

## AZ ARÁNYOS ÉS MÉLTÁNYOS KÖZTEHERVISELÉS ELVE\*

NAGY ZOLTÁN\*\*–PETRÓ ANGÉLA\*\*\*

A közteherviselés kérdése régóta foglalkoztatja mind a pénzügyi jogtudomány, mind az alkotmányjog képviselőit. A tanulmány a kérdéskör két részterületével foglalkozik, a létminimum és a közteher méltányos mértékével. Rámutat arra, hogy a szakirodalom számos képviselője a létminimum adómentességét a fizetőképesség korlátjaként értékeli, és annak a jogalkotó részéről történő elismerését sürgeti. Ugyanakkor fontos lenne a kérdést az emberi méltóság oldaláról is vizsgálni. Fontos kérdés a közteherviselés szempontjából, hogy mekkora mértékű közteher vezethető be, és mi az, ami már meghaladja az észszerűség korlátait. A joggyakorlat rámutatott arra, hogy ez a kérdés csak konkrét helyzetekben vizsgálható, amire jó példaként szolgáltak a különadóztatással és a helyi adókkal kapcsolatos jogesetek. A tanulmány érzékelteti, hogy a közteherviselés kérdése ugyan nem új kérdés, de mégis vannak folyamatosan felmerülő problémák a szabályozásával kapcsolatban, amelyre az elméletnek is keresnie kell a választ.

**Kulcsszavak:** közteherviselés, adó, létminimum, teherbíró képesség, alkotmányos elvek

The question of public burden sharing has been a concern for both financial jurisprudence and constitutional law for a long time. The study deals with two aspects of the question which the subsistence wage and the public burden are. It points out that many representatives of the literature consider the tax exemption of subsistence wage as a constraint on solvency and urges to be recognized by the legislation. At the same time, it would be necessary to examine the issue from the point of view of human dignity as well. The important questions of public burden sharing are: how much public money can be introduced and what is beyond the limits of reasonableness. The legal practice has pointed out that this issue can only be examined in specific situations, like

---

\* A tanulmányban ismertetett kutatómunka az EFOP-3.6.1-16-2016-00011 jelű *Fiatalodó és Megújuló Egyetem – Innovatív Tudásváros – a Miskolci Egyetem intelligens szakosodást szolgáló intézményi fejlesztése* projekt részeként – a Széchenyi 2020 keretében – az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap társfinanszírozásával valósul meg.

\*\* Dr. NAGY Zoltán  
PhD, habilitált egyetemi docens  
Miskolci Egyetem ÁJK  
Államtudományi Intézet  
Pénzügyi Jogi Intézeti Tanszék  
3515 Miskolc-Egyetemváros  
jogdrnz@uni-miskolc.hu

\*\*\* PETRÓ Angéla  
V. évfolyamos joghallgató  
Miskolci Egyetem ÁJK  
3515 Miskolc-Egyetemváros  
pangi1212@gmail.com

legal cases concerning taxation and local taxes. The study suggests, that the question of public burden sharing is not a new issue, however there are still problems with its regulation for what the theory needs to find answers.

**Keywords:** general and proportionate sharing of taxation, tax, subsistence level, sharing of taxation, constitutional basic principle

## BEVEZETŐ GONDOLATOK

A XVIII–XIX. században – a polgári forradalmak nyomán – sorra jelentek meg azok a dokumentumok, amelyek először fogalmaztak meg alapvető emberi jogokat és kötelezettségeket. E dokumentumok közül kiemelkedik a francia Emberi és polgári jogok nyilatkozata, amely nemcsak azért volt előremutató és példaértékű, mert az egyetemesség igényével fogalmazódott meg, hanem azért is, mert elsőként tartalmazta, hogy mindenkinek a képességi alapján kell hozzájárulnia a közigazgatás költségeihez.<sup>1</sup> A Deklaráció említett szövegezése hűen tükrözi az említett korszak jeles közgazdászának, Adam Smithnek a gondolatait, aki azt vallotta, hogy „mindenkinek képessége arányában, vagyis jövedelme szerint kell adóznia”.<sup>2</sup> (Már ekkor rögzítik a transzparencia elvét, vagyis azt, hogy az embereknek joguk van a pénz „felhasználását nyomon követni”.<sup>3</sup>)

Természetesen nem a XIX. században jelent meg először a javak igazságos elosztása iránti igény, hanem már jóval korábban. Az ókorban és a középkorban is számos filozófust (például Arisztotelészt vagy Aquinói Szent Tamást) foglalkoztattott ez a kérdés.<sup>4</sup> A téma szempontjából mégis a XIX. századot emelem ki, mivel ekkor keletkeztek azok a jogintézmények és elvek, amelyek napjaink társadalmi berendezkedésének szilárd alapjait képezik, vonatkoztatva ezt az arányos közteherviselés követelményére is.

A közteherviselés optimális kialakítása során a jogalkotó a közgazdaságtudomány eredményeire is támaszkodik. A szakirodalomban három fő elosztási elv kristályosodott ki, amelyek főként az adójog területén egymással konkurálva vagy egymást kiegészítve, de hatással vannak a közterhek megoszlásának gyakorlati megvalósulására. Ez a hármas a haszonelv, a fizetőképesség elve és a fejadóelv.

A fejadó elve értelmében – vagyoni helyzetétől függetlenül – magához a pusztán létezéshez kapcsolódóan mindenkinek ugyanannyit kell befizetnie az államkasszába. Az alanyok terhelése tehát formálisan megegyezik.<sup>5</sup> Mivel ennek gyakorlati alkalmazása folyamatosan szűkült, lényegében már nem bír valós relevanciával, és helyét a másik két elv vette át, ezért ezek kerülnek részletes bemutatásra.

<sup>1</sup> KLICSU László: Közteherviselés az új alkotmányban. *Pázmány Law Working Papers*, 2011/3., 3.

<sup>2</sup> SZILOVICS Csaba: *Az igazságos és arányos közteherviselés kialakításának magyarországi feltételeiről*. Inter-szféra Kft., Pécs, 2012, 11.

<sup>3</sup> Az Emberi és polgári jogok nyilatkozata XIV. cikk <http://mek.oszk.hu/00000/00056/html/228.htm>, 2017. október 9.

<sup>4</sup> SZILOVICS: i. m. 11.

<sup>5</sup> FÖLDES Gábor: *Adójog*. Osiris Kiadó, Budapest, 2001, 20–21.

A haszonelvű megközelítés szerint az egyén által teljesített befizetésnek korrelálnia kell az általa igénybe vett állami szolgáltatásokkal vagy a számára ezekből származó haszonnal. John Mill angol közgazdász és filozófus azzal érvelt ennek a kijelentésnek a gyakorlati kivitelezhetetlensége mellett, hogy előre meg nem határozható javak körét nem ruházhatunk fel meghatározott értékkel. Vagyis nem tudjuk előre meghatározni az állam által nyújtott szolgáltatások körét, és ezek pontos értéke sem határozható meg egzakt módon.<sup>6</sup> Az is felvetődik, hogy ha az embereknek csak olyan szolgáltatások után kellene fizetniük, amiket igénybe is vesznek, akkor lennének olyanok, akik inkább a nemfizetés mellett döntenének és így fontos állami szolgáltatásokból maradnának ki. (Ilyen abszurd helyzet lehetne például, hogy valakit azért nem részesít védelemben a rendőrség, mert nem járult hozzá a rendfenntartás költségeihez. Vagy hogyan határozhatnánk meg a rendvédelemből származó egyéni hasznot?)<sup>7</sup> A jogállamiság és a polgáraitól gondoskodó állam eszméivel összeegyeztethetetlenek ezek a felvetések. További ellenérvként említhető, hogy azok sem vehetnék igénybe a szolgáltatásokat, akik szeretnék ugyan, de anyagilag nem engedhetik meg maguknak. Ez a megfontolás nem vesz tudomást a rászorulókról. Ráadásul a megvalósítás során vélhetően hatalmas adminisztrációs terhet jelentene az állam számára az, hogy valamennyi területén tartózkodó esetén külön-külön számon tartsa, hogy ki, miből, mikor és mennyit vett igénybe. Ez szembenenne a költséghatékonyság követelményével is.

Ellenben a haszonelvűség mellett szólnak azok az érvek, amelyek szerint ez figyelembe veszi az egyének közötti eltérő fogyasztási igényeket, és az eltérő fizetési hajlandóságot. Ez a modell a változók behelyettesítésével rámutat arra, hogy adott esetben milyen adó bevezetése lenne a legmegfelelőbb. Ehhez azonban az ár- és jövedelemrugalmasság pontos meghatározására lenne szükség, amely a gyakorlatba nehezen átültethető, ezért ez az elv csak korlátozottan képes érvényesülni.<sup>8</sup>

A fizetőképességi elv arra mutat rá, hogy az emberek jövedelmével és vagyónával arányban kell állnia az adóknak. Ezek a típusú adórendszerek jellemzően redistributív hatásúak, azaz a magasabb jövedelmű adózóktól vonnak el forrásokat az alacsonyabb jövedelmű társadalmi csoportok fogyasztása érdekében.

## 1. AZ ARÁNYOSSÁG ALKOTMÁNYOS SZABÁLYOZÁSA

A korábbi Alkotmány és a jelenleg hatályos Alaptörvény közteherviselésre vonatkozó rendelkezései is egyértelműen a fizetőképesség elvén alapulnak, és ugyanez figyelhető meg valamennyi uniós tagállamban is. A korábbi magyar Alkotmány alapján mindenki a jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően köteles részt venni a közös terhek viselésében. Ugyanezt az elvet az Alaptörvény is hasonlóan

<sup>6</sup> Jon R. NEILL: *The benefit and sacrifice principles of taxation: A synthesis*. Social Choice and Welfare, 1999, 118. [https://www.researchgate.net/publication/24064261\\_The\\_benefit\\_and\\_sacrifice\\_principles\\_of\\_taxation\\_A\\_synthesis](https://www.researchgate.net/publication/24064261_The_benefit_and_sacrifice_principles_of_taxation_A_synthesis), 2017. október 13.

<sup>7</sup> <https://www.britannica.com/topic/taxation/The-benefit-principle>, 2017. október 13.

<sup>8</sup> LAKATOS Mária: Adózás I. Oktatási segédlet. BME, Budapest, 2016, 9–11. <http://www.uti.bme.hu/tantargyak>, 2017. november 1.

rögzíti, azaz mindenkinek teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően kell hozzájárulni a közös szükségletekhez. Az uniós tagállamok alkotmányában szintén hasonló megfogalmazásokkal találkozunk.

A Bolgár Köztársaság alkotmányának 60. cikk (1) bekezdése értelmében az állampolgárok jövedelmüknek és vagyonuknak megfelelően kötelesek törvényekben megállapított adókat és illetékeket fizetni.<sup>9</sup> A Ciprusi Köztársaság alkotmánya szintén azt rögzíti a 24. cikk (1) bekezdésében, hogy mindenki köteles lehetőségeihez mérten hozzájárulni a közterhekhez.<sup>10</sup> Az Olasz Köztársaság alkotmánya a ciprusihoz hasonlóan használja az anyagi lehetőségeinek megfelelően fordulatot.<sup>11</sup>

Azokban a nemzetállamokban, ahol az alkotmány nem rögzíti explicit módon ezt az elvet, mint például Franciaországban vagy Németországban, még ott is alkotmányosan relevánsnak tekintik ezt a joggyakorlatban. Vagyis annak ellenére, hogy az uniós tagállamok nem mindegyikében rendelkezik a legmagasabb szintű jogforrás erről *de iure*, *de facto* mégis érvényesül, akár úgyis, hogy más alkotmányos elvből kerül levezetésre. Így tett a német szövetségi alkotmánybíróság is, amely a törvény előtti egyenlőség folyamánként tartja az egyik legfontosabb elvnek a fizetőképesség elvét.<sup>12</sup>

A közherviselés egyik lényegi eleme az általánosság, vagyis, hogy az lehetőleg mindenkire vonatkozzon. Ehhez szorosan kapcsolódik a jogegyenlőség elve (a közherviselésre mint a jogegyenlőség egyik speciális, nevesített esetére is szokás utalni). Ez elsősorban azt jelenti, hogy a közterheket mindenkinek viselnie kell, és nem lehet bizonyos csoportokat feltétel nélkül mentesíteni alóla, míg másokat ugyanezekkel a feltételekkel kötelezni rá. Az általános értelemben vett egyenlőség követelményéhez képest itt ugyan magasabb elvárás fogalmazódik meg a törvényhozóval szemben, de nem abszolút módon. Ennek értelmében egyenlőség alatt az egyenlő feltételek meglétét kell érteni. A Stabilitási törvény például kimondja, hogy visszamenőleges fizetési kedvezmény kivételesen csak akkor adható, ha a kedvezmény vagy mentesség a fizetési kötelezettség teljesítésére köteles természetes személyek vagy más jogalanyok teljes körét megkülönböztetés nélkül érinti.<sup>13</sup>

A jogalkotónak ugyanakkor lehetősége van mentességek, kedvezmények nyújtására, de csak annyiban, amennyiben ezek kellőképpen megalapozottak.<sup>14</sup> Nem minden megkülönböztetés tilos, miután a nagyobb társadalmi jó és egyenlőség érdekében szükséges lehet annak alkalmazása. A jognak az a feladata, hogy mindenkit egyenlő méltósággal és tisztelettel kezeljen, az egyéni szempontokat azonos mértékben vegye

<sup>9</sup> *Nemzeti alkotmányok az Európai Unióban* (szerkesztő Németh Lajos). Wolters Kluwer Kiadó, Budapest, 2016, 140.

<sup>10</sup> Uo. 166.

<sup>11</sup> Uo. 729.

<sup>12</sup> Clara Maria GRASSI: Status and impact of the ability to pay principle in the ECJ's case law concerning tax benefits based on personal and family circumstances. *CFE Working Papers*, series No. 52, 2015, 16.

<sup>13</sup> 2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról 31. § (2) bek.

<sup>14</sup> BRAGYOVA András: *Az új alkotmány egy koncepciója*, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, MTA Állam-és Jogtudományi Intézete, Budapest, 1995, 248–249.

figyelembe.<sup>15</sup> Így például nem tilos az egyes csoportok közötti különbségtétel, amennyiben a tényállás releváns elemeire nézve fennáll az egyenlőség, amennyiben pedig nem, annak megfelelő súlyú alkotmányos indoka van.<sup>16</sup> Az emberek vagyoni helyzete alapján történő különbségtétel nem ütközik a jogegyenlőség követelményébe és a diszkrimináció tilalmába. Ezekből ugyanis nem következik, hogy vagyoni helyzetre való tekintet nélkül mindenkit azonos mértékben kellene kötelezni, sőt az sem, hogy az állam ne vehetné figyelembe az egyén vagyoni helyzetét támogatások, segélyek és egyéb szociális juttatások odaítélésénél.<sup>17</sup>

Úgy látszik tehát, hogy a fejezet elején említett Adam Smithtől származó gondolat annyira helytállóan bizonyult, hogy valamennyi nemzetállam legmagasabb jogforrása alapjává tette, amelyek pedig nem, még azok is alkalmazzák azt. Egy kifejezetten erre irányuló kutatásban mégis arra a konklúzióra jutottak, hogy önmagában az, hogy külön is rögzítették-e ezt az elvet vagy sem, nem jelent jobb gyakorlati megvalósulást, magasabb védettségi szintet az alanyokra nézve.<sup>18</sup>

Tehát a közteherviselés a jogegyenlőség egy nevesített területként is felfogható, amely nem abszolút mérceként szolgál a jogalkotónak, vagyis indokolt esetben sor kerülhet megkülönböztetésre. Ahogy a szakirodalom is utal rá, az egyenlő elbánás elve – főleg az adózás területén – csak a fizetőképességgel összefüggésben értelmezhető. (Mint látható, a német szövetségi alkotmánybíróság is ezt a nézetet képviseli.)<sup>19</sup>

Van olyan alkotmánybírói különvélemény, amelyben arra mutat rá, hogy „a méltányos közteherviselés – az adóigazságosság – elve elsősorban azt jelenti, hogy a nagyobb gazdasági erő – ezt mutatja a jövedelem és vagyon nagysága – nagyobb közteherviselést tesz elfogadhatóvá.”<sup>20</sup> A különböző helyzetben lévő csoportok között tehát az állam jogosan alkalmazhat megkülönböztetést, tekintettel eltérő teherviselési képességeikre, de az egyenlő helyzetben lévőket csakis azonos módon kezelheti.<sup>21</sup> Utóbbi két megállapítás a vertikális és horizontális méltányosság követelményeinek felelnek meg.<sup>22</sup> A gyakorlatba átültetve ez azt kell, hogy jelentse, hogy azok, akik eltérő mértékű jövedelemmel rendelkeznek, eltérően is kell, hogy hozzájáruljanak az állami bevételekhez, de az azonos helyzetben lévők között nem lehet különbséget tenni.<sup>23</sup> Általánosan elfogadott nézet, hogy a vertikális és hori-

<sup>15</sup> 90/B/1990/9. AB határozat.

<sup>16</sup> HALÁSZ Zsolt: Az adójog alapjai az Alkotmányban és az Alkotmánybíróság gyakorlatában. *Magyar Közigazgatás*, 2005/6., 357.

<sup>17</sup> 61/1992. (XI. 20.) AB határozat.

<sup>18</sup> Ilija VUKIČEVIĆ: (*Lack of*) *Understanding of the ability-to-pay principle in the Montenegro tax system- constitutional court case practice and legislative approach*, PhD, 2014, <http://ojs.ius.bg.ac.rs/index.php/anali/article/view/40/74>, 2017. október 24.

<sup>19</sup> GRASSI: i. m. 16.

<sup>20</sup> 8/2007. (II. 28.) AB határozat, Bragyova András különvéleménye.

<sup>21</sup> DEÁK Dániel: *Alkotmány és adójog*. HVG-Orac Lap-és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2016, 41.

<sup>22</sup> DEÁK: i. m. 34.

<sup>23</sup> GRASSI: i. m. 14.

zontális méltányosság követelményeinek – főleg a személyi jövedelemadóra vonatkozóan – a progresszivitás (vagyis amikor növekvő jövedelemalaphoz növekvő kulcsok tartoznak) tesz a leginkább eleget.<sup>24</sup> Ezzel szemben 2011-től, mióta Magyarország áttért a lineáris (egykulcsos) adóztatásra, nálunk csak a horizontális méltányosság érvényesül, figyelmen kívül hagyva a másik dimenziót.

Nyilván annak eldöntése, hogy mi eredményez „igazságosabb” teherelosztást, nem a jog, hanem inkább a közgazdaság területére tartozó kérdés. Azonban itt sem találkozunk egységes állásponttal. Friedrich Hayek Nobel-emlékdíjas közgazdász például „az emberiség legnagyobb tévedésének minősítette a progresszív adózást”. További gondot jelent az is, hogy ez a rendszer a jövedelmek gyakori eltitkolásához vezet, amely így az állami bevételek csökkenését eredményezi.<sup>25</sup> A progresszív személyi jövedelemadó kapcsán felvetődhet, hogy az emelkedő jövedelemsávokhoz tartozó adómérték aránytalanul magasabb elvonást eredményez, és ennek eredményeképpen a magasabb jövedelemmel rendelkezők jelentősen hátrányosabb helyzetbe kerülnek az alacsonyabb jövedelműekkel szemben. Az AB ezzel a felvétellel kapcsolatban csupán annyit rögzített, hogy az Alkotmány egyetlen követelményt támaszt a hozzájárulások mértékét illetően, mégpedig azt, hogy az arányos legyen a jövedelmi és vagyoni viszonyokkal. Amennyiben ez a követelmény nem sérül, úgy a jogalkotó szabad belátása szerint állapíthatja meg az adómértéket, de az nyilvánvalóan nem lehet olyan mértékű, amely már eltúlzott és indokolatlan lenne. Az eltérő mértékben megszabott közterhek nem eredményeznek automatikus diszkriminációt.<sup>26</sup>

Az adómérték megállapítása jogalkotói hatáskörbe tartozó feladat, jelentős jogsérelmet az okozhat, ha annak mértéke túlságosan kirívó vagy elkobzó jellegű. Ennek eldöntése mindig csak esetről-esetre történhet. A különadózás területén a 98%-os adó kiváló példája az elkobzó jellegű adómértéknek.<sup>27</sup> 2010-ben a kormányváltó pártok egyik első intézkedése között volt, hogy a közszférában dolgozók munkaviszonyának megszűnése után járó juttatásokra 98%-os különadót vezettek be.<sup>28</sup> Ez a lépés sajtóvisszhangot és elégedetlenséget váltott ki nemcsak az or-

<sup>24</sup> A progresszivitás megjelent az illetékvörvény 1993-as módosításánál is, amikor lakástulajdon visszterhes átruházása esetén négymillió forintig 2% illetéket kellett fizetni, ezt meghaladóan pedig 6%-ot. A bevezetés mellett azzal érveltek, hogy aki négymillió forintos házat tud vásárolni, az elég gazdag ahhoz, hogy magasabb kulccsal sújtsák. RÓTH Miklós: *A mi alkotmányunk: Vélemények és elemzések Magyarország Alkotmányáról* (szerk.: Trócsányi László). Budapest, 2006, Complex-Kiadó, 506.

<sup>25</sup> RÓTH: i. m. 505.

<sup>26</sup> 1558/B/1991. AB határozat.

<sup>27</sup> 184/2010. (X. 28.) AB határozat.

<sup>28</sup> Az intézkedés előzménye az elhíresült „BKV-botrány” kirobbanása volt, amikor is a közlekedési vállalat személyzeti igazgatója több mint hetven havi fizetésének megfelelő, közel 86 millió forintos végkielégítést kapott. Lásd bővebben: <http://www.origo.hu/itthon/20110506-masodszor-is-megsemmisítette-az-alkotmánybirosag-a-vegkielegitesek-98-szazalekos-kulonadojat.html>, 2017. október 30.

szágban, de az Unió szervein belül is.<sup>29</sup> Egyes érintetteknel a törvény következtében közel 52%-os lett az összzadóteher, miközben a személyi jövedelemadó kulcsa 16% volt. A hazai fórumok mellett a strasbourgi Emberi Jogok Európai Bírósága (EJEB) is vizsgálta az ügyet és meghozta elmarasztaló ítéletét. (Ez abból a szempontból is kiemelkedő, hogy a Bíróság igyekszik tiszteletben tartani az államok adószuverenitását.<sup>30</sup>)

A kiinduló problémát az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvény okozta, amelyben a jogalkotó meghatározott foglalkozást űzőknél (leginkább állami szerveknél dolgozóknál) a jogviszonyuk megszűnése után akár pénzben, akár bármilyen más formában juttatott bevétel 3,5 millió forintot (kivételesen 2 millió forintot) meghaladó része után 98%-os úgynevezett különadót vetett ki.

A törvényhozó jogpolitikai célja az volt, hogy a közszférában dolgozók, tehát akiknek a munkabéret az állam közpénzeiből fizeti, alkalmazotti jogviszonyuk megszűnése után ne részesülhessenek irreálisan magas juttatásokban a központi költségvetés rovására. A magyar kormány hivatkozott még a jelentős mértékű kifizetések jó erkölcsbe való ütközésére is. A jogalkotó ezt a kérdést olyan fontos társadalmi problémaként értékelte, hogy megoldását beemelte az Alkotmányba, majd ehhez kapcsolódóan alkotta meg a fent említett törvényt.<sup>31</sup>

Az AB-hoz több utólagos normakontrollra irányuló indítvány érkezett többek között arra vonatkozóan is, hogy az arányos közteherviselés elvébe ütköző ez a szabályozás. A testület idézte korábbi megállapításait, miszerint az adó mértékének eldöntése nem alkotmányos kérdés. Az csak akkor válik azzá, ha nyilvánvalóan hátrányos megkülönböztetést valósít meg vagy rendkívül kirívó mértékű. Ennek megállapítására az adó mértéke önmagában nem alkalmas, azt mindig konkrét esetben kell vizsgálni. Ettől függetlenül jövedelemtípusú adók esetében elfogadottnak tekinthető, ha az összteher mértéke akár a 60%-ot is kiteszi, Németországban még ennél is alacsonyabb, 50% körüli az a mérték, ami még nem túlzó.<sup>32</sup> Kimondta a testület, hogy egy juttatásnak aránytalan elvonását jelenti, ha a közteher mértéke

<sup>29</sup> „A frakcióvezető jelezte, a javasolt módosítás a kormány és az Európai Unió közötti vitával függ össze, az unió ugyanis nullára szeretné csökkenteni a végkielégítések különadóját.” [http://hvg.hu/itthon/20131216\\_Rogan\\_a\\_kulonadorol\\_azert\\_75\\_szazalek\\_mer](http://hvg.hu/itthon/20131216_Rogan_a_kulonadorol_azert_75_szazalek_mer), 2017. október 31.

<sup>30</sup> Ingrid LEITEN: *N. K. M. v. Hungary: Heavy tax burden makes Strasbourg step in*, 2013. <https://strasbourgobservers.com/2013/06/10/n-k-m-v-hungary-heavy-tax-burden-makes-strasbourg-step-in/>, 2017. október 31.

<sup>31</sup> 70/I. § (2): „A közterhek viselésére szolgáló forrásokból, valamint az állami vagyonnal gazdálkodó, illetve az állam többségi tulajdonában vagy irányítása alatt álló szervezetek részéről jó erkölcsbe ütköző módon juttatott jövedelmek tekintetében törvény, az adott adóévtől kezdődően, külön mértékű kötelezettséget állapíthat meg.” Az Alkotmány 2010. augusztus 11-i módosítása.

<sup>32</sup> A Halbteilungsgrundsatz a német szövetségi AB által kimunkált mérce, amely alapján az adóterhek mindent egybevéve a jövedelem több mint felét nem haladhatják meg. <http://www.steuerlinks.de/steuerlexikon/lexikon/halbteilungsgrundsatz.html>, 2017. október 31.

lehetetlenné teszi a juttatásból eredő jogok élvezetét, vagy annak jelentős részéhez való hozzájutást. Nyilvánvaló, hogy ebben az ügyben megvalósult a juttatás szinte teljes körű elvonása, és megsemmisítésre került a törvényi rendelkezés. Az AB rámutatott arra is, hogy a törvény célját más, alkotmányos módon is el lehetett volna érni, például a juttatások összegének mérséklésével, esetleges eltörlésükkel. Alkotmánybírói párhuzamos indoklás a 70/I. § (1) bekezdésének megsértését vélte felfedezni. Kifejtette, hogy egy telekadóval kapcsolatos korábbi ügyben, – ahol igazságügyi adószakértőt is bevontak – „súlyosan aránytalannak minősült, ha az adott vagyontárgy értékének 20%-át meghaladta az évi vagyonadó mértéke”. Ha ott megállta a helyét a súlyos aránytalanság, akkor ebben az esetben is, hiszen a jogszerűen megszerzett jövedelemnek csak a 2%-t kapták kézhez az érintettek.<sup>33</sup>

Mindeközben az országgyűlés ismételten módosította az Alkotmányt, lehetővé téve az öt évre visszamenő hatályú adóztatást, és korlátozta az AB hatáskörét adójogszabályok felülvizsgálatára nézve.<sup>34</sup> Ennek ellenére a testület 98%-os különadót a visszamenőleges alkalmazhatóság és az emberi méltósághoz való jog sérelmére hivatkozva megsemmisítette.<sup>35</sup>

Az EJEB az Emberi Jogok Európai Egyezményéhez fűzött Első kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikke<sup>36</sup> és az Európai Unió Alapjogi Charta 34. cikkelye<sup>37</sup> alapján értelmezte az ügyet. Az első esetben az alapozta meg az alkalmazhatóságot, hogy a kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikkében használt javak (biens) kifejezés alá tartozónak minősítették a végkielégítéseket. Ezt azzal indokolta a testület, hogy a pénzkövetelések jogosultjai alapos okkal bízhattak abban, hogy, ahogy ők fogalmaztak, „jogos várakozás” állt fenn arra nézve, hogy a törvény alapján őket megillető vagyonelemeket ténylegesen meg fogják szerezni, függetlenül attól, hogy tudták, hogy azok adóköteles jövedelem alá esnek.<sup>38</sup> Ez a jogos várakozás a köztisztviselők és az őket foglalkoztató állam közötti hosszabb távra szóló bizalmi jogviszony szerves része. Ha ez a bizalom nem részesülne védelemben, akkor a közszolgákkal szemben támasztott lojalitást sem lehetne elvárni. Ezen kívül a végkielégítés nemcsak már megszerzett vagyonelem, hanem szociális funkciót is ellát, tekintettel arra, hogy a munkaviszony megszűnése utáni munkanélküliség szakaszában az érintett személy ellátását hivatott szolgálni.<sup>39</sup> A Bíróság vizsgálta azt is, hogy közérdekre való hi-

<sup>33</sup> Bihari Mihály alkotmánybíró párhuzamos indoklása.

<sup>34</sup> 70/I. § (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.”

<sup>35</sup> N. K. M kontra Magyarország ügy, 66529/11. sz. kérelem, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-171152>, 2017. január 3., továbbá 61/2011. (VII. 13.) AB határozat.

<sup>36</sup> „Minden természetes vagy jogi személynek joga van *javai* tiszteletben tartásához.”

<sup>37</sup> „Az Unió, az uniós jog, valamint a nemzeti jogszabályok és gyakorlat által megállapított szabályokkal összhangban, elismeri és tiszteletben tartja a szociális biztonsági ellátásokra és szociális szolgáltatásokra való jogosultságot...”

<sup>38</sup> N. K. M kontra Magyarország ügy.

<sup>39</sup> N. K. M. kontra Magyarország.



vatkozással megállja-e a helyét a tulajdon ilyen mértékű korlátozása. Erre vonatkozóan elfogadták a kormány érvelését, amely a közpénzek védelmére és a közterhek igazságos elosztására helyezte a hangsúlyt, mivel a közérdek olyan tág fogalom, hogy ez az indoklás összeegyeztethetőnek tekinthető az Egyezményben foglaltakkal. Ettől függetlenül az EJEK is arra a konklúzióra jutott, hogy az alkalmazott szabályozási mód nem volt megfelelő a kitűzött jogalkotói cél eléréséhez. A szabályozás diszkriminatív is volt, mivel csak a köztisztviselők egy meghatározott csoportját kényszerítették túlzott teherviselésre, rajtuk kívül másoktól nem várták el, hogy ugyanilyen mértékben hozzájáruljanak a központi költségvetéshez. Ezekre tekintettel az EJEK elmarasztalta Magyarországot és helyt adott a kérelmező kártérítés iránti igényének.

Egyesek szerint félő, hogy a javak kifejezés ilyen tág értelmezése ahhoz vezethet, hogy minden, ami adó tárgya lehet, az az Egyezmény e cikke alá tartozónak minősül, és így tekintet nélkül az adó mértékére bárki a Bírósághoz fog fordulni.<sup>40</sup> Erre álláspontunk szerint azért nem kerülhet sor, mert az ítélethez kapcsolódó különvélemény hangsúlyozza, hogy ezt a döntést kivételesnek kell tekinteni és a Bíróság nem kíván a jövőben eltérni az eddigi gyakorlatától, új elveket nem fektettek le, és az adózással kapcsolatos ügyeket továbbra is az állami szuverenitás részének tekintik, amit tiszteletben tartanak.

Habár az adómértékek vizsgálata mindig eseti döntéssel történik, úgy gondoljuk, hogy a 98% már első hallásra is kiugró mértéknek, szinte elkobzásnak tűnik. Egyértelműen nem ez volt a legmegfelelőbb eszköz a jogalkotói cél eléréséhez, ahogy erre szerencsére több fórum is rávilágított. Kétséget kizáróan törvény alapján jogszerűen megszerzett jövedelmet vontak el a szabályozással, és annak élvezete teljes mértékben lehetetlenné vált. Érdekes azonban, hogy a 2010. évi XC. törvény még mindig hatályban van. A különadó mértéke az adóalap 75%-a, amely már megfelelőnek bizonyult, de még mindig elég magasnak tekinthető.<sup>41</sup>

A Kúriának e tárgykörben hozott döntése is megerősíti ezt az álláspontot. A helyi önkormányzatok adómegállapítási joga csak törvényi keretek között mozoghat. Ezt a keretet adja meg az Alaptörvény és a helyi adókról szóló törvény is, vagyis a 6. § c) pontja közvetíti az Alaptörvény XXX. cikkében megfogalmazott teherbíró képesség szerinti közteherviselést. Nem csak központi, de helyi szinten is érvényesülniük kell azoknak az AB joggyakorlata során kimunkált és megfogalmazott elvárásoknak, amelyek közül az egyik alapvetően az, hogy a magántulajdon tiszteletben tartására és annak védelmére az állam köteles, így az adózás nem lehet konfiskáló jellegű, az nem eredményezheti a magántulajdon indokolatlan elvonását (kivétel például a kisajátítás). Az az adómérték tehát, amely évente a vagyon értékének lényegesen több mint felét teszi ki, súlyosan aránytalannak és elkobzónak minősül. A konkrét ügyben az önkormányzat a törvényi adómaximumot rendelte alkalmazni külterületi telkeknél, amely – a fentebb leírtak alapján – formálisan megfelelt ugyan a törvényi kritériumoknak, de a felperes esetében a külterületi

<sup>40</sup> LEIJTEN: i. m.

<sup>41</sup> 2010. évi XC. törvény 10. §.

telek értékének közel 70%-át tette ki. További kritérium az önkormányzatok felé az adómérték megállapításánál, hogy legyenek tekintettel a telkek rendeltetésére, elhelyezkedésükre, hasznosításuk jellegére, méretükre stb. Az érintett rendelet semmilyen módon nem differenciált az ingatlanok között, és nem volt figyelemmel a közöttük fennálló különbségekre sem. Az elmondottakra tekintettel a Kúria tanácsa a megtámadott rendelkezéseket megsemmisítette, és elvi érveléssel mondta ki, hogy az adó mértéke nem lehet súlyosan aránytalan, mert akkor már nem adóról, hanem kvázi szankcióról van szó. Szankció alatt pedig jogsértés esetén beálló hátrányos jogkövetkezményt értünk, amely távol áll az adó jogintézményének céljától.<sup>42</sup>

A Kúria nem tett új megállapításokat az AB által már korábban kimondottakhoz képest (határozatok sem jelölt meg hivatkozási alapul, csak általánosan utalt a kialakult AB gyakorlatra), de ez az eset jó példát szolgáltat arra, hogy bármilyen fórum találkozhat közteherviselésre vonatkozó gyakorlatban megmutatózó problémákkal, és ezek nemcsak a központi költségvetésbe tartozó bevételek körében jelenhetnek meg, hanem helyi bevételek kapcsán is. A legfőbb bírói testület számos más, helyi adókkal kapcsolatos perben is kifejtette álláspontját, amelyből az alábbi következtetések állapíthatók meg: Vagyoni típusú helyi adók esetében a vagyontárgy és annak értéke adja az adókötelezettség alapját, mert ez teszi lehetővé az adózók közötti egyenlő elbánást. Az önkormányzatoknak nem az adózó vagyoni helyzetét felmérve, hanem a törvényben lefektetett kritériumokat szem előtt tartva kell rendeletet alkotniuk.<sup>43</sup> A helyi sajátosságok figyelembevétele például azt jelenti, hogy az önkormányzatoknak tekintettel kell lennie arra, hogy a területén fekvő telkek értékei eltérőek.<sup>44</sup> A teljesítőképesség követelményét az adótárgy értékével összefüggésben kell vizsgálni és nem az adózó gazdasági helyzetével, vagyis „nem akkor teljesítőképese az adózó, ha fizetőképese, hanem akkor, ha a vagyoadó mértéke nem oldódik el az adótárgy értékétől”.<sup>45</sup>

## 2. A LÉTMINIMUM KÉRDÉSE

A méltányos közteherviselés problémájához kötődik a létminimum problémája. A Központi Statisztikai Hivatal (KSH) 1991-től egészen 2015-ig minden évben nyilvánosságra hozta az úgynevezett létminimumra vonatkozó számításait. 2015-től ezt a hagyományt a Policy Agenda kutatócég viszi tovább. Ez év májusában közzé is tették az előző évre vonatkozó adatokat. A számokból kitűnik, hogy bár

<sup>42</sup> 34/2013. számú közigazgatási elvi határozat: <http://www.kuria-birosag.hu/hu/elvhat/342013-szamu-kozigazgatasi-elvi-hatarozat> és a Köf.5.081/2012/4. számú határozat: <http://www.kuria-birosag.hu/hu/onkugy/kof508120124-szamu-hatarozat>, 2017. október 27.

<sup>43</sup> 13/2017. számú közigazgatási elvi határozat.

<sup>44</sup> Köf.5021/2016/3.

<sup>45</sup> Köf.5.045/2013/6. számú határozat: <http://www.lb.hu/hu/onkugy/kof504520136-szamu-hatarozat>, 2017. október 28.

össztársadalmi szinten javulás figyelhető meg a két évvel ezelőtti állapothoz képest, mégis a lakosság közel 36%-a él a létminimum alatt.<sup>46</sup>

Az elmondottak ismeretében okkal vetődhet fel a kérdés: elvárható-e azoktól, akik jelentősen szerény körülmények között élnek, hogy tekintet nélkül anyagi helyzetükre, befizessenek az államkasszába valamekkora, akár jelképes összeget is?

Elviekben az állam akár azt is megtehetné, hogy – szélsőséges módon – a megszerzett jövedelmet teljes egészében elvonja, vagy azt teljes egészében meghagyja a közteherviselés alanyainál. Ezek gyakorlati alkalmazására nincs sok esély, de szerencsére számtalan korlát van, amelyek észszerű keretek közé igyekeznek szorítani az állami szuverenitás eme szegmensét.<sup>47</sup> Ilyenek például a politikai (választói) érdekek figyelembevétele, pszichológiai- (adózási hajlandóság), jogi (alkotmányos és adóigazgatási) korlátok. Ezek mellett a létminimumot is ekként határozhatjuk meg.<sup>48</sup>

1996-ban megszüntették a létminimum adómentességének intézményét a magyar adórendszerben, és azóta sem volt komolyabb vita, kezdeményezés a visszaállítását illetően.

Mindenki számára nyilvánvaló, hogy az embereknek vannak természetesnek tekinthető, alapvető szükségleteik. A szociológia azokat tekinti szegénynek, akik szükségleteiket nem tudják megfelelően kielégíteni jövedelmükből.<sup>49</sup> A nemzetközi irodalomban általánosan elfogadott, hogy a társadalomban élő szegények számát a létminimum alatt élők számával igyekeznek megragadni.<sup>50</sup> „A létminimum nem a még életben maradás határértéke, hanem olyan összeg, amely a folyamatos életvitellel kapcsolatos igen szerény – konvencionálisan alapvetőnek minősülő – szükségletek értékét számszerűsíti.”<sup>51</sup> Számos módszer van, amivel ez az összeg többé-kevésbé meghatározható. A legtöbbel szemben kritikát is megfogalmaznak a szociológusok, tekintettel arra, hogy számos tényező van, amelyeket figyelmen kívül hagynak a számítások során, így például az eltérő emberi szükségleteket, az alapvető élelmiszereken felüli igényeket, a szociális minimumot.

A KSH és a nyomdokaiba lépő Policy Agenda is az élelmiszer-fogyasztás normatív értékén alapuló számítás mellett döntött. Ez a módszer az egészséges táplálkozás jellemzői mellett az életkori sajátosságokat is figyelembe veszi. 2016-ban két aktív korú felnőttből és két (0–14 éves) gyermekből álló háztartás élelmiszer-normatívája 87 420 forint, egy aktív korú személyé pedig 24 584 forint volt havon-

<sup>46</sup> [http://hvg.hu/gazdasag/20170515\\_A\\_magyarok\\_harmada\\_el\\_a\\_lletminimum\\_alatt](http://hvg.hu/gazdasag/20170515_A_magyarok_harmada_el_a_lletminimum_alatt), 2017. október 22.

<sup>47</sup> PFEFFER Zsolt: Az adólikviditás kérdése és eszközei az adójogban. *Pro Futuro*, 2016/2., 130.

<sup>48</sup> FÖLDES: i. m. 64.

<sup>49</sup> HAVASI Éva: A magyarországi létminimum-számítás korszakai nemzetközi összehasonlításban. *Statisztikai Szemle*, 2015/10., 899.

<sup>50</sup> SZALAI Júlia: Néhány gondolat a szegénységről és a létminimumról. In: *Társadalmi R riport* (szerk.: Andorka Rudolf–Kolosi Tamás–Vukovich György). TÁRKI, Budapest, 1990, 420.

<sup>51</sup> <http://vdsz.hu/files/1/ltmiimum2007.pdf>, 2010. október 22.

ta.<sup>52</sup> Ezt azért fontos megemlíteni, mert az lenne kívánatos, hogy az állam által jogszabályban lefektetett minimálbér és a létminimum összege közelítsen egymáshoz, kedvezőbb esetben, hogy az előbbi meghaladja az utóbbit.<sup>53</sup> 2016-ban a nettó minimálbér 73 815 forint volt.<sup>54</sup>

Van olyan szerző, aki az adólikviditás oldaláról közelíti meg a kérdést. Ezen a fogalmon egyrészt érti azt, hogy az adóalany az adózás során a rendelkezésére álló adóforrást nem veszíti el teljes mértékben vagy annak élvezete nem válik számára lehetetlenné. Másrészt, hogy az adóalany szubjektív körülményei, így vagyoni helyzete alapján is képes az adót megfizetni.<sup>55</sup> Utóbbi a fizetőképességre utal. Ahhoz, hogy az egyén fizetőképessége hosszabb távon biztosított legyen, létjogosultsága lehet egy olyan pénzbázis magánkézben történő meghagyásának, amelyet az állam nem terhelhet meg. Ezzel a jogalkotó megóvná a természetes személyek megélhetésének az alapját, és ösztönözné az adóköteles tevékenységek folytatását. Együttesen pedig megoldott lenne az adófizetői oldal folytonossága.<sup>56</sup> A további érvek arra a logikára épülnek, hogy vásárlással, szolgáltatások igénybevételével és ezeken keresztül fogyasztási adók (például áfa) megfizetésével van befizetés az állam kasszájába, hiszen ezek alól nem lehet mentesülni. Ezt az indokot sokan túl egysíkúnak vélik, mivel figyelmen kívül hagyja, hogy az ilyen típusú adók jelentősen befolyásolják a fogyasztók költési képességét, hajlandóságát. Az államok ezt felismerve már az áfa esetében is törekednek a differenciálásra, és az alapvető élelmiszerek esetében alacsonyabb, luxustermékek esetén pedig magasabb adómértéket állapítanak meg.<sup>57</sup> Magyarországot is példaként említhetjük, hiszen az általános áfakulcs 27%, de egyes termékek, szolgáltatások esetén ez 5% és 18% is lehet.<sup>58</sup>

Ellenpontként idézhető az elmondottakkal szemben Mariska Vilmos, aki szerint „még a legkisebb jövedelemre utalt polgár sem fog éhen halni, ha jövedelmének aránylag is nagyon csekély részét, pl. 1%-át az államnak engedi át, s ez által polgári kötelességét teljesíti”.<sup>59</sup>

Az AB is vizsgálta ezt a kérdést, miután 1996. január 1-jével megszűnt a legkisebb jövedelmek mentessége, és beadvány érkezett a testülethez az alkotmányellenesség megállapítása tárgyában a szociális biztonsághoz való jog megsértésére hivatkozva. Az indítványozó arra kívánt rávilágítani, hogy az adójóváírás intézmé-

<sup>52</sup> <http://www.policyagenda.hu/uploads/files/L%C3%A9tminimum%202016.pdf>, 2017. október 22.

<sup>53</sup> ERCSEY Zsombor: *Az Szja- és az Áfa-szabályozás igazságossága a magyar adórendszerben*. PhD-értekezés, Pécs, 2012, 135.

<sup>54</sup> <http://officina.hu/gazdasag/117-minimalber-2016>, 2017. október 22.

<sup>55</sup> PFEFFER: i. m. 129.

<sup>56</sup> PFEFFER: i. m. 143.

<sup>57</sup> Ilija VUKIČEVIĆ: *Ability-to-pay principle in the Montenegro tax system – constitutional court case practice and legislative approach*. <http://ojs.ius.bg.ac.rs/index.php/anali/article/view/40>, 2017. október 30., 158.

<sup>58</sup> 2007. évi CXCVII. törvény az általános forgalmi adóról 82. § (1), (2), (3) bekezdések.

<sup>59</sup> PFEFFER: i. m. 144.

nye<sup>60</sup> nem nyújt megfelelő ellensúlyt az eltörölt „0”%-os adókulcs helyett, mivel az nem vonatkozik minden adózóra, valamint az szja-törvény nem rendelkezett a minimálbért el nem érő jövedelmek adómentességéről sem, ami véleménye szerint veszélyezteti a létbiztonsághoz való jogot.

Az alkotmánybírák elvi éllel mondták ki, hogy az állam a létbiztonsághoz való jogot többféleképpen is érvényre juttathatja. A jogalkotó szabadon dönthet arról, hogy inkább minden jövedelmet megadóztat és emellett adókedvezményeket és adómentességeket nyújt, vagy meghagyja az adómentes jövedelem kategóriáját.<sup>61</sup> A szociális biztonsághoz való jog értelmezésével kapcsolatban többször is kifejtette a testület, hogy az állam eleget tesz alkotmányos kötelezettségének akkor is, ha megszervezi és működteti a szociális védőháló rendszerét. Ez a jog nem jelenti sem a biztos jövedelmet, sem azt, hogy az egyszer már elért életszínvonal nem csökkenhet a jövőben. Tehát az úgynevezett „szerzett jogok” intézménye sem abszolút érvényű, az államnak joga van átalakításokra, változtatásokra.<sup>62</sup>

A német alkotmánybíróság más oldalról közelítette meg a kérdést. Bár a német alaptörvény sem tartalmaz a létminimum adómentességére vonatkozó előírásokat, létjogosultságát az emberi élethez és az emberi méltósághoz, valamint a szociális biztonsághoz való jogból közvetett módon levezették, és arra mint az adófizetési képesség szubjektív korlátjára tekintenek.<sup>63</sup> A Grundgesetzeben kiemelt helyet foglal el az ember az állammal szemben. Emberképük egy önálló, önmagáról gondoskodni képes ember eszményére épül, amelyben az egyén nem szorul állami gondoskodásra. Az emberi méltóságnak tehát van egy olyan rétege, ahol az államnak passzívnak kell maradnia. Nem szabad központilag irányított módon az emberek javait elvonni és azokat újra elosztani, mert ekkor az emberek az államtól fognak függni, miközben egyedül is képesek magukat ellátni. Amennyiben az egyén mégsem tudja az anyagi értelemben vett emberhez méltó életet megteremteni magának, úgy feléled a szociális biztonsághoz való joga. Ebben az esetben viszont az államtól aktív magatartást várunk el.<sup>64</sup> „A német gyakorlat szerint az állam köteles az adózók jövedelmét addig a mértékig adómentesen hagyni, ameddig az az emberhez méltó létezés minimális feltételeihez szükséges.”<sup>65</sup>

Az elmondottak gyakorlati megvalósulása a következőképpen néz ki Németországban. Jelenleg, ha az éves jövedelem nem haladja meg a 8820 eurót, hónapokra

<sup>60</sup> 2012-ben az adójóváírás is megszűnt. Ez a jogintézmény a számított adót csökkentette, mégpedig úgy, hogy jogszabály a magánszemélyek bérjövedelmét egy meghatározott szintig, jövedelemkorláthoz kötötten mentesítette az adófizetés alól. Feltételeiről lásd bővebben: *Az adójóváírás intézménye 2011-ben*. [https://www.nav.gov.hu/data/cms184219/Honlapra\\_4szam.pdf](https://www.nav.gov.hu/data/cms184219/Honlapra_4szam.pdf), 2017. október 29.

<sup>61</sup> 85/B/1996. AB határozat.

<sup>62</sup> 5/1998. (III. 1.) AB határozat.

<sup>63</sup> ELTE Nemzetközi összehasonlító adójogi szeminárium, 2009.

[https://www.ajk.elte.hu/file/Szemle\\_2009\\_0607\\_93-95.pdf](https://www.ajk.elte.hu/file/Szemle_2009_0607_93-95.pdf), 2017. október 21.

<sup>64</sup> KLICSU László: Az emberi méltóság a német alkotmánybíróság egyes döntéseiben. *Iustum Aequum Salutare*, 2010/4., 128.

<sup>65</sup> KLICSU: i. m. 132.

lebontva a 735 eurót, akkor nem kell adót fizetni. A német jogalkotó arra is ügyel, hogy a létfenntartás (táplálkozás, ruházkodás, lakhatás, fűtés, egészségbiztosítás)<sup>66</sup> költségei idővel változhatnak, ezért két évente felülvizsgálják a szabályozást, és amennyiben szükséges, megemelik az összeghatárt. Ez 2018-ban várhatóan 9000 euróra fog emelkedni. Adózni csak az ezt meghaladó összeg után kell, mégpedig sávosan progresszív rendszerben. Az egy családon belül élők jövedelme sem adódik össze, így ha egy házaspár éves jövedelme 17 640 euró – feltéve, hogy ugyanannyit keresnek –, akkor nem fognak adózni, mert külön-külön a null zónába tartoznak.<sup>67</sup>

Érdekességként érdemes megemlíteni, hogy a német alkotmánybírósághoz hasonlóan a kolumbiai testület is levezethetőnek tartja a létminimum adómentességét az emberi méltósághoz való jogból.<sup>68</sup> Az egyik idevonatkozó döntéseikben (C-776/2003, Corte Constitucional de Colombia T-492/92) kimondták, hogy az ő olvasatukban emberhez méltó élet az, amelyben nem kell attól félni, hogy az alapvető javak nem hozzáférhetőek mindenki számára. Az, hogy egy személy mennyi adót tud fizetni, nem mérhető pusztán a jövedelme alapján, adózás szempontjából csak az a jövedelem vehető számításba, amely meghaladja a megfelelő életminőség fenntartásához szükséges összeget. Ennek a követelménynek az egész adórendszert át kell hatnia. Az a szabályozás, amely megsérti ezt a korlátot, szembemegy az adóigazságosság doktrínájával, mivel az adók nem eredményezhetnek olyan mértékű életszínvonalbeli romlást, amely már a létminimum szintjére szorítja az adózót.<sup>69</sup>

Magyarországon a létminimum nem adómentes. A korrekciós céllal bevezetett adójóváírás intézménye is megszüntetésre került a jogrendünkből, így jelenleg mindenkinek adózni kell megszerzett jövedelme után. Ez abból a jogpolitikai felfogásból is következik, hogy az Alapörvény értelmében a magyar gazdaság az értékteremtő munkán alapszik és általános elvárás lett, hogy lehetőleg mindenki járuljon hozzá a közterhek viseléséhez.

A jogrendszerünk ismeri ugyan az úgynevezett adómentes bevételeket, ezek köre azonban behatárolt, jellemzően szociális ellátásokkal kapcsolatosak, és jogcím alapján élveznek mentességet, nem pedig meghatározott összeghez mérten. A családi kedvezmény ugyan lehetőséget teremt mentesülésre, de az, aki ezzel nem tud élni, mert gyermektelen és emellett a jövedelme is alacsony, ugyanúgy köteles 15%-os adókulcs alapján adózni. Az adózás rendjéről szóló törvény is biztosít bi-

<sup>66</sup> <https://www.cecun.de/existenzminimum.html>, 2017. október 30.

<sup>67</sup> <https://www.vlh.de/wissen-service/steuer-abc/grundfreibetrag-was-ist-das.html> és <https://www.vlh.de/wissen-service/steuer-abc/wie-funktioniert-unser-einkommensteuer-system.html>, 2017. október 8.

<sup>68</sup> Kolumbia alkotmánybíróságának szemléletmódja – legalábbis ebben a kérdésben biztosan – mégis a fejlett, jogállamiságon alapuló, demokratikus államokéhoz, például Németországhoz hasonló.

<sup>69</sup> Natalia Quinones CRUZ: Minimum vitalis and the fundamental right to property as a limit to taxation in Colombia. In: *Human Rights and Taxation in Europe and the World* (eds.: Georg KOFLER, Miguel POIARES). 2011, IBFD, 356–357.

zonyos kedvezményeket, de ezek jelentősége viszonylag csekélynek mondható.<sup>70</sup> Hiányosságként értékelhető az is, hogy az AB nem vizsgálta az emberi méltóság oldaláról a kérdést, ahogy azt tették más, fentebb bemutatott alkotmánybíróságok. A szakirodalom jelentős része tehát a létminimum adómentességét a fizetőképesség korlátjaként értékeli, és annak elismerését és deklarálását a jogalkotóval szembeni elvárásként fogalmazza meg.<sup>71</sup> Az AB rámutatott, hogy más módon is biztosítható a szociális biztonság, így a létminimumé is, például negatív jövedelemadózással.<sup>72</sup> Az elmondottak alapján azonban indokolt lenne a létminimum adómentességének megfontolása és jövőbeni bevezetése, mivel a jelenlegi jogintézmények csekély mértékű lehetőséget teremtenek az érintettek számára.

### ÖSSZEGZÉS

Az állam működéséhez és a közfeladatok ellátásához szükséges, hogy az állam bevételekre tegyen szert, amelyeket a jövedelemtulajdonosoktól von el, és amelyet a kötelezettek mint őket sújtó teherként (közteherként) élnek meg. A fogalom tartalma nem stabil, változó. Kezdetben minden, a központi hatalom felé teljesítendő kötelezettséget érthettünk alatta, majd az árutermelés kapcsán a piaccgazdaság megerősödésével a pénzbeli fizetési kötelezettség vált benne dominánssá. Ebben leginkább az adók emelkedtek ki, így a közteher kifejezés hallatán elsődlegesen mindenkinek ez jut elsődlegesen eszébe. Az elméleti megállapítások jelentős része alátámasztja az állami elvonások jogszerűségét. Megfigyelhető, hogy a kezdeti állam és egyén közötti mellérendeltségi viszony, mely az ekvivalencián alapult, alá-fölé rendeltségi viszonyra és „áldozatvállalássá” vált.

A közteherviselés elve idővel annyira jelentőssé vált, hogy a jogalkotó 1989-ben a rendszerváltás kapcsán szükségét érezte annak Alkotmányba való integrálása. A közteherviselés alanyaira vonatkozó első alkotmányos megfogalmazás jogértelmezési problémákat vetett fel, de a jelenlegi közteherviselésre vonatkozó szabályozás megfogalmazása megfelelő, kellően általános, valamennyi alanyt számba vevő, amellyel a korábbi problémát sikerült orvosolni.

A létminimum kérdése viszont továbbra is vita tárgyát képezi. Bár számos olyan intézkedés megtalálható a jogrendszerünkben, amelyek igyekeznek segíteni a csekélyebb jövedelemmel rendelkezők terheit, a szakirodalom számos képviselője a létminimum adómentességét a fizetőképesség korlátjaként értékeli, és annak a jogalkotó részéről történő elismerését sürgeti.

Habár az AB rámutatott, hogy számos más módon is biztosítható a szociális biztonság, így a létminimumé is, mégis indokoltnak tartjuk a létminimum adómentességének megfontolását és jövőbeni bevezetését, mivel a jelenlegi jogintézmények

<sup>70</sup> 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről, 133. § (fizetési halasztás, részletfizetés engedélyezése).

<sup>71</sup> Lásd például DEÁK Dániel: A közteherviselés alkotmányos tartalmának változásai Magyarországon. *Fundamentum*, 2015/1., 49.

<sup>72</sup> HALÁSZ: i. m. 358. A negatív jövedelemadó azt jelenti, hogy az állam egy jövedelmi minimum alatt egy meghatározott adókulcs szerint állami juttatást nyújtana az adózónak.

csak csekély mértékben veszik ezt figyelembe. Hiányosságként értékelhető az is, hogy az AB nem vizsgálta az emberi méltóság oldaláról a kérdést, ahogy azt tette például a német szövetségi alkotmánybíróság vagy a kolumbiai testület.

Fontos kérdés a közteherviselés szempontjából, hogy mekkora mértékű közteher vezethető be, és mi az, ami már meghaladja az észszerűség korlátait. A joggyakorlat rámutatott arra, hogy ez a kérdés csak konkrét helyzetekben vizsgálható, amire jó példaként szolgáltak a különadóztatással és a helyi adókkal kapcsolatos jogesetek. A tanulmány érzékelteti, hogy a közteherviselés kérdése ugyan nem új kérdés, de mégis vannak folyamatosan felmerülő problémák a szabályozásával kapcsolatban, amelyre az elméletnek is keresnie kell a választ.