

---

---

# **A közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezése az európai adóharmonizáció tükrében\***

**ERDŐS ÉVA\*\***

---

## **1. Bevezető gondolatok**

A közteherviselés elve alkotmányos alapelveként jelenik meg Magyarország új Alaptörvényében<sup>1</sup> is csakúgy, mint a korábbi Alkotmányban.<sup>2</sup> A közteherviselés elvének megfogalmazásában azonban újszerűen eltér az Alaptörvény és az Alkotmány szövege. Érdekes összehasonlítást szolgál a régi és az új szöveg összehasonlítása, elemzése. A közteherviselés tartalmának elemzése – az összehasonlításon kívül - számos egyéb gondolatot és tisztázandó kérdést vet fel, melyeket ezúton szeretnék megosztani az olvasókkal.

Tanulmányomban az eltérést kívánom bemutatni a korábbi és az új szabály között, vizsgálni és elemezni az újonnan bevezetendő szabályt, azaz elemezni, hogy kiket kötelezhet az állam a közterhekhez való hozzájárulásra, mi a közteher fogalma. A történelmi hagyományokat is figyelembe véve hogyan értelmezzük a közteherviselés elvét, és van-e összefüggés az európai adóharmonizáció elvei és a közteherviselés alaptörvényi elvének lefektetése között? Hogyan függnek össze az európai adóharmonizáció által támasztott követelmények és a közteherviselés elve, azaz lehet-e kiterjesztően értelmezni a közteherviselés elvét az európai adóharmonizációs szempontokat is figyelembe véve, avagy sem?

Magyarország jelenlegi gazdaságpolitikájában az adófüggetlenséget és az adószuverenitást hangsúlyozza, ennek értelmében tartózkodik az Europaktum<sup>3</sup>

---

\* A tanulmány/kutató munka a TÁMOP 4.2.1.B 10/2/KONV 2010 0001 jelű projekt részeként – az Új Magyarország Fejlesztési Terv keretében – az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap társfinanszírozásával valósul meg.

\*\* Egyetemi docens, Miskolci, Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Pénzügyi Jogi Tanszék.

<sup>1</sup> Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.) 40. cikk

<sup>2</sup> A Magyar Köztársaság Alkotmányáról szóló 1949. évi XX. törvény 70/I. §.

<sup>3</sup> Europaktum – Versenyképességet Növelő Paktum: az EU stabilitási és növekedési paktumának reformja. A javaslat fontos részét képezi az európai gazdaság fellendítését szolgáló Európa 2020 stratégiának, politikai alapidokumentum, melynek célja az egységes piac akadályainak felszámolása, az európai gazdasági növekedés, Lásd erről bővebben:

[http://kitekinto.hu/nonpolitik/2011/03/21/elerhet\\_lehet\\_a\\_kozos\\_tarsasgi\\_adoalap\\_2011\\_05\\_23](http://kitekinto.hu/nonpolitik/2011/03/21/elerhet_lehet_a_kozos_tarsasgi_adoalap_2011_05_23) és

[http://www.fidesz.hu/index.php?cikk=160165/2011\\_06\\_14](http://www.fidesz.hu/index.php?cikk=160165/2011_06_14)

aláírásától, melyben elismerésre kerülne a tagállamokban az egységes (közös) konszolidált társasági adóalap bevezetése. A társasági adóalap harmonizációja a legversenyképesebb adórendszer létrehozását korlátozná – a Kormány véleménye szerint.<sup>4</sup> A magyar kormány az adófüggetlenség és az adóverseny fenntartásában érdekelt, így nem tarja helyesnek, hogy az adóversenyt ki akarják zárni az Európai Unión belüli gazdaságpolitikából. Az ország részéről gazdaságpolitikai célkitűzés, hogy egymillió munkahelyet teremtsenek, gyorsan növekvő gazdaságot, és ezt úgy kívánják többek között elérni, hogy a beruházásokat élénkíteni fogják, amit leggyorsabban viszont adócsökkentéssel, adószint csökkentéssel és versenyképes adórendszerrel lehet. A Kormány ezért a független adóversenyt hirdeti és az országot nem akarja beállítani a káros adóverseny elleni harcba. Hogy ez a magatartás tartható-e, és helyes-e az európai adóharmonizáció követelményeit figyelembe véve, ez szerintem kérdés.

Kérdés, hogy a káros adóverseny elleni harc elutasításának politikájával meddig mehetünk el, és hol van az adószuverenitás, adófüggetlenség határa, szembehelyezhetjük-e magunkat az európai adóharmonizációval? Kérdés, hogy hogyan függ össze a közteherviselés elve a káros adóverseny elleni harc adópolitikájában megfogalmazott elvekkel? Jelen tanulmány ezeket a kérdéseket is sorba veszi, és ezen kérdésekre keresi a válaszokat.

## 2. A közteherviselés elvének tartalmi elemzése

Ebben a kérdéskörben érdemes az elemzést a régi Alkotmány és az új Alaptörvény szabályainak az összehasonlításával kezdeni. A régi Alkotmány 70/I.§-a tartalmazza az arányos közteherviselés elvét.

**2.1. A közteherviselés tartalmába tartozó alapelvek – kiterjesztő értelmezés – Európai adójogi szempontok.** A közteherviselés elvének az Alaptörvénybeli szabályozás tervezetéről a közelmúltban két kolléga tollából két igen tartalmas és kitűnő tanulmány született, melyeket jelen elemzés alapjául vettem.<sup>5</sup> Klicsu László tanulmányában történetileg és tartalmilag elemzi a közteherviselés elvét, az elv értelmezéséhez sok esetben felhasználja az Alkotmánybíróság gyakorlatát. Klicsu megállapítja összegzően, hogy a közteherviselés elve magában foglalja az általánosság, az egyenlőség elvét, a teljesítőképesség szerinti adózás elvét, és az elkobzó jellegű adók tilalmát. Álláspontja szerint ezek az alapelvek a közteherviselés tartalmát adják ma is a közteherviselés követelésének kezdeti megfogalmazásától. Véleménye szerint a közteherviselés magában foglalja a történeti értelmezés szerint a létminimum adómentességének elvét, bár megjegyzi, hogy ezt az elvet az Alkotmánybíróság

<sup>4</sup> Orbán: Magyarország nem írja alá az Europaktumot [http://www.hirado.hu/Hirek/2011/03/22/13/orban\\_Magyarország\\_nem\\_irja\\_ala\\_az\\_europaktumot/2011\\_05\\_23](http://www.hirado.hu/Hirek/2011/03/22/13/orban_Magyarország_nem_irja_ala_az_europaktumot/2011_05_23) lásd még: Népszava online, 2011. március 22.

<sup>5</sup> Lásd erről bővebben: Klicsu László: Közteherviselés az új Alkotmányban Pázmány Law Working Papers, 2011/3. Pázmány Péter Katolikus Egyetem, Budapest <http://www.plw.jak.ppke.hu> 1- 7. o. és Simon István: A közpénzügyek szabályozása az alkotmányban – tervezet Pázmány Law Working Papers, 2011/16. Pázmány Péter Katolikus Egyetem, Budapest, <http://www.plw.jak.ppke.hu> 1-41. o.

gyakorlata nem fogadja el.<sup>6</sup> A tanulmány minden egyes megállapításával egyetértek, csupán kiegészítést tennék és továbbgondolom a közteherviselés tartalmi követelményeit, mely a XXI. században, az Európai Unióhoz való csatlakozásunkat követően még egy elvvel kiegészülhet és ez nem más, mint a káros adóverseny tilalmának alapelve,<sup>7</sup> mely áttételesen megjelenhet a közteherviselés elvében. Az arányos közteherviselés elvében ugyanis ott rejtőzködik nemcsak a közbevételekhez történő kötelező, vagyonnal és jövedelemmel arányos befizetés kötelezettsége, hanem az is, ami már az új Alaptörvényben is megjelenik, hogy a közszükségletekhez is hozzá kell járulni a közbefizetésekkel. A közbevételekből fedezi az állam a közkiadásokat, a közkiadások pedig magukban foglalják a közfeladatokat, amiket erőteljesen befolyásolnak a közszükségletek. Közbevételek, közkiadások, közszükségletek, közfeladatok, közszolgáltatások, ezek tehát mind összefüggő fogalmak, míg azonban a közteherviselés régi alkotmányos alapelve<sup>8</sup> a bevételi oldalról közelíti meg a kötelezettség tartalmát (közteher, közbevételek), addig az új Alaptörvény<sup>9</sup> a közszükségletekhez való kiszámítható hozzájárulást helyezi a közteherviselés alapelveinek középpontjába.

Egy lépéssel továbbgondolva ezt a tézist, ez azt is jelenti, hogy a közterhekhez való arányos hozzájárulás, egyben azt is magában foglalja, hogy ha igénybe vesszük a közszolgáltatásokat, akkor ahhoz hozzá is kell járulnunk, azaz mindenkinek jövedelmi és vagyoni viszonyainak, vagy teherbíró képességének megfelelően kell a társadalom közös szükségleteihez hozzájárulni. Mivel a közszükségletekhez, közterhekhez nemcsak hozzájárulunk, de az azokból fizetett közszolgáltatásokat igénybe is vesszük, ezért kimondhatjuk, hogy a közszolgáltatásokhoz is kötelező a hozzájárulás. Az azonban nem mindegy, hogy hol járulunk hozzá a közszolgáltatásokhoz: ugyanis ha nem ott járulunk hozzá a közszolgáltatásokhoz, – hanem például egy másik államban, ahol bejegyzett cégünk van<sup>10</sup> - ahol a közszolgáltatásokat egyébként igénybe vesszük, vagy

<sup>6</sup> Klicsu (2011) 7. o. Lásd még 85/B/1996. AB határozat (ABH 1998,620.) Ebben az ügyben az Alkotmánybíróság vizsgálta a létminimum adómentességének kérdését, de azt nem az emberi méltóság és a képesség szerinti adózás összefüggésében tette, hanem az Alkotmány 70/E. §-nak tükrében. Hivatkozva: Klicsu (2011) 7. o. 39. lábjegyzet

<sup>7</sup> Lásd erről Code of Conduct for Business Taxation-t az Üzleti Adózás Magatartási Kódexét, az ECOFIN Tanács által 1997-ben elfogadott politikai állásfoglalást, mely részletesen kifejti a káros adóverseny fogalmát, eseteit, és az ellene folytatott harc eszközeit. (OJ. No C 2 of 6 January 1998. 1. o.) Lásd erről bővebben: Ben J. M. Terra – Peter J. Wattel: European Tax Law Kluwer Law International, Hague, 283-288. o.

<sup>8</sup> 1949. évi XX. törvény XII. fejezet 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> Alaptörvény 40. cikk: A közteherviselés és a nyugdíjrendszer alapvető szabályait a közös szükségletek kielégítéséhez való hozzájárulás és az időskori létbiztonság érdekében sarkalatos törvény határozza meg."

<sup>10</sup> Azaz off-shore céggel rendelkezünk, melyek jellemzője, hogy külföldi tulajdonban álló cégek, az adott külföldi államban kerülnek cégbejegyzésre, ebben a külföldi államban nem vagy csak nagyon kevés adót vagy illetéket kell fizetniük, de tevékenységüket belföldön fejtik ki, belföldön viszont nem adókötelesek, ezért nem is fizetnek adót. Lásd erről: Offshore cégek, adóparadicsomok 2005/8 - Mozgástér <http://cegvezetes.cegnet.hu/2005/8/offshore-cegek-adoparadicsomok> és Issues in

egyáltalán nem járunk hozzá a közszolgáltatásokhoz, akkor a káros adóverseny egyik alapelemét valósítjuk meg, az adóelkerülést, adókikerülést, ami versenytorzító hatású folyamatokhoz vezet, és káros adóversenyt eredményez.

Ilyen módon pedig még egy fontos alapelvvel ki kell egészíteni a közteherviselés elvét – a közeljövőben megalkotandó sarkalatos törvényben – 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. Elismerem, hogy ez a gondolat a közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezését jelenti, azonban ennek a gondolatnak a törvénybe való beiktatásával az adókikerülés egyik legproblematisabb esetét is kizárnánk, mégpedig azt az esetet, amikor valaki nem ott járul hozzá a közszolgáltatásokhoz, ahol azt valójában igénybe veszi, azaz nyíltan vennék fel a harcot az off-shore cégek<sup>11</sup> ellen. Álláspontom szerint ez az alapelv tartalmilag ma is benne foglaltatik a közteherviselés elvébe, azonban nincs deklarálva, ezért deklarálni is kellene.

**2.2. A káros adóverseny lényege.** A káros adóverseny legfontosabb szabályait két dokumentum is tartalmazza, az egyik a Code of Conduct for Business Taxation, míg a másik az OECD jelentése a káros adóverseny elleni harcról. Az Európai Unió 1997-ben megalkotta az *Üzleti (Társasági) Adózásra Vonatkozó Magatartási Szabályok Gyűjteményét*, mely dokumentum (Code of Conduct for Business Taxation)<sup>12</sup> nem jogszabály, hanem a tagállamok egyoldalú és önkéntes kötelezettségvállalása egy viselkedési norma követésére. A Magatartási Kódex olyan új szabályozási eszközt képvisel az egyenes adók jogharmonizációjában, amely az egyhangú döntésen alapuló és ezért nehézkes szabályalkotás helyett jelentkezik, de tulajdonképpen kötelező erővel nem rendelkezik. A tagállamok önkéntes jogkövetéssel tesznek eleget annak az elvárásnak, hogy tartózkodnak minden olyan jogszabályalkotástól, amellyel megvalósítják az olyan adóversenyt, mely versenytorzító hatású. Amennyiben ilyen jogszabály van érvényben egy adott tagállamban, az vállalja az egységes gyakorlat érdekében, hogy mielőbb megszünteti azt.

A Magatartási Kódex felhívta a figyelmet az *állami támogatások és adókedvezmények megoldatlan kérdésére*, ennek eredményeként az Európai Bizottság 1998 végén közzétett Közleményében tisztázza, hogy mely *rendelkezések minősülnek károsnak* az egységes piac működése szempontjából.<sup>13</sup>

A kódex az államok önkéntes, egyoldalú kötelezettségvállalásával érvényesülhet – így be nem tartásának szankciói sincsenek –, de jelentőségét mi sem jelzi jobban,

---

international taxation, International tax advice and evasion, Paris OECD, 1987  
<http://www.oecd.org/dataoecd/52/35/40210055.pdf>

<sup>11</sup> Offshore cégek, adóparadicsomok 2005/8 - Mozgástér <http://cegvezetes.cegnet.hu/2005/8/offshore-cegek-adoparadicsomok>

<sup>12</sup> Magatartási Kódex (ECOFIN Tanács 1997. december 01-ei ülésén elfogadott az (üzleti adózással kapcsolatos magatartási szabályokra vonatkozó határozata) Celex No. 398Y0106 (01). [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)., lásd még In: Erdős G. – Földes G. – Óry T. – Véghelyi M.: Az Európai Közösség adója, KJK Kerszöv, Budapest 1999. 136-140. o.

<sup>13</sup> A közlemény részletes elemzését ld. Carlo Pinto: EC State Aid Rules and Tax Incentives: AU-Turn in Commission Policy (Part I-II.) European Taxation 8-9. (1999) In: Erdős G. – Dr. Óry T.: i.m. 32. o.

minthogy a kódex elfogadása bekerült a tagjelöltek által teljesítendő szabályok közé. A kódex aláírásával a részes államok azt vállalták, hogy nem vezetnek be a Közösségre nézve sérelmes rendelkezéseket, és 2003-ig megszüntetik az összes hatályban levő ilyen rendelkezést. *Alap gondolatként tartalmazza azt az elvet, miszerint minden olyan intézkedés sérelmes, mely alacsonyabb adóterhet eredményez, mint a tagállamban általában szokásos mérték. Alap gondolatként merül fel az is, hogy káros adóversenyről beszélhetünk abban az esetben is, ha valaki máshol járul hozzá a közszolgáltatásokhoz, közkiadásokhoz, és nem ott, ahol azt igénybe veszi.*

A Magatartási Kódexet megelőzte az OECD kezdeményezésében megszületett Jelentés<sup>14</sup> a káros adóversenyéről, mellyel az OECD vált az adókedvezmények és adóparadicsomok elleni általános nemzetközi fellépés fórumává. Az OECD 1998-ban útjára indította programját mellyel azt a célt kívánta elérni, hogy összehangolt nemzetközi intézkedésekkel visszaszorítsák a *káros adópolitikai eszközöket*, amelyek inkorrekt módon befolyásolják az üzleti döntéseket. Ilyennek tekinthetők a nemzeti elbánástól eltérő, és ezáltal megkülönböztetést tükröző külföldi befektetőknek juttatott adókedvezmények, a pozitív vagy negatív diszkrimináció, a befektetési adókedvezmények. Ezzel az adott ország ugyanis eléri, hogy a külföldi tőke beáramoljon az országba, ugyanakkor gazdaságilag nem a működő tőkevonzás a cél, hanem a befektető országának *adókikerülése*.

A globalizáció, a nemzetközi kereskedelem és befektetések fellendülése maga után hozta az országok adórendszereinek a megváltoztatását. Az adóreformok fő motorjává vált a befektetési döntések adókedvezménnyel történő fellendítése, ezáltal az adózók körének szélesítése és az adóztatható jövedelem növekedése. Ez bizonyos esetekben nem minősül károsnak és a globalizáció pozitív hatásának is tekinthető, míg negatívuma, hogy az adózók sok esetben kivonták jövedelmeiket azokból az államokból, ahol a közszolgáltatásokat egyébként igénybe vették, de nem járultak hozzá a közkiadások költségének fedezéséhez, jövedelmüket pedig máshol „fialtatták”.<sup>15</sup>

Annak eldöntése, hogy egy adókedvezmény éppen káros adópolitikai eszköz, vagy ellenkezőleg befektetés-ösztönző hatású – nem egyszerű. Ezért az *OECD Káros Adóversenyéről Szóló Jelentése* a fogalmak tisztázásával próbálja elősegíteni az elhatárolást, egyben ajánlások megfogalmazásával segíti elő a helyes jogalkotási gyakorlatot. A káros adóverseny definíciója: Az OECD jelentés 3 kategóriába sorolja azokat az adórendszereket, melyek káros adóösztönzőket tartanak fenn:<sup>16</sup>

- a) Amikor egy adott ország nem, vagy csak nagyon minimális mértékben adóztatja meg a jövedelmeket.
- b) Az adott országnak jelentős bevételei származnak a vállalkozók jövedelmeinek adóztatásából, de az adórendszer olyan ösztönzőket alkalmaz, aminek következtében a nem sok földrajzi kötődést igénylő gazdasági, pénzügyi

<sup>14</sup> Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue OECD, Paris 1998; [www.oecd.org/pdf/M00004000/M00004517.pdf](http://www.oecd.org/pdf/M00004000/M00004517.pdf)

<sup>15</sup> Lásd erről bővebben Dr. Kakuk János: Legújabb eredmények a nemzetközi adózás területén, Pénzügyi Szemle 2002. 8. sz. 734-736. o.

<sup>16</sup> Dr. Kakuk János 736. o.

tevékenységből származó jövedelmeket csak nagyon alacsony mértékben adóztatja meg.

c) Az adott országnak jelentős bevételei származnak a magánszemélyek és jövedelmeinek adóztatásából, de az általános adókulcsai alacsonyabbak más országok adókulcsainál.

Értelemszerűen a *harmadik kategóriát* nem lehet minden esetben inkorrekt adópolitikának tekinteni, elsősorban azért, mert: az adott ország *tényleges adóterheket* ró az adózóra, tehát van bevétele belőle, és nem konkrét tevékenységet céloz. Ezzel szemben *károsnak* tekinti főként az adóparadicsomokat, az off-shore cégek alapítását és a fenti csoportosítás második kategóriájába tartozó adórendszereket.

*Miért tekinthető károsnak az adóverseny?* Az adóverseny, adókedvezmények károsnak tekinthetők a verseny szempontjából és torzítják a piaci versenyt az alábbiak miatt:

- azért káros, mert eltéríti a nemzetközi befektetéseket,
- elkedvetleníti az adózókat az önkéntes jogkövetéstől,
- átalakítja a közkiadások és az adók közötti kívánatos egyensúlyt,
- más országok növelni kényszerülnek a kieső bevétel miatt más adóalap után fizetendő adók terheit és
- az intézkedések növelik más országok adóigazgatási költségeit.

Amennyiben mindehhez zártkörű ösztönző rendszerek párosulnak, melyek nem engedik a speciális kedvezmények igénybevételét a belföldi adózóknak, valamint az ország nem vesz részt az információcserében, a közigazgatási- és jogrendszere nem nyílt és átlátható, és ahol az adózó megegyezhet az adóhatósággal az adó mértékéről akkor megállapítható, hogy káros következményeket előidéző adórendszerről van szó.<sup>17</sup>

*Az adóparadicsomok (off-shore cégek) a következő károkat okozzák versenytorzító hatásukkal:*<sup>18</sup>

- torzítják a pénzügyi és közvetve a reál-beruházások forgalmát,
- aláássák az adórendszerek integritását és igazságosságát,
- adómegkerülésre ösztönzik az adófizetőket,
- újrarajzolják az adófajták és a közkiadások rendszerét,
- az adóterheket a mobiljellegű adózási forrásokról a kevésbé mobilokra (munka, fogyasztás, tulajdon) helyezik,
- az adófizetők az adóhatóságok számára növelik az adminisztrációs költségeket és a kötelezettségek teljesítésének feltételeit.

A más országok kedvezőbb adórendszere által nyújtott kihívásokkal szemben több ország is úgy védekezik, hogy a verseny érdekében megváltoztatja saját adórendszerét, csökkenti az adómértéket, esetleg az adóalapot, vagy kedvezményeket, mentességeket iktat be. Mindezek elkerülése érdekében hívja fel az OECD és az Európai Unió a kormányokat a káros adóverseny elleni nemzetközi összefogásra. Mind az OECD Jelentése, mind az Európai Unió Magatartási Kódexe

<sup>17</sup> Dr. Kakuk János i.m. (18) 736-739. o.

<sup>18</sup> Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue i.m. (17) 16. o.

úgy veszi fel a harcot a káros adóversennyel szemben, hogy a követő országok megpróbálják elkerülni jogalkotásukban a káros adópolitikai eszközök alkalmazását.

Simon István<sup>19</sup> a fentiekhez kapcsolódóan hasonló véleményének adott hangot – bár nem a káros adóverseny elleni harc példájával –, amikor is leírta, hogy sokan ma Magyarországon a jövedelmüket alacsony adókulcsú államokba irányítják. Ez pedig felvet egy nagyon fontos alkotmányossági kérdést szerinte, vagyis „dönthet-e a közösség tagjai által befizetett közpénzekről, ennek terhére hitelek felvételéről képviselőként vagy állami vezetőként az, aki az arányos közteherviselés elvének megfelelően befizetéseivel nem vesz részt e közösségi pénzalapok létrehozásában? A magam részéről azt gondolom, hogy nem.”<sup>20</sup>

Az arányos közteherviselés alapvető követelménye a mai napig nem teljesül maradéktalanul, sőt egyre többen hallani az állami bevételeket több százmillió forinttal megrövidítő adózói magatartásokról. A probléma abban rejlik, hogy bár senki nem akar magától önkéntesen hozzájárulni az állami kiadásokhoz, azonban mindenki elvárja, hogy a közszolgáltatások, a közfeladatot ellátó intézmények jól működjenek. A közszolgáltatásokat (közutak használata, tömegközlekedés igénybevétele, egészségügyi ellátás ingyenes igénybevétele, államilag finanszírozott felsőoktatás igénybevétele stb.) mindenki szívesen veszi igénybe, szinte észre sem vesszük használatukat, ugyanakkor a hozzájárulást már nem teljesítjük önként, és általában sokalljuk is. E kettős igényt azonban nem lehet egyszerre kielégíteni, ezért van szükség egy olyan deklarált megfogalmazásra, fogalmak pontosítására, amelyek a legalapvetőbb állami érdeket juttatják érvényre. A fentiekén kívül azonban még számos helyen hagyott nyitott kérdést az alkotmányos és az Alaptörvényi szabályozása a közteherviselés elvének. A következőkben vizsgáljuk meg, hogy a régi Alkotmány és az új Alaptörvény milyen tartalommal látta el a közteherviselés elvét.

**2.3. A közteherviselés elvének tartalma a régi Alkotmányban.** Az Alkotmány 70/I.§. „ Minden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni.”

A közteherviselés elve meghatározta és kimondta a régi Alkotmányban, hogy:

- Kiket kötelez az állam befizetésre? (meghatározta az alanyi kört.)
- Általában mi után írható elő befizetési kötelezettség, és mi képezheti a befizetés alapjait? (adóforrás kérdése)
- Mit jelentenek a közterhek?
- Mit értünk a „jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelő” hozzájárulás alatt? (teherviselő képesség)

Elsőként megállapíthatjuk, hogy ez az alkotmányos alapelv konkrétan kijelöli azon személyek körét (adóalanyi kör kérdése), akiket az állam fizetésre kötelez. Már a történelem során is bebizonyosodott, hogy az állam költségeinek a fedezéséről a polgárok kötelesek gondoskodni. Adam Smith (1776) is

<sup>19</sup> Simon István: A közpénzügyek szabályozása az alkotmányban – tervezet Pázmány Law Working Papers, 2011/16. Pázmány Péter katolikus Egyetem, Budapest, <http://www.plw.jak.ppke.hu>, 15. o.

<sup>20</sup> Ld. ugyanott Simon (2011) 15. o.

megfogalmazta, hogy minden polgár a képességei szerint köteles az adózást viselni, az adó legyen általános, igazságos, olcsó és kényelmes.<sup>21</sup> Már az Emberi és Polgári Jogok Nyilatkozatában is megjelent a Francia Forradalom idején, hogy "A karhatalom és a közigazgatás költségeinek fedezéséhez nélkülözhetetlenül szükséges mindenkinek a közös hozzájárulása, kinek-kinek a képességei szerint a polgárok összessége közt egyenlően kell elosztani."<sup>22</sup> Klicsu álláspontja szerint ez a dokumentum a képesség szerinti adózás követelményét tette kötelezővé, ugyanakkor a dokumentumból az is kiderül, hogy az állam feladatokat lát el, – karhatalom, közigazgatás – ami kiadásokkal jár, és az állam költségeihez a polgároknak hozzá kell járulniuk. A régi Alkotmány a jövedelemmel és a vagyonnal rendelkező természetes és jogi személyeket, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeteket kötelezi az állami közterhekhez való hozzájárulásra, tehát a magánszféra alanyait, és nem az állami szervezetet. Azokat a személyeket (természetes, jogi és nem jogi személyeket), akiknek a mellérendelt felek közötti kapcsolataikból van jövedelmük, vagyonuk. Az állam tehát a saját költségvetési szerveit nem adóztatja meg, amíg azok közfeladatokat látnak el, amely közfeladatokat a közbevételekből finanszíroznak, és nem vállalkoznak. Hogy miért a magángazdaságból és a magánszemélyektől veszi el az állam közbevételek<sup>23</sup> jogcímén a jövedelem, vagyon, bevétel egy részét, arra az állami gazdálkodás jellemzői és a vállalkozási tevékenység jellemzőinek különbségei adnak választ.

A vállalkozási tevékenység jellemzői:

- termelő vagy szolgáltató (gazdasági) tevékenység végzése,
- bevételeit mellérendelt felektől, mellérendelt jogviszonyokból szerzi,
- üzletszerűség jellemzi: azaz rendszeresen végzi a tevékenységét, nyereség – vagy haszon szerzés céljából,
- saját felelősségére vállal kockázatot.

Ezzel szemben az állami gazdálkodás jellemzői:

- az állam közfeladatot lát el, és nem végez termelő és magánjogi értelemben vett szolgáltató (gazdasági) tevékenységet, közszolgáltatást nyújt,
- bevételeit alá –főlérendeltségi kapcsolatból, közjogi viszonyból szerzi adók, illetékek, járulékok, hozzájárulás, bírság vagy díj formájában,
- nem üzletszerűen végzi a közszolgáltató tevékenységét, közfeladatok ellátását,
- nem nyereségszerzés a célja, hanem az államháztartás egyensúlyának a fenntartása,
- nem vállal kockázatot az állami gazdálkodás során,
- a magángazdaságban keletkezett jövedelem, vagyon egy részét elvonja és központosítja adó, illeték, járulék, hozzájárulás, bírság vagy díj formájában.<sup>24</sup>

<sup>21</sup> Smith, Adam: *A nemzetek gazdasága 1776* An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, W. Strahan and T. Cadell, London, 1776, hivatkozik rá: Klicsu (2011) 1. o.7. lábjegyzetben.

<sup>22</sup> Klicsu (2011) 2. o.

<sup>23</sup> 1992. évi XXXVIII. törvény 10. §. (2) sorolja fel a közbevételek fajtáit: Fizetési kötelezettség elsősorban adó, illeték, járulék, hozzájárulás, bírság, vagy díj formájában írható elő.

<sup>24</sup> 1992. évi XXXVIII. törvény 10. §. (2) bekezdés



Mivel tehát az állam nem termel és nem szolgáltat, nem termel jövedelmet, nincsenek magánbevételei, viszont a kiadások, állami szervek fenntartásához szüksége van bevételekre, ezért a közbevételeket, csak a termelő szféra alanyaival és a magánszemélyekkel fizettetheti be.

Az államháztartásról szóló törvény<sup>25</sup> még tovább bontja a befizetésre kötelezettek körét azzal, hogy kibővíti a kört a belföldi és külföldi magánszemélyekkel, jogi személyekkel és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetekkel, és a vagyon, valamint a jövedelem mellett a bevétellel rendelkezést is az állami fizetési kötelezés feltételévé teszi. A külföldön tartózkodó polgárok megadóztatása a pénzügyi felségjog kérdéskörébe tartozik, és már régen felmerült az alkotmányok történetében. A pénzügyi felségjog része az állam felségjogának, az a része, amelynél fogva az állam pénzügyi joghatóságot gyakorol. Tartalma: az állam deklarálja, hogy tényleges hatalma van a közpénzügyek felett, az idevágó döntések meghozatalában.<sup>26</sup> Azaz, hogy kire, mire és milyen hatállyal terjeszti ki az adóztatás jogát. A külföldi magánszemélyek akkor kötelesek adót fizetni Magyarországon, ha itt szerzik meg a jövedelmet, és kettős adóztatás elkerülése tárgyában kötött nemzetközi egyezmény mást nem ír elő. Az Áht. már kiterjeszti a külföldiekre is az adófizetési kötelezettséget, tehát bővíti az alkotmányos alanyi kört. A bevétel pedig a befizetési források körét azért növeli, mert a bevétel általában több mint a jövedelem, a bevételből különböző levonásokkal (költség, költséghányad) számítjuk a jövedelmet.<sup>27</sup> A vagyonnal, jövedelemmel, bevétellel rendelkezés az adóforrások körét kijelöli, de ez nem teljes, és nem az adótárgyak megjelölését jelenti, mint ahogy arra Simon és Klicsu is hivatkozik a tanulmányában.<sup>28</sup> Az adótárgyak között ugyanis a valóságban szerepel, de az alkotmányos szövegben nem szerepel például az áruk forgalma, a fogyasztói adók köre, az energiaadó, a jövedéki adó, hogy csak egy párat említsünk a kimaradt adótárgyak és adótárgyakat érintő adófajták köréből. Az Alkotmánybíróság határozata azt mondja ki, hogy a közteherviselést előíró alkotmányos szabály értelmében a kiválasztott gazdasági forrás bármi lehet, csak a jövedelemmel és a vagyonnal összefüggésben kell állnia.<sup>29</sup> Ahogyan azt Klicsu kifejtette, az Alkotmánybíróság gyakorlata egyértelműen kimondta 2006-ot követően, hogy az adótárgy szinte bármi lehet, továbbá csak az olyan adó alkotmányellenes a 70./I.§. – ba ütközés miatt, amely az adóforrást a túlzott mértékénél fogva ellehetetleníti.<sup>30</sup> Ilyen volt például az elvárt adó kategóriája, amit az Alkotmánybíróság

<sup>25</sup> 1992. évi XXXVIII. törvény 10. §. (1) bekezdés

<sup>26</sup> Nagy Tibor: A pénzügyi jog alkotmányos alapjai, Acta Facultatis Politico-Iuridice Universitatis Scientiarum Budapestinensis de Rolando Eötvös Nominata, Tomus V. Fasciculus 2. Budapest, 1963.39.o.

<sup>27</sup> Lásd 1995.évi CXVII.törvény a személyi jövedelemadóról 4.§. A jövedelem lehet a bevétel egésze, a bevétel költségekkel csökkentett része, vagy a bevétel meghatározott hányada.

<sup>28</sup> Simon (2011) 16.-19. o.; „a jövedelem és a vagyon szavak nem adótárgyra vonatkoznak.” Klicsu (2011) 4. o.

<sup>29</sup> Alkotmánybíróság 61/2006.(XI.5.) AB határozat, ABH 2006,674. hivatkozik rá Klicsu (2011) 23. lábjegyzet 4. o.

<sup>30</sup> 620/B/1992. AB. határozat, ABH 1994,539,541,44/1997.(XI.19.)AB határozat és lásd még a többit: in Klicsu (2011) 31. lábjegyzet 6. o.

alkotmányellenesnek minősített határozatában.<sup>31</sup> Az Alkotmány „jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően „megfogalmazás a fizetőképesség elvét és a teljesítőképesség illetve teherviselő képesség elvét is magában foglalja, mint ahogyan azt Simon kifejti tanulmányában. Simon kitér arra is, hogy a megfelelő szó az arányos közteherviselés követelményét fogalmazza meg.<sup>32</sup>

A következő kérdés, amit felvet a közteherviselés elve, hogy mi minősül köztehernek? A közteher fogalmát vizsgálva sokféle fogalommal találkozhatunk.<sup>33</sup> Nagy Tibor 1963-ban íródott tanulmányában nem a közteher fogalmát, de az alkotmányos adó fogalmát igen. Véleménye szerint az alkotmányok a közadók adójellegű közterhek kategóriára gondolnak, de ezek szerinte pontos további törvényi meghatározást igényelnek.<sup>34</sup> A közteher fogalmát a magyar törvények sem fejtik ki. Valójában a közteher fogalma két oldalról közelíthető meg: a befizetők szemszögéből, és az állam szemszögéből. A befizetők szemszögéből nézve a teljesítendő és teljesített állami befizetéseket, fizetési kötelezettséget nevezhetjük köztehernek, hiszen a közbefizetések a befizetők oldaláról nézve tehernek, kiadásnak minősülnek, az állam oldaláról tekintve viszont bevétel, azaz közbevétel és mint ilyen ide tartozik minden, amit az állam ebben a körben meghatároz. Az Alkotmány nem részletezi a közteher és a közbevételek típusait, de ez nem is feladata, a részletezőbb törvénynek azonban már igen. Ezt a feladatot az államháztartási törvény megoldja, felsorolása szerint az állam fizetési kötelezettséget adó, illeték, járulék, hozzájárulás, bírság vagy díj formájában írhat elő.<sup>35</sup> A közteher ugyanakkor – kiterjesztő értelmezésben - az állam oldaláról nézve nemcsak a közbevételt jelenti, de azt a feladatot is jelenti, amit el kell látnia, amelyeket a beszedett közbevételekből finanszíroznia kell. Ezek szerint a közteher – kiterjesztő értelmezésben - teher a befizetők, adófizetők oldaláról nézve, mert bevétel, jövedelem vagy vagyoncsökkentést eredményez, és teher az állam oldaláról nézve is, mert a társadalom közös szükségleteinek a kielégítése igényt veti fel és ily módon közfeladat ellátási kötelezettséget jelent. Azonban megállapíthatjuk, hogy a jogi irodalom a közteher alatt kizárólag az állami/közbefizetéseket érti. Az Alkotmánybíróság 544/1997.sz AB határozatában található erre a fogalomra nézve elvi állásfoglalást.<sup>36</sup> Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy nem terheli alkotmányellenes mulasztás a jogalkotót azért, mert sem az Szja törvény, sem az Áfa törvény nem tartalmazza az adó jogi fogalmát, és az alkotmány is csak a közteherről szól, mivel megfelel a jogbiztonság követelményeinek, hogy az adózás rendjéről szóló törvényből, az államháztartási törvényből és az Alkotmányból levezethető az adó fogalma, az adóztatás egészére vonatkozóan. Az Alkotmánybíróság azzal is érvelt, hogy a norma érthetőségének vizsgálatánál a jogtudomány megállapításai éppúgy figyelembe jönnek, mint az,

<sup>31</sup> 8/2007.(II. 28.) AB határozat hivatkozik rá: Klicsu (2011) 28. lábjegyzet 5.o.

<sup>32</sup> Lásd erről bővebben Simon (2011) 13-19.o.

<sup>33</sup> Lásd például. [http://www.cegkamat.hu/fogalomtar/article\\_hid=2](http://www.cegkamat.hu/fogalomtar/article_hid=2) letöltés ideje: 2011.02.21.

<sup>34</sup> Nagy Tibor (1963) 44. o.

<sup>35</sup> 1992. XXXVIII. törvény 10. §. (2) bekezdés

<sup>36</sup> Tersztyánszkyné Dr. Vasady Éva: A Magyar Alkotmánybíróság pénzügyi tárgyú döntései, Pénzügyi Jogot Oktatók Konferenciáinak előadásai (szerkesztette: Erdős Éva) 2006-2009, Novotni Kiadó, Miskolc, 2010. 19. o.

hogy az Alkotmány által használt közteherviselés a történeti jogfogalmak egyike, amelynek egyértelműsége a hosszú léte kapcsán kialakult, érthetősége igazolható. Az Alkotmánybíróság értelmezése szerint az adó a közkiadások finanszírozásának egyik forrása. Az adó bármilyen közkiadás fedezésére felhasználható, a felhasználásával kapcsolatos követelmény csakis annyi, hogy abból az állami feladatok teljesítésével összefüggő költségeket, kiadásokat fedezzék. Az állam feladatait az Alkotmány és külön jogszabályok határozzák meg.<sup>37</sup> A közkiadások finanszírozásához szükséges pénzalap előteremtése, és ennek keretében az adók meghatározása, és annak elosztása, Alkotmányból és más jogszabályból folyó jogosultság az állam számára. Ezt a jogosultságot, vagyis az adóztatás közhatalmi jogát és az állami költségvetés megállapításának hatáskörét az Országgyűlés a törvényekben gyakorolja.<sup>38</sup>

A régi Alkotmány közteherviselés elve a közterhekhez való hozzájárulást írta elő kötelezettségként, azaz az állami bevételekhez történő, jövedelemmel és vagyonnal arányos hozzájárulási kötelezettséget. A közteherviselés elve szűk értelmezésben az állami bevételek oldaláról közelíti meg a kérdést. A problémát ebben a leegyszerűsített értelmezésben az jelenti, hogy a régi Alkotmány megfogalmazása nyíltan nem mondta ki, hogy a közteherviselés elve egyben azt a kötelezettséget is jelenti, hogy a közös szükségletek kielégítéséhez kell hozzájárulni. Az Alkotmány szövegéből hiányzott az állam kiadási oldaláról történő megközelítés, bár az Alkotmánybírósági gyakorlat<sup>39</sup> és a közteherviselés elvének történeti megközelítése<sup>40</sup> már magában foglalta azt az elvet is, hogy a közteherviselés alapján a közkiadásokhoz, közszükségletekhez is hozzá kell járulni. mint ahogyan azt már korábban is említettem, a már hivatkozott francia Emberi és Polgári Jogok Nyilatkozatában a közfeladatok, a közkiadásokhoz való hozzájárulást írták elő. Adam Smithnél viszont a közbevételek oldaláról fogalmazódik meg a közteherviselés elve: „Minden polgár a képességei szerint köteles az adóztatást viselni, az adó legyen olcsó, igazságos, általános és kényelmes.”<sup>41</sup>

### **3. A közteherviselés elvének tartalmi követelményei és az új Alaptörvény rendelkezései**

**3.1. Az új Alaptörvény közteherviselési elvének kritikája, a közteherviselés elvének tartalmi követelményei.** A történeti példákban is látható, hogy a leírt szavaknak egyenként is milyen nagy jelentősége van, és nem mindegy, hogy mit is értünk egy-egy definíció alatt. Nézzük tehát az új Alaptörvény közteherviselés elvének megfogalmazását, és azt hogy hogyan felel meg a tartalmi követelményeknek.

<sup>37</sup> Bár ebben a meghatározásban sok a hiányosság, felsorolásszerűen egyik törvényben sem találjuk meg a közfeladatok fajtáit, csoportjait.

<sup>38</sup> Tersztyánszky Dr. Vasady Éva (2010) 19-20. o.

<sup>39</sup> Klicsu (2011) 2-es lábjegyzet 1. o.

<sup>40</sup> Klicsu (2011) 2. o.

<sup>41</sup> Lásd: Klicsu 6-7. lábjegyzet, Klicsu (2011) 1. o.

Az Alaptörvény már abban is eltér a régi Alkotmány közteherviselés elvének megfogalmazásától, hogy nem egyetlen helyen, egyetlen mondatban fogalmazza meg a közteherviselés alapelvének lényegét, hanem két különböző helyen, 3 mondatban foglalkozik a közteherviselés elvével. Az egyik az Alaptörvény XXX. cikke, melynek (1) bekezdése értelmében: „Teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez. „ XXX. cikk (2) bekezdése: „A közös szükségletek fedezéséhez való hozzájárulás mértékét a gyermeket nevelők esetében a gyermeknevelés kiadásainak figyelembevételével kell megállapítani.”

Alaptörvény 40.cikk: „A közteherviselés és a nyugdíjrendszer alapvető szabályait a közös szükségletek kielégítéséhez való kiszámítható hozzájárulás és az időskori létbiztonság érdekében sarkalatos törvény határozza meg. Látható, hogy az Alaptörvény szakított az eddigi megfogalmazással és új szemszögből közelíti meg a közteherviselés elvét, azonban azt is megállapíthatjuk, hogy számos további értelmezést és pontosítást igénylő kérdés merül fel az új közteherviselési elv elemzésénél. Ilyen tisztázandó kérdések: a teherbíró képesség fogalma, behatárolása; a gazdaságban való részvétel alatt mit értünk; közös szükségletekbe mi tartozik bele, a gyermeknevelési kiadások körülírása, pontosítása; és mit értünk kiszámítható hozzájárulás alatt.

Az előző fejezetben leírt elemzés alapján megállapítható, hogy a közteherviselés elve milyen tartalmi elemeket foglal magában. A tartalmi elemek további hiányosságokat és pontosítást vetnek fel az alábbiak szerint:

**3.1.1. A befizetői kör, alanyi kör meghatározása, pontosítása.** Az Alaptörvény mindenkit kötelez a közszükségletekhez való hozzájárulásra. A „mindenki” jelző túl általános, mindenképpen külön törvényi meghatározást tesz szükségessé. Kérdés még, hogy külföldi és belföldi személy kötelezhető-e befizetésre? Álláspontom szerint nem az Alaptörvény feladata tovább bontani a kört a külföldi, és belföldi befizetők vonatkozásában, hanem ennek tisztázása is külön törvényi meghatározást és pontosítást igényel.

**3.1.2. Az arányos közteherviselés előírása, az arányosság – igazságosság kérdése.** Az arányosság kérdése a régi Alkotmányban „a jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően” fordulatból volt levezethető. Az arányosságot a „megfelelő” szó használata jelentette,<sup>42</sup> és mint ahogyan azt Simon István is megállapította: a két szó jelentéstartománya ugyan nem azonos, azonban az adózás körében nem hordoznak lényegi különbséget. A határ az igazságtalan, aránytalan adó, ami már Alkotmányellenes. A lényeges szempont Simon szerint – amivel egyetértek – a degresszív adómérték kizárása, amikor az alacsony adósávba tartozókra hárulna aránytalanul nagy adóteher a degresszív adózás miatt. Simon megállapítja, hogy az arányos közteherviselés határa az alábbiakat követeli meg:

- (1) a létfenntartást biztosító (létminimum) adómentessége
- (2) a családi szükségletek kielégítését szolgáló jövedelem adómentessége
- (3) az össz-adóteher arányossága.

---

<sup>42</sup> Lásd Simon (2011) 13-16. o.

Az összes adóteherre vonatkozóan Simon álláspontja, hogy a degresszivitást a magyar adórendszerben a közvetett adók okozzák, és a degresszív terhelést a – különösen az egykulcsos adómértéket alkalmazó jövedelemadóztatás esetén – az össz-adóteher korlátozásával lehet mérsékelni. A konfiskáló adóelmélettel kapcsolatban megemlíti, hogy a konfiskálás jelentésénél is csak az elfogadható mértéken túli adóztatás lehet a kiinduló pont.<sup>43</sup>

Az Alkotmánybíróság az arányosság kérdésénél soha nem az össz-adóteher egészének arányosságát vizsgálja, ezt nem is teheti meg, mert nincs rá felhatalmazása, hanem az egyedi ügyekben az adott jogszabályra vonatkoztatva folytatja le vizsgálatát. Több döntés is kimondta, hogy az már nem adó, ami az adóalany ellehetetlenülését eredményezi.<sup>44</sup> Ez a megállapítás egyben az igazságosság kérdését is megerősíti, nevezetesen nem lehet igazságos az az adó, amelyik az adóalanyra korlátlanul nagy terhet ró. A teherbíró képesség kérdésnek elemzése azonban már átvezet a következő tartalmi kérdéskörre.

**3.1.3. A teljesítőképesség, teherbíró képesség elve, és korlátai.** Az alaptörvény a fenti elméleteken kívül a "teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően" szavakat használja és beilleszti a XXX.cikk (2) bekezdésében a korlátot is a gyermeknevelés kiadásainak figyelembevételével szavak használatával. Az általános tartalma a teherbíró képesség meghatározásának így már vannak korlátai az Alaptörvényben, változott viszont ez a meghatározás a korábbi Alkotmányos szöveghez képest, mivel a jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően szövegről áttért a konkrétan megjelölt korlátokra. A korlátok további értelmezése és kibontása azonban úgy gondolom, hogy a sarkalatos törvényre fog tartozni, annak hiányában viszont további jogértelmezésre lesz szükség.

**3.1.4. A közteher fogalmának konkretizálása.** Külön sarkalatos törvényben kell meghatározni a közteher fogalmát is. Mindenesetre megállapítható, hogy az új Alaptörvény nem a közbevételek, közbefizetések oldaláról közelíti meg a klasszikus közteherviselés elvét, hanem a kiadási oldalról, a közszükségletek oldaláról. Ez annyiban jelenthet problémát, hogy az államháztartási törvényben a befizetések fajtáit konkrétan meghatározza a törvény, míg a közkiadások nincsenek pontosan meghatározva és felsorolva, a közszükségletekre az államháztartási törvény azt írja elő, hogy az állami feladatok tartalmát és követelményeit külön törvények írják elő.<sup>45</sup> Külön törvények közül viszont csak a helyi önkormányzatokról szóló törvény<sup>46</sup> sorolja fel pontosan a helyileg ellátandó kötelező és szabadon választott állami feladatokat. Szükség lenne tehát egy olyan törvényre, ami konkretizálja és felsorolja pontosan az állami feladatokat.

<sup>43</sup> Simon (2011) 16. o.

<sup>44</sup> 1531/B/1991. AB határozat: Az Alkotmánybíróság az adó mértékét nem vizsgálja, az csak akkor vet fel alkotmányossági kérdést, ha olyan túlzott mértékű (konfiskatórius jellegű), hogy az adóalany ellehetetlenülését idézi elő. 1558/B/1991. AB határozat lásd: Tersztyánszky Dr. Vasady Éva (2010) 21. o.

<sup>45</sup> 1992. évi XXXVIII. tv. 9. §. (2) bekezdés

<sup>46</sup> 1990. LXV. tv. 8. §.

**3.1.5. Mit értünk pontosan a közszükségletekhez való hozzájárulás alatt? A közszükségletekbe pontosan mi tartozik bele?** Az Alaptörvény tehát már a kiadási oldalról megközelítve határozza meg a közteherviselés elvét. A közszükséglet – közkiadás – közfeladat egymásból következő fogalmak. Az állam a közszükségleteket közfeladatok ellátásának formájában elégíti ki, a közfeladatok ellátásához szükséges fedezetet pedig közterhek ( adók, adójellegű befizetések) előírásával és megállapításával biztosítja. A közszükségletek, közfeladatok fogalmának konkretizálása, felsorolása eddig hiányzott a külön törvényekből, viszont a közeljövőben megalkotandó sarkalatos törvény megoldhatná ezt a problémát.

**3.1.6. Az adóforrás (gazdasági forrás) megjelölése.** Ez a tartalmi elem visszatér a teherbíró képesség elvéhez, mivel az Alaptörvény nem hivatkozik már a jövedelmi és vagyoni viszonyokra, ezeket a fogalmakat a teherbíró képesség, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelő kifejezések veszik át. Úgy gondolom, hogy e fogalmak azonban több vitát vethetnek fel, mivel az adóforrás nincs behatárolva, és kérdéses hogy hol kell meghúzni a határt. Beletartozik „ a teherbíró képességének megfelelően” kifejezésbe az egyes egyén jóléte által elért teherbíró képesség,<sup>47</sup> vagyis az életszínvonal függvényében állapítjuk-e meg a teherbíró képességet, vagy csak a létminimum teherbíró képességét értjük alatta? A teherbíró képesség labilis megfogalmazás, bizonytalan jogi fogalom, mindenki mást érthet alatta, és egyedi elbírálás tárgyát képezheti. A teherbíró képesség ugyanolyan bevételnél is más lehet az adózónak, változhat az éppen esedékes kiadásai miatt. A kötelező – nemcsak állami – befizetések, úgymint a hiteltörlesztés, rezszi költségek emelkedése, a gyermeknevelési kiadások emelkedése, ugyanolyan bevételnél és jövedelemnél is megemelhetik és változtathatják az egyén teherbíró képességét. Nem lenne jó, ha maga az egyén bírálhatná el, hogy az adófizetés a teherbíró képességeit meghaladja-e vagy sem. Az önkéntesség nem tartozik az adóztatás fogalma alá, nem is fér meg azzal, de egyedi esetekben a teherbíró képesség túl általános megfogalmazása miatt esetleg sor kerülhet rá, hogy az egyén önállóan akarja elbírálni a saját teherbíró képességének a határát. Ugyanígy a gazdaságban való részvétel megfogalmazás is túl általános. Ezért úgy gondolom, hogy a közteherviselés elvéről külön meghozandó törvényben az adóforrást és mégis be kell határolni, és ezzel együtt a létminimum adómentességét is deklarálni kell.

A fenti kérdésekben tehát külön törvény(ek) határozhatnák meg és pontosíthatnák a fogalmakat.

**3.2. Összefoglalás – záró gondolatok.** Az eddigi elemzésből leszűrhetjük, hogy mindenképpen kiegészítésre szorul az Alaptörvényben meghatározott közteherviselés elve az alábbi pontokban:

---

<sup>47</sup> Ebben az esetben ugyanis véleményem szerint más és más lehet a teherbíró képesség megítélése az egyes egyének által. Lehet, hogy valaki nagyon alacsony életszínvonalnál is jól érzi magát, és akár több terhet vállal, mint más, aki magasabb életszínvonalából nem engedve a teherbíró képességének a határára hivatkozással tagadná meg az adófizetést.

- a) Megállapíthatjuk, hogy az új Alaptörvény szerinti alapelvi megfogalmazásban átkerült a hangsúly a közbevételekről, közbefizetésekről a társadalom közös fogyasztására, azaz a közös szükségletekhez való hozzájárulásra. Álláspontom szerint ezzel közelebb kerültünk az EU adóharmonizációs előírásaihoz, hiszen egyértelművé teszi az Alaptörvény, hogy mindenkinek – teherbíró képességének megfelelően – részt kell vennie a közös szükségletek fedezésében, azaz nyíltan kimondásra került, hogy a közszolgáltatásokhoz mindenkinek hozzá kell járulnia. Innen már csak egy lépés annak deklarációja is, hogy mindenki ott köteles a közös szükségletekhez hozzájárulni, ahol azt igénybe veszi. A közteherviselés elvének ilyen jellegű kiterjesztésével az Alaptörvény adós maradt ugyan, de a kiegészítésként szánt sarkalatos törvény még pótolhatja a hiányt. Ezen elv lefektetésével tehát a káros adóverseny elleni harc EU-s követelményének is eleget tennénk. Természetesen ez az elv nem jelenti azt, hogy amennyiben egy magyar állampolgár külföldön dolgozik, akkor ott fizessen adót, hiszen az már a nemzetközi adózás kompetenciáját érintené. Semmiképpen sem gondolom, hogy a kettős adóztatási egyezmények körébe tartozó kérdést az Alaptörvénynek kellene rendeznie. Ilyen módon viszont kiküszöbölhető lenne az offshore társaságok hazai adómentessége, és az offshore társaság tulajdonosait, vagyis a társaságot azokban az országokban is megadóztathatnák, ahol valójában a tevékenységüket végzik, és ily módon igénybe veszik a közszolgáltatásokat, de ahhoz nem járulnak hozzá. Az ilyen típusú magatartásokat az Európai Unió adójoga a káros adóverseny fogalmába sorolja, és mint ilyet, tiltja. Az elvet ezért is fontosnak tartanám rögzíteni, ügyelve a megfogalmazás tisztaságára.
- b) Az új Alaptörvény előírja, hogy a hozzájárulásnak kiszámíthatónak kell lennie, de nem foglalkozik azzal, hogy milyen alanyi kört és milyen adótárgyakat fog érinteni a hozzájárulási kötelezettség. Az arányosság követelményét pedig újszerű megfogalmazásban érti, a megfelelően szó használatával. Ez mindenképpen pontosítást igényel.
- c) Az új Alaptörvény előírja, hogy sarkalatos törvény határoz a közteherviselés alapvető szabályairól. Ezzel egyetértek, de a nyitva hagyott kaput a törvénynek majd be kell zárnia, és a tisztázásra váró fogalmakat tárgyalnia kellene. Az Alaptörvény ugyanis nyitva hagyta azt a kaput, hogy mit fog érteni közterheken, milyen közbevételei formákat fog előírni.
- d) Rendbe kell tenni, azaz ki kell fejteni, hogy mit ért közszükségletek alatt, vagyis az állam mihez kérheti a hozzájárulásunkat? Ez igen kényes kérdés, és ha megnézzük a régi Alkotmány is csak a legfontosabb állami feladatokat sorolta fel, úgymint, alap egészségügyi ellátás, szociális biztonság, oktatás, felsőoktatás, környezetvédelem, honvédelem stb. A jelenlegi Alaptörvény is fukarul bánik az állami feladatok felsorolásával, így előreláthatólag, ha törvényben nem rendezik, problémaforrást fog jelenteni a közszükségletek értelmezése.
- e) Az igaz, hogy a XXX. cikk (2) bekezdése már említi, hogy „a gyermeket nevelők esetében a közös szükségletek fedezéséhez való hozzájárulás mértékét a gyermeket nevelők esetében a gyermeknevelés kiadásainak a

figyelembevételével kell megállapítani „, de ez felvet egy újabb kérdést: Mennyi legyen az a kiadás, amit figyelembe vehetünk a gyerekes családoknál?

- f) A 40. cikk említi, hogy a „közös szükségletekhez való kiadásnak kiszámíthatónak kell lennie”, de pontosan mit is értünk kiszámíthatóság alatt? a fogalom tisztázásánál segít a teherbíró képesség fogalmának tisztázása és a korlátok pontos meghatározása. Ennek teljes körű tisztázását a külön sarkalatos törvénynek kell megfogalmaznia.

A közteherviselés elve tehát megújult az alaptörvényben, azonban számos nyitott kérdést hagy az Alaptörvényi szabályozás maga után. A megalkotandó sarkalatos törvényben az eddigiekben ismertetett hiányosságokat még pótolni lehet, és szerintem kell is. Amennyiben a külön törvény nem fog rendelkezni a nyitott kérdésekről, úgy a gyakorlat fog rámutatni a hiányosságokra, és az esetleges perekben a jogértelmezés szerepe fog megnőni a gyakorlat által felvetett kérdések tisztázásában. Az Alkotmánybíróság jogértelmező gyakorlatának lehetőségét azonban az adókérdések vonatkozásában kiiktatták<sup>48</sup> az Alkotmányból, ezért különösen nagy szerepe lenne az értelmező, külön megalkotandó sarkalatos törvénynek, valamint az újonnan felállítandó Közigazgatási Bíróság gyakorlatának.

---

---

<sup>48</sup> Lásd: 1949. évi XX. törvény: Alkotmány 32/A. §. (2) bekezdés: A költségvetésről, a költségvetés végrehajtásáról, a központi adónemekről, illetékekről és járulékokról, a vámokról, valamint a helyi adók központi feltételeiről szóló törvényeket az Alkotmánybíróság akkor vizsgálhatja felül, ha az erre irányuló indítvány az alkotmányellenesség okaként kizárólag az élethez és emberi méltósághoz való jog, a személyes adatok védelméhez való jog, a gondolat, lelkiismeret és vallás szabadsága, vagy a magyar állampolgársághoz kapcsolódó 69. § szerinti jogok sérelmét jelöli meg, és nem tartalmaz egyéb okot.

(3) Az Alkotmánybíróság alkotmányellenesség megállapítása esetén megsemmisíti a törvényeket és más jogszabályokat. A költségvetésről, a költségvetés végrehajtásáról, a központi adónemekről, illetékekről és járulékokról, a vámokról, valamint a helyi adók központi feltételeiről szóló törvényeket az Alkotmánybíróság akkor semmisíti meg, ha azok tartalma az élethez és emberi méltósághoz való jogot, a személyes adatok védelméhez való jogot, a gondolat, lelkiismeret és vallás szabadságát, vagy a magyar állampolgársághoz kapcsolódó 69. § szerinti jogokat sérti.