérdés nem is tárgyalható más mederben, mint a tőke funkciójának sérthetetlensége elvében. Ellenkező esetben az adó felemésztene a kapitalista gazdálkodás alapjait, az adó a vállalati működéshez nélkülözhetetlen törzsvagyont élné fel. A szabad vállalkozásnak és a tőkés adónak ez a szoros kapcsolata szabja meg az adóteória kereteit a legmagasabb adószint vizsgálata körében. Ez az adószint végeredményben az adóerő mérésének kérdése. Kapitalista viszonyok között az adóerő tudományos meghatározása mögött is a szerzési adóforrások épségben tartásának elvei alkotják a hátteret. [...] Az adóztatás felső határát pontosan meg lehet állapítani, állítja Wagemann. Ez a határ összefüggésben van az állam kiadási politikájával. Minél jobban közeledik az államháztartás kiadási rendszere a közgazdaság kiadási rendszeréhez, annál nagyobbak az adóztatási lehetőségek és fordítva. Wagemann elve arra céloz, hogy minél jobban beavatkozik az állam a gazdasági életbe, annál inkább meríthet a szerzési adóforrásokból. [...] A szocialista rendben a szocialista szektor forgalmi adójára az adózás súlyát érintő tőkés adótani elvek semmiféle irányban nem vonatkozhatnak. A teljesen szóródásos természetű szocialista adó mennyisége az árpolitika és a termelékenység függvénye, az adósúly pedig izolált vállalati egységekre nem mérhető, erre szükség sincs, mert az egész népgazdaság összefüggő egységként működik.”¹⁸

1.1.4. Következtetések

A fent tárgyalt magyar klasszikus szerzők a közteherviselést egy olyan alapvető kötelezettségként írták le, amely az adófizetést alapozza meg. A kötelezett a közhatalom irányába tartozik anyagi jellegű szolgáltatást fizetni, azaz az állam és a magánszféra alanyai közti vertikális viszonyt ragadták meg a jogi szabályozás tárgyaként. Valódi alapvető kötelezettségről írtak tehát, amelyek nem a magánszféra alanyai között, horizontális jogviszonyokban érvényesülnek.

18 TAKÁCS György: *Adótani problémák*. In: Az adózás alapkérdései. Budapest, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, 1959, 95–246., 155–156.

Takács György soraiból kiemelendő egyfelől az, hogy nézete szerint nem vonhatja el az adó a törzsvagyont, másfelől az, hogy az elfogadható felső adóterhelés attól is függ, az állam szerepfelfogása mekkora bevételi igényt támaszt. Ugyanaz az adómérték túlzott lehet a minimális államban, de igazolható lehet a jóléti államban. Tehát tértől és időtől nem függetleníthető kérdés az adóztatás felső határának kijelölése.

1.2. *Korunk magyar szerzői*

1.2.1. A felfogások széles skálája

Áttekintették már, hogy a magyar irodalomban miként határozták meg a közteherviselés fogalmát. Magyart követően négy magyar szerzőt emelt ki Szabó Ildikó.¹⁹ Ezeket követően maga a következő definíciót alkotta: „a közteherviselési képesség elve az adórendszerrel szemben támasztott olyan követelmény, amelyben érvényre kell jutnia olyan igazságossági-méltányossági szempontoknak, mint a haszonelvűség és közteherviselő képesség elve. Haszonelvűség alatt ebben a megközelítésben azt értem, hogy egy adórendszer

19 „Szepesi György szerint a társadalmi közteherviselés »egy sajátos újraelosztási mechanizmus, amelynek az a lényege, hogy bizonyos nagy fontosságú társadalmi és szociális célok valóra váltásához a társadalom tagjai jövedelmük, vagyonuk arányában járuljanak hozzá.« Ferenczy Endre szerint a közteherviselés tartalma arra irányul, hogy a társadalmi közös fogyasztás költségeihez adók, vámok, díjak formájában minden jövedelemmel rendelkező hozzájárul. Ezt a jogrendszer alapelveként jeleníti meg, amely alól nincs kivétel. Pitti Zoltán szerint »a közteherviselés nem más, mint az önállósult nemzetállamok alkotmányában rögzített jövedelem-, fogyasztás- és vagyonarányos hozzájárulás a közösségi kiadások finanszírozásához, vagyis a közteherviselés egyidejűleg alkotmányos jog és kötelesség.« [...] Schlett András az adórendszerrel szemben támasztott követelmények között jeleníti meg a közteherviselési képesség elvét, amely álláspontja szerint azt jelenti, hogy »mindenkinek a teherviselő képessége arányában kell kivennie a részét a közkiadások finanszírozásából, illetve mindenkire akkora adóterhet kell hárítania, amekkora a többiekével azonos hasznosságról való lemondást eredményez.«”

SZABÓ I. M. „2.1. Közteherviselés fogalma” alcím. Szabó Ildikó az idézett fogalmakat a következőkkel hivatkozta: SZEPESI György: Elosztási viszonyaink: jelen és jövő. Ösztönzés, szociálpolitika, közteherviselés. *Társadalmi Szemle*, 1985, 40 (8–9), 49.; FERENCZY Endre: Az általános közteherviselés mint társadalmi közmegegyezés. *Jogtudományi Közlöny*, 1996, 51 (9), 348.; PITTI Zoltán: A közteherviselés intézményi rendszere. *Pénzügyi Szemle*, 1996, 51 (1), 34.; SCHLETT András: *Államháztartás és szakpolitikák*. Budapest, Pázmány Press, 2014, 49. A hivatkozott szerző külföldi szerzők által adott fogalmakat is áttekintett, de ezek nem tartoznak az itt vizsgált magyar irodalom körébe.

akkor méltányos, ha az adóterheket az adófizetők olyan arányban viselik, ahogyan a közkiadásokból részesednek. A közteherviselő képesség elve szerint pedig mindenkinek teherviselő képessége arányában kell kivennie részét a közkiadások finanszírozásából, illetve mindenkire akkora adóterhet kell hárítani, amekkora a többiekkel azonos hasznosságról való lemondást eredményez.”²⁰

A fentebb lábjegyzetben hivatkozott magyar szerzők közül Ferenczy Endre felfogását szükséges kiemelni. Szerinte az általános közteherviselésről általában társadalmi közmegegyezés alakul ki, amely a politikában elfogadott tény, a jogban alapelv. A társadalmi közmegegyezés a demokráciában sok fórumon és sok érdekegyeztetés után jön létre. Ez tehát sok apró alkut jelent, amely a társadalom különböző szintjein születik. Ferenczy azt írta 1996-ban, hogy nyíltan ki kell mondani, Magyarországon nincs társadalmi közmegegyezés az általános közteherviselésről. Nem sikerült megállapodni a terhek kívánatos arányairól. Azért nem, mert túl gyors a változás. Arra is rámutatott, hogy szerinte a társadalmi közmegegyezés elméletével ellentétben áll az, hogy az általános közteherviselés mértéke nem ölt jogi alakot. A költségvetési törvény nem tekinthető ilyennek, mert abban nem a társadalmi konszenzus, hanem a parlamenti többséggel rendelkező párt(ok) akarata érvényesül.²¹

Klicsu László a közteherviselés tartalmát úgy foglalta össze, hogy „a közteherviselés általánosságának és egyenlőségének elve, a teljesítőképeség szerinti adózás elve, valamint az elkobzó jellegű adók tilalma olyan általános elvek, amelyek a közteherviselés követelésének kezdeti megfogalmazásától annak lényeges tartalmát adják ma is. A közteherviselés magában foglalja a történeti értelmezés szerint a létminimum adómentességének elvét is.”²² Ehhez a fogalomhoz Erdős Éva azt tette hozzá, hogy „még egy fontos alapelvvel ki kell egészíteni a közteherviselés elvét [...] mégpedig a káros adóverseny elleni harc egyik eszközeként is felfogható tartalommal, azaz azzal az alapelvvel, hogy mindenkinek kötelező ott hozzájárulnia a közszolgáltatásokhoz, ahol azt valójában igénybe veszi.”²³ Nagy Zoltán a közteherviselés fiskális funkcióját hangsúlyozta.²⁴

20 SZABÓ i. m. „2.1. Közteherviselés fogalma” alcím.

21 FERENCZY i. m. 348–350.

22 KLICSU László: Közteherviselés az új Alkotmányban. *Pázmány Law Working Papers*, 2011, 2 (3), 8.

23 ERDŐS Éva: Közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezése az európai adóharmonizáció tükrében. *Miskolci Jogi Szemle*, 2011, 6 (Különszám), 49.

24 NAGY Zoltán: *The Theoretical Foundations of Regulation on Public Finances*. In: NAGY Zoltán (ed.): *Regulation of Public Finances in Light of Financial Constitutionality: Analysis on Certain Central and Eastern European Countries*. Budapest, Central

1.2.2. Következtetések

A fenti áttekintés alapján nem tévedünk nagyot, ha azt állítjuk, hogy a közteherviselés fogalma iránt jelen korunk szerzői is élenként érdeklődnek. Kis túlzással állítható, hogy a fogalmat annyiféleképpen határozzák meg, ahányan foglalkoznak vele. Az egyes definíciók között azonban nem éles ellentéteket, hanem részleges átfedéseket lehet inkább felfedezni. Az is kimutatható, hogy a fogalmak a legtöbb esetben több olyan tartalmi elem-ből állnak, amelyek mindegyike önmagában véve is további magyarázatra szorul. Nincs tehát könnyű helyzetben a szabályozó vagy a jogalkalmazó, ha az elméleti irodalmat azért tekinti át, hogy a közteherviselés helyénvaló koncepcióját megtalálja benne, nem azonosítható ugyanis egyetlen helyes felfogás. Ahogyan az alkotmányjogi szabályozásban, úgy az elméleti irodalomban is többféle megközelítés létezik. Ezek egymáshoz úgy viszonyulnak, hogy mindaddig mindegyik egyformán elfogadható, amíg nem kerül ellentétbe valamelyik másikkal.

2. Az Alkotmány szabályozási koncepciója

2.1. A megközelítés alapjai

Az 1949-es magyar szocialista alkotmány ideológiáját csupán annyiban szükséges felidézni, amennyiben segít megérteni a rendszerváltás alkotmánymódosítását a közteherviselési kötelezettség tekintetében. Az 1949-es alkotmányban közteherviselési kötelezettség nem szerepelt.²⁵ A szocialista állam a nemzeti jövedelem közszféra és magánszféra közti elosz-

European Academic Publishing, 2022, 18–20.

25 Nagy Tibor kutatásai szerint azonban voltak olyan szocialista államok, amelyek alkotmányos szinten szóltak az adóztatásról. „Az állampolgárok vagyoni viszonyainak tiszteletben tartását, egyben a szocialista adópolitika irányelveinek rögzítését szolgálják egyes alkotmányok elvi tartalmi cikkelyei, így pl. a bolgár alkotmány szerint »a polgárok jövedelméhez mérten állapítják meg az adózási kötelezettséget«; az albán jog szerint, »minden polgár köteles gazdasági lehetőségéhez mérten adót fizetni«, de a legterjedelmesebbek és legrészletesebbek az NDK idevágó alkotmánycikkelyei (29. cikkely: »a progresszív adóztatás a szocialista szempontokat és a családi terheket veszi figyelembe«, továbbá figyelembe kell vennie a saját munkával szerzett vagyont és jövedelmet, »a vagyon, jövedelem és fogyasztási adók megfelelő arányos viszonyban tartandók, s a szociális szempontok szerint progresszíven állapítandók meg«.)” NAGY Tibor: A pénzügyi jog alkotmányos alapjai. *A budapesti Eötvös Loránd Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Karának Aktái*, 1963, 5 (2), 53.

tására alapvetően nem az adókat használta, hanem egyéb megoldásokat alkalmazott.²⁶ Az adórendszert a kapitalista berendezkedés örökségének tekintették, amivel a szocializmus nem egyeztethető össze.²⁷

A marxizmus adóelmélete szolgáltatta az ideológiai alapokat az adók szabályozásához. Ezt a marxizmus klasszikusai úgy dolgozták ki, hogy a dialektikus materializmus módszerét kiterjesztették az adózásra. Adóelméletük az adót történelmi kategóriaként vizsgálja, amely a történelmi fejlődés meghatározott szakaszán keletkezett, és annak meghatározott szakaszában megszűnik. Eközben nem változatlan, hanem folyamatosan alakul. A változás mozgatórugói magában az adóban rejlő ellentmondások. Ezek közül a legfőbbek: „az adókat, amelyek a kizsákmányoltak féken tartására szolgáló államapparátus fenntartását biztosítják, túlnyomó többségükben maguk a kizsákmányoltak fizetik; továbbá az adók, mint a dolgozók pótlólagos kizsákmányolásának eszközei nem az egész uralkodó osztály, hanem annak csak egy, gazdaságilag legerősebb részének jövedelmét és vagyonát gyarapítják.”²⁸

A rendszerváltozás idején, 1989-ben az Igazságügyi Minisztérium olyan alkotmánymódosítási javaslattal állt elő, amelyben szerepelt a köztehervi-

26 Az egyéb megoldások lényegét 1959-ben a következőképpen foglalták össze. „A szocializmusban az adók csak a költségvetési bevételek igen kis hányadát adják. A költségvetési bevételek túlnyomó részét képező, az állami vállalatoktól származó befizetések, a forgalmi adó és a nyereségbefizetés ugyanis nem fejez ki valóságos adójellegű kapcsolatokat. Az adóviszony ismérve ugyanis az, hogy az állam adóztatási hatalma jogcímén saját tulajdonába vesz más tulajdonban álló pénzeszközöket. A szocialista állam saját tulajdonában álló vállalataitól gazdasági alapon, mint tulajdonos vonja el tiszta jövedelmük egy részét, s csak az elvonás jogi formája adójellegű. Ami pedig különösen a forgalmi adót illeti, az csak nevében azonos a tőkés állam forgalmi adójával. A szocialista állami vállalatok forgalmi adója nem általános fogyasztási adó, hanem az állam saját vállalatainak centralizált tiszta jövedelme. Nem árnnövelő tényező, hanem az állam által tervszerűen megállapított árak meghatározott része olyan körülmények között, amikor az életszínvonal nagyságát elsősorban meghatározó árakat és béreket már megállapították. Tehát a forgalmi adó nagyságát az életszínvonal, a reálbérek és reáljövedelmek kimunkálása után szabja meg az állam. Ebből következik, hogy nem hárítható a fogyasztókra, mert mind a forgalmi adót, mind a nyereségbefizetést az állami vállalatok tiszta jövedelméből kell fizetni.” BÁCSKAI Tamás – SZENTES Tamás: *Adóelméletek*. In: Az adózás alapkérdései. Budapest, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, 1959, 84.

27 SÁRI János: *Alapjogok. Alkotmánytan II.* Budapest, Osiris, 2004, 315.; CSERNE Péter: *A közteherviselés*. In: JAKAB András (szerk.): *Az Alkotmány kommentárja*. 2. kötet. Budapest, Századvég, 2009, 2645–2646.

28 BÁCSKAI–SZENTES i. m. 73.

selési kötelezettség majdnem azzal a szöveggel, amivel végül elfogadták az Alkotmány módosításáról szóló 1989. évi XXXI. törvényben. A módosítás annyi volt, hogy a „viszonyai arányában” fordulatot a „viszonyainak megfelelően” kifejezés váltotta le. A kerekasztali tárgyalások során a közteherviselés nem állt az érdeklődés középpontjában.²⁹ Az Alkotmány 70/I. §-ába betűzött szabályt háromszor módosították 2011. december 31-ig. Az első módosítással alakult ki az a rendelkezés, hogy „[m]inden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni.”³⁰ Ez a változás azt pontosította, hogy szöveg szerint a kötelezettség nem csak a magyar állampolgárokat terheli, hanem minden személyt terhel, jóllehet ezt az Alkotmánybíróság már a 62/1991. (XI. 22.) határozatában már megállapította. A második és a harmadik módosítás³¹ a 98 százalékos különadó alkotmányos alapját teremtette meg, ami az Alkotmánybíróság hatásköri korlátja történetéhez tartozik, amivel ebben a tanulmányban nem foglalkozom.

2.2. Az Alkotmánybíróság Alkotmányon alapuló gyakorlata és annak értékelése

Az Alkotmány hatálya alatt hozott főbb alkotmánybíróági határozatok, amelyek az anyagi adójogot érintették, különösen a következők voltak: 61/1992. (XI. 20.) AB határozat, 3/1993. (II. 4.) AB határozat, 57/1995. (IX. 15.) AB határozat, 31/1998. (VI. 25.) AB határozat, 122/B/1996. AB határozat. Bihari Mihály 10 pontban foglalta össze 2007-ben, hogy addig

29 CSERNE i. m. 2646.

30 Az Alkotmány 70/I. §. Megállapította a 2002. évi LXI. törvény 8. §. Hatályos 2002. december 23-tól.

31 Második módosítás: Alkotmány 2010. augusztus 11-i módosítása a Magyar Köztársaság Alkotmányáról szóló 1949. évi XX. törvény módosításáról 2. §. Hatályos 2010. VIII. 19-től.

Harmadik módosítás: A Magyar Köztársaság Alkotmányáról szóló 1949. évi XX. törvény módosításáról szóló 2010. évi CXIX. törvény 2. §-ával megállapított rendelkezés. Hatályos: 2010. november 20-tól 2011. december 31-ig a következő szöveggel:

70/I. §. „(1) Minden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni.

(2) A közterhek viselésére szolgáló forrásokból, valamint az állami vagyonnal gazdálkodó, illetve az állam többségi tulajdonában vagy irányítása alatt álló szervezetek részéről juttatott jövedelemre, az adott adóévet megelőző ötödik adóévtől kezdődően, törvény a jövedelem mértékét el nem érő kötelezettséget állapíthat meg.”

az Alkotmánybíróság miként értelmezte az Alkotmány 70/I. §-ában foglalt közteherviselési kötelezettséget. Ezek közül számunkra a 4., 6–8. és 10. releváns.³² Az „Alkotmány 70/I. §-a valamennyi adónem (adó jogi szabályozás) esetén egyaránt érvényesülő alkotmányi mérce, amely egyrészt kötelezettséget teremt a közterhekhez való jövedelmi és vagyoni viszonyoknak megfelelő, azzal arányos hozzájárulásra, másrészt felhatalmazza a jogalkotót a közteher konkrét formájának a jogszabályi meghatározására [...] a jövedelmi, illetve vagyoni típusú adók esetében az Alkotmány 70/I. §-ában foglalt mérce eltérő tartalommal érvényesül, mint más adónemek (pl. a tevékenységi típusú adók) esetében; az adónak közvetlen kapcsolatban kell állnia az alanyi kötelezettek jövedelmi, illetve vagyoni helyzetével; ténylegesen meg nem szerzett jövedelem, illetve vagyon nem adóztatható jövedelmi, illetve vagyoni adó szabályozásának a hatálya alatt; [...] az adó jogintézménye kizárólag az alkotmányos rendeltetésének megfelelően – a közterhekhez való arányos hozzájárulás biztosítására – használható fel, és nem tölthet be – a jogalkotó által jogszabályban előírt adminisztrációs korlátozás érvényre juttatását szolgáló – szankciós szerepet (»quasi szankcióként« nem alkalmazható).”³³ Ezek mentén állapította meg az Alkotmánybíróság, hogy a házipénztáradó és az elvárt társasági adó alkotmányellenes.³⁴

Az Alkotmány koncepciójának a megértésében nagy segítséget nyújtanak Cserne Péter kutatási eredményei is. Ezek szerint az Alkotmány 70/I. §-a „kettős arculatú szabály. Egyrészt, rendszertani helye szerint, »alapvető kötelezettséget« szabályoz. Másrészt a szabály az állampénzügyekre, azon belül is az állam bevételeire vonatkozik: felhatalmazza az államot adók és más közterhek kivetésére és beszedésére.”³⁵ „A jogalkotó széles körben mérlegelhet az adómértékek megállapításakor. Igazodhat a jövedelmi és vagyoni viszonyokon túl más gazdaságpolitikai és egyéb szempontokhoz. Az AB állandó gyakorlatának megfelelően az adó, illeték mértékét, összegszerűségét nem vizsgálja. Ez csak akkor vet fel alkotmányossági kérdést, ha olyan túlzott mértékű (konfiskatórius jellegű), hogy már nem is a célt valószínűsíti meg, hanem az adóalany ellehetetlenülését idézi elő. A közterhek mértéke akkor válik alkotmányellenessé, ha konfiskatórius jellegű, illetve,

32 BIHARI Mihály: *A közterhekhez való hozzájárulás alkotmányos alapjai*. In: KISFALUDI András (szerk.): *Liber Amicorum*. Ünnepi előadások és tanulmányok Harmathy Attila tiszteletére. Budapest, ELTE ÁJK, 2007, 25–26.

33 BIHARI i. m. 26–27.

34 Lásd: 61/2006. (XI. 15.) AB határozat és 8/2007. (II. 28.) AB határozat.

35 CSERNE i. m. 2652.

ha »olyan nagyságot ér el, hogy a nyilvánvalóan eltúlzott mérték már minőségi kategóriává, aránytalanná és indokolatlanná válik«. A közteherviselés kötelessége a tulajdonhoz való jog korlátjának tekinthető. Ugyanakkor az AB gyakorlata szerint az adómérték alkotmányosságának mérlegelésekor az Alkotmány 13. §-a nem alkalmazható. Ennek magyarázata az, hogy a 70/I. § a 13. §-hoz képest speciális szabálynak tekinthető, és mint ilyen a saját alkalmazási körében háttérbe szorítja a tulajdonvédelem garanciáit. Ha a fizetési kötelezettség a közteherviselés fogalma alá tartozik, az Alkotmány 13. §-a nem alkalmazható, hanem csak a 70/I. §-ból adódó korlátok. Ilyen értelemben mondta ki egy határozatában az AB, hogy »ha az adó, illeték vagy más közbefizetésre vonatkozó szabályozás megfelel az Alkotmány 70/I. §-ában foglalt alkotmányos követelményeknek, akkor az az Alkotmány 13. §-át sem érinti« [17/1999. (VI. 11.) AB határozat, ABH 1999, 131, 134.].³⁶

A fenti szerzők két fontos alkotmánybíróági döntést nem vonhattak be elemzéseikbe, mert azok azt követően születtek, hogy a hivatkozott írásokat lezárták. Az egyik a 155/2008. (XII. 17.) AB határozat, amelynek a vagyonadókkal kapcsolatos kiemelő rész a luxusadóról szóló 2005. évi CXVI. törvény (a továbbiakban: Ltv.) megsemmisítése.³⁷ Ebben a törvényalkotó az Ltv. indokolása szerint arra vállalkozott, hogy a társadalmi igazságosságot, valamint a vagyonarányos közteherviselést a korábbiakhoz képest teljesebb érvényre juttassa. Ez „megköveteli, hogy az átlagos életvitelű állampolgárokhoz képest lényegesen jobb életkörülmények között élők nagyobb mértékben járuljanak a társadalmi közös feladatok ellátásának költségeihez. Tekintve, hogy a különlegesen jó életkörülmények között élők vagyoni helyzete főként az általuk tulajdonolt, használt lakásingatlanban testesül meg, ezért ezen nagy értékű lakóingatlanokkal rendelkezni jogosult magánszemélyeket (tulajdonos, vagyoni értékű jog jogosultja) a törvény külön adóval, a luxusadóval terheli. A törvény szerint a luxusadó valójában egy értékalapon működő ingatlanadó. Az értékalapú adóztatás érdekében a törvény egy adóztatási célú értékelési módszertant is tartalmaz, melynek lényege nem a piaci ár, a forgalmi érték meghatározása, hanem az egyes ingatlanok közötti értékarányok érvényre juttatása. Természetesen az adóztatási célú érték (a számított érték) nem szakad el a piaci értéktől, mert az visszerhes vagyonszerzési

36 CSERNE i. m. 2659–2670.

37 Megjegyzendő, hogy ez a határozat a Htv. módosításait is megsemmisítette, erre azonban nem térek ki.

illetékezés során nyert illetékhivatali adatokon alapszik. A törvény szerint csak a valóban luxus-ingatlanok viselnének különadót, tekintve, hogy csak a 100 millió forintot meghaladó számított értékű lakóingatlanok lennének az adóztatás tárgyai.”³⁸

Az Alkotmánybíróság az Ltv.-t nem a közteherviselési kötelezettség megsértése miatt semmisítette meg, hanem a jogállamiság alapján. Az Ltv. számított értékre vonatkozó szabályai két tekintetben sértették az Alkotmány 2. cikk (1) bekezdését. „Egyrészt azáltal, hogy az egyes ingatlantulajdonosok egyedi adó kötelezettségének fennállását és az adó kötelezettség konkrét alapját és mértékét a törvények felhatalmazása alapján olyan jogszabály (helyi önkormányzati rendelet) határozhatja meg, melynek megalkotási szabályai nem zárják ki azt, hogy az önkormányzati testület önkényesen, csak saját bevételi szempontjait figyelembevéve rögzítse az értékhatárokat. Másrészt ellentétes a jogállamisággal az a szabályozási mód, mely szerint az egyedi adókötelezettséget tartalmazó adóhatósági határozat elleni valódi jogorvoslat és érdemi bírósági felülvizsgálat azért kizárt, mert a jogorvoslati fórum és a bíróság sem vizsgálhatja az ingatlan értékének tényleges meghatározását, hiszen egyikük sem vizsgálhatja felül az önkormányzatok (egyébként kötetlen vagy alig kötött) rendeletét. A két jellemző együttes jelenléte a jogállamiságra különösen veszélyes állapotot eredményezett.”³⁹

A másik a 8/2010. (I. 28.) AB határozat.⁴⁰ Ennek az volt az előzménye, hogy a törvényalkotó ismét megkísérelte kiterjeszteni a vagyonadóztatást. Megalkotta az egyes nagy értékű vagyontárgyakat terhelő adóról szóló 2009. évi LXXVIII. törvényt (a továbbiakban: Nért.). A törvényben négy vagyontárgyat terhel új vagyonadó: a lakóingatlan, a vízi járművet, légi járművet, a nagy teljesítményű személygépkocsit. A Nért. általános indokolása szerint a „törvény szorosan illeszkedik a Kormánynak az adórendszer szerkezeti változásokat elirányzó törekvéseihez. Az adórendszer átalakítása keretében ugyanis a vagyoni és forgalmi típusú adók növelésével nyílik lehetőség a munkát terhelő közterhek csökkentésére. A vagyonadó szükségessége más aspektusban úgy merül fel, hogy noha az Alkotmány a jövedelem- és vagyonarányos közteherviselés elvét fogalmazza meg, a vagyoni típusú adók szerepe az adórendszerben marginális, nemzetközi összehasonlításban az adóbevételeken belüli súlya elmarad az átlagosnak

38 Az Ltv. általános indokolása.

39 155/2008. (XII. 17.) AB határozat, ABH 2008, 1240., 1268.

40 8/2010. (I. 28.) AB határozat, ABH 2010, 23.

tekinthető értéktől (OECD államokban 2%, Magyarországon 0,8% 2007-ben). Ennek oka elsősorban az, hogy az ingatlanok adóztatása esetleges, arról az önkormányzatok dönthetnek. Természetesen azt is számításba kell venni, hogy nem az ingatlan az egyetlen vagyontárgy, melyet vagyoni típusú adó terhelhet.”⁴¹

Az Alkotmánybíróság a Nért.-ben foglalt lakóingatlanok adóját minősítette alkotmányellenesnek. Ismét azt állapította meg, hogy a jogállamiság sérült. Ennek indoka az volt, hogy a lakóingatlanok adójának az alapját (forgalmi érték) a törvény homályosan, többféle értelmezésre is lehetőséget adva határozta meg, továbbá az adót önadózással kellett megállapítani, bevallani és befizetni. „A bizonytalan összegű forgalmi értéken alapuló, önadózással megállapítandó adó fizetésére vonatkozó kötelezettség, vagyis egy eleve vitatható összeg adóalapként történő feltüntetésére kényszerítő adóbevallás-benyújtási, illetve az ezen nyugvó adófizetési kötelezettség, s különösen e kötelezettségek teljesítésének [...] – előre nem látható feltételek szerint történő – szankcionálása jogbizonytalanságot teremt. Ilyen a lakóingatlanok adójával kapcsolatos adókötelezettség, mely csak úgy teljesíthető, hogy az adókötelezettség teljesítésének joghatása előre nem látható, kiszámíthatatlan. Ezen túlmenően az adó alapjának a lakóingatlan forgalmi értékeként történő meghatározása, egyúttal a lakóingatlant terhelő vagyoni értékű jog jogosultjának és a lakóingatlan tulajdonosának »egyetemleges« adófizetési kötelezettsége, illetve a bizonytalan értékű vagyoni értékű jogok jogosultjainak szabályozatlan módon történő arányosításával megállapítandó adófizetési kötelezettsége szintén jogbizonytalanságot hoz létre. A bizonytalan adófizetési kötelezettség a jogbiztonság követelményébe ütközik.”⁴²

Tersztyánszky Éva és Klicsu László azt emelte ki az Alkotmánybíróság adójogi gyakorlatából, hogy a jövedelmi és vagyoni viszonyoknak való megfelelés az arányosság alapja, de ez nem jelenti azt, hogy mindenkor közvetlen kapcsolatnak kell fennállnia a jövedelemmel és a vagyonnal, csupán azt, hogy az adókötelezettség előírásának a jövedelmi-vagyoni viszonyokra mindig figyelemmel kell lennie, illetve az adókötelezettség előírásának a jövedelmi-vagyoni viszonyokkal kapcsolatban kell állnia. A 70/I. § „megfelelőség” fordulatából vezethető le az arányosság elve és vizsgálatának tesztje. Az arányosság elsősorban az adó mértékével kapcsolatban vetődik fel. Az Alkotmánybíróság az adó mértékének meghatá-

41 A Nért. általános indokolása.

42 8/2010. (I. 28.) AB határozat, ABH 2010, 23., 49.

rozását csak akkor tekinti alkotmányossági kérdésnek, ha „a szabályozás diszkriminatív, vagy olyan nagyságot ér el, amely nyilvánvalóan eltúlzott mértékű, indokolatlanná, aránytalanná válik. Az »eltúlzott mérték«-ről akkor van szó, ha »adó címen olyan elvonást alkalmaz egy norma, amely az adóalany ellehetetlenülését eredményezi, mert az már nem adó.« A túlzott mérték fogalma úgy is meghatározható, hogy a mérték akkor éri el ezt az aránytalanságot, ha annak alapját képező adótárgy értékéhez (pl. ingatlan forgalmi értékéhez) viszonyítva már konfiskatórius (*laesio enormis*) vagyonelvonást eredményez. A mérték tekintetében az arányossági teszt tehát: az adómérték alkotmányellenes, ha nyilvánvalóan eltúlzott mértékével az adóalanyt ellehetetleníti, illetve az adóalapot elvonja.”⁴³

2.3. Az Alkotmány szabályozási koncepciójának összefoglalása

A fentebb hivatkozott szerzők által tett megállapítások elfogadhatók úgy, mint amelyek az Alkotmány koncepcióját fejezik ki az Alkotmánybíróság Alkotmányon alapuló gyakorlata alapján. Lényegük e dolgozat témája szempontjából az, hogy a vertikális alkotmányjogi jogviszonyban érvényesülő közteherviselés a Magyar Köztársaságban egy alkotmányban foglalt (Alkotmány 70/I. §) alapvető kötelezettség volt, amely az adóalany teherbíró képességével, azaz jövedelmi és vagyoni helyzetével arányban álló adófizetési kötelezettséget tett lehetővé a szakjogban.

3. Az Alaptörvény szabályozási koncepciója

3.1. A XXX. cikk (1) bekezdésében foglalt közteherviselési kötelezettség

3.1.1. Kontinuitás az alkotmányszövegben

Az Alaptörvény XXX. cikke az Alkotmány 70/I. §-ának az utódja. Az Alaptörvény közteherviselésre vonatkozó szabályozási koncepciójának a feltárását azzal indokolt kezdeni, hogy számba vesszük mik a szövegszerű hasonlóságok és különbségek ezen szabályok között, illetve, hogy ezekkel kapcsolatban az Alkotmánybíróság milyen megállapításokat tett.

43 TERSZTVÁNSZKYNÉ VASADI Éva – KLICSU László: *Adószabályozás és alkotmányosság*. In: SCHANDA Balázs – VARGA Zs. András (szerk.): *Látélet közjogunk elmúlt évtizedéről*. Budapest, PPKE JÁK, 2010, 408.

Mindkét szabály a közteherviselési kötelezettségről szól(t). Az Alkotmány szövegét az előző alfejezetben idéztük. Az Alaptörvény XXX. cikke így rendelkezik 2012. január 1-jétől:

„(1) Teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez.

(2) A közös szükségletek fedezéséhez való hozzájárulás mértékét a gyermeket nevelők esetében a gyermeknevelés kiadásainak figyelembevételével kell megállapítani.”

Az Alaptörvény XXX. cikk (2) bekezdése tartalmával rokonítható szabályt az Alkotmány nem ismert. Ezzel azonban ez a tanulmány nem foglalkozik a keretek tiszteletben tartása miatt.

A két szakasz (1) bekezdésének a szövege látszólag jelentős mértékben eltér egymástól. Másként fogalmazták meg a kötelezettség alanyát, a kifejtendő magatartást és a kötelezettség tartalmát behatároló garanciális elemet, az arányosságot is. Az alanyi kört („mindenki”) az Alaptörvény egyszerűbben határozza meg az Alkotmány felsorolásához képest („[m]inden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet”). Tartalmi különbség azonban ezen szövegrészek között nincs.

A kifejtendő magatartás mindkettő esetében hozzájárulási kötelezettség, az Alkotmány esetében a közterhekhez, az Alaptörvény esetében a közös szükségletek fedezéséhez. Ez pénzfizetési kötelezettséget jelent. Nyilvánvaló, hogy minden fajtájú adónak – így akár a vagyonadónak is – a fizetése mindkettőbe beletartozik. Az Alaptörvény szóban forgó szövegrészával kapcsolatban azt emelik ki, hogy „a közös szükségletek” megfogalmazása azt tükrözi, hogy „valójában nem kizárólag az állam célját szolgálja a befizetés, hanem az állam által nyújtott gazdasági, szociális és kulturális szolgáltatásokat is ebből finanszírozzák, ami már közösségi érdek.”⁴⁴ Azt, hogy az Alkotmány a közterhekhez való hozzájárulásról rendelkezett, az irodalomban kritizálták.⁴⁵

44 Árva Zsuzsanna: *Nagykommentár Magyarország Alaptörvényéhez. (A XXX. cikkhez írt kommentár. Elektronikus kiadás.)* Budapest, Wolters Kluwer, 2013.

45 „Mint Bragyova András megállapítja, az Alkotmány szóhasználata nem szabatos, ugyanis a 70/I. § szerinti kötelezettség értelemszerűen nem terhekhez, hanem az azok viseléséhez való hozzájárulásban áll. A közteher fogalma nyelvtani értelmezés szerint a »köz« »terheire«, vagyis az állam kiadásaira utal, »hozzájárulni« ezek viseléséhez, fedezéséhez lehet, illetve kell.” CSERNE i. m. 2647.

Cserne a következő forrásra hivatkozott: BRAGYOVA András: *Az új alkotmány egy koncepciója*. Budapest, Magyar Tudományos Akadémia Állam- és Jogtudományi Intézete, 1995, 248.

Az arányosságot az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdése másként tartalmazta nyelvtani és tartalmi értelemben is. Csak annyi szerepelt benne, hogy „jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően.” Az Alaptörvényben már az olvasható, hogy „[t]eherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően”. Értelmezni kell tehát, hogy mit jelent a teherbíró képesség és a gazdaságban való részvétel ahhoz képest, amit a jövedelmi és vagyoni viszonyok jelentettek. Ezzel kapcsolatban az Alkotmánybíróság a következőket állapította meg.

„Az Alaptörvény a XXX. cikkben nem hivatkozik már a jövedelmi és vagyoni viszonyokra (mint az Alkotmány 70/I. §-a), ezeket a fogalmakat a teherbíró képesség, illetve a gazdaságban való részvétel kifejezései váltják fel. A közteherviselési szabálynak ezzel a változásával a korábbi Alkotmányhoz képest a jövedelmi, vagyoni viszonyoknak való megfeleléstől távolodás, de az arányosság követelményének fennmaradása látszik. A teherbíró képesség tekintetében az egyén teherbíró képessége és a gazdálkodó szervezeteké külön megítélés tárgyát kell képezze, utóbbiak esetében a teherviselő képesség szélesebb alapokon nyugszik, hiszen a gazdasági teherbírást egy minimumszintjének fennállása – az egyéni teherviselési képesség esetleges hiányával ellentétben – a gazdálkodási tevékenység végzése folytán vélelmezhető, mértéke ugyanakkor esetenként változó lehet.”⁴⁶

Egy másik döntésében azt tette hozzá az előbbi idézethez az Alkotmánybíróság, hogy „[a]z Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése annyit mond ki, hogy »teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez«. Mindebből az következik, hogy a jogalkotó széles mérlegelési szabadsággal rendelkezik a tekintetben, milyen alanyi körre milyen típusú és mértékű adót vet ki. Az egyetlen alkotmányos korlát, hogy a teherbíró képességet, illetve a gazdaságban való részvétel mértékét figyelembe kell vennie, vagyis nem lehetetlenítheti el anyagilag az adózót.”⁴⁷

A XXX. cikk (1) bekezdésére vonatkoztatva annyit fejtett még ki a testület, hogy „az állami költségvetés bevételi oldalát alapvetően a közteherviselési kötelezettség alapján teljesített adóbevételek biztosítják. A közteherviselési kötelezettség az alapvető kötelezettségek egyike, az Alaptörvény Szabadság és felelősség című részében található. E kötelezettség érvényesülése hiányában fenntarthatatlanná válna a demokratikus jogállam működése, mert nem állnának rendelkezésre a szükséges anyagi erőforrások a köz-

46 3149/2013. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [64].

47 3047/2016. (III. 22.) AB határozat, Indokolás [38].

feladatok ellátásához. Ezért rendelkezik úgy az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése, hogy »[t]eherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez.« [...] A jogállami keretek között érvényesülő általános, egyenlő és arányos közteherviselési kötelezettség folytán senki sem köteles arra, hogy több adót fizessen annál, mint amennyi a törvényből következik, de mindenki köteles arra, hogy annyi adót megfizessen, amennyi a törvényből következik. A közteherviselés elve ugyanis ezt is megköveteli. A mindenkit terhelő felelősség alól az önadózást megsértő adózók sem bújhatnak ki, különben az adóterheket a jogkövetőkre csoportosítanák át.”⁴⁸

Árva Zsuzsával egyetértve az jelenthető ki, hogy az Alkotmánybíróság régi megállapításai közül az az Alaptörvény hatálya alatt is fenntartható, hogy „a jogalkotó köteles arra, hogy az adott fizetési kötelezettség megfeleljen az alanyi kötelezettek jövedelmi és vagyoni viszonyainak, vagyis álljon arányban azokkal” (1558/B/1991. AB határozat).⁴⁹ Az Alaptörvény szerinti teherbíró képességbe az Alkotmány szerinti jövedelmi és vagyoni viszonyoknak megfelelő fizetési kötelezettség minden bizonnyal belefér, a két megfogalmazás közé egyenlőségjel tehető. Ez azt jelenti, hogy az Alaptörvény a teherbíró képesség megjelenítésével nem új tartalmat emelt a közteherviselési kötelezettségbe, hanem egy fogalomba vonta össze a jövedelemmel és a vagyonnal arányban álló pénzfizetési kötelezettséget. Az adóalanyok teherbíró képességét a jövedelmi és vagyoni helyzetükön kívül álló tényezők alkotmányjogi szinten nem határozzák meg ennek a fordulatnak (teherbíró képesség) a tartalmi keretei között.

3.1.2. Az Alaptörvény új tartalma

Az Alaptörvény azonban új tartalmat is hozott magával az arányosság körében. Ez pedig a gazdaságban való részvételnek megfelelő közteherviselés. E tekintetben Simon István kutatási eredményére lehet támaszkodni. „A gazdaságban való részvétel elvének jelentése jelenleg nem tisztázott. Nem arról van szó, hogy nem egyértelmű, hanem arról, hogy egyáltalán nem állnak rendelkezésre azok a források, amelyek az alkotmányozó szándékára, feltehető akaratára vonatkozó információt hordoznának.”⁵⁰

48 17/2019. (V. 30.) AB határozat, Indokolás [80], [83].

49 Árva i. m. a XXX. cikkhez írt kommentár.

50 SIMON István: *A magyar adójog alapvonalai*. A habilitációs értekezés kézirata. Budapest, ELTE ÁJK, 2024, 244.

A tisztázatlanság egyik jelentős okát abban látom, az Alkotmánybíróság a hatásköri korlátja miatt nincs abban a helyzetben, hogy a törvényekben foglalt központi adók felett a közteherviselési kötelezettséggel összefüggésben alkotmányossági felülvizsgálatot folytathasson le. Így korlátozott tere van az előremutató gyakorlat kiépítésének. Míg az Alkotmány hatálya alatt a központi adók anyagi jogának alkotmányossága állt az alkotmánybírósági gyakorlat középpontjában, addig az Alaptörvény alkalmazása során a hatásköri korlát miatt egyrészt az adóeljárás tisztességességével, másrészt a helyi adórendeletekkel kapcsolatban tud megnyilvánulni a testület. Ezek a keretek nem mozdítják előre, hogy az Alkotmánybíróság kibontsa a gazdaságban való részvételnek megfelelő közteherviselés jelentését.

A magam részéről azt gondolom, hogy a gazdaságban való részvételnek megfelelő közteherviselés a forgalmi adók alkotmányos alapját teremti meg. Egy teljességre törekvő közteherviselési szabálynak olyan időkben, amelyekben a forgalmi adók jelentős súllyal jelennek meg az adórendszerben, kifejezett alkotmányos keretet kell teremtenie a forgalommal arányos adófizetéshez. A teherbíró képességbe a gazdaságban való részvételt nem értik bele. Az általános forgalmi adó nincs tekintettel az adóalany és a fogyasztó jövedelmi és vagyoni helyzetére. Ezért az általános forgalmi adó esetében nem teljesül az a követelmény, hogy az adó végső soron álljon a vagyonnal vagy a jövedelemmel arányban.⁵¹ Amikor azonban a fogyasztó terméket vásárol vagy szolgáltatást vesz igénybe, a gazdaságban vesz részt. Forgalmi adó gazdasági részvételéhez – és nem a vagyoni vagy jövedelmi helyzetéhez – mértén terheli. Ebben a felfogásban mindegyik adófajta (jövedelemadó, vagyonadó, forgalmi adó) alkotmányos elismerést nyer az Alaptörvény közteherviselési szabályában. A fentiek nem zárják ki, hogy a gazdaságban való részvételnek megfelelő közteherviselés további tényezőket is magában foglaljon, mint például a környezetterhelést, ami a zöldadók alkotmányos hátterét teremti meg.⁵²

51 A kenyér áfája akkor is 18%, ha egy nincstelen veszi, és akkor is, ha egy milliárdos. Akkor is 18%, ha a sarki kisbolt az értékesítő, és akkor is, ha egy multinacionális üzletlánc. Ezen személyek (áfaalanyok és fogyasztók) jövedelmi és vagyoni viszonyai mégis teljesen eltérők.

52 KECSŐ Gábor – NYIKOS Györgyi – NAGY Zoltán – GYENGE Balázs: *Fiscal policies to mitigate climate change in Hungary. Climate and Environment Taxation in Hungary*. In: SADOWSKY, Marilyne (ed.): *Fiscal Policies to Mitigate Climate Change*. Cambridge, Intersentia, 2023, 373–378.

3.2. A közteherviselési kötelezettség értelmezésének még fel nem tárt rétegei

3.2.1. A történeti alkotmány vívmányai

Az Alaptörvény az alkotmányértelmezés új dimenzióját nyitotta meg az R) cikk (3) bekezdésével. Eszerint az Alaptörvény rendelkezéseit azok céljával, a benne foglalt Nemzeti hitvallással és történeti alkotmányunk vívmányaival összhangban kell értelmezni. Az Alkotmánybíróság még nem határozta meg, hogy a közteherviselés jogtörténeti forrásai közül melyek és miként értékelhetők a magyar történeti alkotmány vívmányaként. Ugyanakkor formálódik az a teszt, amely alkalmas lehet a vívmányok következetes azonosítására.⁵³

Először a múltba tekint, ki a jövőt fürkészi. A történeti alkotmány adójogi vívmányainak a kutatása önálló értekezést igényelne. Ebben a dolgozatban annyi jegyezhető meg, hogy a magyar közteherviselési kötelezettség újszerű értelmezési szempontját csak olyan történelmi korból lehet kinyerni, amely a jelenlegivel azonos gazdasági alapokon állt, vagy ilyen létrehozására tett kísérletet. E tekintetben a javak feletti rendelkezési jog elosztásának két nagy rendszerét kell megfeleltetni a jelen kor viszonyaival. Az egyik a tulajdonjog elrendezése, a másik az adórendszer felépítése. A gazdaságin túl természetesen a társadalmi és politikai berendezkedés sem mellékes kérdés. Ezek miatt a felvilágosodás korától (vagy inkább 1848-tól) a szocialista hatalomátvételig van értelme alaposabban vizsgálni a magyar történeti alkotmányt. Előzményként azonban utalni szükséges a Rákóczi-szabadságharc közpénzügyi reformjaira, amelyek között szerepelt az 1707-es ónodi törvény⁵⁴ végrehajtási utasítása, miszerint vagyona után a nemes is adózásra volt köteles, tekintet nélkül arra, hogy katonáskodik-e, vagy sem. A nemes személye azonban továbbra is mentességet élvezett. A katonai szolgálatot vállaló jobbágyok személyükre szóló adómentességet kaptak, de vagyonuk után az adót meg kellett fizetniük sokszor naturális

53 JUHÁSZ Dorina: A történeti alkotmány vívmányai és a Nemzeti hitvallás szerepe az alkotmányjogi érvelésben gyakorlati szemszögből. *Alkotmánybírósági Szemle*, 2021, 12 (2), 32.

54 Az ónodi országgyűlésen fogadták el az ónodi törvényt, amely a közteherviselés kidolgozását rendelte el. A kidolgozás az ónodi törvény 6. végzésében jelent meg. R. VÁRKONYI Ágnes: *Rákóczi tanulmányok*. Budapest, L'Harmattan, 2015, 163. Az ónodi országgyűlésen elhatározott közteherviselés közel egy évszázaddal megelőzte korát. R. Várkonyi Ágnes ezt írja erről az országgyűlésről: „Összességében, ha az ónodi országgyűlés úgy esik ki az emlékezetből, hogy valóságos mivoltában meg sem ismerték, a magyar történelem európai jelenlétének önismeretünk szempontjából is lényeges fejezetéről mondunk le.” R. VÁRKONYI i. m. 214.

formában (terményben, termékben), mert a szabadságharc saját rézpénze rohamosan veszített az értékéből, és a hadsereget egyébként is élelmezni kellett.⁵⁵ Nagy Tibor ezeket úgy értékelte, hogy „[h]azánkban tehát első ízben II. Rákóczi Ferenc valósította meg a közteherviselés gondolatát.”⁵⁶

A teljesség igénye nélkül említhető, hogy a közteherviselés előképe a polgárosodás kezdeti időszakában első alkalommal olyan formában jelent meg, amelyet mai fogalmaink szerint útdíjnak nevezünk. Ezt az állam gazdasági jellegű szolgáltatásaiért cserébe kellett fizetni. Az egy állandó hídnak Buda és Pest közötti építéséről szóló 1836. évi XXVI. törvénycikk 2. §-a szerint a „részvényes társaság költségén Buda és Pest között építendő állandó hidon [...] hidvámot kivétel nélkül mindenki fizetni tartozik.” A Lánchídon való átkelésért tehát még a nemeseknek is pénzt kellett fizetniük egy magántulajdonban álló gazdasági társaság számára, amely a hidat felépíttette.

A közteherviselési kötelezettség Magyarországon az ónodi törvényt követően a közös teherviselésről szóló 1848. évi VIII. törvénycikkben jelent meg. A törvény mindösszesen három szakaszát⁵⁷ ez a mondat vezette fel: „Magyarország s a kapcsolt részek minden lakosai, minden közterheket

55 „Az országgyűlési törvény 6. végzése szögezi le az általános közteherviselés követelményét. Az alapelvet Rákóczi már korábban megfogalmazta: szabadságharcuk mind gazdagnak, mind szegénynek és akármely rendbéli országrendeknek egyenlő boldogulására és hasznára szolgál. Terhét is közérővel, közfáradsággal, vagyis közösen kell viselni. Adó nélkül az ország nem lehet, s amint előzetesen Plathy, Bulyovszky, Spáczay és kajali kifejtették az egész adórendszert gyökeresen át kell alakítani. Elvetették a portát, a paraszti adózás évszázados adóegységét. Az adó alapja a jövedelem lett. Az adót a jövedelmek alap egységei, a dikák után kellett fizetni. Az Instrukció 35 pontban foglalta össze az adóalap kialakításának szempontjait. Minden nemes főúr, egyházi személy, városi lakos és mesterember köteles volt alávetnie magát a vármegyénként és városonként kiküldött dikátorok összeírásának. Nem kivétel sem a fejedelem, sem a főtisztok, sem a főpapok. A harmincöt pontból álló alapos utasítás figyelmezteti a dikátorokat, hogy a zselléreket, szolgákat se hagyják ki. A közrend – a parasztság – egy dikát kitevő jószágá után mentességet kap, de személyenként is egy dikának megfelelő értéket kell fizetnie. A katonák hozzátartozóit úgy dikálták, mint a nemeseket, személyük mentes maradt.” R. VÁRKONYI i. m. 238.

56 NAGY Tibor: A Rákóczi-korszak államháztartása. *Pénzügyi Szemle*, 1964 (10), 880.

57 1848. évi VIII. törvénycikk:

„1. § Ő Felsége felelős magyar ministeriuma által, a törvényhatóságok meghallgatása mellett, ki fogja dolgoztatni ideiglenesen az adózási kulcsot, és ezen kulcs szerint a kivetés más a legközelebbi közigazgatási évtől, úgy mint az 1848-dik évi November 1-ső napjától veszi kezdetét.

2. § Az ideiglenesen kidolgozandó kulcs, a legközelebbi országgyűlésének minden-esetre bemutatandó.

3. § A fen kitett határnapig a már kivetett közterhek behajtása elrendeltetik.”

különbség nélkül egyenlően és aránylagosan viselik.” Ebben a velős rendelkezésben egyértelműen felismerhető az 1789-es francia Nyilatkozat 13. cikkének szellemisége. A közteherviselés általános („minden lakosai”), egyenlő („egyenlően”) és arányos („aránylagosan”) adófizetést jelent.

Amíg az általánosság és az arányosság könnyen felfedezhető az Alkotmánybíróság gyakorlata alapján az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdésében és az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdésében is, addig az egyenlőség jóval nehezebben olvasható ki belőle. A nem teljes körű történeti visszatekintésből annyi következtetés vonható le, hogy a szerves jogfejlődést megszakító időszakok (osztrák oktrojált jog és különösen a szocialista jog) minden bizonnyal hatással voltak arra, hogy az 1848. évi VIII. törvénycikk „egyenlően” szava kimaradjon a közteherviselési szabályból, amikor azt újrakodifikálták 1989-ben és 2011-ben. A szövegvesztés magyarázhatja, hogy az Alkotmánybíróság a diszkriminációs kérdéseket nem a közteherviselési szabály hatálya alatt oldja meg, hanem az általános egyenlőségi szabály alapján. Itt csupán egy felvetés tehető arra nézve, hogy az 1848. évi VIII. törvénycikk alapján azonosítható lehet egy olyan új értelmezési irány, amely a diszkriminációt az adójogban leválasztja az általános egyenlőségi szabályról.⁵⁸ Ezzel elismerést nyerhet az a megközelítés, ami a francia irodalmat uralja: a jogegyenlőség az adójogban egy önálló struktúrát épít fel.⁵⁹ Ha ezt a felfogást elvetjük, akkor továbbra sem lehet mást állítani, mint amit a német szövetségi alkotmánybíróság megfogalmazott: az általános egyenlőségi szabály nem szigorúbb, hanem más követelményeket támaszt az adójogban, mint a jog más területein.⁶⁰ Onnan tudható, hogy az egyenlőség valójában enyhébb követelményeket támaszt az adójogban, hogy Karlsruheban tagadni kellett azt, amit Párizsban el mertek ismerni.⁶¹

58 Azt, hogy az egyenlőségi kérdéseket az adójogban a közteherviselési kötelezettségben foglalt teherbíró képesség hatálya alatt kell kezelni, először itt olvastam: SIMON i. m. 229–232.

59 Lásd például: az Alkotmánytanács 2011. április 29-i QPC 2011-121 számú határozata (Unilever-ügy). A francia irodalomban lásd: AYRAULT, Ludovic: Le principe d'égalité en matière fiscale. *Titre Dossier: Le principe d'égalité*. 2020, 7 (4), 35–36.; FOUQUET, Olivier: Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt. *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*. 2011, 33 (4), 7–13.

60 Lásd például a Német Szövetségi Alkotmánybíróság következő határozatait: BVerfGE 75, 108; BVerfGE 42, 374.

61 A fentebb hivatkozott német és francia gyakorlatról külön tanulmányban írok. Kecső, Gábor: A közteherviselés szabályozásának koncepciói az alkotmányokban. *Jogtudományi Közlöny*, 2025, 80 (7-8), 310-318.

3.2.2. Egyenlőség az adójogban

Mi forog kockán a magyar alkotmánybírószági gyakorlatban, amikor a köz-teherviselés és az egyenlőség alkotmányos kapcsolatát feszegetjük? Ha a megkülönböztetés tilalma [Alaptörvény XV. cikk (1)–(2) bekezdés] körében hagyjuk az adójog diszkriminációs eseteit, akkor ezeket úgy kell megoldani, ahogyan a két diszkriminációs teszt szól.⁶² Az egyiket az egyszerű, a másikat a minősített diszkrimináció igazolására dolgozták ki. Utóbbi modellje az, amikor alapjogot korlátoznak védett tulajdonság alapján. Előbbi modellesete az, amikor nem alapjogot nem védett tulajdonság alapján korlátoznak. A két tiszta modell keverék esetei vitatott besorolásúak. A tesztekben azonban közös, hogy első lépésben a hátrányt kell azonosítani, hiszen a hátrányos megkülönböztetés a tilos; második lépésben történik a csoportképzés, hiszen az azonos csoportban lévők között nem lehet hátrányosan megkülönböztetni. Utolsó lépésben a hátrányos megkülönböztetés igazolása történik. Itt válik el a kétféle diszkriminációs teszt egymástól. Az egyszerű diszkrimináció igazolható azzal, hogy a hátrányos megkülönböztetésnek van tárgyilagossági mérlegelés szerinti észszerű indoka. A minősített diszkrimináció a szükségességi-arányossági teszt mentén igazolható, de a gyakorlatban ez gyakran szinte lehetetlen, mert megmagyarázhatatlan, hogy egy alapjogot miért lehetne egy védett tulajdonság alapján korlátozni. Ez tehát a diszkrimináció általános dogmatikájának rövid leírása, amit azzal szükséges kiegészíteni, hogy diszkrimináció az is, ha a különbözőket kezeli a jog azonosan.⁶³ Erre azért szükséges utalni, mert a teherbíró képesség

62 A tesztek pontos gyakorlatát lásd KOVÁTS Beáta: Az egyenlőséghez való jog tesztje az Alkotmánybíróság gyakorlatában. *Alkotmánybírószági Szemle*, 2023, 14 (1), 23–32.

63 Ezt az Alkotmánybíróság így fogalmazta meg: „diszkrimináció nemcsak akkor állapítható meg, ha a szabályozás azonos csoporton belül vezet hátrányos megkülönböztetésre, hanem akkor is, ha eltérő csoportba tartozó személyeket kezel azonos módon. A kezelésnek ez a módja is hátrányos megkülönböztetéshez vezet ugyanis abban a sajátos értelemben, hogy a korlátozást az okozza, hogy a szabályozás nem reflektál az elkülönülő csoport megkülönböztető jegyeire, jóllehet az Alaptörvényre visszavezethető, hogy figyelemmel kellene lennie azokra. A diszkrimináció tilalma tehát egyfelől azt követeli meg, hogy a különbözőket különbözően, másfelől azt, hogy az azonosakat azonos módon kezelje a jog. Az Alkotmánybíróság mindezt úgy fogalmazta meg korábban, hogy »az egyenlő bánásmód követelményéből az fakad, hogy a hasonló eseteket hasonlóan, míg a különböző eseteket különbözőképpen kell kezelni« {3073/2015. (IV. 23.) AB határozat, Indokolás [45]}. Azt is megállapította már a testület, hogy »[h]a az állam a különböző helyzetek között – azzal, hogy az azokban rejlő lényeges különbözőségeket figyelmen kívül hagyja – egyenlőtlen

azon felfogása, ami a német Szövetségi Alkotmánybíróság gyakorlatában az általános egyenlőségi szabály hatálya alatt jelenik meg, úgy szól, hogy az adójogban az egyenlő teherbírást alanyokat egyenlően, a különböző teherbírást alanyokat különbözően kell kezelni. Az egyenlőket egyenlően, a különbözőket különbözően logika tehát nem adóspecifikus.

Tegyük a fenti dogmatika mellé néhány tipikus megkülönböztetést a magyar adójogból. A magánszemély jövedelmét számtalan megkülönböztetés szerint adóztatják, és a lényeg, hogy mindegyik eltérő összegű adóhoz vezet nagyon hasonló helyzetekben. Az eltérések elsősorban az adóalap, másodsorban az adókönyvitések szabályozásában jelennek meg és csak ezek után következik az, hogy az adómérték is többféle a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvényben (a továbbiakban: Szjtv.).⁶⁴ Az adóalap a jövedelemtípusok rendszeréből áll össze, amelyek közül például a tőkejövedelemnek önmagában 10 altípusa van. Más összegű adóhoz vezethet, ha ugyanaz a bevétel kamatból, értékpapír-kölcsönzésből, csereügyletből, bizalmi vagyonkezelési jogviszony alapján kezelt vagyonból, osztalékból, árfolyamnyereségből, ellenőrzött tőkepiaci ügyletből, tartós befektetésből, kriptoeszközzel végrehajtott ügyletből származik, vagy éppen vállalkozásból kerül kivonásra.⁶⁵ A mentességek körében a legkifejezőbb példa, ha arra kérdezünk rá, hogy sérti-e az egyenlőséget a négy vagy több gyermeket nevelő anyák kedvezménye,⁶⁶ amelyet csak a nők vehetnek igénybe, a férfiak nem. Gondoljunk bele, hogy milyen csapdahelyzetek állhatnak elő akkor, amikor a diszkriminációs teszt második lépéseként azt kell eldönteni, hogy a nők és a férfiak azonos csoportba tartoznak-e a bérnek⁶⁷ minősülő jövedelmük adózása szem-

elbánást eredményező módon azonosságot állapít meg, az személyek közötti tilos megkülönböztetést eredményez, és ezért alkotmányellenes» {20/2014. (VII. 3.) AB határozat, Indokolás [244]; 3024/2015. (II. 9.) AB határozat, Indokolás [49]; 1/1995. (II. 8.) AB határozat, ABH 1995, 31., 56.}. 12/2018. (VII. 18.) AB határozat, Indokolás [82].

64 Összevont adóalap: 15% [Szjtv. 8. § (1) bekezdés]; vállalkozói adóalap 9% [Szjtv. 49/B. § (9) bekezdés]; lakás önkormányzatnak történő bérbeadásából származó jövedelem 0% [Szjtv. 74/A. § (2) bekezdés].

65 Lásd: Szjtv. XII. fejezet.

66 A kézirat lezárásakor (2025. 04. 01.) még nem lépett hatályba a két és a három gyermeket nevelő anyák kedvezményéről szóló két törvényjavaslat. Az Országgyűlés előtti irományok száma: T/11389., T/11358. Ezért ezek nem jelennek meg a fenti példákban.

67 A négy vagy több gyermeket nevelő anyák kedvezménye nemcsak a bérre vonatkozik, de ez a legegyszerűbben felhívható példa. A szabályozást lásd: Szjtv. 29/D. §.

pontjából. Igenlő válasz esetén választani kell az egyszerű és a minősített diszkrimináció testje közül, és ennek megfelelően vagy az észszerűséget, vagy a szükségességet-arányosságot kell vizsgálni. Tehát például azt, hogy egyszerű-e vagy szükséges és arányos-e, hogy a 4 vagy több gyermekét egyedül nevelő apa sokkal több személyi jövedelemadót fizet, mint az ugyanakkora bérből élő, ugyanennyi gyermekét szintén egyedül nevelő anya? A diszkriminációs teszt következetes alkalmazása helyett minden bizonnyal kerülőutas megoldások születnének, ha az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése engedné az érdemi vizsgálatot.

Ha Simon István nyomdokain haladva a közteherviselési kötelezettség elemei közé soroljuk az egyenlőséget az adójogban, akkor nem kell a hátrányos megkülönböztetés tilalmának testtjeit olyan adójogi jogviszonyokra vonatkoztatni, amelyek természetüknél fogva egyenlőtlenségek hordozói. Kidolgozható és alkalmazható egy másik teszt, amely illik az anyagi adójoghoz. Ennek annyi jelentősége feltétlenül van, hogy nem lenne szükség az általános diszkriminációs mérce elferdítésére ahhoz, hogy az anyagi adójogban megfelelően alkalmazhatóvá váljon egy standard. Az adójogra szabott diszkriminációs teszt alapját a magyar Alkotmánybíróság már lefektette, csak nem a közteherviselési kötelezettség alkalmazási hatálya alatt, hanem a megkülönböztetés általános tilalma részeként (Alkotmány 70/A. §). Pontosan ez az a probléma, ami a torzulást okozhatja. Az adójogra szabott teszt abból indul ki, hogy a jogalkotót széles körű szabadság illeti meg akkor, amikor az anyagi adójogról dönt, és ezekbe a kérdésekbe az Alkotmánybíróság csak a legszélsőségesebb esetekben avatkozik bele. Számomra ez azt mondja, hogy az anyagi adójogban a megkülönböztetés mindaddig nem tilos, ameddig nyilvánvalóan nem önkényes. A lényeg, hogy a vizsgálat kiindulópontja megváltozik. A diszkrimináció általános tilalma helyét a megkülönböztetés lehetősége veszi át. A sokgyerekes apára visszatérve: a magyar demográfiai folyamatok és munkaerőpiaci realitások fényében aligha tekinthető nyilvánvalóan önkényesnek a férfiaknak nem biztosítani mindazon kedvező adójogi szabályt, amely a sokgyerekes anyákat megilleti a bérjövedelem adózásakor.

3.2.3. Az Alaptörvény emberképe mint alapelv és az adójogalkotás hatásköre

Ha az Alaptörvényt alaposabban megvizsgáljuk, akkor a közteherviselési kötelezettség értelmezéséhez szorosan társítani tudjuk – az R) cikk (3) bekezdésén túl – az O) cikket és a 32. cikk (1) bekezdés h) pontját is. Az

O) cikk az Alaptörvény emberképét foglalja magában,⁶⁸ amelynek szemléletében értelmezendők a különböző alkotmányos kötelezettségek. Ha ennek a cikknek a második tagmondatát⁶⁹ összeolvassuk a XXX. cikk (1) bekezdésével, akkor az a benyomás alakulhat ki bennünk, mintha az O) cikk absztraktabb módon, de ugyanazt fejezné ki, vagy legalábbis mindaz, ami konkrétan le van írva a XXX. cikk (1) bekezdésében, beleérthető lehet az O) cikkbe. Nem elrugaszkodás a valóságtól azt feltételezni, hogy ha az Alaptörvényben nem lenne benne a XXX. cikk (1) bekezdése, az O) cikkből mindazt ki lehetne bontani, ami jelenleg a XXX. cikk (1) bekezdéséhez tartozik. A különbség annyi, hogy az O) cikk sokkal nagyobb teret enged az értelmezésnek, amihez képest a XXX. cikk sokkal pontosabban fejezi ki a közteherviselés tartalmát. Éppen ez a különbség az, ami az egyik lényeges eltérést adja aközött, hogy a közteherviselés alapvető szabályként vagy alapvető kötelezettségként van-e szabályozva. Ezek alapján azt állapítható meg, hogy a közteherviselés alapelveként benne rejlik az Alaptörvény O) cikkében, de mivel a közteherviselésre az Alaptörvény tartalmaz egy sokkal konkrétabb alapvető kötelezettségi szabályt, a közteherviselés alapvető jellege az alkotmányértelmezés homályában sejlik fel. Az O) cikk egyik adójogilag releváns tartalmi korlátjára azonban ebben a bizonytalan helyzetben is rá lehet mutatni. Az emberkép a jogi személyekre nem vonatkozik, a közteherviselési kötelezettség azonban igen.

Az Alaptörvényben a közteherviselés úgy is benne van, mint hatáskör. Kifejezetten megjelenik a 32. cikk (1) bekezdés h) pontjában, amely hatáskört ad a helyi önkormányzatoknak törvény keretei között rendeletben dönteni a helyi adók fajtájáról és mértékéről. Ez a hatásköri szabály azonban kívül, hogy formálisan legitimálja az adójog partikuláris részjogrendjét,⁷⁰ a

68 Az emberképet lásd: 19/2019. (VI. 18.) AB határozat, Indokolás [61]. ZAKARIÁS Kinga Rita: Az emberkép-formula. *Iustum Aequum Salutare*, 2015, 11 (4), 121–122.

69 Alaptörvény O) cikk „[...]”, képességei és lehetőségei szerint köteles az állami és közösségi feladatok ellátásához hozzájárulni.”

70 Kelsen kiindulási pontja a következő: „Valamely normatív rend a másik fölé van rendelve, ha utóbbinak érvényessége az előbbinek valamely normáján alapszik, vagy más szóval, ha az egyik rend alapszabálya a másik rendnek alkotó része: úgy, hogy az alacsonyabb rend – a maga alapszabályában gyökerezvén – a maga egészében alkotó része, részrendje lesz az őt – esetleg más részrendekkel együtt – átfogó magasabb rendnek.” Kelsen, Hans: *Az államelmélet alapvonalai*. Ford.: Moór Gyula. Szeged, 1927, 30.

A helyi önkormányzatok példaként jelennek meg a kelsen normalogikában. Mintaként szolgálnak „az állam kebelén belül” egy magasabbnak alárendelt és így módon abba „bekebelezett normatív rendre.” A helyi normák érvényessége

közteherviselés tartalmára nézve követelményt nem ír elő. Az alkotmányos szintű tartalom továbbra is a XXX. cikk (1) bekezdéséből következik a helyi adókra. Az Alaptörvény nem ad kifejezett hatáskört az Országgyűlésnek központi adót törvényben bevezetni. Ez azonban következik az Alaptörvény I) cikk (3) bekezdéséből és 1. cikk (2) bekezdés b) pontjából.

4. Összegzés: a közteherviselés három koncepciója az Alaptörvényben

Az Alaptörvény közteherviselési koncepciója az Alkotmány közteherviselési koncepciójára épül, azt azonban részben megújítja és kibővíti, részben viszont továbbra is hiányosnak tűnik. Az Alaptörvény megőrizte azt a jellegadó sajátosságot, hogy a magyar alkotmányos jogrendben a közteherviselés egy klasszikus alkotmányos kötelezettség, amely nem csak legitimálja az adófizetést, hanem alkotmányos keretek közé is szorítja az adóztató közhatalmat, azaz védi az adóalanyokat.⁷¹ Az általánosság az Alaptörvényben tartalmilag éppen úgy van benne, mint az Alkotmányban volt. Az arányosság azonban tágabb kereteket kapott azáltal, hogy a teherbíró képességet magában foglaló jövedelmi és vagyoni viszonyok mellé felvették a gazdaságban való részvételnek megfelelő hozzájárulási kötelezettséget is, ami véleményem szerint elsősorban a forgalmi adókra reflektál.

A történeti alkotmány adójogi vívmányai még csak rejtett muníciót szolgáltatnak a közteherviselési kötelezettség értelmezéséhez. Ezek azonban alkalmasak lehetnek arra, hogy az adójogi megkülönböztetést egy adójogra szabott önálló egyenlőségi mérce alapján ítélje meg az Alkotmánybíróság a közteherviselési szabály alkalmazási hatálya alatt ahelyett, hogy az Alaptörvény XV. cikk (1)–(2) bekezdése szerinti tesztet alkalmazva csapdahelyzetekbe kerülne. A teherbíró képességnek adható olyan értelem, amely egyszerre foglalja magában az arányosságot és az egyenlőséget. Legalább olyan fontos e két változó (arányosság, egyenlőség) tartalmát elkülöníteni, mint amennyire lényeges az egymásra gyakorolt

ugyanis a központi szervek által alkotott normákból fakad. Az állam területén belül a különböző területrészek számára érvényes normák részjogrendeletet képeznek, és olyan részközösségeket hoznak létre, amelyek az egész állam területileg differenciált tagjainak tekinthetők. Az államnak ez a területi tagozódása azonos azzal, amit decentralizációnak neveznek. Tömören fogalmazva a helyi önkormányzat tehát nem más, mint decentralizált részjogrend. KECSŐ Gábor: *A helyi önkormányzatok pénzügyi jogi jogállása*. Budapest, ELTE Eötvös, 2016, 85.

71 Az alapvető kötelezettségekről egy másik tanulmányban írok: KECSŐ Gábor: Az alapvető kötelezettségek típusai és jogviszonyai. *Közjogi Szemle*, 2025, 18 (2), 10-17.

hatásukat elismerni. A megkülönböztetés önálló adójogi mércéje értelmét az adná, hogy más lenne a kiindulópontja az általános jogegyenlőséghez képest. El kell ismerni, hogy az adójog természeténél fogva egyenlőtlen. Nagy terjedelmét, bonyolultságát és gyakori módosításait különösen az okozza, hogy szabályait az adópolitika és más ágazati politikák (különösen a család- és gazdaságpolitika) stratégiai és napi igényeihez igazítják.⁷² Nagyön röviden lennének az adójogszabályok, ha mindenkinek az adóalap ugyanannyi százalékát kellene befizetnie. Az adójog tehát nem semleges, hanem különböző politikai érdekek és értékek mentén meghatározott, amelynek következtében nagyon hasonló helyzetekre nagyon változatos szabályokat tartalmaz. Ezért az adójog a megkülönböztetés művészete.

A fentiek szerint az Alaptörvényben a közteherviselés nem csak alapvető kötelezettségként [XXX. cikk (1) bekezdés] jelenik meg, hanem alapvető és hatásköri formát is magára ölt. Az emberképet megtestesítő O) cikk képes lenne elnyelni a XXX. cikk (1) bekezdését, mert az Alaptörvényt az adófizető ember képe formálta. A közteherviselési szabály funkcióját tehát az O) cikk be tudná tölteni a természetes személyek vonatkozásában, de ezt az értelmét az Alkotmánybíróság még nem tárta fel. Nem volt rá szüksége, hiszen rendelkezésére áll a jóval konkrétabb XXX. cikk. Mindenesetre az O) cikk közteherviseléssel összefüggő, jelenleg még rejtett tartalma segítségül hívható lehet olyan adójogi értelmezési kérdésekben, amelyek a XXX. cikkbe az Alkotmánybíróság állandó gyakorlata szerint nem férnek bele. Az Országgyűlés adóztatási hatásköre értelmezéssel következik az Alaptörvényből. A helyi önkormányzatok adóztatási hatásköre konkrétan megjelenik az Alaptörvény 32. cikk (1) bekezdés *h*) pontjában. Ennél eredetibb módon adójogalkotási hatáskör nem telepíthető az önkormányzatokra. A társadalmi közmegegyezésen alapuló modellt az Alaptörvény nem tartalmazza. Azt még csak lehetővé sem teszi, hiszen az Alaptörvény 8. cikk (3) bekezdés *b*) pontja szerint nem lehet országos népszavazást tartani „a központi költségvetésről, a központi költségvetés végrehajtásáról, központi adónemről, illetékről, járulékról, vámról, valamint a helyi adók központi feltételeiről szóló törvény tartalmáról.”

Megállapítható tehát, hogy a közteherviselés három szabályozási koncepcióját (hatásköri, alapvető, alapvető kötelezettségi modell) hasznosítja az Alaptörvény. Ezek nem kizárják, hanem kiegészítik egymást.

72 Másik oka az adójog bonyolultságának, hogy a jogalkotót kazuisztikus szabályozásra kényszeríti az adókikerülésre törekedő adózói magatartás. Folyamatos jogalkotási kényszer van a szabályozási hézagok megszüntetésére.