

Kecső Gábor – Tombor Csaba

**A helyi adók szabályozása
és joggyakorlata Magyarországon
külföldi kitekintéssel – különös
figyelemmel az iparűzési adóra
és a helyi vagyonadók arányosságára**

A kiadvány a KÖFOP-2.1.2-VEKOP-15-2016-00001
azonosítószámú, „A jó kormányzást megalapozó közszolgálat-fejlesztés”
című projekt keretében készült el és jelent meg.

Projekt szakmai vezető:
Szakács Gábor

A kiadvány nyomtatott formában történő megjelenését
a Demokratikus Helyi Közigazgatás Fejlesztéséért Alapítvány támogatta.



Kecső Gábor – Tombor Csaba

**A helyi adók szabályozása
és joggyakorlata Magyarországon
külföldi kitekintéssel – különös
figyelemmel az iparűzési adóra
és a helyi vagyonadók arányosságára**

Nemzeti Köszolgálati Egyetem
Közigazgatási Továbbképzési Intézet, 2020

Szerzők:

Dr. Kecő Gábor (1–4. és 6. fejezet)

Dr. Tombor Csaba (5. fejezet)

Szerkesztette:

Dr. Kecő Gábor

Lektorálta:

Dr. Csűrös Gabriella

A kézirat lezárásának dátuma:

2018. október 31.

A kiadvány elektronikus változata a Nemzeti Közszerológati Egyetem,
Közigazgatási Továbbképzési Intézet kiadásában a Tudásportálon jelent meg.
<https://tudasportal.uni-nke.hu/>

Kiadó:

Nemzeti Közszerológati Egyetem
Közigazgatási Továbbképzési Intézet
www.uni-nke.hu

Felelős kiadó:

Prof. Dr. Kis Norbert rektorhelyettes
Címe: 1083 Budapest, Üllői út 82.

© Kecő Gábor, Tombor Csaba, 2019

© Nemzeti Közszerológati Egyetem
Közigazgatási Továbbképzési Intézet, 2019

ISBN 978 963 498 351 4 (nyomdai)

A mű szerzői jogilag védett. Minden jog, így különösen a sokszorosítás, terjesztés és fordítás joga fenntartva. A mű a kiadó írásbeli hozzájárulása nélkül részeiben sem reprodukálható, elektronikus rendszerek felhasználásával nem dolgozható fel, azokban nem tárolható, azokkal nem sokszorosítható és nem terjeszthető.

Tartalomjegyzék

Jogszabály-rövidítések jegyzéke	8
1. Magyar jogszabályok	8
2. Német jogszabályok	9
Ábrák jegyzéke	11
Táblázatok jegyzéke	12
Előszó a nyomtatott kiadáshoz	13
Előszó a kutatási anyaghoz: célok és keretek	19
1. A helyi adó elméleti alapkérdései	
nemzetközi kitekintésben	22
1.1. Alapfogalmak	22
1.2. Az angol, a német és a magyar alapstatisztika	26
1.3. Visegrádi körkép	28
1.3.1. A cseh szabályozás	28
1.3.2. A szlovák rendszer	30
1.3.3. A lengyel megoldás	32
2. A magyar helyi iparűzési adó	35
2.1. A vizsgálat terjedelme	35
2.2. A helyi iparűzési adó helye az adórendszerben	35
2.3. A helyi iparűzési adó alanya	37
2.4. A helyi iparűzési adó alapja:	
a csökkentő tételek fejlődése	41
2.4.1. A szabályozás alakulása 1991 és 1998 között	41
2.4.2. A szabályozás alakulása 1999 és 2018 között	43
2.4.3. HÉA vs. HIPA	47
2.5. A Kúria döntései	49
2.5.1. Az eladott áruk beszerzési értéke	49
2.5.2. Az alvállalkozói teljesítések értéke	50
2.5.3. A közvetített szolgáltatások értéke	51
2.5.4. Az anyagköltség	52
2.6. A HIPA alapjának a megítélése	52

3. A helyi vagyonadók és az arányos helyi közteherviselés hazánkban	54
3.1. A vizsgált problémák.....	54
3.2. Elméleti alapok.....	54
3.2.1. Az arányos közteherviselés.....	54
3.2.2. A helyi vagyonadó sajátosságai	57
3.2.3. Az aránytalanság kódolása és dekódolása	59
3.3. Gyakorlati döntések.....	60
3.4. A Htv. módosítása	63
3.4.1. A miniszteri indokolás.....	64
3.4.2. Észrevételek a módosításhoz.....	65
3.5. Mit jelent a „túl sok”?	66
3.6. Egy speciális kérdéskör a telekadó körében	66
4. A települési adó a magyar helyi adórendszerben.....	71
4.1. A téma jelentősége.....	71
4.2. A települési adó bevezetésének története röviden.....	72
4.3. A Kúria Önkormányzati Tanácsának gyakorlata	74
4.3.1. A települési adó alanyával kapcsolatos megállapítások.....	74
4.3.2. A települési adó tárgyával kapcsolatos megállapítások.....	76
4.3.3. A települési adó mint „szankció”?.....	84
4.4. Az adópereket tárgyaló tanácsok döntései	87
4.4.1. Az első ügy	87
4.4.2. A második ügy	88
4.5. A települési adó értékelése	90
5. A helyi adórendszer Németországban.....	93
5.1. Bevezetés.....	93
5.2. A német helyi adórendszer alapjai a Grundgesetzben.....	94
5.2.1. Alkotmányos alapok: a GG 28. cikkének (2) bekezdése	94
5.2.2. A helyi önkormányzatok finanszírozási rendszere	96
5.3. Az iparüzési adó (die Gewerbesteuer)	102
5.3.1. Az iparüzési adó kiemelt szerepe	102
5.3.2. Az iparüzési adó jellemzői	104
5.3.3. Az iparüzési adó tényállása	108
5.4. Az ingatlanadó (die Grundsteuer)	120
5.4.1. Az ingatlanadó jelentősége	120

5.4.2. Az ingatlanadó jellemzői.....	121
5.4.3. Az ingatlanadó tényállása.....	124
5.5. A kis helyi adók (die kleinen Gemeindesteuern).....	133
5.5.1. Jelentősek vagy jelentéktelenek?.....	133
5.5.2. Fő ismérvek és típusok	134
5.5.3. Jogalkotási hatáskörök alakulása.....	136
5.5.4. Az adómegállapítás hatáskörének jellemzői.....	138
5.5.5. A második lakásadó	141
6. A helyi adórendszer Angliában	143
6.1. A hatályos szabályozás előzményei	143
6.2. Az angol helyi adó (council tax).....	144
6.3. A megosztott központi adó Angliában (NBR).....	149
6.4. Az angol helyi adórendszer kötöttségei	150
Zárszó.....	152
Felhasznált irodalom	153

Jogszabály-rövidítések jegyzéke

1. Magyar jogszabályok

- Áht.: az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény
Régi Art.: az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény
Art.: az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény
Avt.: az adóhatóság által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény
Bsz.: a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény
Etv.: az egyenlő bánásmódról és az esélyegyenlőség előmozdításáról szóló 2003. évi CXXV. törvény
Gst.: Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény
Htv.: a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény
Inytv.: az ingatlan-nyilvántartásról szóló 1997. évi CXLI. törvény
Itv.: az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény
Jat.: a jogalkotásról szóló 2010. évi CXXX. törvény
Kp.: a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény
Mkk.tv.: a mezőgazdasági termelést érintő időjárasi és más természeti kockázatok kezeléséről szóló 2011. évi CLXVIII. törvény
Mód.tv.: az egyes adótörvények és más kapcsolódó törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról szóló 2016. évi LXVI. törvény
Mötv.: Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény
Régi Pp.: a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény
Szja.tv.: a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény
Régi Sztv.: a számvitelről szóló 1991. évi XVIII. törvény
Sztv.: a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény
Tao.: a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény
Ttv.: a termőföldhöz kapcsolódó, a fegyveres biztonsági őrsegről, a természetvédelmi és a mezei őrszolgálatról szóló 1997. évi CLIX. törvény
Vhr.: az ingatlan-nyilvántartásról szóló 1997. évi CXLI. törvény végrehajtásáról szóló 109/1999. (XII. 29.) FVM rendelet

2. Német jogszabályok

AO: Abgabenordnung (adózási rendjéről szóló törvény)

BWKAG: Kommunalabgabengesetz von Baden-Württemberg (Baden-Württemberg helyi bevételekről szóló törvénye)

BayKAG: Kommunalabgabengesetz von Bayern (Bajorország helyi bevételekről szóló törvénye)

BbgKAG: Kommunalabgabengesetz von Brandenburg (Brandenburg helyi bevételekről szóló törvénye)

BewG: Bewertungsgesetz (értékelésről szóló törvény)

ESTG: Einkommensteuergesetz (személyi jövedelemadóról szóló törvény)

FGO: Finanzgerichtsordnung (pénzügyi perrendtartásról szóló törvény)

FVG: Finanzverwaltungsgesetz (pénzügyi igazgatásról szóló törvény)

GewStDV: Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (iparűzési adó végrehajtási rendelete)

GewStG: Gewerbesteuerengesetz (iparűzési adóról szóló szövetségi törvény)

GG: Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Németország Alaptörvénye)

GrStG: Grundsteuergesetz (szövetségi szinten szabályozott ingatlanadóról szóló törvény)

HKAG: Kommunalabgabengesetz von Hessen (Hessen helyi bevételekről szóló törvénye)

InvStG: Investmentsteuergesetz (befektetési adóról szóló törvény)

KHG: Krankenhausfinanzierungsgesetz (kórházak finanszírozásáról szóló törvény)

KStG: Körperschaftsteuergesetz (társasági adóról szóló törvény)

LSA-KAG: Kommunalabgabengesetz von Sachsen-Anhalt (Szász-Anhalt helyi bevételekről szóló törvénye)

M-VKAG: Kommunalabgabengesetz von Mecklenburg-Vorpommern (Mecklenburg-Elő-Pomeránia helyi bevételekről szóló törvénye)

NdsKAG: Kommunalabgabengesetz von Niedersachsen (Alsó-Szászország helyi bevételekről szóló törvénye)

NRWKAG: Kommunalabgabengesetz von Nordrhein-Westfalen (Észak-Rajna-Vesztfália helyi bevételekről szóló törvénye)

RhPfKAG: Kommunalabgabengesetz Rheinland-Pfalz (Rajna-vidék-Pfalz helyi bevételekről szóló törvénye)

SächsKAG: Kommunalabgabengesetz von Sachsen (Szászország helyi bevételekről szóló törvénye)

SaarlKAG: Kommunalabgabengesetz von Saarland (Saar-vidék helyi bevételekről szóló törvénye)

SchlHKAG: Kommunalabgabengesetz von Schleswig-Holstein (Schleswig-Holstein helyi bevételekről szóló törvénye)

SGB V: Sozialgesetzbuch: Fünftes Buch V (szociális törvénykönyvről szóló törvény ötödik könyve)

TKAG: Kommunalabgabengesetz von Thüringen (Tübingia helyi bevételekről szóló törvénye)

VwGO: Verwaltungsgerichtsordnung (közigazgatási perrendtartásról szóló törvény)

Ábrák jegyzéke

1. ábra: Az angol, a német és a magyar helyi adórendszer, valamint adómegosztás vázlata.....	26
2. ábra: Az angol, a német és a magyar önkormányzatok bevételi szerkezete (2017)	27
3. ábra: A német iparűzésiadó-bevételek és jutalékok alakulása 2014–2017	103
4. ábra: Az adóalap megállapításának folyamata a német iparűzési adó esetén	111
5. ábra: A német ingatlanadó-bevételek alakulása 2014–2017	120
6. ábra: Az adómegállapítás folyamata a német ingatlanadó esetén	127

Táblázatok jegyzéke

1. táblázat: A német adórendszer bevételeinek szintek szerinti megoszlása a GG Pénzügyek fejezetének rendelkezései alapján	98
2. táblázat: Az iparűzési tevékenység EstG szerinti fogalmi elemei.....	107
3. táblázat: A jelentősebb nyereséget befolyásoló tételek a német iparűzési adó esetében	111
4. táblázat: A szorzószámok értékének alakulása a GrStG rendelkezései alapján.....	129
5. táblázat: A települési önkormányzatok (önkormányzati közösségek) kis helyi adókat érintő adómegállapítási jogának alapjai Németországban	136
6. táblázat: A tanácsi adó aránya az összes önkormányzati bevételen belül Angliában.....	143
7. táblázat: A tanácsi adó sávjai Angliában	145
8. táblázat: A tanácsi adó D sávjának alakulása Angliában.....	146
9. táblázat: A támogatások aránya az összes önkormányzati bevételhez képest Angliában	148

Előszó a nyomtatott kiadáshoz

1. Csak idő kérdése, hogy a különböző íráskor dokumentumává váljanak, hiszen kisebb vagy nagyobb mértékben, ám szinte kivétel nélkül magukon viselik annak az időszaknak a lenyomatát, amelyben szerzőik papírra vetették gondolataikat. Nincs ez másként e kötet esetében sem, jóllehet túlzás lenne azt állítani, hogy a 2020 nyarán fogalmazott előszó írásakor a helyi adók szabályozási környezete teljesen megváltozott volna ahhoz az állapothoz képest, amelyikben az eredeti előszót szövegeztük 2018 év végén.

Nem meglepő azonban, hogy azokban a sorokban, amelyeket kutatási eredményeink nyomtatott formában történő kiadásához e hasábkon fűzünk, mindenekelőtt arról kell szólnunk, hogy a koronavírus járvány milyen hatást gyakorolt az önkormányzati pénzügyekre. A folyamatban lévő törvénymódosítások és a pár hete már hatályba lépett törvények tartalmából az a következtetés vonható le, hogy a vírus maradandó hatással volt kutatásunk tárgyára is, mivel a rendes jogrend részévé váltak a rendkívüli jogrendben fogant megoldások egyes szabályai a helyi önkormányzatok finanszírozása körében.

Az új rendelkezések közül szükséges kiemelni, hogy a különleges gazdasági övezetről és a hozzá kapcsolódó egyes törvények módosításáról szóló 2020. évi LIX. törvény a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény módosításával lehetővé tette, hogy a megyei önkormányzat közgyűlése rendelettel az önkormányzat illetékességi területén helyi adókat vezessen be. Nem túlzás azt állítani, hogy ez korszakváltást jelent a helyi adók hazai rendszerében. A rendszerváltás óta ugyanis egészen idáig szilárdan tartotta magát az a tételes jogban is rögzült álláspont, miszerint adómegállapítási hatáskör nem illeti meg a megyéket. A megyei adó – elsősorban a helyi iparüzési adó tekintetében – számos elméleti és gyakorlati (lásd például Göd esetét) kérdést vet fel, ezek tárgyalására azonban nincs lehetőségünk ezen a helyen.

Az is kiemelésre érdemes, hogy a Magyarország 2021. évi központi költségvetésének megalapozásáról szóló T/10856. számú törvényjavaslat értelmében meg fog szűnni az adóelőleg-kiegészítési kötelezettség (az ún. adófeltöltés) a helyi iparüzési adó tekintetében, valamint tovább szűkül a helyi iparüzési adóból származó bevételek felhasználásának szabadsága. Ezek

likviditási nehézséget okozhatnak. A Magyarország 2020. évi központi költségvetéséről szóló 2019. évi LXXI. törvény módosításáról szóló 2020. évi LX. törvény a belföldön nyilvántartott gépjárművek adójának egészét az államháztartás központi alrendszerébe irányította. Azzal a kérdéssel, hogy ezen adó teljes mértékű központosítása sérti-e a Helyi Önkormányzatok Európai Chartáját és a képviselői indítványban felhívott alaptörvényi szabályokat, az Alkotmánybíróság is foglalkozott a II/822/2020. ügyszámú ügyben, jöllehet a vizsgálat tárgya még az a kormányrendelet volt, amelyet a rendkívüli jogrendben hoztak. Az Alkotmánybíróság döntése szerint a nemzetközi szerződés sérelme nem volt megállapítható, a támadott kormányrendelet pedig nem volt vizsgálható az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdésében foglalt hatásköri korlát miatt.

A változások sora folytatható lenne, de már ennyi módosítás is elegendő annak a kijelentésnek az alátámasztásához, hogy a koronavírus járvánnyal együtt járt az államháztartás központi és helyi alrendszere közti pénzügyi kapcsolatok átrajzolódása. A megváltozott mintázatban az önkormányzatok pénzügyi helyzete kevésbé kontúrossá vált. Az a jogilag értelmezett pénzügyi szabadság, amire a Zárszó keretei között azt a megjegyzést tettük, hogy nemzetközi szinten is nagnak minősül, valamelyest visszaszorult.

2. Ebben az előszóban ragadjuk meg az alkalmat arra is, hogy utaljunk azokra a lényeges döntésekre, amelyeket a Kúria kéziratunk lezárását követően hozott. Az alábbiakban röviden kitérünk a helyi iparüzési adóval (lásd a könyv 2. fejezetét), a helyi vagyonadók arányosságával (lásd a könyv 3. fejezetét) és a települési adóval (lásd a könyv 4. fejezetét) kapcsolatos újabb határozatokra. Az itt és a következő pontban írtak támaszkodnak mindarra, amit a kötet előbbi fejezeteiben közzétettünk.

A Kúria Kfv.I.35.222/2018/4. számú határozata arról a jogvitáról szól, hogy a helyi iparüzési adó alapján alvállalkozói teljesítés jogcímén levonhatók-e bizonyos orvosi beavatkozások költségei. A Kúria döntése szerint erre az adott ügyben nem volt jogszerű lehetőség, mert nem teljesültek az alvállalkozói teljesítések értékének fogalmi elemei. Ezen a jogcímen csak az olyan szerződésben meghatározott díjak értékével csökkenthető az adó alapja, amely a Ptk. szerinti vállalkozási szerződésnek minősül, és az arra irányadó valamennyi kritériumnak megfelel.

A Kúria Kfv.I.35.488/2018/7. számú határozata nem csak a könyvkiadási tevékenységet folytató vállalkozások számára tanulságos, hanem mind-egyik helyi iparüzési adóalanynak hasznos lehet, aki/amely az igénybe

vett szolgáltatást el akarja határolni az anyagköltségtől és az eladott áruk beszerzési értékétől. Amíg utóbbi kettő tétellel csökkenthető a helyi iparűzési adó alapja, addig előbbivel nem. Ebben a határozatban felmerült jogkérdés lényege tulajdonképpen az volt, hogy a könyvkiadó felperesnek a nyomdával kötött ügyletét úgy kell-e minősíteni a helyi iparűzési adó szempontjából, mintha könyvet vásárolt volna, illetve készterméket (anyagot) szerzett volna be, vagy úgy, hogy vállalkozási szerződés keretei között nyomdai szolgáltatást vett igénybe. A döntés elvi tartalma értelmében a könyvkiadás nyomdai költségének a helyi adó alapja csökkentése körében való elszámolása esetén a nyomdával kötött szerződés tartalmának és a nyomtatási tevékenység jellemzőinek vizsgálata szükséges. A Kúria hatályaiban fenntartotta azt az ítéletet, amely arra a jogértelmezésre helyezkedett, hogy szolgáltatás igénybevételéről volt szó a tárgyi ügyben. A szerződés tartalmának és a nyomtatási tevékenység jellemzőinek értékelt elemei az ítélet [26]-[31] bekezdéseiben olvashatók.

A helyi vagyonadók arányosságával kapcsolatos kérdéskörben utalunk arra, hogy a Kúria Önkormányzati Tanácsa Köf.5.005/2019/4. számú határozatában elbírált esetben a telekadó mértéke az ingatlan forgalmi értékének 50%-át tette ki, amely önmagában nem minősült túlzónak, konfiskáló jellegűnek. A Köf.5.015/2019/5. számú határozatból pedig arra mindenképpen szükséges felhívni a figyelmet, hogy a Kúria az adóztatás arányosságának a vizsgálatát, amikor az a kérdés, hogy a törvényes mértékű éves adóteher milyen időn belül emészti fel az adótárgy értékét, csak akkor tudja elvégezni a bírói indítvány alapján indult normakontroll eljárásban, ha a perbíróság a forgalmi értékre nézve már folytatott le bizonyítást. Önmagában nem lehet viszonyítási alap az adózó nyilatkozatán alapuló vagyonérték.

A települési adóról szóló 4. fejezet lezárásakor még csak kettő adóperes eljárásban hozott határozat állt a rendelkezésünkre. Az azóta eltelt évek alatt kettő olyan döntés született, amelyre feltétlenül hivatkoznunk kell ezen a helyen. Az egyik ügy a Kúria Kfv.V.35.395/2018/6. számú ítélete, amelyik a Kúria Kfv.V.35.107/2018/5. számú határozatával állítható párhuzamba. Utóbbit a kötet 4.4.2. alpontjában feldolgoztuk. Az újabb ügyben is az volt az eldöntendő kérdés, hogy lehet-e a földadó alanya az a magánszemély tulajdonos, aki szántóföldjét nem saját maga műveli vállalkozóként, hanem haszonbérbe adja gazdasági társaságoknak. Immár a peres eljárás adott ügyben alkalmazott szabályai nem gátolták azt, hogy a Kúria megállapítsa: az a magánszemély, aki a földjén saját nevében vállalkozási tevékenységet nem végez, lehet a települési adó alanya, mert nem vállalko-

zói minőségében kötelezi őt az adóztató helyi közhatalom. A másik ügy a Kúria Kfv.I.35.344/2018/6. számú határozata, amelynek központi kérdése szinte megegyezik az előbbivel.

3. Kéziratunk lezárása óta a német helyi adórendszer vonatkozásában jelentős változások következtek be. Amint arra utalunk e kötet 5. fejezetében, a *Bundesverfassungsgericht* 2018. április 10-én meghozott határozatával az ingatlanadó tekintetében egy új szabályozásnak ágyazott meg. Határozatában az általa megállapított *Grundgesetz*-ellenes rendelkezések orvoslására egy rövid, 2019. december 31-ig tartó határidőt szabott meg. Ennek a német jogalkotó megfelelt. Az új szabályozás következtében a *Bundesverfassungsgericht* által biztosított 5 éves átmeneti időszak lejártát követően az ingatlanadó rendszerében 2025. január 1-jével kezdődően három kiemelkedő jelentőségű változásról számolhatunk be.

Egyrészt az ingatlanadó alapjának megállapítása körében a korábbi kiindulási pont, a becsült érték (*Einheitswert*) helyébe az ingatlanadó-érték (*Grundsteuerwert*) lép. Az elnevezés megváltozása mellett ez tartalmilag is komoly változást hoz, ugyanis mind az A típusú ingatlanadó, mind pedig B típusú ingatlanadó körében újraszabályozásra kerülnek az értékelési eljárások, amelyek eredményeként az ingatlanadó-érték elérhető. Így például a B típusú ingatlanadó körében a beépítetlen telkek értéke vonatkozásában a továbbiakban az 1960-as Baugesetzbuch-ban meghatározott szokás földérték (*Bodenrichtwert*) jelenti majd kiindulási pontot. A beépített telkek esetén bár megmarad a két értékelési eljárás, jelentős korszerűsítésen esnek át. A haszonérték eljárás (*Ertragswertverfahren*) és a tárgyi érték eljárás (*Sachwertverfahren*) kiindulási alapját is a szokásos földérték fogja jelenteni. A haszonérték eljárás során viszont, amely a fő értékmegállapítási eljárást jelenti a beépített telkek tekintetében, az ingatlanadó értékét a szokásos földérték mellett a jelenleg még hatályos bruttó bérleti díj helyett a tőkésített tiszta haszon (*kapitalisierter Reinertrag*) fogja képezni. Utóbbi körében a kiindulási pontot már nem az 1964-es (1935-ös) adatok jelentik, hanem az értékelési eljárással érintett ingatlan tekintetében már figyelembevételre kerül a valódi építési évük, illetve az a körülmény is, hogy a fekvési helyzetétől függően milyen lehetőség van az adott ingatlan kiadására (*Mietniveaustufe*). Az új szabályozás következtében a jogalkotó reményei szerint már nem jelenthet gondot az, hogy a földbirtokok ingatlanadó értéke a valódi értékviszonyoknak való megfelelés követelményének eleget tegyenek, így az új szabályozás hosszútávon is *Grundgesetz* konformnak minősülhet majd.

Az azonban továbbra is kijelenthető, hogy a B típusú ingatlanadó *Grundsteuergesetz*-ben meghatározott korábbi alapvető struktúrája a továbbiakban is lényegében változatlan marad. Az ugyanis továbbra is egy háromlépcsős folyamat eredményeként kerül megállapításra: a földbirtok értékének meghatározása; a számított adóalap megállapítása szorzószám segítségével annak értékéből; végül pedig az ingatlanadó elérése a települési önkormányzatok által alkalmazott kulcsos adómértékkel.

Másrészt az ingatlanadó reformjának eredményeként megteremtésre kerül az értékalapú adóztatás mellett a területalapú vagyonadóztatás lehetősége is. A *Grundgesetz* módosításával ugyanis a szövetségi tartományoknak lehetősége nyílik arra, hogy a *Grundsteuergesetz*-ben foglaltaktól eltérően, saját hatáskörükben szabályozhassák az ingatlanadót (*Öffnungsklausel*). Ez komoly strukturális változást jelent az adónem vonatkozásában, mivel az eddig központi szabályozás helyett a szövetségi tagállamok lényegében azt teljes körűen a „saját képükre” formálhatják. E joggal az előzetes nyilatkozatok alapján pedig több tartomány is – Bajorország, Alsó-Szászország, Hessen – élni kíván majd. A 2025. január 1-jétől alkalmazni kívánt szabályozásuk központi elemét a szövetségi szinten továbbra is alkalmazandó értékalapú vagyonadóztatás helyett a területalapú vagyonadóztatás tiszta, vagy bizonyos egyéb faktorokat tartalmazó formája fogja képezni.

Harmadrészt lényeges utalunk arra is, hogy a jogalkotó a települési önkormányzatok részére az adómérték megállapítása körében további differenciálási lehetőséget is biztosít. A jogalkotó ugyanis lényegében ismételten bevezeti az ún. „C” típusú ingatlanadó kategóriáját. A spekulációs célú beépítetlen telkek felvásárlásának megakadályozására a települési önkormányzatok számára lehetővé válik majd az a lehetőség, hogy a beépíthető, de beépítetlen telkek vonatkozásában a területén fekvő más beépítetlen telkektől eltérően más, de azok vonatkozásában egységes adókulcsot alkalmazhasson.

4. Az angol helyi adók szabályozásában koncepcionális változásra nem tudunk utalni. Természetesen kisebb módosítások – mint például az adóemelésről szóló helyi népszavazás elvei (*Council Tax Referendum Principles*; lásd a 6. fejezetben) körében – történtek, ezek azonban nem érik el azt a szintet, hogy szükséges legyen itt szólnunk róla. Arra azonban ki kell térnünk, hogy a 2020/21-es költségvetési év nem a megszorításokat hozta el az angol helyi önkormányzatok számára. Sokkal inkább a támogatások szabályozásának finomhangolása következett be. A tanácsi adón alapuló

adóerő-képességi mutató (*Core Spending Power*) a Brexit ellenére kis mértékben emelkedett az előző adóévhez képest. A tanácsi adó vagyonaadó, amelynek előnye, hogy a gazdasági ciklus ingadozását kevésbé követi, mint egy jövedelem- vagy nyereségadó. A 2020. februári kimutatás azonban még nem vehette figyelembe a koronavírus hatását.

5. Végül köszönetünket fejezzük ki mindazoknak, akik hozzájárultak ahhoz, hogy kéziratunk nyomtatott formában is megjelenhessen. Köszönettel tartozunk a Demokratikus Helyi Közigazgatás Fejlesztéséért Alapítványnak az anyagi támogatásért és Verebélyi Imre Professzor Úrnak a szakmai támogatásért. Bízunk abban, hogy a kötet tartalmát hasznosítani tudják a helyi adójog alkotásával, alkalmazásával és kutatásával foglalkozó szakemberek.

Budapest, 2020. június 26.

a Szerzők

Előszó a kutatási anyaghoz:

célok és keretek

A kutatás során arra vállalkoztunk szerzőtársammal, Tombor Csabával, hogy a kapcsolódó felsőbbbírószági gyakorlat elemzésén keresztül feldolgozzuk a helyi adók magyar rendszerének néhány fogós kérdését oly módon, hogy külföldre is kitekintünk. Tehát teljességre nem törekedtünk és alapvetően jogi problémákra összpontosítottunk, jóllehet, támaszkodtunk adótani és közpénzügyi ismeretekre is.¹ Szinte az összes releváns kúriai döntést elolvastuk, amit 2012. január 1. és 2017. december 31. között hoztak, ideértve az Önkormányzati Tanács és az adópereket tárgyaló tanácsok határozatait is.² A vállalt területi korlátok azt tették lehetővé a hazai szabályozással foglalkozó fejezetek tekintetében, hogy az elemzett jogkérdések körében a kiemelkedő jelentőséggel bíró határozatok útján haladva mutassuk be a joggyakorlat fejlődését. Vizsgálódásunk azt támasztja alá, hogy intenzív interakció figyelhető meg a törvényhozó, a törvénykező és az adózó háromszög alkotó viszonyrendszerében.³

A magyar helyi adórendszert érintő kutatási módszerünk a fentieknek megfelelően az esetjogi elemzés volt, amit általános adótani és adójogi ismeretek segítségével dolgoztunk fel. Tehát nyomon követtük a bírói döntésekben megjelenő helyi adójog formálódását. Megállapításaink szerint egyes határozatok arra inspirálták a jogalkotót, hogy a bírói gyakorlatban kidolgozott megoldások irányába tegyen lépéseket (pl. a tényleges mezőgazdasági művelés alatt álló kivett belterületi, 1 hektárt meg nem haladó földrészletek adóztatása körében); mások pedig arra készítették, hogy eltér-

¹ Szükséges jelezni, hogy a kutatási program keretén belül prof. Lentner Csaba ír a helyi pénzügyekről elsősorban közgazdaságtani szempontból vizsgálódva.

² Megjegyzendő, hogy a Kúria gyakorlata nem azonosítható a magyar bírósági gyakorlattal. Ennek ellenére az helytálló, hogy a kb. 150 kúriai határozat alapján megbízható összképet kaptunk. A helyi iparüzési adóval kapcsolatos döntések feldolgozásában segítséget nyújtott Farkas Nikolett, amit ezúttal szeretnénk megköszönni neki.

³ Ebbe esetenként az Alkotmánybíróság is bekapcsolódik határozataival, végzéseivel. Az Alaptörvény védelmének legfőbb szervére azonban nem terjedt ki a kutatásunk.

jen azoktól (pl. a helyi adók arányosságának a megítélése). Vannak azonban olyan területek is, amelyekben még nem lépett a jogalkotó, jóllehet, a Kúria érdemi jogfejlesztő tevékenysége kimunkálta azokat a sarokköveket, amelyek akár az „írott” jog részévé is válhatnak (pl. a települési adó tekintetében a közteher fogalma).

A helyi adókat a nyugati típusú demokráciákban gyakran összekapcsolják a vagyonaadókkal, különösen az ingatlanok adóztatásával. Magyarországon több helyi vagyonaadó is működik a rendszerváltás óta. Ilyen a telekadó és az építményadó. A 2015-től bevezethető települési adó is jellemzően vagyonaadó (a leggyakrabban földadó). A magyar helyi adóbevételek közel 80%-át mégis a helyi iparüzési adó biztosítja immáron több évtizede, amelyet több kritika ér(t) intézményesítése óta az önkormányzatok közti egyenlőtlen megoszlása és egyes pénzügytani jellemzői miatt, valamint azért is, mert a magyar vállalkozások versenyképességét rontja. Kiemelkedő szerepe és folyamatos bírálata arra készítetett minket, hogy kutatásunk középpontjába a vállalkozási tevékenység helyi adóztatását állítsuk belföldön és külföldön egyaránt. Nem feledkezhettünk meg azonban a helyi vagyonaadókról sem azok tradicionális és konstans szerepe miatt, valamint azért sem, mert komoly kérdéseket vet fel az arányos közherviselés biztosítása a körükben. A Kúria Önkormányzati Tanácsa számos megsemmisítő döntést hozott már⁴ és a Német Szövetségi Alkotmánybíróság is megállapította azt 2018 áprilisában, hogy a Grundsteuer ellentétes a GG-vel, mert a szövetségi szabályozás igazolhatatlan mértékben elszakadt az adótárgyak piaci értékétől.⁵

Kutatásunk nézőpontjából szemlélve tehát adta magát a kérdés: miként is adóztatják elsősorban a helyi vállalkozási tevékenységet, másodsorban az ingatlanvagyont nemzeti adójogunknak sok tekintetben mintát biztosító németek és az attól gyökeresen eltérően gondolkodó angolok? Mindkét külföldi helyi adórendszernek egy-egy önálló fejezetet szenteltünk, jóllehet, a német (5. fejezet) terjedelmesebb, hiszen a szó szoros és átvitt értelmében is közelebbi kapcsolatban áll a magyarral, mint az angol (6. fejezet), továbbá utóbbival máshol⁶ már alaposabban foglalkoztunk.

Az előbbieket tükrében érthető, hogy a külföldi kitekintés terjedelme a munka közel felét teszi ki, amelynek megírásához a jogösszehasonlítás

⁴ Ezeket lásd a 3. fejezetben.

⁵ A német döntést lásd az 5. fejezetben.

⁶ Pl. KECSŐ 2016a; KECSŐ 2015a, KECSŐ 2015b, KECSŐ 2015c.

módszerét hívtuk segítségül. E körben felhasználtuk a leghitelesebbnek, valamint a legfrissebbnek tekinthető angol és német szakirodalmat, amit egy-egy külföldi szakmai út során szereztünk be, illetve frissítettünk.

Az 1. fejezetben néhány alapfogalmat, alapvető statisztikai mutatót, valamint a visegrádi államok szabályozását vázoljuk fel egyfajta elméleti bevezető és kitekintő részként. A 2. fejezet a helyi iparüzési adó egyes gyakorlati kérdéseit járja körbe. A 3. fejezet nem arra vállalkozik, hogy feldolgozza a telekadóval és az építményadóval kapcsolatos döntéseket, hanem arra, hogy a helyi vagyonadók egyik jellemző problémáját elemezze, ami a súlyosanaránytalan adóztatás kezelése. A telekadó körében kitértünk továbbá a fentebb már említett (1 hektárt meg nem haladó) földrészek adóztatására is. A 4. fejezet a települési adóról szól. Az 5. és 6. fejezet tartalmát előre vetítettük az előző bekezdésekben.

Budapest, 2018. október 31.

a Szerzők

1. A helyi adó elméleti alapkérdései nemzetközi kitekintésben

1.1. Alapfogalmak

A helyi adó fogalmát a tételes jog és az arra reflektáló jogtudomány jogrendszerenként eltérően határozhatja meg. Erre jó példákat találunk a visegrádi államok alább ismertetett anyagában. Az eltérések azonban ellehetetlenítik a jogösszehasonlítást. Könnyen előfordulhat ugyanis, hogy nem az azonos funkciót szolgáló jogintézmények válnak az összehasonlítás tárgyává, hanem tartalmuktól függetlenül azok, amelyeket azonosan neveznek a nemzeti jogokban. Ezt a problémát küszöböli ki témánk körében a *helyi adó nemzetközileg elfogadott definíciója*, ami a minimális elvárást fogalmazza meg azzal az adóval szemben, amely helyinek tekinthető.

A *helyi adó* olyan adó, amelynek legalább a mértékét, legalább keretek között a helyi önkormányzat hatáskörrel rendelkező szerve határozza meg. A definíció összhangban áll a Helyi Önkormányzatok Európai Chartájával. A Charta ugyanis úgy rendelkezik, hogy a helyi önkormányzatok számára szükséges biztosítani a források legalább egy részeként olyan adókat és díjbevételeket, amelyek mértékéről az önkormányzat dönthet.⁷ A helyi adónak tehát nem fogalmi feltétele különösen az, hogy az önkormányzat döntsön a bevezetéséről, az adóbevétel felett szabadon rendelkezzen vagy hogy az önkormányzati adóhatóság feladat- és hatáskörébe tartozzon az adminisztrációja. A helyi önkormányzatok pénzügyi autonómiája azonban annál teljesebb, minél több kiegészítő feltételnek felel meg a helyi adó.⁸ A helyi adó jelentősége az, hogy az önkormányzatok legfontosabb saját bevételeként a pénzügyi autonómia anyagi támaszát biztosítja.⁹

Míg például a német iparüzési adónak csak a mértékét (*Hebezahl*-ot) szabályozhatják az önkormányzatok és azt is csak keretek között tehetik meg,

⁷ Charta 9. cikk 3. pont

⁸ KECSŐ 2016a. 238–239.

⁹ BALÁZS et al. 2016. 393–394., CSÜRÖS 2006.

addig a magyarnál arról is dönthetnek, hogy bevezetik-e azt és – a vállalkozások esetét kivéve – törvényben nem szereplő könnyítéseket is adhatnak hozzá rendeletben. Annak ellenére, hogy a vállalkozásokat terhelő angol *national business rate*-et (a továbbiakban: NBR; magyarul nemzeti vállalkozói adó) esetenként a helyi adók közé sorolják, tudjuk, hogy nem az, mert még a mértékéről sem dönthet az önkormányzat. Valójában egy megosztott központi adóról van szó.¹⁰

A helyi adót szükséges elhatárolni a megosztott központi adótól, ahogyan az angol példa is mutatja. Az adómegosztás az önkormányzati pénzügyi autonómiát jobban szolgálja, mint a támogatás, de nem olyan szinten, mint a helyi adó. Megosztott központi adó esetében ugyanis az adóztatás hatáskörét teljes mértékben a központi jogalkotó gyakorolja az anyagi jog meghatározásával. Az adótényállás törvényi elemei tehát azonosak az egész államban és az önkormányzat nem tud helyi adópolitikát gyakorolni megosztott adó útján. Az adóból származó bevétel – legalábbis annak egy része – azonban a helyi önkormányzatokat illeti meg. Az *adómegosztás jogintézménye négy jellemzővel írható le* nemzetközi vizsgálatban:

1. szabad felhasználás,
2. kockázatmegosztás,
3. a megosztási képlet állandósága,
4. önkormányzatonkénti arányosság.

Ezek mindegyikével a támogatások nem rendelkeznek. Az első jellemző azt jelenti, hogy az adómegosztásból származó bevételhez nem kapcsolódik felhasználási feltétel. A második értelmében az adóbevétel ingadozásának a kockázatát a helyi önkormányzatok közvetlenül viselik. Tehát amennyivel több vagy kevesebb megosztott adó folyik be az államháztartásba a költségvetési tervekhez képest, annnyival több vagy kevesebb bevételhez jutnak az önkormányzatok ezen a csatornán keresztül. A harmadik azt juttatja kifejezésre, hogy a megosztásra vonatkozó képlet a költségvetési éven belül előre meghatározott, stabil. A negyedik feltétel a megosztás arányosságával összefüggésben fogalmaz meg követelményt, amely a helyi önkormányzatok egymás közti kapcsolatára vonatkozik. E szempontra tekintettel azt kell vizsgálni, hogy az azonos kormányzati szinten elhelyezkedő önkormányzatok milyen szabályok szerint osztoznak a bevételen. Szűk értelemben vett (eredeten alapuló) adómegosztásról akkor van szó, ha az adóbevétel egy

¹⁰ A magyar, a német és az angol helyi vállalkozási tevékenységet terhelő adó elemzését lásd a jelen kötet 3., 5. és 6. fejezetében.

részét annak az önkormányzatnak juttatják vissza, amelynek területén az képződött. Tehát az adót visszajuttatják forrásának a helyéhez. Az adómegosztás tág változatának minősül, ha a szabályozás az előbbi, tisztán származtatásos (derivatív) technikát vegyíti horizontális kiegyenlítést szolgáló megoldásokkal.¹¹

Németországban az adómegosztás majdnem annyira jelentős finanszírozási eszköz az önkormányzati pénzügyek területén, mint a helyi adóztatás. A főadók közül a személyi jövedelemadó (a továbbiakban: szja) és az általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) megosztottak.¹² Angliában a főadókat nem osztják meg. A fentebb említett NBR fele annyi bevételt biztosít az önkormányzatok számára, mint az egyetlen helyi adó. Hazánkban sokáig jelentős forrást jelentett az szja megosztása, de 2013-tól ez alapvetően megszűnt,¹³ csupán a termőföld bérbeadásából származó jövedelem adója maradt átengedve belőle továbbra is 100%-ban. Jelenleg a belföldön nyilvántartott gépjárművek adójának 40%-a kerül még az önkormányzatok költségvetésébe a központi adókból.¹⁴ Ezek nem tekinthetők érdemi forrásnak.¹⁵

A helyi adó megállapításának két alapvető módszerét különíthetjük el. Az egyik a nyílt listás, a másik a zárt listás módszer.¹⁶ A nyílt listás módszer, mint a helyi adók megállapítására vonatkozó hatáskör egyik alaptípusa, azt jelenti, hogy fő szabály szerint a helyi önkormányzat bármilyen adót bevezethet, amelyet központi jogszabály nem tilt. A törvényalkotó ezt a szabadságot csupán generálklauzulákkal korlátozza. Például a helyi önkormányzat olyan adótárgyat nem alkalmazhat, amelyre központi adó vonatkozik, illetve nem vezethet be olyan adót, amely az önkormányzat illetékességi területén belül korlátozza a letelepedési szabadságot. Az adórendeletnek természetesen összhangban kell állnia az alkotmányos szabályokkal is. Nyílt listásnak minősül az a megoldás is, amelyben tiltott helyi adókat

¹¹ BLÖCHLIGER–PETZOLD 2009. 4–5. BLÖCHLIGER–KING 2006. 15–17., KECSŐ 2016a. 246–250.

¹² Az 5. fejezetben olvasható a különbség az ún. a kis és nagy adóközösség között. Jelen esetben a nagyról van szó, amelyben az önkormányzatok is részesednek a központi adókból.

¹³ ERDŐS 2014. 13.

¹⁴ Magyarország 2018. évi központi költségvetéséről szóló 2017. évi C. törvény 37. §.

¹⁵ A 2017-es teljesítés szerint 30,55 milliárd Ft-ot kaptak az önkormányzatok ebből a két forrásból. A Magyarország 2017. évi központi költségvetéséről szóló 2016. évi XC. törvény végrehajtásáról szóló T/1671 törvényjavaslat: A helyi és nemzetiségi önkormányzatok költségvetési mérlege, http://www.parlament.hu/irom41/01671/adatok/altindmell/hok_merlegek.pdf (A letöltés ideje: 2018. 10. 21.)

¹⁶ MARTÍNEZ-VÁZQUEZ 2008. 32.

sorol fel a központi jogalkotó amellet azonban, hogy az önkormányzatok ezeken kívül szabadon vezethetnek be más adókat. A nyílt listás módszer alkalmazása meglehetősen ritka a nemzetközi kitekintés tükrében. A nyílt lista a helyi *adórendszert zavaróan változatossá teheti*, amennyiben a helyi önkormányzatok valóban élnek a felkínált lehetőséggel. A helyi adópolitika iránya akár szöges ellentétbe is kerülhet a központiével.

A *zárt listás módszer*, mint a helyi adók megállapítására vonatkozó hatáskör másik alaptípusa, azt jelenti, hogy központi jogszabály (jellemzően törvény) sorolja fel a lehetséges helyi adókat, és rögzíti az adótényál-lás lényeges tartalmát. Az önkormányzat szabadsága legfeljebb abban áll, hogy a felsorolt adók közül kiválasztja, melyiket szeretné bevezetni és a törvény által lehetővé tett körben, illetve határokon belül dönthet az adó-tényállási elemekről. A központi jogforrásban felsoroltakon kívül viszont további adót nem vezethet be. Az önkormányzat döntési szabadságának legalább arra kell kiterjednie zárt lista esetében, hogy a törvényi határokon belül döntsön az adómértékről. Ha ez a feltétel nem teljesül, akkor az adott adó nem minősül helyi adónak, még abban az esetben sem, ha az adóból származó bevétel az önkormányzatokat illeti és ha az adóval kapcsolatos adminisztráció az önkormányzati adóhatóság hatáskörébe tartozik. A zárt lista a bevett megoldás a külföldi jogrendszerek többségében. Fő előnye, hogy biztosítja a helyi adórendszer integritását.¹⁷ Az angol helyi adórend-szer zárt listája egy helyi adót tartalmaz. Szintén zárt rendszer működik Csehországban és Szlovákiában.

Az ún. kis német (fényüzési és forgalmi) adók a nyílt listás megoldás-hoz tartoznak, jóllehet megítélésükhöz összetettebb vizsgálódás szüksé-ges, amit a kötet 5. fejezete tartalmaz. A magyar helyi adórendszer 2015. január 1-jével vált nyílt listássá a települési adó bevezetésének köszönhető-en.¹⁸ Lengyelországban is nyílt listás a rendszer, azonban helyi népszavazás függvényében vezethető be zárt listán kívüli helyi adó. Történeti példaként az USA egyik tagállama is felhívható. Pennsylvania 1947-es törvénye 1965-ig fő szabály szerint a helyi önkormányzatok összes típusa számára bizto-sította az adóztatás jogát minden olyan adótárgy tekintetében, amelyre az állam is adót vethetett volna ki. A helyi adóztatásnak egy általános korlátja volt. Az állam elsőbbséget élvezett. A helyi önkormányzatok nem adóztat-hatták azt, amire az állam adót vetett ki, illetve a költségvetési év végén

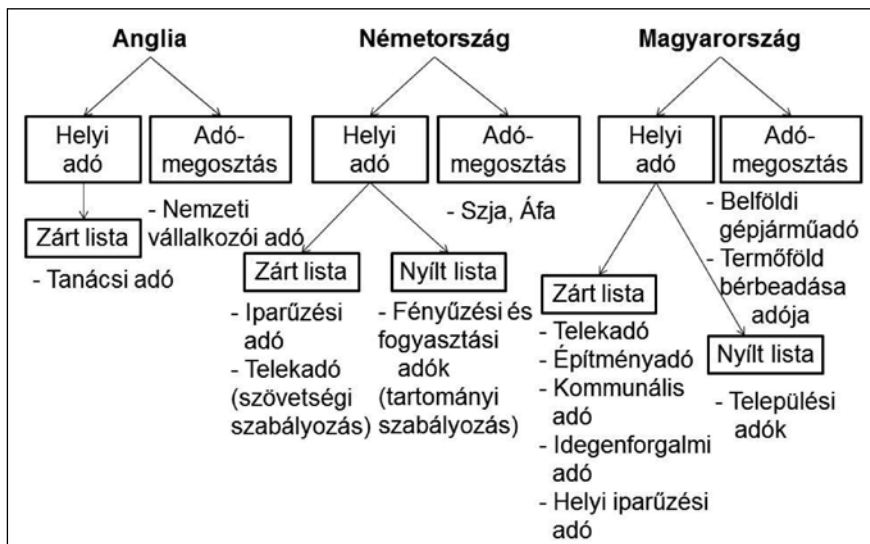
¹⁷ KECSŐ 2016a. 244–246.

¹⁸ Erről lásd a 4. fejezetet.

automatikusan hatályát veszítette az a helyi adó, amelynek tárgyára időközben az állam adót állapított meg.¹⁹

1.2. Az angol, a német és a magyar alapstatisztika

Az önkormányzatok pénzügyi autonómiáját nem lehet teljeskörűen megítélni néhány statisztikai adat alapján. A tartalmi elemzés előtt azonban érdemes kitérni néhány alapvető indikátorra, amely alkalmas arra, hogy nagy vonalakban előrevetítse az önkormányzatok pénzügyi helyzetét az adott államháztartásban. Az alapstatisztika az előző alpontban felvázolt fogalmak, továbbá az angol, a német és a magyar helyi adórendszer, valamint adómegosztás vázlata tükrében értelmezendő, amit az 1. ábra mutat be.

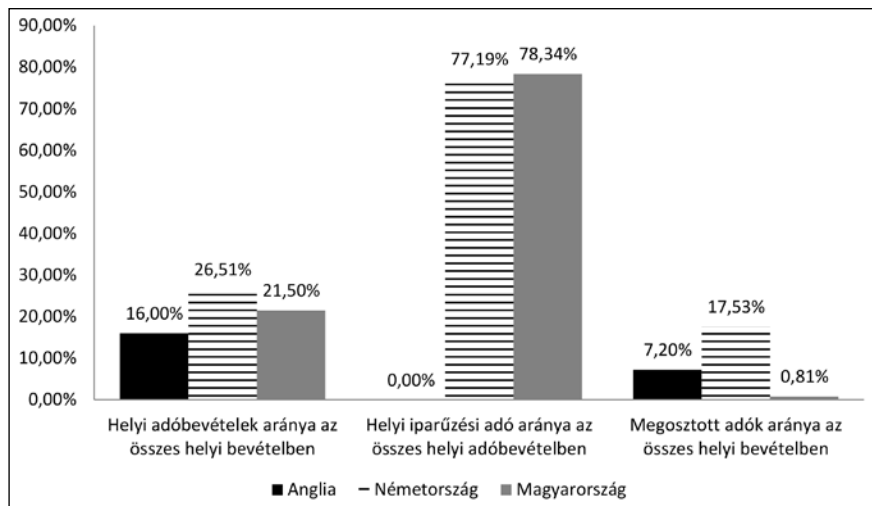


1. ábra: Az angol, a német és a magyar helyi adórendszer, valamint adómegosztás vázlata
(Forrás: Saját szerkesztés a kötet többi fejezetében írtak alapján.)

¹⁹ General Enabling Act of June 25, 1947 (Act 481), Sec 1B.

A 2. ábra, amely szinte azonos számokat mutat az elmúlt 5-6 évben mért arányokkal (ezért reprezentatívnak tekinthető), azt szemlélteti, hogy

1. mekkora a helyi adóbevételek aránya az összes önkormányzati bevételben belül,
2. mekkora az iparűzési adó aránya az összes önkormányzati adóbevételekben belül,
3. mekkora a megosztott központi adók aránya az összes önkormányzati bevételben belül.



2. ábra: Az angol, a német és a magyar önkormányzatok bevételi szerkezete (2017)
(Forrás: Saját szerkesztés.²⁰)

²⁰ Az alábbi források alapján:

Anglia: Ministry of Housing, Communities and Local Government 2018. 6–13.

Németország: a Német Szövetségi Statisztikai Hivatal honlapja

https://www.destatis.de/DE/PresseService/Presse/Pressemitteilungen/2018/04/PD18_120_71137.html (A letöltés ideje: 2018. 10. 23.)

<https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/OeffentlicheFinanzenSteuern/Steuern/Steuerhaushalt/Tabellen/KassenmaessigeSteuereinnahmenNachSteuer-verteilung.html> (A letöltés ideje: 2018. 10. 23.) Magyarország: A Magyarország 2017. évi központi költségvetéséről szóló 2016. évi XC. törvény végrehajtásáról szóló T/1671 törvényjavaslat: A helyi és nemzetiségi önkormányzatok költségvetési mérlege http://www.parlament.hu/irom41/01671/adatok/altindmell/hok_merlegek.pdf (A letöltés ideje: 2018. 10. 23.) és az általános indokolás 63. oldala <http://www.parlament.hu/irom41/01671/adatok/altind.pdf> (A letöltés ideje: 2018. 10. 23.)

Az önkormányzatok pénzügyi autonómiája számos olyan tényezőtől függ (mint például a támogatások felhasználási feltételeitől), ami ezen az ábrán nem jelenik meg. Az azonban megállapítható: a 2. ábra arról árulkodik, hogy az angol önkormányzatok pénzügyi autonómiája erősen korlátozott, mert a helyi adóbevételek aránya alacsony, nincs vállalkozási tevékenységet terhelő helyi adó és a megosztott adók aránya sem magas. A német önkormányzatok kedvező státuszt élveznek, mert a helyi adóbevételek aránya magas, amiből kiemelkedik az iparűzési adó, de van több másik helyi adó is (például az ingatlanadó és a helyi fénycsugárzási és fogyasztási adók), továbbá érdemi az adómegosztásból származó források aránya is. A magyar önkormányzatok helyzete a németekéhez áll közel azzal a lényeges különbséggel, hogy az adómegosztás csekély mértékű.²¹

1.3. Visegrádi körkép

A helyi önkormányzatokra vonatkozó szabályozás több szempont alapján számos modellbe sorolható.²² Annak érdekében, hogy a magyar szabályozást jobban meg tudjuk ítélni, érdemes legalább a Visegrádi Együttműködés államainak önkormányzati jogát felvázolni a finanszírozás szempontjából az alapismeretek körében, mert ezek kézenfekvő viszonyítási pontot jelentenek számunkra.²³

1.3.1. A cseh szabályozás

Csehországban az önkormányzatok legjelentősebb bevételei az adómegosztásból származnak. Részdadóknak nevezik a megosztott adókat. Közéjük tartozik az áfa, amiből a legtöbb önkormányzati bevétel származik, továbbá

²¹ A részletesebb statisztikai adatok és tartalmi elemzések a kötet további fejezeteiben olvashatók.

²² A különböző típusok bemutatása messze meghaladja a jelen kötet kereteit. Ld. pl. HOFFMAN 2015. 56–270.

²³ Ebben az alponthoz arra a kéziratra támaszkodtam, amit Hulkó Gábor bocsátott a rendelkezésemre, aki jelen kutatási programon belül a V4-államok önkormányzati jogának az összehasonlításáról értekezik. Ezúttal szeretném megköszönni prof. Balász István-nak, a nemzetközi összehasonlítást készítő alprogram vezetőjének, hogy felajánlotta a segítséget.

a személyi jövedelemadó és a társasági adó. A részadók általános elosztási kulcsát 23,58%-ban rögzíti az adók költségvetési meghatározásáról szóló törvény,²⁴ jóllehet, több kivétel ismert a főadók megosztása körében is.

A cseh szabályozás részét képezi a helyi adók és illetékek rendszere. Költségvetési jelentőségük szempontjából a helyi adók és illetékek csupán kisszámú települési önkormányzat esetében játszanak jelentős szerepet. A rendszer mégis fontos eleme az önkormányzatok pénzügyi autonómiájának. A helyi adók és illetékek a települési önkormányzatok által vetethetőek ki, a területi (megyei) önkormányzatoknak ilyen hatáskörük nincs. A szabályozás logikája a zárt listás megoldást követi. A cseh nemzeti jog dogmatikailag különbséget tesz a helyi adók és a helyi illetékek fogalma közt. Adótípusúak azok a közbevételek, amelyek esetében az adóalany nem jogosult közvetlen ellenszolgáltatásra, illetéktípusúak pedig azok a közbevételek, amelyek esetében az illetékfizetés kötelezettje közvetlen ellenszolgáltatást kap a térítésért.²⁵

A helyi adók körében a cseh szabályozás törvényi keretek között ingatlanadó kivétését teszi lehetővé a települési önkormányzatok számára. Ezen belül megállapítható a telekadó és az építményadó. Az adó megállapítását a települési önkormányzatok, az adó kivetésével és beszedésével kapcsolatos eljárási feladatokat az állami adóhatóságok végzik. Az ingatlanadóból származó bevételek teljes egészében az azt bevezető települési önkormányzatot illetik. A telekadó tárgyat széles értelemben határozták meg, az fő szabály szerint minden földterületre kiterjed. Az alanya a tulajdonos. Alapja a legtöbb esetben a telek négyzetméterben mért területe, de például a kereskedelmi erdőknél és halastavaknál az adóalany választhatja az értékalapú adózást is. Az adó összege egy szorzószámtól is függ, ami 7 lépcsőben növekszik a lakosságszámmal arányosan. A legmagasabb (ötszörös) szorzó Prága területén érvényesül. Az építményadó tárgya lefedi a lakásokat és a vállalkozási célú építményeket is. Az adótényállás többi eleme követi a telekadónál alkalmazott megoldásokat. Mindkét esetben megilleti a települési önkormányzatokat az a hatáskör, hogy a helyi adómértéket rendeletben határozzák meg.²⁶

²⁴ Zákonem č. 243/2000 Sb. o rozpočtovém určení daní.

²⁵ Megjegyzendő, hogy ezek az illetékek a magyar fogalomhasználat tükrében inkább díjjellegű bevételnek minősülnének, csakúgy mint a szlovák és a lengyel elnevezések esetében, amelyek alább találhatók.

²⁶ RADVAN 2010. 24 32.

A helyi illetékek rendszere hasonló. Törvényi szabályozás keretjellel határozza meg az egyes bevezethető illetékek fajtáit, alapját, alanyait, mértékét a kivételek rendszerét stb., míg az adott illeték bevezetéséről és annak részleteiről az önkormányzat képviselő-testülete dönt rendeleti formában. A szabályozás értelmében a helyi illetékekből származó bevételek teljes egészében az önkormányzati költségvetésbe folynak be. A helyi adókkal ellentétben az adóhatósági feladatokat is a települési önkormányzatok látják el. Ezen illetékek közé tartozik az ebilleték, a rekreációs illeték, a közterület-használati illeték, a szálláshelyilleték, a belépődíj-illeték, az ingatlan értéknövekedésével kapcsolatos illeték közműhálózathoz való rákötés okán, a gépjármű behajtási illeték és a hulladékgazdálkodási illeték.

1.3.2. A szlovák rendszer

A szlovák szabályozás alapelveiben és jogintézményeiben több hasonlóságot mutat a cseh szabályozással. Az önkormányzati bevételeken belül a legnagyobb súllyal a központi költségvetésből folyósított részadóbevétel jelenik meg. Ezeket saját bevételnek tekinti a szlovák szabályozás. Nélkülük az önkormányzati működés alapszinten sem lenne lehetséges. A magánszemélyek jövedelemadóját osztják meg oly módon, hogy a bevételek 70%-a a települési önkormányzatok költségvetési bevételeit képezi, a maradék 30% pedig a területi (megyei) önkormányzatok költségvetésében jelenik meg. A részadó konkrét megosztása az egyes önkormányzatok közt mindenképp az adott település lakosságszámától és ennek életkor-összetételétől függ. A megosztási képletben az adott települési önkormányzat tengerszint feletti magassága is szerepel. A magasabban fekvő községek, városok nagyobb részadóbevételekre jogosultak.²⁷

A települési önkormányzatok finanszírozásának jellegzetessége tehát Szlovákiában, hogy a központi költségvetésre való utaltságuk nagyfokú és az adómegosztás egyetlen adónemre korlátozódik. A részadón kívül a saját bevételek – és ezen belül a helyi adóból származó bevételek is – jellemzően kiegészítő jelleggel jelennek meg a helyi költségvetésben.

²⁷ Nariadenie vlády č. 668/2004 Z. z. o rozdeľovaní výnosu dane z príjmov územnej samosprávy, <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/668/20180101> (A letöltés ideje:); HEGEDŰS – LENTNER – NAGY 2018. 9–16.

A helyi adók és illetékek rendszere a cseh szabályozással rokon jegyeket mutat. Helyi adók és illetékek megállapítása a települési önkormányzatok kizárólagos hatáskörébe tartozik. A szlovák jogalkotó is a zárt listás módszert alkalmazza.²⁸ A rendszerre relatíve nagyfokú szabályozási szabadság jellemző, amely elsősorban a helyi adók bevezetésének fakultatív karakterében, másodsorban a jogalkotás nagyfokú szabadságában ölt testet. A helyi adók bevezetésével, illetve az adófizetéssel és -ellenőrzéssel kapcsolatos részletszabályokat a települési önkormányzat képviselő-testülete rendeletben szabályozza.

A helyi adók körében a szlovák szabályozás több adótípust ismer. Ezek esetében adó megállapításával, kivetésével és beszedésével kapcsolatos feladatokat az önkormányzatok saját maguk végzik. A helyi adókból származó bevételek teljes egészében az önkormányzatot illetik meg, fő szabály szerint szabad felhasználású bevételi forrást jelentenek a helyi költségvetésben. A szabályozás értelmében a helyi adók közé a következők tartoznak.

1. Ingatlanadó, ezen belül a telek- és földadó, építményadó, illetve lakásadó és lakóházban található, nem lakás céljára szolgáló helyiségek adója. Az adó alanya elsősorban a tulajdonos, bizonyos esetekben a bérlő. Utóbbi jellemzően akkor, amikor hosszú távú bérletről van szó. Az adó alapja alapvetően a négyzetméterben megállapított méret.

2. Ebadó, amelynek tárgyát a természetes vagy jogi személy által tartott, 6 hónapnál idősebb kutya képezi.

3. Közterület-használati adó. Ennek tárgyát a közterület sajátos használata (ilyennek minősül pl. a szolgáltatásnyújtást szolgáló létesítmény elhelyezése, építési berendezés, elárúsító létesítmény, cirkuszi létesítmény) képezi. Közterületnek minősül a település tulajdonában lévő, a nyilvánosság számára hozzáférhető földterület. Az adó alanya az a természetes vagy jogi személy, aki/amely a közterületet használja. A közterület-használat adó-alapját a használt közterület négyzetméterben megadott nagysága képezi.

4. Szállásadó, amelynek tárgyát a fizető átmeneti szállás képezi a szállásadóhelyen. Az adóalany az a természetes személy, aki a létesítményben fizető átmeneti szállást vesz igénybe. Az adó alapját a létesítményben eltöltött vendégéjszakák száma képezi.

²⁸ A szabályozás hasonlóan a cseh szabályozáshoz keretjellegű, ennek értelmében a törvényben meghatározott adónemeken kívül más helyi adó nem vezethető be. A területi önkormányzatok helyi adót vagy illetéket nem vezethetnek be.

5. Árukiadóautomata-adó. Ez azon készülékeket és automatákat adóztatja, amelyek fizetés ellenében árut adnak ki és a nyilvánosság részére hozzáférhető helyeken vannak elhelyezve. Tárgyát nem képezik azok az automaták, amelyek a tömegközlekedési eszközök jegyeit árusítják. Az adó alanya az a természetes vagy jogi személy, aki/amely az árukiadó automatákat üzemelteti. Az adó alapját az árukiadó automaták száma (ún. itemizált adóalap) képezi.

6. Játékautomata-adó, amelynek tárgyát olyan játékgépek képezik, amelyek fizetés ellenében indulnak el vagy üzemelnek, miközben nem adnak ki pénznyereményt és a nyilvánosság részére hozzáférhető helyeken vannak üzemeltetve. Az adó alanya az a természetes vagy jogi személy, aki a játékautomatákat üzemelteti. Az adó alapja szintén itemizált.

7. Gépjárművel történelmi városrészbe történő behajtásért és ott tartózkodásért járó adó. Ennek a helyi köztehernek a tárgyát az elnevezése pontosan kifejezi. Az adó alanya az a természetes vagy jogi személy, aki/amely a gépjármű üzemben tartója.

8. Nukleáris létesítmények adója. Ennek tárgyát az a nukleáris létesítmény képezi, amelynek nukleáris reaktorában a hasadási reakció végbemeleg és ezáltal villamos energia termelődik. Az adó alanya az a személy, aki/amely a nukleáris létesítmény üzembe helyezési engedélyének és a villamos energia gyártására szolgáló nukleáris létesítmény üzemeltetési engedélyének a birtokosa.

A helyi illetékek rendszere két közteherből áll. A hulladékgazdálkodási és a helyi fejlesztési illeték tartozik ide.

1.3.3. A lengyel megoldás

A lengyel önkormányzatoknak joguk van a közbevételekből való részesedéshez. Ennek értelmében részesednek az állami bevételekből ellátott feladataikhoz mérten és arányában. Ennek következtében az önkormányzatok feladatai kizárólag úgy módosíthatók, hogy azt megfelelően leképezik az állami bevételek szétosztására vonatkozó szabályok szintjén is. A lengyel alkotmány értelmében a helyi önkormányzatoknak joguk van saját bevételekhez, állami cél- és egyéb támogatásokhoz. Az önkormányzati bevételek részletes felsorolását törvény teszi meg. Az önkormányzati költségvetés bevételi oldalán jelennek meg a helyi adókból és illetékekből származó

bevételek is, amelyek esetében az önkormányzatok jogszabályalkotási hatáskörrel rendelkeznek.

A törvényi szabályozás értelmében a települési önkormányzatok (gmina) saját bevételei közé különösen az alábbi tételek tartoznak:

1. adóbevételek (ingatlanadó; földművelési adó; erdők után járó adó; közlekedési eszközök adója; természetes személyek jövedelemadójából származó részesedés; ajándékozási és örökösödési adó; polgárjogi ügyletek adója),

2. illetékekből származó bevételek (pl. piachasznaleti illeték; helyi illeték; idegenforgalmi illeték; kutyatartási illeték; reklámfelületek utáni illeték; bányászati illeték).

A gmináknak a lengyel alkotmány felhatalmazása alapján lehetőségük van a helyi adók egyes tényállási elemeinek a meghatározására, kivéve az adó alanyát, tárgyát és alapját, amelyet nem változtathatnak. Részben zárt listás rendszerről van szó, ahol – fő szabály szerint – a települési önkormányzatok azokat az adókat vezethetik be és olyan feltételekkel, amelyeket a törvény keretszabályozása lehetővé tesz. A törvényben nem szabályozott adónem bevezetése kivételes esetben lehetséges helyi népszavazás útján. Ebben az esetben az így bevezetett adót az önkormányzat normatív közigazgatási aktusban fogadja el és teszi közzé, tehát az önkormányzat illetékességi területén teljes értékű helyi adónak minősül.

Az ingatlanokat terhelő adók (ingatlanadó, földművelési adó, erdők után járó adó) alanya az a természetes vagy jogi személy, aki az ingatlan tulajdonosa vagy hosszútávú használója. Típusától függően tárgya lehet telek, épület, épületrész, mezőgazdasági telek vagy erdő. Az adó alapja vagy a m²-ben kifejezett terület vagy egyes esetekben a becsült érték, kivéve a földművelési adót és erdők után járó adót. A földművelési adó alapja a módosított hektár (tekintettel a föld bonítására, azaz aranykorona értékére). Mértéke 250 kg búza átlagára/módosított hektár/év. Az átlagár az előző adózási időszak első három negyedévében a statisztikai hivatal által megállapított átlagos árral számolva határozandó meg. Az erdők után járó adó alapja szintén a módosított hektár, mértéke 0,220 m³ kitermelt fa átlagára. Az adó mértékére vonatkozó szabályozás egyebekben a földművelési adóéhoz hasonlóan alakul. Mindkét esetben lehetősége van a gmina tanácsának az adó mértékének a módosítására. A gépjárműadó alanya a gépjármű üzemeltetője, tárgya a 2 tonna tömeg feletti teherjárművek. Az 5 tonna tömeg feletti pótkocsik/utánfutók, autóbuszok. Az adó alapja a gépjármű tömege,

maximális mértékét minden évre a pénzügyminiszter állapítja meg rendeletben.

A települési önkormányzatok 2004-től részadóbevételekre jogosultak, amelyek központi költségvetés kiadási oldalánallokált összege a gmina területén állandó lakhellyel rendelkező természetes személyek jövedelemadójából származó bevételek 39,34%-a és a gmina területén székhellyel rendelkező társasági adóbevételek 6,71%-a.

A járási önkormányzatok (powiat) saját bevételei közé többek között a következőket sorolja a lengyel szabályozás:

1. részadóbevételek (a powiat területén állandó lakhellyel rendelkező természetes személyek jövedelemadójából származó bevételek 10,25%-a és a powiat területén székhellyel rendelkező társasági adóbevételek 1,4%-a),
2. illetékekből származó bevételek.

A területi önkormányzatok legnagyobb igazgatási egységének, a regionális önkormányzatoknak (województwo) főbb költségvetési forrásai közé tartozik egyebek mellett a részadóból származó bevétel (a województwo területén állandó lakhellyel rendelkező természetes személyek jövedelemadójából származó bevételek 1,6%-a és a województwo területén székhellyel rendelkező társasági adóbevételek 15,9%-a).

A gmináktól eltérően sem a powiatoknak, sem a województwoknak nincs helyi adóból származó bevétele. Megállapítható azonban, hogy a jelenlegi részadóalapú finanszírozási rendszer nagyfokú gazdálkodási és költségvetési önállóságot biztosít a helyi önkormányzatoknak.

2. A magyar helyi iparűzési adó

2.1. A vizsgálat terjedelme

Ebben a fejezetben a vállalkozási tevékenység önkormányzati szinten történő adóztatását vizsgálom két összefüggésben. Az egyik tulajdonképpen a közpénzügytani alapismeretekről szól. A másik körében egyrészt a magyar helyi iparűzési adó alanyát, másrészt az alapját vizsgálom. Utóbbit részletesebben elemzem azért, hogy a csökkentő tételek kialakulását nyomon kövessem. Bemutatok továbbá a Kúria helyi iparűzési adóval kapcsolatos gyakorlatából irányadó döntéseket is. A legtöbb jogvita a csökkentő tételekkel összefüggésben merült fel az elemzett hat év során és a nemzetközi kitekintés alapján is a legjelentősebb sajátosságnak az adóalap meghatározása mutatkozik.

2.2. A helyi iparűzési adó helye az adórendszerben

A helyi adók szabályozásával kapcsolatos követelményeket tudományos igényességgel először Johannes Popitz fogalmazta meg a két világháború között olvasmányaim szerint.²⁹ A nyolc pontból álló listából három követelményt szükséges itt kiemelni, mert ezek hozhatók szoros tartalmi kapcsolatba az alább írt gondolatokkal.

Az egyik az, hogy a helyi adókra vonatkozó rendelkezések rugalmas helyi adójogalkotásra adjanak lehetőséget. Ez azt követeli meg, hogy az önkormányzatok hatásköre terjedjen ki a helyi adóbevételek összetételének és nagyságrendjének a meghatározására. Tehát több helyi adó bevezetéséről dönthessenek és legalább a helyi adók mértékét viszonylag szabadon határozhassák meg. Előbbi az összetétel, utóbbi a nagyságrend tekintetében biztosítja a rugalmasságot az önkormányzati költségvetés bevételi oldalán.

²⁹ POPITZ 1932; feldolgozta: KAMPLER 2005. 81–85.; Popitz gondolatainak összefoglalását lásd: Kecső 2016a. 241–244.

A másik arra irányul, hogy a helyi adók szorosan kapcsolódjanak a helyi viszonyokhoz, azaz olyan adótárgyakat ragadjanak meg, amelyek közeli kapcsolatban állnak a településsel. Ilyen például az önkormányzat illetékességi területén végzett vállalkozási tevékenység, amely különböző káros (és hasznos) külső gazdasági hatásokat bocsát ott ki és amely igénybe veszi, illetve megterheli a helyi infrastruktúrát.³⁰

Végül a helyi adók érdemben járuljanak hozzá a helyi közfeladatok finanszírozásához – írta Popitz. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a vertikális közpénzügyi egyensúly kizárólag helyi adókkal biztosítandó.³¹ A központi (föderális vagy tagállami) költségvetésből nyújtott támogatásoknak és az adómegosztásnak is jelentős szerep jut az önkormányzatok finanszírozásában.³²

E három feltétel szempontjából eltér egymástól az angol, a német és a magyar helyi adórendszer. Előrebocsátandó, hogy legkevésbé az angol szabályozás elégíti ki a helyben végzett vállalkozási tevékenység adóztatásakor a fenti követelményeket. A magyar és a német rendszer hasonlít egymásra, bár érdemi eltérések is kimutathatók. Az angol és a német szabályozás részleteire az 5–6. fejezetben térünk ki. Ezekre támaszkodva azonban a főbb megállapításokat már itt összefoglaljuk.

Angliában nincs helyi iparüzési adónak megfeleltethető helyi adó 1990. április 1-jétől. Az angol helyi adórendszer csupán a tanácsi adót (council tax) tartalmazza a hatályos szabályok szerint, amely a nem vállalkozási célt szolgáló lakások vagyonadója. Az angol szabályozás tehát aligha felel meg a Popitz által megfogalmazott elvárások közül a rugalmasság és az érdemi bevételek biztosítása követelményének.

Abból, hogy az angol önkormányzatok nem adóztathatják a helyi vállalkozási tevékenységet, két jelentős probléma következik. Egyrészt a helyi önkormányzatok csupán annyiban részesülnek a helyi gazdaság növekedéséből vagy visszaeséséből, amennyiben a központi kormány úgy dönt. Saját adópolitikájuk szempontjából semlegesen érinti őket, ha egy-két vállalkozás az illetékességi területükön letelepedik vagy éppen onnan kivonul. Másrészt a helyi vállalkozási tevékenységből származó káros külső

³⁰ Ezeket a hatásokat internalizálni kell, ami helyi iparüzési adóval valósulhat meg, amely költséggé teszi a káros külső helyi hatást a vállalkozók számára. Azt gondolom, hogy ez az elvi alapja annak, hogy a társaságokat terhelő országos (központi) adó mellett helyben is adóztassák valamilyen formában a vállalkozási tevékenységet.

³¹ NAGY 2014. 57–73., NAGY 2010. 241–247.

³² NAGY 2012. 339–350., NAGY 2015. 203–223., CSÜRÖS 2014a. 74–75.

gazdasági hatásokat nem ellensúlyozza helyi adóbevétel. Emellett a helyi vállalkozások által okozott, napjainkban egyre inkább meghatározó pozitív exeternális hatások becsatornázására sem kerülhet sor. Ennek következtében a helyi önkormányzat és a helyi gazdaság között egy torz kapcsolat áll fenn. A gazdasági tevékenység helyben szennyez, de helyben nem fizet.³³

A német önkormányzatok több helyi adónemmel rendelkeznek; azok egyike a helyi vállalkozási tevékenységet terheli (Gewerbesteuer); és bár a helyi adók aránya nem kifejezetten magas az önkormányzati bevételeken belül, az iparűzési adó kiemelkedik közülük. Popitz fentebb felvázolt három követelménye közül tehát az első kettő egyértelműen teljesül, a harmadik megítélése kérdéses. A 2017-re kimutatott 26,5%-os helyi adó arány azonban nem becslendő le és figyelemmel kell lenni arra is, hogy Németországban hagyományosan az adómegosztás útján is érdemben finanszírozzák a helyi önkormányzatokat.

A magyar államháztartás önkormányzati alrendszerében a helyi és települési adók aránya az összes bevételhez képest 21,5% volt 2017-ben, ami a német mutatóhoz közel áll. További hasonlóság a magyar és a német rendszer között, hogy Magyarországon is kiemelkedő (kb. 80%-os) szerepe van a helyi iparűzési adónak.³⁴ A Htv. hatálybalépésétől kezdve tartalmazza a helyi iparűzési adót. A Magyar Államkincstár adatbázisa szerint 2853 önkormányzat vezetett be állandó jellegű, 2722 ideiglenes jellegű iparűzési tevékenységet terhelő adót 2018-ra.³⁵ Ezzel szemben a német önkormányzatokat nem illeti meg az a hatáskör, hogy döntsenek a helyi iparűzési adó bevezetéséről. Azt szövetségi szintű törvény alapján működtetniük kell; az adómértéket (a Hebesatz-ot) keretek között állapíthatják meg saját maguk. Hangsúlyozandó az is, hogy amíg a német helyi iparűzési adó alapja a növelő és csökkentő tételekkel módosított nyereség, addig a magyar helyi iparűzési adó alapja más. Erről a 2.4. fejezet szól.

2.3. A helyi iparűzési adó alanya

A Htv. hatálybalépésekor úgy rendelkezett, hogy adóköteles az önkormányzat illetékességi területén végzett gazdasági tevékenység (az iparűzési tevékenység). Az adóköteles iparűzési tevékenység pedig a vállalkozó e minő-

³³ WATT 2012. 13.

³⁴ CSÜRÖS 2014b. 80.

³⁵ <https://hakka.allamkincstar.gov.hu/> (A letöltés ideje: 2018. 10. 30.)

ségben végzett nyereség-, illetőleg jövedelemszerzésre irányuló tevékenysége.³⁶ A vállalkozó fogalmát a kezdetektől fogva a Htv. 52. § 26. pontja tartalmazza.³⁷ Az adó alanya tehát a vállalkozó volt és most is az minősül az adó alanyának azzal a kiegészítéssel, hogy 2014. március 15-től a Ptk. szerinti bizalmi vagyonkezelési szerződés alapján kezelt vagyon is adóalany.³⁸

A vállalkozó általános fogalmi elemei közé tartozik jelenleg is az, hogy

1. gazdasági tevékenységet
2. saját nevében és
3. kockázatára
4. haszonszerzés céljából,
5. üzletszerűen végez.

Ezek fennállása mellett az egyéni vállalkozó, az őstermelő, a jogi személy, az egyéni cég és az egyéb szervezet minősül vállalkozónak, ha a Htv.-ben és a felhívott Szja.tv.-ben meghatározott speciális feltételek teljesülnek.

³⁶ Htv. 35–36. § (hatályos: 1991. január 1-jén).

A jelenleg hatályos normaszöveg a következő:

Htv. 35. § (1) Adóköteles az önkormányzat illetékességi területén állandó vagy ideiglenes jelleggel végzett vállalkozási tevékenység (a továbbiakban: iparüzési tevékenység).

(2) Az adó alanya a vállalkozó, továbbá a Polgári Törvénykönyvről szóló törvény szerinti bizalmi vagyonkezelési szerződés alapján kezelt vagyon.

36. § Adóköteles iparüzési tevékenység: a vállalkozó e minőségben végzett nyereség-, illetőleg jövedelemszerzésre irányuló tevékenysége.

³⁷ Az eredeti fogalom:

„a magánszemély, ha belföldön saját nevében és kockázatára, haszonszerzés céljából üzletszerű gazdasági tevékenységet végez és vállalkozói igazolvánnyal rendelkezik, továbbá az a magánszemély, akinek a tevékenységét e törvény vagy más adótörvény vállalkozási tevékenységnek minősít, valamint a jogi személy, egyéb szervezet, amely üzletszerű gazdasági tevékenységet folytat.”

A kötet lezárásakor hatályos fogalom:

„a gazdasági tevékenységet saját nevében és kockázatára haszonszerzés céljából, üzletszerűen végző

- a) a személyi jövedelemadóról szóló törvényben meghatározott egyéni vállalkozó,
- b) a személyi jövedelemadóról szóló törvényben meghatározott mezőgazdasági őstermelő, feltéve, hogy őstermelői tevékenységéből származó bevétele az adóévben a 600 000 forintot meghaladja,
- c) a jogi személy, ideértve azt is, ha az felszámolás vagy végelszámolás alatt áll,
- d) egyéni cég, egyéb szervezet, ideértve azt is, ha azok felszámolás vagy végelszámolás alatt állnak.”

³⁸ A Htv. 35. § (1) bekezdését módosította a bizalmi vagyonkezelőkről és tevékenységük szabályairól szóló 2014. évi XV. törvény 52. § (1).

Az adóalanyisággal kapcsolatban fontos megemlíteni a 4/1999. számú KJE határozatot, amely kifejezetten az 1997. december 31-ig hatályos normaszövegre vonatkozik, jöllehet általános következtetések is kiolvashatók belőle. Jogértelmezési kérdést vetett fel az előbbi időpontig az, hogy vállalkozónak minősül-e, tehát alanya-e az iparüzési adónak az ügyvéd, illetve az ügyvédi iroda. A bírósági gyakorlatban megnyilvánuló egyik álláspont szerint az ügyvédi tevékenység nem tekinthető a vállalkozó saját nevében és kockázatára haszonszerzés céljából, üzletszerűen végzett gazdasági tevékenységnek, hanem azt az ügyvédi és jogi képviselési feladatoknak, mint szolgáltatásoknak, hivatásszerű ellátása jellemzi. A másik álláspont értelmében az ügyvédi iroda rendszeres jelleggel bevétel szerzése érdekében – azaz üzletszerűen – szolgáltató, – tehát gazdasági – tevékenységet lát el, amelyet saját nevében és kockázatára végez. Az adójogviszonyban nincs jelentősége annak, hogy az ügyvéd a saját ügyfelével fennálló polgári jogi jogviszonyban milyen pozíciót foglal el. Ezt az értelmezést megerősítette az 1998. január 1-jei hatállyal történt módosítás.³⁹

A hivatkozott jogegységi határozat azt állapította meg, hogy az ügyvédi iroda a helyi iparüzési adónak is az alanya. A jogegységi tanács érveléséből kiemelendő, hogy nem talált az ügyvédi hivatás sajátosságaiban rejlő olyan törvényi indokot, amely a központi (szja és tao) adókötelezettség nyilvánvaló fennállása mellett a helyi iparüzési adó tekintetében az ügyvédek adóalanyisága hiányát megállapító jogértelmezést támasztotta volna alá.⁴⁰ Az ügyvédi tevékenység vállalkozási tevékenység, azt a helyi iparüzési adó terheli a hatályos jogszabályi környezetben is.⁴¹

Az adóalanyisággal kapcsolatos másik kiemelendő kérdés a kórházak adóalanyiságával kapcsolatos, ami megfelelően vonatkoztatható az összes egészségügyi szolgáltatást végző személyre, amely – ahogyan a felperesi kórház – nem felel meg a költségvetési szervekre irányadó alanyi mentesség feltételének.⁴² A perbeli felperes az egészségügyi ellátási tevékenység mellett nem vitatottan végzett haszonszerzésre irányuló tevékenységet is, ezzel pedig bekerült a Htv. 52. § 26. alpont szerinti vállalkozói körbe a Kúria

³⁹ LB 4/1999. KJE I.

⁴⁰ LB 4/1999. KJE IV.3.

⁴¹ Az ügyvédi iroda azért alanya a helyi iparüzési adónak, mert jogi személyként végez vállalkozási tevékenységet. Az ügyvéd pedig azért, mert a Htv. utaló szabálya miatt az Szja.tv. meghatározása szerint egyéni vállalkozónak minősül, ami a Htv. értelmében vállalkozó. Vö. Htv. 52. § 26., Szja.tv. 3. § 17. e) és Ütv. 87. §.

⁴² A feltételeket lásd: Htv. 3. § (2).

értelmezése szerint. A nonprofit jelleget megalapozó tevékenységi kör kizárólag az adó alapjának a meghatározása kapcsán kezelhető külön. Az adó-alanyiság oszthatatlan. A Htv. az adó alapját a számviteli törvényre való utalással a nettó árbevételhez igazítja, azaz nem számítanak az adó alapjába a felperesi nonprofit tevékenység költségeinek ellentételezésére kapott, visszafizetési kötelezettség nélküli támogatások, juttatások (Sztv. 77. §). A felperes és az OEP közötti finanszírozási szerződés azonban nem költségek ellentételezése, hanem a felperes által teljesített egészségügyi szolgáltatások ellenértéke, és mint ilyen, része a HIPA alapjának.⁴³

Ezek tükrében megállapítható, hogy a helyi iparüzési adó alanya széles kört fed. Ha az alanyi mentesség feltételeit ki nem elégítő szerv vagy személy kis mértékben is, de végez vállalkozási tevékenységet, adóalannak minősül teljes egészében. A tevékenységi típusok eltérése az adóalap szintjén fejeződik ki. A támogatásokat nem kell hozzászámítani az adóalaphoz, csak a nettó árbevétel számítandó bele. A bírósági gyakorlat az OEP⁴⁴ finanszírozást adóköteles nettó ellenértéknek tekinti.⁴⁵

Szükséges utalni arra, hogy a Htv. 2016. január 1-jétől lehetővé teszi a települési önkormányzatoknak, hogy döntésük alapján a településen egészségügyi szolgáltatást nyújtó háziorvosok, házi gyermekorvosok, védőnők és a fogorvosi alapellátást nyújtó fogorvosok számára az iparüzési adóban adóelőnyt biztosítsanak egy speciális mentesség formájában.⁴⁶ Ez a szabály is segítségül szolgálhat az országban tapasztalható orvoshiány kezelésére, amennyiben az önkormányzati adórendelet kedvezőbb szabályozási környezetet teremt a fentebb meghatározott tevékenységet végzők számára.⁴⁷

⁴³ Kúria Kfv.III.37.112/2014/3. Megjegyzendő, hogy a korábbiakban már más tevékenységi köröket érintve is megállapításra került, hogy az adóalanyiság szempontjából nem a tevékenység (adott ügyekben: közhatalmi) jellegének, hanem annak van jelentősége, hogy az érintett végez-e saját gazdasági kockázatvállalás mellett üzletszerűen, rendszeresen nyereség- és vagyonszerzés céljából folytatott tevékenységet. Ebben az esetben ugyanis alanya a helyi iparüzési adónak. Pl. önálló bírósági végrehajtó esetében: LB Kfv.I.35.517/2009/5.

⁴⁴ Az OEP jogutódja a Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő.

⁴⁵ Az OEP finanszírozás minősítésére lásd a 2012. január 1. után hozott döntésekben pl. Kúria Kfv.I.35.436/2015/5., Kfv.I.35.868/2014/5., Kfv.III.37.112/2014/3., Kfv.I.35.456/2012/11.

⁴⁶ Htv. 39/C. § (4).

⁴⁷ Megjegyzendő, hogy az építményadónál is található egy speciális mentesség: Htv. 13. § b).

2.4. A helyi iparűzési adó alapja: a csökkentő tételek fejlődése

A következőkben az állandó jelleggel végzett iparűzési tevékenység esetén az adó alapját csökkentő tételekre vonatkozó fő szabályok változását tárgyalom, amelyek a Htv. 39. § (1) bekezdésében találhatók,⁴⁸ majd ezek megértése érdekében mutatok be fontos döntéseket dióhéjban.

2.4.1. A szabályozás alakulása 1991 és 1998 között

A Htv. hatálybalépésekor (1991. január. 1-jén) az adó alapja az értékesített termék, illetőleg végzett szolgáltatás éves nettó árbevétele volt. Ez lényegében azt jelentette, hogy a bevételek különböző típusai közül kizárólag az árbevétel tartozott az adóalapba, méghozzá úgy, hogy a forgalmi adót figyelmen kívül kellett hagyni. Nem volt tehát lehetőség költségek elszámolására, ami alapvetően megkülönböztette a helyi iparűzési adót a nyereségadók közé tartozó központi társasági adótól. Ezek alapján megállapítható, hogy a helyi iparűzési adó eredetileg bevételt terhelő adó volt.

1993. január 1-jétől az adó alapja az értékesített termék, illetőleg végzett szolgáltatás nettó árbevétele lett csökkentve az eladott áruk beszerzési értékével és az alvállalkozói teljesítések értékével.⁴⁹ A törvénymódosítás indokolása a gazdaság átalakulásával magyarázta a változtatást. A gazdasági szereplők között a kapcsolatok felerősödtek. Egyfelől az alvállalkozói teljesítések igénybevétele általánossá válását ismerte el a módosítás, másfelől a kereskedelmi tevékenységet folytató vállalkozóknak okozott hátrányt szüntette meg.⁵⁰ A két csökkentő tétel fogalmát azonban nem határozta meg a jogalkotó a Htv.-ben.

1998. január 1-jétől tartalmilag két újabb csökkentő tétel jelent meg az adóalap szintjén. Egyrészt a nettó árbevételből az anyagköltség is levonhatóvá vált. Ezen költség fogalmát fő szabály szerint a régi Sztv.-re való uta-

⁴⁸ Az adóalapra vonatkozó speciális rendelkezések elemzése meghaladná a kötet kereteit. A nettó árbevétel fogalmának a módosításait sem vizsgálom ugyanezen ok miatt.

⁴⁹ A módosítást megállapította a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény módosításáról szóló 1992. évi LXXXVI. törvény 15. §

⁵⁰ A helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény módosításáról szóló 1992. évi LXXXVI. törvény indokolása a 15. §-hoz.

lással oldotta meg a jogalkotó.⁵¹ Eszerint anyagköltség a vásárolt anyagok felhasználásának az értéke.⁵² 1998-ban az anyagköltség 33%-a, 1999-ben 66%-a, 2000-től 100%-a számolható el.⁵³ Az anyagköltség elszámolhatóságát lehetővé tevő törvénymódosítás általános indokolása figyelemfelkeltő megállapításokat tartalmazott. Az eddig lezajlott változások „az iparüzési adó eredeti, több fázisú bruttó forgalmi adó jellegét egyes nemzetgazdasági ágazatokban torzították és lényegében hozzáadott érték típusúvá alakították. A termelőtevékenységet folytató vállalkozásoknál az adó alapja – az eladott áruk és az alvállalkozói közreműködés hiányában – a teljes nettó árbevétel, míg a kereskedelem lényegében a hozzáadott érték után adózik. Az adó alapjának hatályos meghatározása tehát azt eredményezi, hogy az adónem ágazatonként eltérő jelleggel és hatással funkcionál. A termelői szférához tartozó vállalkozások jelentős része kiterjedt beszállítói körrel áll kapcsolatban, amelyek olyan értékes, magas készülségi fokú „anyagokat” szállítanak a vállalkozás részére, amelyet az esetek többségében lényegében csak végtermékké kell szerelni. Mivel a végtermék értékesítésekor a termelő árbevételében – és így iparüzési adóalapjában – e magas készülségi fokú részegységek értéke is megjelenik, a fizetendő adó aránytalanul magas a termelő által hozzáadott értékhez képest. Ennek az ellentmondásnak a feloldására a törvény – három lépcsőben – az adó alapjának az anyagköltséggel történő szűkítését irányozza elő.”⁵⁴

Másrészt az alvállalkozói teljesítések értékének a fogalmát kiterjesztő módon határozta meg a törvényhozó jogértelmezési problémák kezelése érdekében. Eszerint alvállalkozói teljesítések értéke: az adóalany által továbbszámlázott, olyan alvállalkozói teljesítés értéke, amelynek végzése során az adóalany mind megrendelőjével, mind alvállalkozójával a Polgári Törvénykönyv szerinti vállalkozási szerződéses kapcsolatban áll, vala-

⁵¹ Htv. 52. § 37. ahogyan megállapította az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény és a gépjárműadóról szóló 1991. évi LXXXII. törvény módosításáról szóló 1997. évi CIX. törvény 20. § (6).

⁵² Régi Sztv. 46. § (1) bekezdés. Vö. régi Sztv. 2. sz. melléklet: Az eredménykimutatás előírt tagolása „A” változat 05–08. és IV. soraival.

⁵³ Megállapította az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény és a gépjárműadóról szóló 1991. évi LXXXII. törvény módosításáról szóló 1997. évi CIX. törvény 16. §.

⁵⁴ Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény és a gépjárműadóról szóló 1991. évi LXXXII. törvény módosításáról szóló 1997. évi CIX. törvény általános indokolása.

mint a továbbszámlázott közvetített szolgáltatások értéke, feltéve, hogy azt az eladott áruk beszerzési értékeként vagy anyagköltségként nem vette figyelembe.⁵⁵ Hangsúlyozandó, hogy az alvállalkozói teljesítések értéke a valóban vállalkozási szerződésen alapuló szerződéses kapcsolatokon felül magában foglalta a fenti fogalom szerint a továbbszámlázott közvetített szolgáltatások értékét is. Utóbbi fordulattal tehát egy újabb csökkentő tétel került elismerésre. Megjegyzendő, hogy 1998. január 1-jei hatálybalépéssel került a Htv. értelmező rendelkezései közé az eladott áruk beszerzési értékének a fogalma is.⁵⁶

Az 1998-as módosítással tehát tartalmilag négy, formálisan három csökkentő tétel vált hatályossá: 1. az eladott áruk beszerzési értéke; 2–3. a közvetített szolgáltatások értékét is magában foglaló alvállalkozói teljesítések értéke és 4. az anyagköltség. Mindegyik fogalmát tartalmazza innentől kezdve a Htv. 52. §-a, jóllehet, a (rég)i számviteli törvényre több esetben is támaszkodik.

A fentiek arra is rámutattak, hogy megjelent a miniszteri indokolásban egy utalás: az adóalap csökkentése hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) típusúvá alakította a helyi iparüzési adót azokban a gazdasági ágazatokban, amelyekben jellemzően felmerülnek a vonatkozó csökkentő tételek. Erre a megállapításra alább visszatérek, amikor az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) a vonatkozó döntését ismertetem. Előtte azonban szükséges folytatni a csökkentő tételek kialakulásának az áttekintését.

2.4.2. A szabályozás alakulása 1999 és 2018 között

2001. január 1-jétől a Htv. 39. § (1) bekezdésében az alvállalkozói teljesítések értékét leváltotta a közvetített szolgáltatások értéke.⁵⁷ Tartalmilag azon-

⁵⁵ Htv. 52. § 39. pontja, amelyet az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény és a gépjárműadóról szóló 1991. évi LXXXII. törvény módosításáról szóló 1997. évi CIX. törvény 20. § (6) bekezdése állapított meg.

⁵⁶ Htv. 52. § 36 ahogyan megállapította az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény és a gépjárműadóról szóló 1991. évi LXXXII. törvény módosításáról szóló 1997. évi CIX. törvény 20. § (6).

⁵⁷ Az új, összetett fogalom a következő lett: Htv. 52. § 40.: közvetített szolgáltatások értéke: az adóalany által saját nevében vásárolt és a harmadik személlyel (a megrendelővel) írásban kötött szerződés alapján, a szerződésben rögzített módon részben vagy egészben, de változatlan formában továbbértékesített (továbbszámlázott) szolgáltatás értéke. Köz-

ban nem történt változás. A módosítás magyarázata az volt, hogy az Sztv. hatálybalépésével egyidejűleg a törvényalkotó olyan fogalmakat illesztett a Htv.-be, amelyek összhangot teremtettek a megújított számviteli szabályozással és a helyi iparüzési adóra vonatkozó régebbi rendelkezésekkel. Ennek megfelelően azt írta a miniszteri indokolás, hogy a számviteli törvény 2001. január 1-jétől nem tartalmazza az alvállalkozói teljesítések értéke számviteli kategóriát, az ilyen jellegű üzleti kapcsolatokból származó ráfordításokat a jövőben közvetített szolgáltatások értékeként kell elszámolni. Ezért a törvenymódosítás újradefiniálta a közvetített szolgáltatások értéke fogalmát a Htv.-ben. Ez egyfelől teljesen megegyezik a számviteli törvény azonos fogalmával, másfelől az iparüzési adókötelezettség teljesítése során esetleg felmerülő adózói bizonytalanságok elkerülése érdekében – a 2000-ben hatályos szabályokkal azonos tartalommal – továbbra is magában foglalja a klasszikus, vállalkozási szerződéses kapcsolatokból eredő alvállalkozói teljesítések értékét. Ennek okán a törvenymódosítás szerinti közvetített szolgáltatások értékének definíciója tartalmában teljesen megegyezik a Htv. 2000-ben hatályos rendelkezése szerinti alvállalkozói teljesítések és közvetített szolgáltatások fogalmával.⁵⁸ A két fogalom egymáshoz való viszonya azonban megfordult. Amíg korábban az alvállalkozói teljesítés tartalmazta a közvetített szolgáltatást, addig a 2001-es módosítás megcserélte a helyzetet.

2010. január 1-jétől hatályos egy újabb csökkentő tétel, ami az alapkutatás, alkalmazott kutatás, kísérleti fejlesztés adóévben elszámolt közvetlen

vetített szolgáltatásnál az adóalany vevője és nyújtója is a szolgáltatásnak, az adóalany a vásárolt szolgáltatást részben vagy egészben közvetíti úgy, hogy a megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetősége, a számlából a közvetítés ténye, vagyis az, hogy az adóalany nemcsak a saját, hanem az általa vásárolt szolgáltatást is értékesíti változatlan formában, de nem feltétlenül változatlan áron, egyértelműen megállapítható. Idesorolandó továbbá a közvetített szolgáltatások közé nem tartozó, az adóalany által továbbszámlázott olyan alvállalkozói teljesítés értéke, amelynek végzése során az adóalany mind megrendelőjével, mind alvállalkozójával a Polgári Törvénykönyv szerinti – írásban kötött – vállalkozási szerződéses kapcsolatban áll, feltéve, hogy azzal az adóalany a 36. pont szerint eladott áruk beszerzési értékeként vagy a 37. pont szerint anyagköltségként nettó árbevételét nem csökkentette.

Megállapította az adókra, járulékokra és egyéb költségvetési befizetésekre vonatkozó egyes törvények módosításáról szóló 2000. évi CXIII. törvény 280. §-a.

⁵⁸ Az adókra, járulékokra és egyéb költségvetési befizetésekre vonatkozó egyes törvények módosításáról szóló 2000. évi CXIII. törvény indokolása a 146. §-hoz.

költségét jelenti.⁵⁹ Ennek a tételnek a fogalmát úgy kell érteni, ahogyan azt a Tao. meghatározza. A Htv. ezen módosítását kifejezetten nem magyarázta meg a miniszteri indokolás. A Tao. kutatás-fejlesztéssel (a továbbiakban: K+F) kapcsolatos csökkentő tételének a módosítását azonban igen, amire a Htv. tekintetében is támaszkodhatunk, mert vélelmezhető, hogy azonos jogalkotói célra fűzhető fel mindkét változtatás. Ugyanaz a törvénymódosítás, ugyanazon hatálybalépési időponttal iktatta ugyanis be a fogalmakat és a Htv. a Tao.-ra támaszkodik. A Tao. módosítását a következőkkel indokolták: a K+F-tevékenység meghatározásánál a számviteli definíció mellett a Frascati Kézikönyv fogalommeghatározására is tekintettel kell lenni.⁶⁰

A Frascati Kézikönyv a K+F nemzetközileg elfogadott definícióival és tevékenységei osztályozásával hozzájárul a tudomány- és a technológiapolitika legjobb gyakorlatáról folyó kormányközi eszmecseréhez. Nem csupán az OECD-tagországokban folyó K+F számára irányadó, hanem az OECD, az UNESCO, az Európai Unió és számos regionális szervezet kezdeményezésére a világszerte folyó K+F-felmérések szabványává is vált.⁶¹ Az alapkutatás, az alkalmazott kutatás és a kísérleti fejlesztés fogalmát a Kézikönyv kimerítően meghatározza.⁶² Ezek ismertetése szétfeszítené a tanulmány kereteit. Elegendő azt megállapítani, hogy véleményem szerint a K+F-tevékenységet a törvényalkotó a gazdasági növekedésre és társadalmi jólétre gyakorolt kedvező hatásai miatt emelte a csökkentő tételek közé a Htv.-ben. Ezzel ugyanis az adóalanyok ösztönözhetőek K+F-tevékenység bővítésére.

2011. november 30-tól ismét módosult a Htv. 39. § (1) bekezdése. Ezúttal nem új csökkentő tétel jelent meg, hanem a közvetített szolgáltatások értékének a részét képező alvállalkozói teljesítések értékét önálló csökkentő

⁵⁹ Htv. 52. § 25. alapkutatás, alkalmazott kutatás, kísérleti fejlesztés közvetlen költsége: a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 7. §-a (1) bekezdésének t) pontjában meghatározott feltételekkel megvalósított alapkutatás, alkalmazott kutatás, kísérleti fejlesztés közvetlen költsége, figyelemmel a Tao tv. 31. §-a (2) bekezdésének c) pontjában foglaltakra.

Megállapította a közteherviselés rendszerének átalakítását célzó törvénymódosításokról szóló 2009. évi LXXVII. törvény 64. §-a.

⁶⁰ A közteherviselés rendszerének átalakítását célzó törvénymódosításokról szóló 2009. évi LXXVII. törvény indokolása a 31. §-hoz.

⁶¹ A Nemzeti Kutatási, Fejlesztési és Innovációs Hivatal honlapja, <http://nkfih.gov.hu/hivatal/kiadvanyok-kfi/frascati-kezikonyv> (A letöltés ideje: 2018. 02. 07.) Megjegyzendő, hogy ezek a sorok a Frascati kézikönyv előszavában is olvashatók.

⁶² Lásd a Frascati kézikönyv 2.1. és 4.2. pontjait.

tétellel minősítette a törvényalkotó.⁶³ Ez a módosítás nem becsülendő le a jogbiztonság szempontjából. A módosítás előtt alkalmazott jogtechnikai megoldás a gyakorlatban több esetben félreértést szült.⁶⁴ Ezért bontották szét a korábbi összetett fogalmat két csökkentő tételre.⁶⁵ A módosítás következetes végrehajtása érdekében a Htv. értelmező rendelkezései közé (52. §) eltérő pontban vették fel az alvállalkozói teljesítések értékét (52. § 32.) és a közvetített szolgáltatások értékét (52. § 40.).

A 2011. novemberi módosítással a jelen kötet lezárásáig véget ért az állandó jelleggel végzett iparüzési tevékenység esetén a nettó árbevétel fő szabály szerint csökkentő tételek kialakulása. 2013. január 1-jétől ugyan hatályba lépett egy módosítás,⁶⁶ de az nem újabb csökkentő tételt intézményesített, hanem az eladott áruk beszerzési értéke és a közvetített szolgáltatások értéke együttes összegének elszámolhatóságát korlátozza sávosan progresszív módon. Ez azt jelenti, hogy minél nagyobb az együttes összeg, azt annál kisebb arányban lehet elszámolni az adóalap terhére, ami azt eredményezi, hogy annál nagyobb marad az adóalap, azaz annál magasabb lesz a tényleges adóterhelés. Hasonló eredményre vezető módszert például a bolti kiskereskedelmi tevékenységet és a távközlési tevékenység folytatását terhelő különadónál alkalmazott a törvényalkotó, jóllehet, ezek már hatálytalanok.⁶⁷

A Htv. 39. § (1) bekezdésében szereplő csökkentő tételek alakulását összefoglalva megállapítható, hogy a 2010-es évek elejére nyugvóponttra jutott a jogfejlődés. A nettó árbevétel öt különböző ponttal csökkenthető,

⁶³ Az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény 178. §.

⁶⁴ Ezt a magam részéről is meg tudom erősíteni. A Kúria korabeli határozatait és a támadott elsőfokú bírósági ítéleteket olvasva látható, hogy a közvetített szolgáltatás és az alvállalkozói teljesítés elszámolhatóságának feltételei keveredtek egymással. Ezt annak tudom be, hogy ugyanazon értelmező rendelkezési pont tartalmazta mindkét fogalmat a Htv.-ben és nem lehetett mindig egyértelműen beazonosítani, hogy a felhívott ponton belül az alperes vagy a felperes szóhasználata éppen melyik csökkentő tétel fogalmi elemét kívánta felhívni.

⁶⁵ Az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény indokolása a 178. §-hoz.

⁶⁶ Megállapította az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2012. évi CLXXVIII. törvény 159. § (1) bekezdése. A korlátozáshoz kapcsolódó szabályok a Htv. 39. § (4)–(10) bekezdéseiben találhatók.

⁶⁷ Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény 5. § a) és b) (hatálytalan 2013. január 1-jétől).

amelyek a következők: 1. az eladott áruk beszerzési értéke; 2. a közvetített szolgáltatások értéke; 3. az alvállalkozói teljesítések értéke; 4. az anyagköltség; 5. az alap kutatás, alkalmazott kutatás, kísérleti fejlesztés adóévében elszámolt közvetlen költsége. Mindegyik csökkentő tételnek megtalálható a fogalma a Htv. értelmező rendelkezései között. A törvényalkotó a 2. és a 3. pontban meghatározott tétel egymáshoz való fogalmát, illetve egymáshoz való viszonyát változtatta meg a leggyakrabban.

A csökkentő tételek fentiek szerint kialakult katalógusával kapcsolatban szükséges rámutatni arra, hogy a listán kívüli költségek nem vonhatók le a helyi iparüzési adó alapjából. Az igénybe vett, ám nem közvetített szolgáltatások, a tárgyi eszközök és immateriális javak értékcsökkenése, a munkabér és annak közterhei olyan jelentős tételek, amelyek figyelmen kívül maradnak az adó alapjának a meghatározásakor. Ezekre vezethető vissza, hogy könnyen előfordulhat az a helyzet, amelyben egy társaságnak nincs pozitív társasági adó alapja, de van magas helyi iparüzési adó alapja. Ez főként azokban az iparágakban fordulhat elő, amelyekben jelentős a le nem vonható költség aránya az összes költséghez képest. Az élőmunkán alapuló tevékenységek például ilyenek.

2.4.3. HÉA vs. HIPA

Szükséges még visszatérni arra a kérdésre, hogy a csökkentő tételek valóban HÉA-típusúvá alakították-e a helyi iparüzési adót? A C-283/06. és C-312/06. számú egyesített ügyekből kifejezetten tudjuk, hogy bizonyos értelemben egyértelműen nem. A kérdésre adandó válasz azért (volt) fontos, mert az Európai Unióban csak egy HÉA működhet, ez pedig a harmonizált általános forgalmi adó. Az EUB gyakorlata szerint négy⁶⁸ alapvető jellemzője van a harmonizált HÉA-nak: 1. Az adó általános alkalmazása az olyan ügyletekre, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik; 2. az adó összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása; 3. az adó kivetése a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában, ideértve a kiskereskedelmet is, függetlenül az előzetes ügyletek számától; 4. a folyamat korábbi szakaszaiban megfizetett összegek levonása az adóalany által

⁶⁸ Az EUB gyakorlata valóban négy pontba sorolja az alapvető jellemzőket. Azt azonban akár külön pontba is sorolhatná, hogy az adó a fogyasztót terheli.

fizetendő adóból oly módon, hogy az adott szakaszban az adó kizárólag az akkor hozzáadott értéket érintse és az adó végül a fogyasztót terhelje.⁶⁹

Ezeknek a feltételeknek a helyi iparűzési adó kétségtől nem felel meg, hiszen nem ügyletenként vetik ki, hanem az adóév alatt keletkezett adóalap után kell megfizetni. Nem lehet pontosan megállapítani a helyi iparűzési adó azon összegét, amelyet az egyes termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások alkalmával adott esetben a vevőre áthárítanak, úgyhogy nem teljesül az a feltétel, miszerint a felszámított adó összegének az adóalany által bevételezett vételárral kell arányosnak lennie. A helyi iparűzési adó esetében adólevonási jog sem gyakorolható és arra sincs jogi előírás, hogy ezt az adót tovább kell hárítani a (végső) fogyasztóra, azaz az adó áthárítása nem szükségszerű.⁷⁰

Mindezek alapján a helyesen megfogalmazott válasz szerintem az, hogy a helyi iparűzési adó nem olyan típusú adó, mint a harmonizált HÉA, amelyből csak egyet lehet hatályban tartani az Európai Unióban. Más szavakkal: a HÉA (magyarul: ÁFA) mint adó nem alapvető jellemzői tekintetében eltér a helyi iparűzési adótól. Ezek szerint az EUB megalapozott döntést hozott. Ebből azonban nem következik az, hogy a két adónemnek nincs közös jellemzője.

A két adónemnek van azonos ismérve, szerintem, amely a helyi iparűzési adó alapját csökkentő tételek következtében, azok alkalmazási hatálya alá tartozó tényállások esetében jelentkezik. Egy egyszerű példa segítségével erre könnyen rá lehet mutatni. Tegyük fel, hogy egy adóalany 2 darab alkatrészt (anyagot) vásárol 50-50 forintért, amit gépek (tárgyi eszközök) és élőmunka segítségével összeszerel. A készterméket (árut) értékesíti 150 forint nettó árbevételért, más szóval ellenértékért. Tegyük fel továbbá, hogy mind a helyi iparűzési adó, mind a HÉA mértéke 10%. Jól látható, hogy ekkor az adóalanynak mindkét adónem esetében 5 forint adót kell ténylegesen megfizetnie a költségvetésbe.⁷¹

Ez azért van így, mert az adóalany által a két alkatrészhez azáltal hozzáadott érték, hogy összeszerelte azokat, 50 forint, amire 5 forint adó jut

⁶⁹ C-338/97., C-344/97. és C-390/97. számú egyesített ügyek 21.; C-475/03. számú ügy 28.; C-283/06. és C-312/06. sz. egyesített ügyek 37.

⁷⁰ C-283/06. és C-312/06. sz. egyesített ügyek 39–57.

⁷¹ HÉA esetében: $150 \cdot 10\% - 100 \cdot 10\% = 5$. HIPA esetében: $(150 - 100) \cdot 10\% = 5$. Megjegyzendő, hogy ha az adóalany az adóévben 100 ilyen ügyletet teljesít, akkor százszor ennyit kell fizetnie mindkét esetben. Kérem, tagolja szóközzökkel.

10%-os mértékkel számolva. A hozzáadott értékben van gazdaságilag kifejezve a példában felmerült tárgyi eszközök értékcsökkenése, az élőmunka költsége, és idesorolandó az adóalany nyeresége is, bár arról fentebb nem volt szó. Ezeknek a többletelemeknek tudható ugyanis az be, hogy az adóalany képes volt magasabb (piaci) értékkel rendelkező készterméket készíteni az önállóan kevesebbet érő anyagokból.

Ezért gondolom azt, hogy pénzügytani jellemzőként használva helytálló azt állítani, hogy a helyi iparüzési adó a csökkentő tételek alkalmazási hatálya alatt tulajdonképpen a hozzáadott értéket adóztatja, jöllehet, számos lényeges szempontból eltér HÉA-nak nevezett adónemtől.

2.5. A Kúria döntései

Az alábbiakban az öt csökkentő tétel közül négygel kapcsolatban vázolok fel kúriai döntéseket. A kutatáshoz kapcsolódó költségelszámolással összefüggésben a vizsgált időszakban a Kúria nem hozott határozatot. Az eseteket nem a maguk egészében elemzem, hanem csak azokban a részükben, amelyekben kapcsolódnak az egyes csökkentő tételekhez.

2.5.1. Az eladott áruk beszerzési értéke

A feldolgozott döntések között kettő is található, amely gépjármű-kereskedelmi tevékenységet végző adózók esetében segít megérteni az eladott áruk beszerzési értéke fogalmát a 2006 és 2010 közti adóévekre nézve.⁷² A jogkérdés az új autók dekonzerválási díjának és üzembehelyezési költségének a minősítése volt.

Az adózók álláspontja szerint ezek a költségek az eladott áruk beszerzési értékéhez tartoznak hozzá, és ekként levonhatók az adóalapból. Az Sztv. 15. § (3) bekezdésében lefektetett valódiság elve is ezt az elszámolást követeli meg, ahogyan az Sztv. 47. § (1) bekezdéséből is ez a következtetés adódik. Utóbbit azért kell alkalmazni, mert a Htv. 52. § 36. pontja az eladott áruk beszerzési értéke fogalmát a kettős könyvvitelt vezető vállalkozások esetében az Sztv.-re való utalással határozza meg. A számviteli szabály pedig úgy szól, hogy az eszköz bekerülési (beszerzési, előállítási) értéke

⁷² Kúria Kfv.VI.35.109/2013/5., Kfv.VI.35.199/2013/5.

az eszköz megszerzése, létesítése, üzembe helyezése érdekében az üzembe helyezésig, a raktárba történő beszállításig felmerült, az eszközhöz egyedileg hozzákapcsolható tételek együttes összege. Mindkét költség az új autók üzembe helyezéséig merült fel. A gyári védőréteget és a forgalmi engedélyt még a vevőnek való átadás előtt kell eltávolítani, illetve beszerezni.

Az adózók értelmezésével az adóhatóság, a közigazgatási bíróság és a Kúria se értett egyet. A hatóság és a bíróságok által helyesnek talált értelmezés lényege az, hogy az új autók dekonzerválási díja és forgalomba helyezési költsége nem az eladott áruk beszerzéséhez, hanem az értékesítéséhez tartozik. Egyrészt a gépjármű beszerzéséhez nincs szükség a gépjárművet bevonó gyári védőréteg eltávolításához, az kizárólag a gépjármű értékesítése során merül fel, amikor a vevő már a védőrétegtől megtisztított állapotban kívánja a gépjárművet megvenni és elszállítani, ezért függetlenül attól, hogy erre a raktárba való beszállításig vagy azt követően kerül sor, nem tartozik az eladott áru beszerzési értékebe a díj. Másrészt az 5/1990. (IV. 12.) KöHÉM rendeletből és a 6/1990. (IV. 12.) KöHÉM rendeletből az következik, hogy a forgalombahelyezési engedély nem a beszerzéshez, hanem az értékesítéshez kapcsolódik, hiszen beszerezni forgalombahelyezési engedély nélkül is lehetséges a gépjárművet. A felperes azonban ezeket a gépjárműveket belföldi üzemben tartás céljából értékesíti, ez az értékesítése az, amelyhez a forgalombahelyezési engedély kapcsolódik. Így az üzembehelyezési költség is az értékesítéshez kapcsolódó költség.

2.5.2. Az alvállalkozói teljesítések értéke

Az alvállalkozói teljesítések értékének elszámolása során az egyik leggyakoribb probléma az, hogy az adózó nem áll írásban kötött, a Ptk. szerinti vállalkozási szerződéses kapcsolatba mind az „alvállalkozójával”, mind a „megrendelőjével”. Vagy nem tipikus vállalkozási szerződésről van ugyanis szó, vagy nincs írásbeli szerződés a felek között, amely konkrétan meghatározná a teljesítendő szolgáltatás tartalmát.⁷³ Ezen hiányosságok miatt a megfizetett költség nem számolható el.

A másik gyakori probléma e körben (és a közvetített szolgáltatások elszámolása esetében is) az ún. fordított időrendi számlázás. Ez azt jelenti, hogy az adózó által a megrendelői felé kiállított számla korábbi dátumú, mint

⁷³ Utóbbira lásd például: Kúria Kfv.I.35.177/2014/7.

az alvállalkozói teljesítésről befogadott számla, amely kizárja az alvállalkozói teljesítés továbbértékesítésének a lehetőségét a bírósági értelmezés szerint. A Kúria álláspontja ugyanis az, hogy az alvállalkozó felperes felé történő teljesítésének meg kell előznie a felperes megrendelői felé történő teljesítését, hiszen saját teljesítményéhez csak ebben az esetben tudja azt beépíteni.⁷⁴

2.5.3. A közvetített szolgáltatások értéke

A közvetített szolgáltatás elszámolhatóságának tartalmi feltétele a Htv. szerint az, hogy az adózó a saját nevében vásárolt szolgáltatást részben vagy egészben, de változatlan formában értékesítse tovább (számlázza tovább) a megrendelője felé. A következő ügy jól szemlélteti ennek a csökkentő tételnek a jelentését.

A jogeset tényállása, röviden összefoglalva, az volt, hogy az adózó (későbbi felperes) bérbe vett egy plázát és egy sétáló utcát, amelynek egyes helyiségeit, illetve részeit albérletbe adta különböző személyeknek. A kapott albérleti díjakból, amelyek nettó árbevételként képeztek, levonta az általa fizetett bérleti díjat, mint közvetített szolgáltatás értékét. A Kúria a következő indokolással megállapította, hogy nem lehet elszámolni csökkentő tételként a megfizetett bérleti díjat.

A felperes a bevásárló központot és a sétáló utcát, mint egészet, bérelte: a részére kiállított számlákban az ingatlanok nincsenek megbontva. Az albérllők felé azonban a felperes már az ingatlanoknak csak egy-egy részét adta albérletbe. Az azonban, hogy ezek a hányadok a felperes által igénybe vett szolgáltatással, mint egészszel, milyen kapcsolatban állnak, nem állapítható meg. A Htv. szerinti közvetített szolgáltatásnak kívülálló által is megállapítható módon kell megjelenni – Sztv. 15. § (3) bekezdés szerinti valóság elve következtében –, nem pedig a többen a kevesebb elv alapján, logikai úton kell rá következtetni. A felperes által igénybe vett, majd nyújtott szolgáltatások egymáshoz rendelése sem a szerződések, sem a számlák, sem a készletek szintjén nem végezhető el. A meg nem bontott egész szolgáltatás és annak azonosíthatatlan továbbnyújtott hányada miatt nem teljesült a „szolgáltatás változatlan formában való továbbértékesítése” feltétel.⁷⁵

⁷⁴ Kúria Kfv.I.35.601/2014/7.

⁷⁵ Kúria Kfv.I.35.750/2014/4.

2.5.4. Az anyagköltség

Az anyagköltség elszámolhatósága körében kiemelendő a Kúria azon döntése, amelyben az volt a jogkérdés, hogy a fogorvosi szolgáltatást nyújtó adózó (felperes) levonhatja-e az adóalapból a fogtechnikusoknak – vállalkozási szerződés alapján – járó díjakat, amelyeket a páciensekre egyedileg legyártott, beépítendő eszközökért (például koronákért) fizetett meg.

Az adóhatóság álláspontja szerint anyagot is tartalmazó igénybe vett szolgáltatásról van szó, amely nem számolható el. Ezzel szemben a Kúria arra az álláspontra helyezkedett, hogy a fogtechnikus tevékenysége nem egyszerű szolgáltatás, mert a munka egy megfogható tárgy elkészítéséből áll. A felperes a fogtechnikustól egy konkrét dolgot rendelt meg, tehát a megrendelés termékértékesítésre irányult, a termék elkészítésének módja (szolgáltatásnyújtás) nem volt releváns tényállási elem. Nem arról van tehát szó, hogy a szolgáltatás részét képezné a szolgáltatásnyújtás során felhasznált anyagok értéke, amit a megrendelőnél külön nem lehet anyagfelhasználásként elszámolni.⁷⁶

2.6. A HIPA alapjának a megítélése

A magyar helyi adórendszer és az annak szerves részét képező helyi iparűzési adó értékelésével kapcsolatban többen figyelemre méltó megállapításokat tettek már.⁷⁷ Az önkormányzatok közti adóverseny és a horizontális közpénzügyi kiegyenlítés problémáját ez a fejezet nem feszegette. Az itt írtak arra mutattak rá, hogy a bevételt terhelő iparűzési adó a törvénymódosítások eredményeképpen egy olyan adónemmé vált, amely eltérő terhelést jelent a különböző ágazatokban működő adóalanyok számára.

A vállalkozások semleges adóztatásával nehezen egyeztethető össze az a helyzet, hogy azokban a gazdasági szektorokban, amelyekben az adóalanyok olyan tevékenységet végeznek, illetve olyan szerződéses kapcsolatot tudnak kialakítani, amelyekre nem vonatkozik csökkentő tétel, magasabb

⁷⁶ Kúria Kfv.I.35.644/2014/6.

⁷⁷ FELLEGI 2012. 39–47., DARABOS 2016. 125–135., LÓRÁNT 2008. 645–662.; SIVÁK 2014. 301–315., ÁSZ: Jelentés a helyi adók rendszerében a hatékonyság és az eredményesség érvényesülésének ellenőrzéséről. 2010.; VIGVÁRI 2009. 68–86., VIGVÁRI 2008. 141–167., LENTNER 2016.

adóterheléssel néznek szembe, mint az adóalanyok előbbi köre. A helyi iparűzési adó tehát eltérő versenyfeltételeket biztosít a vállalkozások számára, ami felveti a torzító hatások érvényesülését a nemzetgazdaságban.

Meglátásom szerint az adóperek egy része is az előbbi hatásra, az eltorzított adózói magatartásra vezethető vissza. Bizonyosságot nehéz lenne szerezni róla, mégis azzal a feltételezéssel élek, hogy a felperesek sok esetben tisztában lehettek azzal, hogy például nem a Ptk. szerinti alvállalkozói szerződést kötöttek írásban, nem közvetített szolgáltatást vettek igénybe vagy nem a beszerzéshez, hanem az értékesítéshez kapcsolódott a pótlólagos költség. Ennek ellenére felvállalták a jogvitát és azt a Kúriáig vitték, amiben az is szerepet játszhatott, hogy nehéz elfogadni a szektorsemlegeség hiányát azoknak, akik „technikai” apróságok miatt nem számolhatják el a felmerült költségeket. A különbségtétel azonban nem az adóhatósági vagy a bírósági gyakorlatból következik, hanem az adóalapra vonatkozó törvényi szabályozás eredménye. A hatóság és a bíróságok alakítják a jogot. Nem pedig alkotják. A bíróságnak nincs feladat- és hatásköre jogvédelmet biztosítani azon felperes számára, akinek keresete a jogszerűtlen alperesi döntés helyett az alapul fekvő normára vezethető vissza.

3. A helyi vagyonadók és az arányos helyi közteherviselés hazánkban

3.1. A vizsgált problémák

Kettő problémát tárgyalok ebben a fejezetben. Egyrészt és főként azt, hogy a területalapú helyi vagyonadók esetében mit jelent az arányosság követelménye, azaz *mi minősül „túl soknak”*? Másrészt kitérek a belterületen fekvő, az ingatlan-nyilvántartásban művelés alól kivett területként nyilvántartott, 1 hektárt meg nem haladó nagyságú, tényleges mezőgazdasági művelés alatt álló földterületek (a továbbiakban: kicsi művelt telek) adóztatására is. Az a kérdés merült ugyanis fel a gyakorlatban, hogy összeegyeztethető-e az arányosság követelményével, hogy míg az előbbi méretet meghaladó terület után nem kell telekadót fizetni, addig a kicsi művelt telek után kell?

3.2. Elméleti alapok

3.2.1. Az arányos közteherviselés

Az adózás alkotmányos elvei között a szakirodalom hármat tart számon: az általánosságot, az egyenlőséget és az arányosságot.⁷⁸ Az *arányos közteherviselés elve* évszázados gondolatokra épül. Lényege, hogy az adóalanyok nem korlátok nélkül kötelesek a közös (társadalmi) szükségletek fedezéséhez pénzzel hozzájárulni, hanem teherbíró képességüknek megfelelően, azaz jövedelmi és vagyoni viszonyaikhoz igazodik a kötelezettségük terje-

⁷⁸ FÖLDES 2007. 434–436. Az alkotmányos elvek 2010 utáni adóreformra aktualizált értelmezését lásd: LENTNER 2018. 11–18.

delme.⁷⁹ A fizetőképesség elvéből (*ability to pay principle, Leistungsfähigkeitsprinzip*)⁸⁰ az következik, hogy a jogalkotó nem írhat elő aránytalanul magas terhet senki számára sem.

Az arányosság követelményét a Magyar Köztársaság Alkotmánya és Magyarország Alaptörvénye is kifejezésre juttatta, illetve juttatja egy-egy fordulattal. Míg az Alkotmány jövedelmi és vagyoni viszonyoknak megfelelő közteherviselésről rendelkezett 2011. év végéig, addig az Alaptörvény teherbíró képességnek, illetve a gazdaságban való részvételnek megfelelő közteherviselési kötelezettségről szól 2012-től.⁸¹ A teherviselő képesség elvét a Htv. is tartalmazza.⁸² Az adórendszer átalakítása a pénzügyi stabilitás, az államadósság csökkentés elsődleges céljait szolgálta.⁸³

A vagyonadók⁸⁴ hagyományos funkciója a forrásteremtés a vagyoni viszonyokhoz illeszkedő közteherviselés megvalósításával. A vagyonadók működtetése az adóelkerülés magas fokát mutató adórendszerekben különösen azzal indokolható, hogy általuk az adózatlan jövedelemből keletkező vagyonnövekmény is közteherrel sújtható.⁸⁵ Az adóelkerülő technikák ugyanis kevésbé hatásosak a helyhez kötött (nem mobilis) vagy az adóha-

⁷⁹ SIMON 2011. 13.

⁸⁰ COIMBRA 2015. 101.

⁸¹ Alkotmány 70/I. § (1) Minden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni.

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

Az Alkotmánybíróság a következőket állapította meg az előbbi szabályok összevetése alapján 2013-ban. „Az Alaptörvény a XXX. cikkben nem hivatkozik már a jövedelmi és vagyoni viszonyokra (mint az Alkotmány 70/I. §-a), ezeket a fogalmakat a teherbíró képesség, illetve a gazdaságban való részvétel kifejezései váltják fel. A közteherviselési szabálynak ezzel a változásával a korábbi Alkotmányhoz képest a jövedelmi, vagyoni viszonyoknak való megfeleléstől távolodás, de az arányosság követelményének fennmaradása látszik. A teherbíró képesség tekintetében az egyén teherbíró képessége és a gazdálkodó szervezeteké külön megítélés tárgyát kell képezze, utóbbiak esetében a teherviselő képesség szélesebb alapokon nyugszik, hiszen a gazdasági teherbírás egy minimumszintjének fennállása – az egyéni teherviselési képesség esetleges hiányával ellentétben – a gazdálkodási tevékenység végzése folytán vélelmezhető, mértéke ugyanakkor esetenként változó lehet.” 3149/2013. (VII. 24.) AB határozat, Indokolás [64].

⁸² A vonatkozó szabályokat a 3.3. alpontban tárgyalom.

⁸³ LENTNER 2017. 1–7., LENTNER 2015. 458–472.

⁸⁴ A vagyonadókról lásd: NAGY 2010. 241–247.

⁸⁵ FÖLDES 2012. 413–415.

tóság szeme előtt lévő (például a közhiteles nyilvántartásokban szereplő) vagyonelemek tekintetében. Ha azonban a vagyonadó a jogkövető adóalanyokat is eléri, akkor fennáll a veszélye annak, hogy ez az adótípus a teherviselési arányokat torzítja, nem pedig javítja.

Ebben a fejezetben az arányos közteherviselés egyik vetületével foglalkozom. Nem az adórendszer egészét és nem is annak központi szintjét vizsgálom, hanem *a területalapú helyi vagyonadók arányosságát tárgyalom* a magyar jogrendszerben a rendelkezésemre álló keretek között. A Kúria Önkormányzati Tanácsa és az Alkotmánybíróság is számos ilyen ügyel foglalkozott már. Ezeknek a vagyonadóknak a szabályai ugyanis lehetővé teszik, hogy az adóztatás ne a vagyontárgy értékén alapuljon, hanem annak más jellemzőjén, például a fizikai méretén. Így előfordulhat, és a gyakorlatban több esetben elő is fordul, hogy egy nagy méretű, ám alacsony értékű vagyontárgy (például telek, építmény, föld) után arányaiban „túl sok” adót kell fizetni évente.

A jogalkotó egyrészt azzal élezte ki a helyzetet, hogy 2011. november 30-tól lehetővé tette a külterületi, nem termőföldként nyilvántartott földrészletek telekadóval való terhelését.⁸⁶ Ezek esetében gyakrabban fordul elő, mint a belterületi telkeknél, hogy a nagy méret kis értékkel párosul. Másrészt azzal, hogy hatáskört biztosított a települési adó bevezetésére az önkormányzatok számára anélkül, hogy törvényi keretek közé szorította volna a települési adó mértékét.⁸⁷

A vizsgált önkormányzati vagyonadók tehát felvetik az arányosság kérdését *mind elméleti, mind gyakorlati szinten*, és a Htv. egyik *legutóbbi módosítása* is alapvető különbségekre mutatott rá a témában való gondolkodás kapcsán. Ezekről a kérdésekről a 3.3. alpontban szólok részletesebben.

⁸⁶ Egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény 172. §.

⁸⁷ Megjegyzendő, hogy a települési adó súlyos aránytalanságával kapcsolatos ügyeket a települési adóról szóló fejezet mutatja be.

3.2.2. A helyi vagyoadó sajátosságai

Adótárgyak szerint – azaz attól függően, hogy mire irányul az adóztatás – három⁸⁸ klasszikus adótípus (másként: adófajta) között tehető különbség.⁸⁹ Jövedelemadó esetében az adótárgy az adóalany keletkező jövedelme vagy nyeresége. A forgalmi adó az értékesítéshez és/vagy a szolgáltatáshoz kapcsolja az adókötelezettséget. Ha az adóztatás magára a vagyonelemre irányul, vagyoadóról van szó. A vagyoadó statikus abban az értelemben, hogy nem a jogviszonyokban bekövetkező változásoktól függ, hanem éppen ellenkezőleg: azt a jogi állapotot adóztatja, amelyben egy adóalany megfelelő jogcím alapján vagyonelemmel rendelkezik az adóév egyik (jellemzően az első) napján. A Htv. például a tulajdonjogot vagy az ingatlan-nyilvántartásba bejegyzett vagyoni értékű jogot tekint megfelelő jogcímnek január 1-jén.⁹⁰ Ehhez képest a külföldi jogrendszerek különlegesebb szabályokat is alkalmaznak, mint például az angol, amely sortartó felsorolásban hat különböző alanyt nevez meg az adókötelezettséget az április 1-jei állapot szerint.⁹¹

Annak ellenére, hogy eltérő adótípusok különböztethetők meg, jellemzően mindegyik adónak ugyanaz a *forrása*. Az adót az adóalany a jövedelméből teljesíti, amennyiben az adófizetési kötelezettség funkciója szerint érvényesül. Ez egyszerűbben megfogalmazva azt jelenti, hogy általában a vagyoadót is a jövedelmünkből fizetjük. Az adó rendeltetésével ellentétben lehet az a helyzet, amelyben a vagyoadó teljesítése érdekében értékesíteni kell a vagyoadó tárgyát. Ez már „túl soknak”, aránytalannak tűnik. A vagyoadók körében az adóforrás azért vet fel érzékeny kérdéseket, mert a vagyoadó statikus; nem kapcsolódik hozzá pénz- vagy értékmozgás az adóalany javára. Nincs keletkező jövedelem, amelyből a kifizető levonhatná vagy maga az adóalany megfizethetné az adó összegét. Nem áll rendelkezésre az értékesítésért kapott vagy fizetendő ellenérték sem, amelyből,

⁸⁸ Megjegyzendő, hogy vannak olyan adónemek is, amelyek konkrét jellemzőik alapján nem, vagy csak véleményesen, sorolhatók be a három klasszikus adófajtába. Többek között ilyen az előző fejezetben tárgyalt magyar helyi iparüzési adó, amely nyereségadóhoz és forgalmi adóhoz illő jegyeket is mutat. Ezért célszerű egy negyedik, az egyéb kategóriáját is megemlíteni. Továbbá vannak újszerű adótípusok, így a környezetvédelmi adók, amelyek akár külön kategóriaként is nevesíthetők lennének.

⁸⁹ FÖLDES 2007. 455–456.; SIMON 2015. 73–75.

⁹⁰ Lásd építményadó esetében Htv. 12. § (1); telekadó tekintetében Htv. 18. §.

⁹¹ Erről lásd a 6. fejezetben írtakat.

vagy amellyel együtt az adó összege teljesíthető lenne. Azzal a szélsőséges esettel is foglalkozni kell tehát, hogy arányosnak tekinthető-e az a helyi vagyonadó, amely megfizetése érdekében az adóalany kénytelen eladni a tulajdonát. Erre a fejezet utolsó pontjában térek vissza.

A jogalkotó ritkán határozza meg a vagyonadó *alapját* a vagyontárgy aktuális piaci értékében, azaz jellemzően kerüli a valódi értékalapú vagyonadót. Az 5. és a 6. fejezetben olvasható külföldi kitekintés megoldási lehetőségeket sorakoztat fel arra, hogy a valódi értékalapú vagyonadóztatás miként helyettesíthető más, ám ahhoz „távolról” hasonló szabályozással. Ezek között arra is találunk példát, hogy a vagyonadó alapját a vagyonelem jövedelemtermelő képességében találja meg a jogalkotó. Ilyen az alább ismertetett német megoldás. Ezért fontos szem előtt tartani, hogy a jövedelemadó, forgalmi adó, vagyonadó elhatárolásának az alapja az adótárgy természete és nem az, hogy az adótárgyat miként fejezi ki a jog pénzben vagy más mértékegységben, amikor az adóalap praktikus és pontos meghatározására törekszik.

Az első fejezetben szó volt már arról, hogy a *helyi adó* nemzetközileg elfogadott fogalom meghatározás szerint olyan adó, amelynek legalább a mértékéről, legalább keretek között szabadon dönt a helyi önkormányzat hatáskörrel rendelkező szerve. A vagyonadó jellemzően helyi adó, de nem feltétlenül az. A nyugati államok adórendszere főként a helyi önkormányzatok szintjén intézményesíti a vagyonadókat és általában az ingatlanok adóztatását rendeli önkormányzati hatáskörbe. Ezt a mintázatot jól szemléltetik a kötetben felvázolt külföldi megoldások.

A fentiek alapján megállapítható, hogy a területalapú helyi vagyonadók arányosságánál érnek össze:

1. az adóztatás egyik alkotmányos elvére (az arányos köztelherviselésre),
2. az adótárgyra (a vagyonadó statikusságára),
3. az adóforrásra (a vagyonadóhoz kapcsolódó pénz- vagy értékmozgás hiányára),
4. az adóalapra (a valódi értékalapú adóztatás kerülésére) és
5. a helyi adókra (az önkormányzat adóztatási hatáskörére)

vonatkozó elméleti alapismeretek, amelyek értelmezésétől függ a problémafelvetésben felvetett kérdések megválaszolása a magyar tételes jog szintjén is.

3.2.3. Az aránytalanság kódolása és dekódolása

A helyi vagyonadók arányosságával kapcsolatos jogvitákat a magyar adórendszerbe „kódolta” a jogalkotó a Htv. hatálybalépésétől (1991. január 1-jétől) kezdve azzal, hogy a települési önkormányzatok képviselő-testülete számára lehetővé tette az építmény hasznos alapterülete, valamint a telek területe szerinti adóalap választását a korrigált forgalmi érték mellett.⁹² A területalapú adóztatás ugyanis – a Htv.-ben lefektetett felső határok⁹³ megtartása mellett is – szélsőséges esetekben lehetővé teszi, hogy az építmény vagy a telek értékehez képest jóval magasabb legyen a fizetendő adó aránya, mint a korrigált forgalmi érték alkalmazásakor irányadó törvényi maximum, ami az építményadónál 3,6%, a telekadónál 3% jelenleg.⁹⁴

A területalapú adóztatás sem jelent(het) azonban menlevelet az arányosság követelménye alól. A helyi adórendeletnek meg kell felelnie az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdésébe foglalt teherbíró képesség elvének és a Htv. általános részében lefektetett teherviselő képesség elvének.⁹⁵ A területalapú helyi vagyonadók arányosságát tehát egy háromrétgű szabályozás hivatott egyidejűleg „dekódolni”, azaz védeni:

1. speciális törvényi mértékszabály;
2. a teherviselő képesség szerinti adóztatás törvényi elve;
3. a teherbíró képesség alaptörvényi elve.

Hangsúlyozandó, hogy a települési adó esetében az arányosság követelménye kizárólag az Alaptörvényből vezethető le, mert a Htv. nem tartalmaz kifejezett korlátot ezen adónem mértékére és a Htv. általános elveit sem lehet alkalmazni rá.

A helyi adórendeletekkel kapcsolatos normakontroll-eljárások két fórumhoz tartoznak a hatályos szabályok szerint. Az első két ponttal ellentétes önkormányzati rendeletet az Önkormányzati Tanács vizsgálhatja felül.⁹⁶ A harmadik ponttal ellentétben álló önkormányzati rendelet felül-

⁹² Htv. 15–16. § és 21–22. §.

⁹³ A felső határ a Htv. 6. § c) pontja szerint valorizált 1100 Ft/m² és 200 Ft/m² a Htv. 16. § a) pontja és 22. § a) pontja értelmében.

⁹⁴ Htv.16. § b) 22. § b).

⁹⁵ Utóbbival kapcsolatos módosításról a következő alpont szól.

⁹⁶ A Bszi. 45. § (1) bekezdés. Az eljárásra 2018. január 1-jétől a Kp. speciális szabályokat tartalmaz 139–147. §. Korábban a Bszi. szolt az Önkormányzati Tanács eljárásának specialitásairól.

vizsgálata az Alkotmánybíróság hatáskörébe tartozik.⁹⁷ 2012-ig mindhárommal az Alkotmánybíróság foglalkozott. Ebben a tanulmányban a Kúria Önkormányzati Tanácsa gyakorlatát mutatom be a következőkben, mert 2012-től az arányosság vizsgálatának a központja ide helyeződött át.

3.3. Gyakorlati döntések

Időrendi sorrendben haladva az első releváns ügyben az Önkormányzati Tanács a Köf.5.081/2012/4. számú határozattal egy telekadóról szóló önkormányzati rendeletet semmisített meg visszamenőleges hatállyal azon az alapon, hogy a rendelet figyelmen kívül hagyta a Htv. 6. § c) pontjában foglalt kötelezettségek közül azt, hogy az önkormányzat az adó mértékét a helyi sajátosságokhoz és az adóalanyok teherviselő képességéhez igazodóan állapítja meg. A konkrét ügyben a négyzetméteralapon kivetett telekadó összege a telek forgalmi értékének körülbelül 70%-át tette ki.

Az Önkormányzati Tanács megállapította, hogy az adó a helyi közhatalom kezében is eszköz. Részben forrást képez az önkormányzat gazdálkodásához, közfeladatai ellátásához, részben az adókievítésnek lehetnek gazdaságossági, szociálpolitikai, helyi politikai, a költségvetési egyensúlyt szolgáló vagy egyéb megfontolásai. Jóllehet, a helyi jogalkotónak van szabadsága a tekintetben, hogy milyen módon kötelezi az adóalanyokat a közterhekhez való hozzájárulásra, vagyoni típusú adók esetében az adó mértékének alkalmazása nem vezethet az adó tárgyának elvonásához, illetve aránytalan adófizetési kötelezettség keletkezéséhez. A Tanács úgy fogalmazott továbbá, hogy a teherbíró képességet meghaladó, a vagyont elvonó, *konfiskáló jellegű az az adó, amely mértékénél fogva és az adó tárgyát képező vagyontömeghez képest súlyosan aránytalan*. Az az adó, amely évente a vagyon értékének közel 70%-át eléri, súlyosan aránytalannak minősül, mivel belátható időn belül felemészti az adótárgyat. Az ilyen fizetési kötelezettség elveszti az adó jellegzetességeit és lényegében szankciónak tekinthető, amely az adó intézményével összeegyeztethetetlen.

A Köf.5007/2015/5. számú határozatból az emelendő ki, ahogy a telekadóról szóló rendelet törvényességi felülvizsgálatát indítványozó bíróság utalt arra is, hogy a perbeli ingatlan tekintetében az adó éves összege a forgalmi érték 20,4%-át tette ki, ezért az adómérték elkobzó jellegű. Az

⁹⁷ Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés c) és e) pont.

önkormányzat állásfoglalásában elsődlegesen arra hivatkozott, hogy az adórendelet adómérték meghatározására vonatkozó 6. §-a az adómértéket évi 900 Ft/m²-ben határozta meg, amely nem érte el sem a Htv. különös szabályai szerinti évi 1100 forint/m² adómértéket, sem pedig a valorizált adómaximum mértékét. Emellett utalt arra is, hogy figyelemmel a helyben szokásos általános ingatlanértékekre az adózót terhelő építményadó összege az adótárgy 3–5%-át teszi ki, ami nem minősíthető elkobzó jellegűnek. Az Önkormányzati Tanács a súlyosan aránytalan, elkobzó jellegű adóterhelésre való hivatkozást azon az alapon utasította el, hogy *a bírói indítvány megfelelő bizonyíték, megalapozott adat nélkül tartalmazta azt, hogy az építményadó meghaladta a perbeli ingatlan értékének 20%-át.* Erre a tényre vonatkozóan a megküldött peres iratok áttanulmányozását követően is csupán nyilatkozási utalások voltak találhatók az aktában.

Az Önkormányzati Tanács vonatkozó gyakorlatát jól szemlélteti a BH 2016. 320. számon közzétett határozat, amelyben egy bányaműveléssel hasznosított telekkel összefüggésben kellett döntenie az adóterhelés arányosságáról.⁹⁸ A jelen írás kereteinek tiszteletben tartása miatt csak a döntés elvi tartalmát ismertetem. Ez ugyanis felhívja a figyelmet arra, hogy az arányon felül jóval több szempontot elemez az Önkormányzati Tanács az adórendelet törvényességi felülvizsgálata során.

A Htv. 6. § c) pontja alapján az adózók teherbíró képességére, a helyi sajátosságokra és az önkormányzat gazdálkodási követelményeire is figyelemmel kell lenni. Ezért az önkormányzatnak értékelnie kell az illetékeségi területe alá tartozó telkek rendeltetését, azok földrajzi elhelyezkedését, a településre jellemző forgalmi értékeket általában és a településen belüli forgalmi értékekben jelentkező eltéréseket is. A hasonló helyzetben lévő – homogén csoportba tartozó – adózókat egyenlően terhelő adó nem minősíthető az adózó tevékenységét közvetetten és nem a közteherviselés révén befolyásoló gazdasági szabályozó eszköznek.⁹⁹

Az Önkormányzati Tanács több döntést hozott olyan ügyekben, amelyek telekadó kivetését bírálták el köztemetők esetében.¹⁰⁰ Ezek lényege az volt, hogy a törvényalkotó a köztemető funkciót ellátó telkeket nem vette ki az adótárgyak közül a 2012. január 1. és május 14. közötti szabályozási idő-

⁹⁸ Kúria Köf.5.008/2016/4.

⁹⁹ BH 2016. 320.

¹⁰⁰ Pl. Kúria Köf.5066/2014/4., Köf.5060/2014/4., Köf.5034/2014/5., Köf.5033/2014/4., Köf.5022/2014/4.

szakban – szemben a 2011. november 30-ig hatályos és a 2012. május 15-től hatályos Htv.-beli rendelkezésekkel. Ennek következtében a kerületi önkormányzatok telekadóval sújtották azt a gazdálkodó szervezetet is, amelyet a Fővárosi Közgyűlés azért hozott létre, hogy ellássa az Mötv.-én alapuló közszolgáltatási kötelezettségét.¹⁰¹ A kérdés tulajdonképpen az volt, hogy adóztathatja-e a kerület a főváros kötelező közszolgáltatását megvalósító telket speciális törvényi tilalom hiányában. Az Önkormányzat Tanács nemleges választ adott. Megállapítása szerint a kerületi önkormányzat a telekadó mértékének a meghatározásakor a Htv. 6. § c) pontja szerinti „helyi sajátosság” körében köteles értékelni azt a körülményt, hogy illetékességi területén köztemető közszolgáltatási funkcióval terhelt telek is van, mivel e közszolgáltatásnak a kerületi önkormányzat – és az önkormányzatot alkotó helyi közösség – is érintettje. A helyi sajátosság figyelmen kívül hagyása miatt megállapította az érintett rendeletek törvényellenességét.

2015. november 24-ig, amennyiben az Önkormányzati Tanács megállapította egy önkormányzati adórendelet vagy annak valamely rendelkezése adott ügyben való alkalmazásának a tilalmát, a Bszi. 55. § (2) a) pontja értelmében meg is semmisítette azt, ha a döntéskor még hatályban volt. Az Önkormányzati Tanács az előbbi napon hozta meg azt a határozatát,¹⁰² amely egy telekadóról szóló *rendelet perbeli alkalmazásának a tilalmát a súlyos aránytalanság miatt anélkül állapította meg, hogy megsemmisítette volna a jogszabályt.* A megsemmisítés mellőzésével összhangban az Önkormányzati Tanács azt is megállapította, hogy a jelen ügyben való alkalmazási tilalom nem terjed ki a határozathozatal időpontjában valamely bíróság előtt folyamatban lévő más egyedi ügyre.

A döntés elvi tartalmából tehát azt szükséges kiemelni, hogy a konkrét normakontroll-eljárásban a jogkövetkezmény levonható kizárólag az egyedi ügyre nézve is. Erre a Bszi. 56. § (3) bekezdésének értelmezése ad lehetőséget, amely az Önkormányzati Tanácsot felhatalmazza arra, hogy a rendelet hatályvesztését a fő szabálytól eltérően állapítsa meg, ha azt a jogbiztonság vagy a rendelet hatálya alá tartozó jogalanyok különösen fontos érdeke indokolja. Ily módon az Önkormányzati Tanács az általa alkalmazott jogkövetkezményt a jogi absztrakció szintjén megalkotott norma egyedi esetben megállapított törvénysértéséhez igazíthatja. E döntést tehát azért érde-

¹⁰¹ Mötv. 23. § (4) 9. A Fővárosi Önkormányzat feladata különösen [...] köztemetők fenntartása.

¹⁰² Köf.5038/2015/4.

mes kiemelni, mert *egyszerre biztosítja a sértett adóalany jogi védelmét az aránytalanul magas adóterheléssel szemben és óvja az önkormányzat költségvetési egyensúlyát*. Hasonlóan határozott az Önkormányzati Tanács a Köf.5009/2016/4. számú ügyben. A Htv. 6. § c) pontját sértő, súlyosan aránytalan telekadót intézményesítő rendeletet megtiltotta az alapperben alkalmazni, de nem semmisítette azt meg. Erre az értelmezési megoldásra a Kp. továbbra is lehetőséget biztosíthat.¹⁰³

Hangsúlyozandó, hogy a sérelmezett adó konfiskáló jellegét az Önkormányzati Tanács gyakorlata nem önmagában az adótárgy forgalmi értéke és az adó éves összege összevetése alapján, hanem a Htv. 6. § c) pontjába foglalt hármas feltétel egyidejű érvényesítésével állapította meg eddigi döntéseiben. Az ingatlan értékének 64%-át kitevő adómérték alá sohasem ment az Önkormányzati Tanács a konfiskáló jelleg megállapítása során 2016-ig.¹⁰⁴ A c) pont hármas feltételét azonban módosította a jogalkotó. Erről a következő pont szól.

3.4. A Htv. módosítása

Ahogy a fentiekben szerepelt, az Önkormányzati Tanács a súlyosan aránytalan adórendeleteket a Htv. 6. § c) pontja azon fordulata alapján semmisített meg, miszerint az önkormányzat adómegállapítási joga arra terjed ki, hogy az adó mértékét a helyi sajátosságokhoz, az önkormányzat gazdálkodási követelményeihez és az adóalanyok teherviselő képességéhez igazodóan megállapítsa. A három feltétel együttes elemzésével hozta meg az Önkormányzati Tanács a döntéseit. Ezt a fordulatot a jogalkotó 2016. december 31-én hatályon kívül helyezte és helyette a Htv. 7. § g) pontjába egy új szabályt iktatott 2017. január 1-jei hatálybalépéssel.¹⁰⁵ Eszerint: az önkormányzat adómegállapítási jogát korlátozza az, hogy az adóalap fajtáját, az adó mértékét, a rendeleti adómentességet és adókedvezményt úgy állapíthatja meg, hogy azok összességükben egyaránt megfeleljenek a helyi sajátosságoknak, az önkormányzat gazdálkodási követelményeinek és az *adóalanyok széles körét érintően az adóalanyok teherviselő képességének*.

¹⁰³ Lásd különösen a Kp. 146. § (4) és 147. § (2) bekezdését.

¹⁰⁴ BALOGH–BÉKÉSI 2017. 4.

¹⁰⁵ Mód.tv. 85. §.

3.4.1. A miniszteri indokolás

A *miniszteri indokolás* a következőkkel magyarázza a módosítást:

Az Alkotmánybíróság két évtizedre visszatekintő határozatai kiérleltették az önkormányzatok rendeletalkotási gyakorlatát, az adómérték-megállapítás folyamatát. Az adórendeletek törvényekkel való összhangját ugyanakkor 2012-től már a Kúria Önkormányzati Tanácsa vizsgálja, melynek során több adórendeleti mértékszabály alkalmazásának felfüggesztése kapcsán új szempontokkal egészítette ki a Htv. hivatkozott rendelkezése és az önkormányzati adórendelet mértékszabálya összhangjának vizsgálatát. A Kúria Önkormányzati Tanácsa több döntésében arra a következtetésre jutott, hogy az önkormányzatnak az adómérték(ek) meghatározása során *vizsgálni kell az adótárgy forgalmi értékét, mert nézete szerint az adóalanyok teherviselő képessége az adótárgy értékében ölthet testet.*

Mindez ugyanakkor – egysíkú értelmezés esetén – *oda vezethet, hogy a hasznos alapterület szerint működtetendő építményadó és a terület szerint működtetett telekadó valójában értékalapú adóvá válik. Ugyanakkor nem célszerű az értékalapú adóztatás általánossá tétele, az alapterület szerinti vagy korrigált forgalmi érték szerinti adóztatás közti döntés jogát továbbra is önkormányzati hatáskörben kell hagyni.*

Természetesen ez nem jelenti azt, hogy az adóalanyok teherviselő képességét az önkormányzatoknak ne kellene figyelembe venniük, ne vennék figyelembe a rendeletalkotás során. Ennek színtere azonban nemcsak és kizárólag az adómérték-szabály, hanem legalább annyira a mentességek, kedvezmények rendszere, amint az az önkormányzatok döntő többségének rendeletalkotási gyakorlatában jelenleg is érvényesül. A kialakult gyakorlat nemcsak a korábbi Alkotmánybírósági döntésekből, hanem legalább annyira abból a felismerésből táplálkozik, hogy a *teherviselő képesség az adóalanyhoz, az adóalany helyzetéhez és nem az adótárgyhoz tapadó fogalom, melyet leginkább kifejező módon az adóelőnyök rendszerén keresztül lehet érvényesíteni.*¹⁰⁶

¹⁰⁶ Mód.tv. indokolása a 85. §-hoz.

3.4.2. Észrevételek a módosításhoz

Véleményem szerint az Önkormányzati Tanács nem formált értékalapú vagyonadót a területalapú helyi vagyonadókból. A gyakorlata pusztán kifejezésre juttatta a teherbíró képesség elvét ezek körében is. *Azzal, hogy az önkormányzat a telket vagy az építményt a mérete alapján adóztatja, nem kap felmentést az arányosság követelménye alól.* Az arányosság valóban az adóalanyhoz tapadó fogalom a közvetlen jövedelem- és vagyonadónál,¹⁰⁷ de nem önmagában az adóalanyhoz kötődik, mert az értelmezhetetlen lenne, hanem az adóalany vagyoni, jövedelmi és egyéb (például családi) viszonyaihoz igazodó adóztatást követeli meg. Ezen szempontok közül a vagyonadó a vagyoni viszonyokhoz igazított adóterhelést valósítja meg funkciója szerint, hiszen az adókötelezettség magára az adóalany vagyontárgyára irányul. Azért kell adót fizetnie, mert vagyona van.

Az adóalapot, ahogyan eddig is, úgy a továbbiakban is, meghatározhatja az önkormányzat az ingatlan méretében, de ezzel a megoldással sem áll módjában, hogy „túl sokat” vonjon el az adóalanytól. Az arányos közteherviselés elve alapelveként hatol be az absztrakt és a konkrét adójogviszonyokba és keretek közé szorítja az elvonás mértékét. Abban a szélsőséges esetben, amikor a vagyonadó súlyos aránytalanságát kell megítélni, nincs észszerűbb viszonyítási pont a vagyontárgy értékénél. Az adót forintban kell fizetni, nem pedig természetben átadni az ingatlanból néhány négyzetmétert az adóztató közhatalom javára.

Aggályosnak tűnik az a szabály, miszerint kizárólag az adóalanyok széles körét érintően kell figyelembe venni a teherviselő képesség elvét. Ebből ugyanis az következik, hogy az adóalanyok szűk körét nem védi a teherviselő képesség törvénybe foglalt követelménye, számukra nem törvénytelen súlyosan aránytalan helyi adókötelezettséget előírni. Ez a lehetőség egyfelől megkérdőjelezhető az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése, O) cikke, I. cikk (4) bekezdése, II. cikke, XV. cikke, XXX. cikk (1) bekezdése együttes olvasata alapján. Ezek értelmezhetők úgy, hogy minden egyes adóalany az arányos közteherviselés elve szerint köteles hozzájárulni a közös szükségletek fedezéséhez. Senkit sem lehet – a rendkívüli jogrend eseteit ide nem

¹⁰⁷ Az általános forgalmi adó nem az adóalany szempontjából veti fel az arányosság kérdését, hanem az adó terhét viselő fogyasztó szempontjából. Közvetlen adónál az „áttételes arányosság” problémája nem merül fel, hiszen esetükben az adó alanya és teherviselője megegyezik, tehát az arányosság egy és ugyanazon személyre vonatkozik.

értve – semmilyen okból kifolyólag annál többre kötelezni a demokratikus jogállamban. Másfelől nincs is rá szükség az Önkormányzati Tanács újabb gyakorlata tükrében. Az alkalmazási tilalom már nem feltétlenül jár együtt a megsemmisítéssel, és így egyensúlyba került az önkormányzat költségvetési érdeke és a súlyosan aránytalan adóval terhelt adóalany érdeke. Amíg az egyedi jogviszonyban a jogvédelem feltétlenül biztosított, addig az absztrakt jogviszonyokba az adóalanyok széles körét érintően a döntés nem szükségképpen avatkozik be. Ez azért előnyös, mert az adókötelezettséggel érintett jogviszonyok túlnyomó többségében jellemzően nem merül fel az aránytalanság problémája, ezért nincs ok arra, hogy az adófizetési kötelezettségről rendelkező önkormányzati rendeletet megsemmisítsék.

Végül szólni kell arról is, hogy még nem időszzerű megítélni a törvénymódosítás hatását a Tanács gyakorlatára. A tisztánlátáshoz több olyan alapügyre lenne szükség, amelyben 2017. január 1-jét követő adókötelezettség tekintetében állítja az indítványozó a súlyos aránytalanságot. Noha a kutatást a 2017. december 31-i határozatokkal lezártuk, szükséges utalni egy 2018. szeptember 25-én kelt döntésre, amely 2017-ben keletkezett telekadó fizetési kötelezettség arányosságát ítélte meg.¹⁰⁸ Ez azonban azért nem mond sokat az itt vizsgált kérdés szempontjából, mert az Önkormányzati Tanács azzal az indokolással utasította el az indítványt, hogy nem áll fenn a súlyos aránytalanság, nem pedig azt ítélte meg, hogy ha fennállna, akkor annak milyen jogkövetkezménye lehetne az új szabályok szerint.¹⁰⁹

3.5. Mit jelent a „túl sok”?

Mit jelent a „túl sok”? Erre a kérdésre általános válasz aligha adható, de körbeírható néhány szempont, amellyel magyar jogi környezetben megítélhető a területalapú helyi vagyongadó súlyos aránytalansága. Ezek segítséget nyújthatnak a határesetek (a nem súlyos aránytalanság) eldöntéséhez is.

¹⁰⁸ Kúria Köf.5014/2018/4.

¹⁰⁹ Kúria Köf.5014/2018/4. [24] „A terhelés mértéke tehát még a legkisebb becsült értékre vonatkozóan sem minősül túlzónak a joggyakorlat alapján. A felperest terhelő éves adófizetési kötelezettség mértéke 927 690 Ft, miközben a felperes tulajdoni hányadának értéke legalább 4 323 000 Ft, ami a tulajdon értékének 21%-a. A Kúria szerint az Önkormányzat védiratának érvelése a kérdést illetően helytálló.”

A vagyonadó a vagyoni viszonyokhoz igazított közteherviselés megvalósítására hivatott. Az adórendszer számtalan adónemből áll, amelyek néhány adótípusba sorolhatók tárgyük alapján. Ha mindegyik megfelel az arányosság követelményének a maga nemében, azaz a típusa körében, akkor az adórendszer is megfelel ennek az elvnek. Ebben az esetben a „kirakós játék” egyes kockái jól illeszkednek egymáshoz.

A súlyosan aránytalan adóra alkalmazott kifejezés a konfiskáló, elkobzó adó. Ezzel valójában azt fejezzük ki, hogy már nem is adóról van szó, hanem a tulajdon olyan szintű elvonásáról, ami az adó funkcióján kívül áll. Formálisan adónak nevezett jogintézménnyel tartalmilag egyfajta kisajátítást végeznek a hatóságok. *Az adófizetési kötelezettség és a kisajátítás közös töről fakad: mindkettő közérdekből történik*, mert mindkettőre szükség van egy demokratikus jogállamban. Amíg azonban a kisajátítás a közhatalom kivételes lehetősége teljes, feltétlen és azonnali kártalanítás mellett,¹¹⁰ addig az adófizetés alapvető kötelezettség, ami fogalmilag nem jogosít alanyi jogon járó, a befizetéssel arányos ellenszolgáltatásra. Kisajátítás esetében a tulajdont vagy a tulajdonrészt teljes egészében elvonják. Ezzel szemben a vagyonadó „csupán” a tulajdon korlátja, nem a tulajdon fizikai elvételére irányul, hanem ahhoz kapcsol terhet, fizetési kötelezettséget.

Ugyanakkor *az adókötelezettség terjedelme nem parttalan*. Csak és kizárólag a teherbíró, illetve teherviselő képesség szintjéig terjed az Alaptörvény, illetve a Htv. értelmében. Ezen a szinten felül sem alkotmányos, sem törvényes lehetőség nincs arra, hogy területalapú helyi és települési vagyonadó alkalmazható legyen. Az arányos adó önkéntes teljesítés hiányában azonban vezethet adóvégrehajtás útján az adótárgy teljes elvonásáig, sőt, a teljes körű végrehajtás elve miatt még azon túl is terjeszkedhet. Az adóvégrehajtás nem korlátozódik ugyanis a vagyonadó tárgyára. Az adóalany összes jövedelme és vagyona végrehajtás alá vonható az Avt. értelmében.¹¹¹

Annak megítélésakor, hogy mi a „túl sok”, véleményem szerint *első-sorban az adó összege és az adótárgy piaci értéke közti arányt szükséges figyelembe venni*. A súlyosan aránytalan adóztatás megállapítását erősíti, ha a magas arány nem egyetlen adóévben, hanem annál hosszabb időszakon keresztül is fennáll. Azt sem szabad figyelmen kívül hagyni, hogy az adótárgy lakhatási, megélhetési vagy megtakarítási, vállalkozási, illetve fényűzési célokat szolgál-e. Szerintem az alacsonyabb arány is konfiskáló,

¹¹⁰ Alaptörvény XIII. cikk (2) bekezdés.

¹¹¹ Vö. Avt. 6. § és 20. §.

amennyiben például az adóalany lakhatását szolgáló ingatlanról van szó, míg a magasabb arány sem az, ha például beruházási célból vásárolt lakásról van szó. A minősítés során a helyi sajátosságokat és az önkormányzat gazdálkodási követelményeit is figyelembe kell venni, mert ezek a szempontok árnyalhatják a számszerűsített arány megítélését.

Az adóterhelés minősítése során *annak önmagában nincs jelentősége, hogy az adóalany az adót az adótárgy értékesítéséből vagy más jövedelméből fizeti-e meg*. Ahogyan például egy jövedelemadó majdnem 100%-os mértékének a megítélését sem befolyásolja az érintett adóalany vagyoni helyzete, úgy arra sincs követelmény, hogy egy pár százalékos vagyoadó arányosságát az adóalany jövedelmi helyzetétől tegye függővé a vizsgálódás. Ha azonban az adófizetés és a vagyontárgy értékesítése között ok-okozati kapcsolat áll fenn és az értékesítés kényszere közvetlenül az adóalany alacsony jövedelmi szintjére vezethető vissza, nem pedig a súlyosan aránytalan adómértékre, akkor a vagyoadó diszfunkcionálisan működik. A helyett, hogy az adóelkerülő adóalanyokat célozná meg, a szegény társadalmi rétegeket sanyargatja. Ilyen esetben az adójogszabály módosítására van szükség adópolitikai okból kifolyólag.

3.6. Egy speciális kérdéskör a telekadó körében

Röviden szükséges kitérni a kicsi művelt telkek adóztatására is. Ezek adójogi státuszának a megítélése ugyanis jól szemlélteti a bírói értelmezésben rejlő lehetőségek kiaknázást és azt is, hogy a bírósági gyakorlatban kialakult megoldásra a jogalkotó miként támaszkodhat.

2013. december 31-ig a kicsi művelt telket tényleges adófizetési kötelezettség terhelte, szemben azzal a telekkel, ami – egy kivételtől eltekintve – mindenben megegyezett vele. Az eltérés az volt, hogy területe meghaladta az 1 hektárt. A különbség ahhoz vezetett, hogy a kicsi művelt telek után telekadót kellett fizetni, a bármennyivel nagyobb telek után azonban nem. Az Inyvtv. 23. § (3) bekezdése ugyanis úgy rendelkezett és rendelkezik most is, hogy a település belterületének 1 hektárt meg nem haladó földrészletét – a fő hasznosítási módra tekintet nélkül – művelés alól kivett területként kell nyilvántartani.¹¹² Ahhoz, hogy a kicsi művelt telek után konkrét adófi-

¹¹² Ezt erősítette meg az ingatlan-nyilvántartásról szóló 1997. évi CXLI. törvény végrehajtásáról szóló 109/1999.(XII. 29.) FVM rendelet 50. § (2) bekezdés a) pontja.

zetési kötelezettség ne keletkezzen, a fenti időpontig arra lett volna szükség, hogy az érintett földrészt ne minősüljön adótárgynak, azaz teleknek. Ehhez a Htv. szerint a következő feltételeket kellett volna teljesítenie az épülettel be nem épített belterületi földterületnek:

1. az ingatlan-nyilvántartásban művelési ág szerint,
2. aranykorona-értékkel nyilvántartott,
3. ténylegesen mezőgazdasági művelés alatt állás.¹¹³

Ezt azonban a kicsi művelt telek nem teljesíthette, hiszen az Inyvt. kizárta, hogy művelési ág szerint tartsák nyilván. A Kúria az alábbi megállapításokat tette:

„A Kúria hangsúlyozza, hogy nem ésszerűtlen az a jogszabály-értelmezés, amely arra épít, hogy mivel az Itv. 23. § (3) bekezdése és a Vhr. 50. § (2) bekezdés a) pontja szerint az ingatlan-nyilvántartásban művelés alól kivett területként kell nyilvántartani az 1 hektárt meg nem haladó belterületi földterületet, ezért a tényleges hasznosítást veszi alapul. A Htv.-ben a telekadó tárgyaként meghatározott beépítetlen belterületi földrészt, illetve telek fogalma alóli kivétel súlypontja ugyanis nem az ingatlan-nyilvántartásba történő bejegyzés. Nyilvánvaló, hogy nem lehetett jogalkotói cél az 1 hektárt meg nem haladó mezőgazdasági művelés alatt álló terület adótárgyként való meghatározása úgy, hogy közben az 1 hektárt meghaladó ugyanilyen terület nem esik adókötelezettség alá. Ezt támasztja alá a Htv. 2013. évi CC. törvény 111. § (1) bekezdésével megállapított 2014. január 1-étől hatályos 19. § b) pontja is [...]. E korrekciós jogalkotás és a jelen ügy további sajátosságainak a figyelembevételre a jogerős ítéletben foglalt jogszabály-értelmezés helyességét támasztja alá.”¹¹⁴

¹¹³ Vö. a Htv. 52. § 16. pontjának (a telek fogalma) és a Htv. 19. §-ának (telekadó mentesség) különböző hatályossági állapotait 2014. január 1-jéig.

¹¹⁴ Kúria Kfv.VI.35.812/2012/8.

Ezt az értelmezést erősítette meg: Kúria Kfv.I.35.589/2014/6., Kfv.I.35.252/2015/8. és különösen a Kúria Kfv.V.35.233/2017/2. ítéletének [18]–[19] bekezdései a következők szerint:

„[18] Az előzőekben felsorolt ítéletek mindegyike az adóztatás objektív jellegű jogi háttérre volt tekintettel, ezért nem találta érvényesíthetőnek azt az adójogi rendelkezést, amely a mögöttes vonatkozó joganyaggal együtt azt követeli meg, hogy az adóalany objektíve lehetetlen magatartást tanúsítson. Ezt a megközelítést a Kfv.VI.35.812/2012. számú döntés kifejezésre is juttatta.

[19] [...] A Kúria jelen ügyben eljáró tanácsa – az egységes joggyakorlat és a jogbiztonság biztosítása érdekében – nem kíván eltérni attól a korábban hozott kúriai ítéletekben kifejtett jogértelmezéstől, mely szerint «az adójogszabályok alkalmazása során nem ér-

A Kúria által hivatkozott törvénymódosítás óta egyértelmű, hogy a kicsi művelt telekkel szemben nem támaszt a szabályozás objektíve lehetetlen feltételt a mentesüléshez. A jogalkotó tehát nem a telek fogalmának a szabályozása szintjén, hanem a mentesség szabályozása körében kezelte a problémát. A törvénymódosítás előnyei közé tartozik, hogy kiszámíthatóbbá teszi a jogot. Míg korábban összetett rendszertani értelmezéssel lehetett eljutni a konkrét adókötelezettség hiányáig, addig 2014. január 1-jétől ehhez elegendő a nyelvtani értelmezést követni. Továbbá azok az adóalanyok is élvezhetik a mentességet, akik a felülvizsgálati értékhatár vagy egyéb ok miatt nem fordulhatnak a Kúriához.¹¹⁵

vényesíthető az az adójogi rendelkezés, amely a mögöttes vonatkozó joganyaggal együtt azt követeli meg, hogy adóalany objektíve lehetetlen magatartást tanúsítson».”

Az idézett ügy lényegi kérdése az volt, hogy ha a jog csak azt teszi lehetővé, hogy a halastavat aranykorona érték feltüntetése nélkül jegyezzék be az ingatlan-nyilvántartásba, akkor miként értelmezendő az aranykorona értékkel való bejegyzés Htv.-ben meghatározott feltétel.

¹¹⁵ Megjegyzendő, hogy folyamatban van egy olyan alkotmányjogi panasz elbírálása, ami pontosan arról szól, hogy az értékhatár miatt nem támadhatta a pervesztes felperes azt az ítéletet, amely nem osztotta a Kúria fentiekben ismertetett értelmezését. Lásd: IV/01837/2017. [http://public.mkab.hu/dev/dontesek.nsf/0/fad763c16b59998ac-12581b700416ac4/\\$FILE/IV_1837_0_2017_inditvany_anonim.pdf](http://public.mkab.hu/dev/dontesek.nsf/0/fad763c16b59998ac-12581b700416ac4/$FILE/IV_1837_0_2017_inditvany_anonim.pdf) (A letöltés ideje: 2018. 10. 21.)

4. A települési adó a magyar helyi adórendszerben

4.1. A téma jelentősége

A rövid történeti áttekintés és a kúriai gyakorlat elemzése előtt arra szükséges kitérni, hogy a Htv. 42/B. §-a alapján a Magyar Államkincstár által tájékoztatási célból, nem közhiteles módon vezetett adatbázis¹¹⁶ szerint az önkormányzatok 112 települési adót működtetnek 2018-ban. Ennek a túlnyomó többsége földadó, jöllehet, megtalálható köztük a magas építmények adója,¹¹⁷ a motoros vízi járművek adója,¹¹⁸ a mezőgazdasági vontatók és lassú járművek adója,¹¹⁹ a szállások adója,¹²⁰ valamint a településkép védelmének az adója¹²¹ is. Országosan összesítve kb. 1 milliárd Ft éves bevétel származik ebből az adónemből,¹²² ami jelképes összeg az összes önkormányzati adóbevételekhez (nagyságrendileg 800 milliárd Ft-hoz) képest.

¹¹⁶ Forrásként az Excel formátumban letölthető országos adatbázist használtam. <https://hakka.allamkincstar.gov.hu/> (A letöltés ideje: 2018. 10.13.)

¹¹⁷ Somogytúr Község Önkormányzata Képviselő-testületének 4/2015. (V. 6.) önkormányzati rendelete a helyi adókról, amelynek 20/A. § – 20/H. §-ai tartalmazzák ezt az adónemet. Megjegyzendő, hogy földadót is tartalmaz a hivatkozott rendelet 18–20. §-a.

¹¹⁸ Pl. Budapest Főváros III. Kerület Óbuda-Békásmegyer Önkormányzat Képviselő-testületének 39/2016. (X. 26.) önkormányzati rendelete a motoros vízi járműveket terhelő települési adóról.

¹¹⁹ Pl. Magyarlak Község Önkormányzat Képviselő-testületének a települési adóról szóló 5/2015. (IV. 20.) önkormányzati rendelete.

¹²⁰ Pl. Budapest Főváros XXIII. ker. Soroksár Önkormányzat Képviselő-testületének 16/2016. (V. 20.) önkormányzati rendelete.

¹²¹ Pl. Visegrád Város Önkormányzat Képviselő-testületének 19/2012. (XI. 30.) önkormányzati rendelete a helyi adókról, amelynek 11/A. §-a tartalmazza 2016. november 17-től a településképvédelmi adót.

¹²² 2015: 0,457 milliárd Ft, 2016: 1,015 milliárd Ft, 2017: 1,096 milliárd Ft. A 2016-os és a 2017-es zárszámadási törvény javaslata. Általános indoklás: Helyi és települési adókból származó bevételek alakulása. <http://www.parlament.hu/irom40/17578/ada->

A települési önkormányzatok számára viszonyítva még mindig nem túl sok önkormányzat él a nyílt lista adta lehetőségekkel, de az sem állítható, hogy elhanyagolható kisebbségben lennének azok az önkormányzatok, amelyek bevezettek már települési adót. Figyelemmel arra, hogy a települési adót tartalmazó hatályos rendeletek száma évről évre emelkedik,¹²³ és hogy a törvényi szabályozás kiemelkedően nagy jogi mozgásteret biztosít ebben az adónemben, feltételezhetően egyre komolyabb súllyal jelennek majd meg a jogrendszerben a települési adóval kapcsolatos jogviták. Emiatt – tehát nem a számszerűsített nagyságrend miatt – indokolt önálló fejezetben szólni a települési adókkal kapcsolatos gyakorlatról.

4.2. A települési adó bevezetésének története röviden¹²⁴

A nyílt listás rendszer bevezetése nem volt előzmény nélküli hazánkban. A települési adó *közvetlen előzménye* a T/4662. számú 2011-es törvényjavaslat 155. §-a volt, amely először tervezte intézményesíteni a települési adót a jelenleg hatályos szabályozáshoz hasonló tartalommal. A települési adót megalapozó szabályokat azonban egy módosító indítvánnyal törölték a javaslatból. 2014 őszén a Kormány ismét előterjesztette a települési adó bevezetését, amelyet ezúttal el is fogadott az Országgyűlés.¹²⁵ A vonatkozó szabályokat eddig egyszer, még az 1/A. § hatályba lépése előtt módosították,¹²⁶ amelyek keretében az ötödik bekezdést beültették az előbbi szakasz végére.¹²⁷

tok/altind.pdf (2018. 10. 14.) <http://www.parlament.hu/irom41/01671/adatok/altind.pdf> (A letöltés ideje: 2018. 10. 14.)

¹²³ 2015-ben 18, 2016-ban 63, 2017-ben 39, 2018-ban 36 települési adó lépett hatályba. Időközben azonban sokat hatályon kívül helyeztek, illetve többet megsemmisítettek. Ez a magyarázata annak, hogy 2018-ban 112 működik. Az Excel formátumban letölthető NGM-es tételes adatokat használtam. <https://hakka.allamkincstar.gov.hu/> (A letöltés ideje: 2018. 10.13.)

¹²⁴ KECSŐ 2016b. 19.

¹²⁵ Az egyes adótörvények és azokkal összefüggő más törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXXII. törvény módosításáról szóló 2014. évi LXXIV. törvény 140. §

¹²⁶ Magyarország 2015. évi központi költségvetésének megalapozásáról szóló 2014. évi XCIX. törvény 163. §.

¹²⁷ A Htv. hatályos szabálya a következő: 1/A. §

(1) Az önkormányzat az illetékességi területén rendelettel olyan települési adót, települési adókat vezethet be, amelyet vagy amelyeket más törvény nem tilt. Az önkormányzat

A jogtörténeti előzmények a dualizmus koráig nyúlnak vissza.¹²⁸ Kontinuitásról azonban nem beszélhetünk, hiszen a magyar helyi adórendszertől mind a szocializmusban, mind a '89/90-es rendszerváltást követő évtizedekben idegen volt a nyílt listás megoldás és a települési adó intézményesítésekor az indokolás nem is hivatkozott a Monarchia korából származó hagyományra. A törvényhatósági joggal felruházott városok és a rendezett tanácsú városok a Kormány engedélyével vezethettek be „az állam által igénybe nem vett új adókat”. Az engedély általános feltétele az volt, hogy az új helyi adók az állam jövedelmeit ne csökkentsék, valamint az ipar és a kereskedelem érdekeit ne veszélyeztessék. A törvényhatósági joggal felruházott városok esetében a törvénycikkek arról is rendelkeztek, hogy a Kormány az engedélyt a helyi viszonyokhoz képest a város indokolt felterjesztésére adhatja meg. A rendezett tanácsú városok közvetlenül nem fordulhattak a Kormányhoz. A törvényhatóság indokolt előterjesztése függvényében döntött a Kormány az engedélyről. A szabályozás politikai diszkreciót biztosított a Kormány számára azáltal, hogy a feltételek teljesülése esetén az engedély megadható, nem pedig megadandó volt.

települési adót bármely adótárgyra megállapíthat, feltéve, hogy arra nem terjed ki törvényben szabályozott közteher hatálya. A települési adónak nem lehet alanya állam, önkormányzat, szervezet, továbbá – e minőségére tekintettel – vállalkozó [52. § 26. pont].

(2) Az e § alapján megállapított települési adóra kizárólag az 1. § (1) bekezdését, a 42/B. §-t és a 43. § (3) bekezdését kell alkalmazni.

(3) A települési adóval kapcsolatos adóhatósági feladatokat az önkormányzati adóhatóság látja el.

(4) A települési adóval kapcsolatos eljárási kérdésekben az adózás rendjéről szóló törvény rendelkezéseit azzal az eltéréssel kell alkalmazni, hogy az önkormányzat települési adót önadózással megállapítandó adóként is bevezethet.

(5) A települési adóból származó bevétel az azt megállapító önkormányzat bevétele, amelyet fejlesztési célra és a települési önkormányzat képviselő-testületének hatáskörébe tartozó szociális ellátások finanszírozására használhat fel.

¹²⁸ 1870. évi XLII. törvénycikk a köztörvényhatóságok rendezéséről 13. §; 1886. évi XXI. törvénycikk a törvényhatóságokról 15. §; 1886. évi XXII. törvénycikk a községekről 132. §.

4.3. A Kúria Önkormányzati Tanácsának gyakorlata

Az Önkormányzati Tanács 2015. január 1. és 2017. december 31. között nyolc olyan döntést hozott, amelyben érdemi jogkérdésekre adott választ. Az alábbiakban ezeket elemzem.¹²⁹

4.3.1. A települési adó alanyával kapcsolatos megállapítások

Időrendi sorrendben az első települési adóval kapcsolatos érdemi ügy 2015. október 27. napján kelt a Kúrián.¹³⁰ Balmazújváros települési adóról szóló rendeletét az Alapvető Jogok Biztosának indítványa alapján vizsgálta felül az Önkormányzati Tanács. A földadót bevezető önkormányzati rendelettel szemben több aggályt is megfogalmazott az indítványozó, amelyek közül ebben a pontban az adó alanyával kapcsolatos problémát mutatom be.

A vizsgált rendelet úgy szövelt, hogy az adó alanya az a természetes személy, aki a naptári év első napján a földrészlet tulajdonosa.¹³¹ A Htv. 1/A. § (1) bekezdés harmadik mondata azonban akként rendelkezik, hogy a települési adónak nem lehet alanya állam, önkormányzat, szervezet, továbbá – e minőségére tekintettel – vállalkozó (52. § 26. pont). A Htv. előbbi pontja szerint a vállalkozó a gazdasági tevékenységet saját nevében és kockázatára haszonszerzés céljából, üzletszerűen végző egyéni vállalkozó, bizonyos feltételnek megfelelő mezőgazdasági őstermelő, jogi személy, egyéni cég és egyéb szervezet.

Az Önkormányzati Tanács megállapította, hogy az önkormányzati rendelet nem tett különbséget a természetes személy adóalanyok között a törvényi tartalomnak megfelelően. Amennyiben a tulajdonos magánszemély vállalkozóként – például egyéni vállalkozóként vagy mezőgazdasági őstermelőként – gazdasági tevékenységet folytat a tulajdonában álló termőföldjén, úgy e tevékenység kizárja, hogy alanya legyen a települési adónak. Az

¹²⁹ Az elemzéshez felhasználtam azt a cikket is, amelyik 2016 őszéig dolgozta fel a kapcsolódó eseteket. KECSŐ 2016b. 20–25. Támaszkodtam továbbá a következő írásokra: BORDÁS 2015 és BORDÁS 2017.

¹³⁰ Kúria Köf.5035/2015/4. [12] (Balmazújváros).

¹³¹ Balmazújváros Város Önkormányzat Képviselő-testületének a települési adóról szóló 22/2014. (XII. 01.) önkormányzati rendelete 2. §.

önkormányzat tehát túlterjeszkedett a Htv. által meghatározott kereteken, ezért a rendelet adóalanyiságot szabályozó része törvénytört.

Monostorpályi települési adójának törvényességi felülvizsgálatáról szóló határozatában¹³² az Önkormányzati Tanács megerősítette az előbbieket. E földadó alanyát akként szabályozta az önkormányzati rendelet, hogy „az adó alanya

a) az a természetes személy, valamint

b) az az a) pontba nem tartozó, aki (amely) nem felel meg a vállalkozó (a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény 52. § 26. pont) feltételeinek – és nem állam, nem önkormányzat és nem szervezet –,

aki (amely) a naptári év (továbbiakban: év) első napján a földrésztlet tulajdonosa”¹³³.

A Kúria ezzel a szövegezéssel összefüggésben állapította meg azt, hogy mivel a rendelet a természetes személyeket minden további megkülönböztetés nélkül, általában jelölte ki az adó alanyának, a Htv. 1/A. § (1) bekezdésébe ütközően törvénytört.¹³⁴ A rendelet egészét azonban nem semmisítette meg a Kúria. Azokat a fordulatokat törölte az előbb idézett szabályból, amelyek elhagyásával a szöveg összhangba került a Htv.-vel.

A mozaikos megsemmisítés a rendelet szövegezése tükrében nem volt alkalmazható például Mikepércs ügyében.¹³⁵ A törvénytörtés ugyanabban állt, mint az előbbieken. Az önkormányzati rendelet nem különböztetett az adóalanyok között a törvényi tartalomnak megfelelően. Minden tulajdonost adóalanynak tekintett normatív szinten, függetlenül attól, hogy természetes személyekről volt-e szó vagy sem.

Mikepércs ügyét azért érdemes szem előtt tartani, mert választ adott az Önkormányzati Tanács arra az önkormányzat által megfogalmazott álláspontra, hogy a Jat. 3. §-a értelmében a szabályozás nem lehet indokolatlanul párhuzamos vagy többszintű. Ebből az önkormányzat szerint az a következtetés adódik, hogy rendeletének előírásai a Htv. 1/A. § (1) bekezdésének rendelkezéseivel együttesen értelmezendők. Az adóalanyi kör a törvényi korlátok figyelembevételével értendő, ugyanis nem ismételt meg a törvényben rögzített adófizetési kötelezettség alól kivett adóalanyok köre

¹³² Kúria Köf.5025/2016/4. (Monostorpályi).

¹³³ Monostorpályi község önkormányzata képviselő-testületének a települési adóról szóló 24/2015. (XII. 1.) önkormányzati rendelete 2. § (1) első mondat.

¹³⁴ Kúria Köf.5025/2016/4. [19] (Monostorpályi).

¹³⁵ Kúria Köf.5068/2015/4. (Mikepércs).

alsóbb szintű jogszabályban. Így eleve kizárt olyan adóalany adóztatása, amelyre vonatkozóan a Htv. tilalmat állapít meg. A helyi önkormányzati rendelet a törvényi szabályozással összhangban még akkor is a természetes személyeket teszi a települési adó alanyává, kizárva az alanyi körből az államot, az önkormányzatot, a szervezeteket, valamint a vállalkozókat, ha ezt a szűkítést kifejezetten nem tartalmazza. A Kúria álláspontja szerint az önkormányzati rendeletben a törvényi rendelkezést valóban nem kell megismételni, de paragrafus szerint lehet rá utalni, és a megsemmisítéshez az vezetett, hogy ezt nem tette meg a rendelet.¹³⁶

4.3.2. A települési adó tárgyával kapcsolatos megállapítások

A települési adó tárgyával szemben támasztott korlát tekintetében első helyen Balmazújváros rendeletéhez szükséges visszatérni. A földadót abban a helyzetben vetette ki ez az önkormányzat, hogy illetékességi területén a termőföldet az Mkk.tv. alapján létrehozott kárenyhítési hozzájárulás és a Ttv. alapján önkormányzati rendeletben bevezetett mezőőri járulék is hatályban volt. Mindkettőt meghatározott jellemzőkkel rendelkező termőföld után kell fizetni.

Az eldöntendő jogkérdés az volt, hogy a kárenyhítési hozzájárulás és a mezőőri járulék köztehernek minősül-e. A közteher fogalmát azonban nem határozza meg a Htv. Ezért az Önkormányzati Tanács a Htv. 1/A. § alkalmazásával összefüggésben kidolgozta a közteher fogalmának tartalmi kellékeit, amelyek öt elembe ragadhatók meg. Ehhez igazodási pontokat biztosított számára a határozatban írtak szerint a Gst. 28. § (1) bekezdése, amely a fizetési kötelezettséget; a régi Art. 178. § 20. pontja, amely a köztartozást; az Áht. 3/A. § (1) bekezdése, amely a közfeladatot definiálja. Hangsúlyozandó, hogy az Önkormányzati Tanács feladata nem az volt, hogy a közteher fogalmát az Alaptörvényből olvassa ki, hanem az, hogy vizsgálja meg, az önkormányzati rendelet összhangban áll-e a Htv.-ben használt, ám nem definiált fogalommal. Az Önkormányzati Tanács hatásköre nem terjed ki az önkormányzati rendelet Alaptörvénnyel való összhangjának vizsgálatára.

A határozat alapján a vizsgált fogalom akként foglalható össze, hogy közteher az a fizetési kötelezettség, amelynek

¹³⁶ Kúria Köf.5068/2015/4. [11] és [17] (Mikepércs).

1. célja a közös szükségletek fedezése,
2. alanya természetes személy, jogi személy vagy más jogalany,
3. szabályait jogszabály fekteti le,
4. annyiban eleme az ellentételezés, amennyiben az állami vagy önkormányzati közhatalom birtokában nyújtott szolgáltatásnak, eljárásnak minősíthető; egyébként nem kapcsolódik hozzá közvetlen állami vagy önkormányzati ellenszolgáltatás,
5. behajtása adók módjára történik.¹³⁷

Esetről esetre vizsgálandó, hogy egy fizetési kötelezettség köztehernek minősül-e a Htv. 1/A. §-ának alkalmazása során. Az 1. pontban, véleményem szerint, az is benne rejlik, hogy a közterhet az államháztartás valamely alrendszerének a javára fizetik be, hiszen a közös szükségletek pénzügyi fedezésére közterhek útján az államháztartás hivatott.¹³⁸

A közteherrel szembeni ellentételezés a fogalom egyik magyarázatra szoruló eleme. A közteher fogalmilag nem korlátozódik az adókra. Az adó annyival szűkebb fogalmat jelent, hogy vele szemben nincs helye ellenszolgáltatásnak. Az adó lényegre törő és nemzetközi szinten (OECD-ben) használt fogalma ugyanis az, hogy kötelező és viszonzatlan befizetés az államháztartás javára.¹³⁹ A viszonzatlan jelző a befizetéssel arányos ellenszolgáltatás hiányát fejezi ki az OECD dogmatikája szerint.¹⁴⁰ Az Alkotmánybíróság 1999-ben az Alkotmány értelmezése során megállapította, hogy mindenki számára világosan és egyértelműen meghatározhatók az adónak a lényeges jellemzői: 1. közteherjellegű, 2. kötelező befizetés, amelyet 3. a személy a saját jövedelme, vagyona terhére 4. az államháztartás valamely alrendszere javára köteles megfizetni. 5. Az állam, a hatóság pedig jogosult ezt a kötelezettséget megállapítani és az adót beszedni.¹⁴¹

Az Önkormányzati Tanács által kidolgozott fogalomból az következik, hogy az egyéb feltételek teljesülése esetén köztehernek minősül a Htv. 1/A. § alkalmazása szempontjából az a befizetés, amelyhez nem kapcsolódik ellenszolgáltatás vagy kapcsolódik ugyan, de az állami vagy önkormányzati közhatalom birtokában nyújtható szolgáltatás, eljárás ellentételezése.

¹³⁷ Kúria Köf.5035/2015/4. [13] (Balmazújváros).

¹³⁸ Az Alkotmánybíróság ugyanakkor az államháztartáson kívüli szerv számára fizetett kamarai hozzájárulást is köztehernek minősítette a 3149/2013. (VII. 24.) AB határozat 49–57. pontjaiban.

¹³⁹ OECD 2017 4.

¹⁴⁰ U.o.

¹⁴¹ 544/B/1997. AB határozat.

Az Önkormányzati Tanács kibontakozó gyakorlatából kiemelendő a fenti öt pont mellett, hogy a befizetés elnevezése – mint például az adó, járulék, hozzájárulás megnevezés – lényegtelen. Tartalmi elemzés eredményeként szükséges minősíteni a fizetési kötelezettséget.

Ezek tükrében az Önkormányzati Tanács először azt vizsgálta a határozatában, hogy a kárenyhítési hozzájárulás köztehernek minősül-e. Az Mkk.tv. létrehozta a nemzeti kárenyhítési rendszert. Az Mkk.tv. 5. §-a értelmében a rendszert az állam működteti. Annak lényege, hogy az állam a meghatározott termőföldmérethez igazodó mértékű és az egységes kérelem benyújtásához (azaz agrártámogatás tényéhez) kötött fizetési kötelezettségből¹⁴², valamint az állam által a központi költségvetésből nyújtott támogatásból¹⁴³ pénzügyi alapot hoz létre. A fizetésre kötelezett mezőgazdasági termelő befizetései jellemzően időjárásfüggő, bizonytalan káresemény bekövetkeztekor, a máshonnan meg nem térülő kárai fedezésére, a törvényi feltételek fennállásának bizonyítása esetén kárenyhítő juttatás igénybevételére teremtenek jogosultságot. Az Mkk.tv.-beli nemzeti kárenyhítési rendszer a kártelepítés céljából létrehozott kockázatközösség. A kárenyhítési hozzájárulás megnevezése és az Art. szerinti behajtásának lehetősége ellenére nem tekinthető köztehernek, mert bár a mezőgazdasági termelő fizetési kötelezettsége törvényen alapul, az állam által képzett pénzügyi alap nem a Gst. 28. § (1) bekezdése szerinti közös szükségletek, hanem a mezőgazdasági termelők esetleges kárainak pénzügyi fedezetét hivatott biztosítani. A mezőgazdasági káresemény bekövetkeztekor a mezőgazdasági termelő nem az állami közhatalom birtokában nyújtott szolgáltatásra, hanem a kártelepítés Mkk.tv.-beli szabályainak megfelelően, a maga által is teljesített befizetések alapján válik jogosulttá kárainak megtérítésére.¹⁴⁴ A kifejtettek értelmében, amelyek lényege az volt, hogy a kárenyhítési hozzájárulás nem a közös szükségleteket, hanem a biztosítottak egyéni kárait fedezi, az Önkormányzati Tanács ezt a fizetési kötelezettséget nem tekintette a termőföldhöz kapcsolódó köztehernek, ezért nem zárta ki, hogy a termőföld a települési adó tárgyává váljon.

Az Önkormányzati Tanács vizsgálta a mezőőri járulékot is, amely a Ttv.-n alapuló mezei őrszolgálat létrehozatalával és fenntartásával összefüggésben az önkormányzat javára, önkormányzati rendeletben megállapított

¹⁴² Mkk.tv. 6. §, 10. §.

¹⁴³ Mkk.tv. 7. §.

¹⁴⁴ Kúria Köf.5035/2015/4. [16] (Balmazújváros).

fizetési kötelezettség.¹⁴⁵ A Ttv. értelmében a mezei őrszolgálat a termőföldhöz kapcsolódó, vagyonvédelmi feladatot ellátó, a települési önkormányzat döntése alapján létrehozott és fenntartott rendészeti típusú szerv. A mezőőri szolgálatot az önkormányzat a földhasználók, illetve a termőföld tulajdonosai számára előírt fizetési kötelezettségből, valamint a központi költségvetés által biztosított hozzájárulásból finanszírozza. A befizetés, amelyet az állami vagy helyi közhatalom által biztosított közszolgáltatásért, jogszabály alapján, lényegében az adott közszolgáltatás rendelkezésre állásáért kell megfizetni, a Gst. 28. § (1) bekezdése alapján köztehernek minősül. A mezei őrszolgálat a földhasználónak vagy a termőföld tulajdonosának a szándékától független, mégis rendelkezésére álló közszolgáltatás. Ugyanakkor annak költségeihez hozzá kell járulnia önkormányzati rendeletben megállapított kötelezettsége folytán. Mivel a Kúria a mezőőri járulékot köztehernek minősítette, ezért megállapította, hogy a balmazújvárosi rendelettel bevezetett települési adó a Htv. 1/A. § (1) bekezdésével ellentétesen tette a rendelet tárgyává a termőföldet.¹⁴⁶

A mezőőri járulék tehát egy példa arra a közteherre, amelyhez állami vagy önkormányzati közhatalom birtokában nyújtott ellenszolgáltatás kapcsolódik. Ebből az következik, hogy földadó és a mezőőri járulék egyszerre nem lehet hatályban egy önkormányzat illetékességi területén. A képviselő-testületnek választania kell a két fizetési kötelezettség között, ha egyiküket be szeretné vezetni. A bevételek becsült összege mellett arra is szükséges figyelmet fordítani, hogy a két fizetési kötelezettség eltérő közfeladatok pénzügyi fedezetét teremti meg. A mezőőri járulék kizárólag a mezőőri őrszolgálat működtetésére használható,¹⁴⁷ a földadóból származó bevétel fejlesztési célra és a települési önkormányzat képviselő-testületének hatáskörébe tartozó szociális ellátások finanszírozására fordítható.¹⁴⁸

Egy másik érdemi ügy¹⁴⁹ abból származott, hogy az Alapvető Jogok Biztosa indítványozta a Vésztőn bevezetett települési adóról szóló rendelet megsemmisítését. A rendelet a földadó alanyaként a földrészlet természetes személy tulajdonosát vagy, amennyiben a földrészlet haszonélvezeti vagy özvegyi joggal terhelt, ezen jog jogosultját jelölte meg. Az indítvány

¹⁴⁵ Ttv. 19. § (1).

¹⁴⁶ Köf.5035/2015/4. [19]–[21] (Balmazújváros).

¹⁴⁷ Ttv. 19. § (1).

¹⁴⁸ Htv. 1/A. § (5).

¹⁴⁹ Kúria Köf.5069/2015/4. (Vésztő).

értelmében a rendelet annak köszönhetően sérti a Htv.-t, hogy mentesíti az adóalanyt, ha a termőföldet maga használja és a termőföld nem éri el azon terület nagyságot, amely után az egységes területalapú támogatás igénybe vehető lenne. Az indítványozó ebből a mentességi szabályból azt a következtetést vonta le, hogy a települési adó tárgya lényegében a termőföld használatának átengedése, végső soron a használatba adót megillető földhasználati díj, a települési adó alanya pedig a használatba adó termőföld tulajdonos (haszonélvező). Más szavakkal: az indítványozó a földadót a vagyoadó helyett úgy minősítette, hogy az egy olyan jövedelemadó, amely a termőföld bérbeadása után járó jövedelmet terheli.¹⁵⁰

Az Önkormányzati Tanács rámutatott egyfelől arra, hogy a rendelet a település közigazgatási területén lévő termőföldekből a szántó, gyeper (rét) vagy legelő és gyümölcsös művelési ágba sorolt külterületi földrészletre állapítja meg az adókötelezettséget. Másfelől arra, hogy az adókötelezettség címzettje a tulajdonos, illetve a haszonélvezeti vagy özvegyi jog jogosultja. Az adókötelezettség egy vagyontárgyhoz tapad. Az adóztatás tehát arra irányul, hogy a föld tulajdonosa, a haszonélvezeti vagy özvegyi jog jogosultja adót fizessen vagyontárgya után. Emiatt vagyoadóról van szó, amelynek tárgya a fentebb pontosan körülírt termőföld. Ezt a minősítést nem befolyásolja a mentességet biztosító szabály. A települési adó tárgyának törvényességi megítélése során ugyanis nincs annak szerepe, hogy az adónak mi a forrása. A települési adót az adóalany teljesítheti akár a számára fizetett haszonbérleti díjból vagy bármely más forrásból. A döntés elvi tartalmát akként fogalmazta meg az Önkormányzati Tanács, hogy amennyiben a települési adó tárgya termőföld, úgy a föld haszonbérbeadásából származó jövedelem után keletkezett személyi jövedelem-adófizetési kötelezettség nem zárja ki, hogy az önkormányzat települési adót vessen ki.¹⁵¹

Az ügy tanulsága tehát az, hogy az adótárgyat és az adó forrását nem lehet egymással azonosítani. A Htv. az adótárgy tekintetében fektet le korlátozó szabályt, az adóforrással kapcsolatban nem rendelkezik. Az alapul szolgáló határozatból megállapítható, hogy az Önkormányzati Tanács azt a jól bevált fogalmat alkalmazta, miszerint az adótárgy az a fizikai objektum, dolog, jog, jogviszony, tény, amelyre az adóztatás irányul.¹⁵² Ehhez

¹⁵⁰ Kúria Köf.5069/2015/4. [3]–[6] (Vésztő).

¹⁵¹ Kúria Köf.5069/2015/4. [17]–[18] (Vésztő).

¹⁵² Földes 2007. 455.

képest az adóforrás az, amelyből az adófizetési kötelezettséget teljesítik.¹⁵³ Tulajdonképpen az adóforrás fogalma arra a jövedelmet termelő gazdasági erőre vonatkozik, amelynek hozadékából az adó összege megfizethető. Pragmatikus és véleményem szerintem helyénvaló megoldást alkalmazott az eljáró tanács, amikor a lényegre tapintott rá. A vagyoadót jellemzően jövedelemből fizeti meg az adó alanya, ahogyan az a 3. fejezetben is szóba került. Egy vagyontárgyat terhelő adó azonban azon az alapon nem minősíthető jövedelemadónak, hogy forrása az adóalany valamely jövedelme.

A települési adó tárgyával kapcsolatos gyakorlatot Telki ügye vitte tovább.¹⁵⁴ Az önkormányzati rendelet 1. §-a a következőképpen szövelt: „adóköteles a település közigazgatási területéhez tartozó mezőgazdasági művelés alatt álló belterületen fekvő, földterületen ültetett mezőgazdasági haszonnövény, illetve ültetvény”. A 4. §-a akként rendelkezett, hogy „az adó alapja: a földterületen ültetett növényzet mennyisége, aminek mérőszáma a beültetett terület nagysága. Amennyiben rendelkezésre áll a mezőgazdasági igazgatási szerv igazolása a tényleges mezőgazdasági művelésről, úgy a beültetett területként a telek teljes térmértékét kell figyelembe venni.”¹⁵⁵

Az Önkormányzati Tanácsnak arra a kérdésre kellett választ adnia, hogy ez a rendelkezés valójában a növényzetet vagy a növényzettel beültetett területet adóztatja-e. Ha utóbbit, akkor a növényzettel beültetett telket is adóztatja-e, amely azért vezet törvényellenességhez, mert a telek törvényben (Htv.-ben) szabályozott közteher hatálya alatt áll. Magyarazatként az indítványozó kormányhivatal álláspontjából kiemelendő, hogy a rendelet 1. §-a alá tartozó földterület a Htv. 19. § b) pontja értelmében mentes a telekadó-fizetési kötelezettség alól. Az önkormányzat így adómentes törvényi tényállásra terjesztette ki a települési adó hatályát.¹⁵⁶

Ezzel szemben az önkormányzat azzal védekezett, hogy a rendelet az adó tárgyának meghatározásával jogszabályt nem sért, mert az ültetvény nem áll törvényben szabályozott közteher hatálya alatt. Felhívta a figyelmet arra is, hogy rendeletében a települési adó alapja a beültetett növényzet négyzetméterben kifejezett mennyisége és nem a telekméret. Ha az adózó a telkét haszonnövénnyel nem ülteti be, akkor nem követelhető tőle a tele-

¹⁵³ Uo.

¹⁵⁴ Kúria Köf.5028/2016/4. (Telki).

¹⁵⁵ Telki község önkormányzat képviselő-testületének a települési adóról szóló 6/2016. (V. 17.) önkormányzati rendelete 4. §.

¹⁵⁶ Kúria Köf.5028/2016/4. [11] (Telki).

pülési adó. Az érintett önkormányzat nem értett egyet azzal sem, hogy a telekadó alól mentes telkek burkolt adóztatásáról van szó. Azonkívül, hogy a rendelet nem a telket, hanem a növényzetet adóztatja, tekintettel kell lenni arra, hogy a települési adóval összefüggésben a Htv. 1/A. § (2) bekezdésében megjelölt rendelkezéseken kívül más Htv.-beli szabály nem vehető figyelembe, így nem lehet alkalmazni a Htv. 19. § b) pontja szerinti, telekre vonatkozó adómentességi szabályt sem.¹⁵⁷

A Kúria elsőként arra mutatott rá, hogy a Htv. 1/A. § (2) bekezdését nem lehet úgy értelmezni, hogy a helyi önkormányzat a Htv.-ben egyébként szereplő különböző helyi adónemeket települési adó néven újraszabályozhatja. Ez a megállapítás azért jelentős, mert az indítványozónak a felvetése arra irányult, hogy a rendelet rendelkezéseiből az következik, hogy az adó alapja lényegében nem más, mint a telek m²-ben számított területe, amely megfeleltethető a Htv. 21. § a) pontjában lefektetett telekadónak.¹⁵⁸ Tehát ahhoz, hogy az indítványozó állításáról ítékezni lehessen, szükséges volt összevetni a települési adóról szóló rendeletet a Htv. releváns szakaszaival. Másként eldönthetetlen az a kérdés, hogy a növényadó leplezett telekadó-e.

A Htv. vonatkozó rendelkezései közül kiemelendő a 19. § b) pontja, amely – a határozat hozatalakor még – úgy szólt, hogy mentes a telekadó alól a belterületen fekvő, az ingatlan-nyilvántartásban művelés alól kivett területként nyilvántartott, 1 hektárt meg nem haladó nagyságú földterület, feltéve, ha az adóévben annak teljes területe tényleges mezőgazdasági művelés alatt áll és e tényt a telek fekvése szerint illetékes mezőgazdasági igazgatási szerv az adóévben igazolja, azzal, hogy nem minősül mezőgazdasági művelésnek, ha a földterületen kizárólag a gyomnövények megtelepedésének és terjedésének megakadályozására alkalmas munkát (pl. gyommentesítés, kaszálás) végeznek.

A Kúria megállapítása szerint az előbbi pont és a rendelet 1. §-a nagyfokú hasonlóságot mutat annak ellenére, hogy a rendelet 1. §-a szerint az adókötelezettség a mezőgazdasági haszonnövényre, illetve ültetvényre vonatkozik. Haszonnövény és ültetvény ugyanis önmagában nincs. Ezért van az, hogy a növényadó mértéke 200 Ft/m², azaz a terület nagyságától függ a fizetendő adó összege. Emiatt a Kúria úgy döntött, hogy a növényadó a telek mint adótárgy burkolt formában történő adóztatását jelenti. Ha adóköteles önmagában csak a növényzet lenne, akkor az adó mértékét is a

¹⁵⁷ Kúria Köf.5028/2016/4. [14]–[16] (Telki).

¹⁵⁸ Kúria Köf.5028/2016/4. [22] (Telki).

növényzet alapján; nem pedig a telek m^2 -ben meghatározott nagysága alapján kellett volna megállapítani.¹⁵⁹

A Kúria továbbá utalt arra, hogy az SI-mértékegységrendszer szerint a növényzet mennyiségének mérésére alkalmatlan a m^2 . Utóbbi a terület többirányú, hosszanti mérésére való. Ez nem képes különbséget tenni a ténylegesen elültetett mezőgazdasági haszonnövények mennyisége között, mert ugyanakkora területen kevesebb vagy éppen több növény elültetésére, illetve betakarítására is lehetőség nyílna a haszonnövény biológiai jellemzőitől függően. Mindezek következtében a differenciált települési adóztatás nem biztosított, mert az adómérték nem fejezi ki semmilyen értelemben sem az adóalapot. Az adó mértékének a m^2 -ben történő meghatározása a jelen esetben értelmezhetetlenné teszi az adótenyállást (adótárgy–adóalap–adómérték), mert a tényállási elemek nem egymásra épülnek, nincsenek egymással összhangban. Mindezekre tekintettel a Kúria megsemmisítette telki rendeletét.¹⁶⁰

Telki ügyéhez hasonló probléma merült fel a veresegyházi települési adóval kapcsolatban is. Az indítványozó kormányhivatal álláspontja értelmében az önkormányzati rendelet az újonnan létrehozott lakás adóztatását rendelte el, amely a Htv. 11. §-a alapján az építményadó tárgyát képezi tekintet nélkül arra, hogy az újonnan létrehozott, vagy sem, így a települési adó tárgyaként történő megjelölésére nincs lehetőség abban az esetben sem, amennyiben az önkormányzat hatályban lévő helyi adóról szóló rendeletei (építmény- és kommunális adó) a települési adók tárgyát mentesítik a helyi adókötelezettség megfizetése alól. Ezzel szemben az önkormányzat állásfoglalásában kifejtette, hogy a szóban forgó infrastruktúrafejlesztési adó megfelel a törvényi kereteknek, ugyanis az építményadó, a kommunális adó és az új lakásokhoz kapcsolódó települési adók nem okoznak adótöbbszörözést. A települési adó fizetésére kötelezett magánszemély azon ingatlanát, amely a települési adó tárgya, nem terheli sem építményadó, sem kommunális adó abban az évben, amelyben a települési adó terheli.¹⁶¹

A Kúria a Htv. 52. § 8. pontját (a lakás fogalmát) alapul véve megállapította, hogy a lakás mint vagyontárgy – létesítési időpontjától függetlenül – törvényben (Htv. 11. §) meghatározott közteher (építményadó) hatálya alá tartozik, ezért települési adó tárgya a Htv. 1/A. § (1) bekezdése alapján

¹⁵⁹ Kúria Köf.5028/2016/4. [26] (Telki).

¹⁶⁰ Kúria Köf.5028/2016/4. [29]–[33] (Telki).

¹⁶¹ Kúria Köf.5027/2017/4. [5] és [9] (Veresegyház).

nem lehet. A Kúria ebben az ügyben is hangsúlyozta, hogy olyan adótárgy, amely a Htv.-ben meghatározott bármely helyi adó hatálya alá tartozik, települési adózás alá nem vonható még abban az esetben sem, ha a települési adó tárgyát mentesítik az egyéb helyi adófizetési kötelezettség alól. Az adómentesség biztosítása nem használható fel arra, hogy az önkormányzat valamely adótárgyat kivonja a Htv. hatálya alól, majd települési adó néven helyezze adózás alá és tetszőleges mértékű adófizetési kötelezettséget kapcsoljon hozzá.¹⁶²

Szükséges utalni arra, hogy a Kúria előbb bemutatott két döntése szigorúbb értelmezés mellett született, mint a német határozat, amely a második lakásokat terhelő helyi adót azon az alapon engedte meg, hogy az a fennálló hasonlóságok ellenére más adótárgyat adóztat a szövetségi szinten szabályozott Grundsteuerhez képest. Kifejezetten arra törekszik, hogy azokat az adóalanyokat érje el pótlólagos adókötelezettséggel, akik a második lakásuk tulajdonjogát is képesek voltak megszerezni amellelt, hogy az első még mindig a tulajdonukban áll. Ehhez képest a Grundsteuer a lakást adóztatja, függetlenül attól, hogy hány lakással rendelkezik az adóalany.¹⁶³

Elképzeltető, hogy a német logika mentén haladva az önkormányzatok álláspontja védhető lenne, de szerintem célszerűtlen eredményre vezetne azt követni. Elfogadása esetén ugyanis reális lehetősége lenne annak, hogy a zárt listás helyi adók helyett magánszemélyekre vonatkozóan települési adó fektesse le a tényleges adókötelezettséget, ami azért aggályos, mert a települési adó tényállási elemeinek – így különösen az adómértéknek és a könnyítéseknek – alig van törvényi korlátja.

4.3.3. A települési adó mint „szankció”?

Alsónémedi ügye egy szállásadóval volt kapcsolatos.¹⁶⁴ A lényegét tekintve azoknak a magánszemélyeknek kellett települési adót fizetniük, akik az önkormányzat illetékességi területén életvitelszerűen tartózkodtak és nem estek valamelyik mentességi ok hatálya alá.¹⁶⁵ Az indítványozó kormány-

¹⁶² Kúria Köf.5027/2017/4. [19]–[20] és [25] (Veresegyház).

¹⁶³ Erről az adónemről az 5. pontban Tombor Csaba ír.

¹⁶⁴ Kúria Köf.5028/2017/4. (Alsónémedi).

¹⁶⁵ Alsónémedi Nagyközség Önkormányzata Képviselő-testületének a települési adóról szóló 13/2017.(II. 23.) számú önkormányzati rendelete 2. § (2). Nem terjed ki a rendelet

hivatal álláspontja szerint a települési adó célja nem lehet a káros következmények, az illegális munkavállalás visszaszorítása, nem szolgálhat a településen élő és pontosan meghatározható csoport (vendégmunkások) letelepedésének, életvitelszerű tartózkodásának megakadályozására. Ezzel szemben a rendelet megalkotásának a célja az önkormányzat szerint az volt, hogy azon valóban jól körülhatárolt személyi kört, amelyik rendszeres és életkörülményeit biztosító jövedelme eltitkolásával kivonja magát az Alaptörvény által előírt arányos közteherviselési kötelezettség alól, rászorítsa arra, hogy teljesítőképességéhez mérten hozzájáruljon az általa egyébként igénybe vett közszolgáltatások finanszírozásához.¹⁶⁶

A Kúria arra mutatott rá, hogy az önkormányzat lényegében igazgatásrendészeti aktusokat szőtt az adójogviszonyba, ami az adózás közteherviselési jellegével nehezen fér össze. A Kúria osztotta az indítványozó kormányhivatal álláspontját, hogy az adóalanyi kör meghatározása rendkívül célzott. Egy vagyonnal és vagyoni joggal nem rendelkező, azt hozzátartozói kapcsolat révén sem élvező, de a településen lakó, lényeges körülményeivel leírható, társadalmi (közösségi) csoportról van szó. A Kúria szerint közteherviselésre irányuló jogi szabályozásnak közrendészeti és közbiztonsági célra történő felhasználása – a támadott rendeletben meghatározott módon – nem lehet legitim cél, ezért nem lehet jogalanyok közötti jogszerű

személyi hatálya mint adóalany arra a természetes személyre, aki a közigazgatási területen lévő épületben annak:

- a) tulajdonosaként,
- b) haszonélvezőjeként,
- c) özvegyi jog jogosultjaként,
- d) vagyonkezelőjeként,
- e) önkormányzati lakás bérlőjeként vagy
- f) az a)–e) pontban foglaltak hozzátartozójaként él életvitelszerűen, valamint
- g) arra a természetes személyre sem, aki a közigazgatási területen lévő szállásépület lakója.

8. § (1) Mentés a települési adó alól a feltétel fennállásának időtartamára az a természetes személy aki:

- a) nem töltötte be a 18. életévét,
- b) középiskola vagy felsőoktatási intézmény nappali tagozatos tanulója,
- c) egyszerűsített foglalkoztatás keretében foglalkoztatott,
- d) teljes vagy részmunkaidős munkaviszonnyal rendelkezik,
- e) rendszeres pénzellátásban részesül,
- f) regisztrált álláskereső.

¹⁶⁶ Kúria Köf.5028/2017/4. [9], [16], [25], [27] (Alsónémedi).

megkülönböztetés indoka. Az a kiinduló pont továbbá, ami szerint a településen való lakás tekintetében különbséget lehet tenni jogalanyok között kötelezettségeik mértékét illetően függetlenül teherviselő képességükre, önkényesnek minősíthető.¹⁶⁷

Balatonfüred ügyében¹⁶⁸ szintén a települési adó céljának legitimitása vált a jogvita központi tárgyává. Az önkormányzati rendelet települési adóként termőföldadót vezetett be 2015. január 1-jén. Az adókötelezettség négy utca által határolt termőföldre terjedt ki. A rendelet értelmében az 500 Ft/nm termőföldadó alól mentességet élvezett egyrészt az, akinek tulajdoni illetősége nem éri el az 1000 négyzetmétert, másrészt az a termőföld, amelynek teljes területe tényleges mezőgazdasági művelés alatt áll és e tény az illetékes mezőgazdasági igazgatási szerv az adóévben igazolja. Az önkormányzat jegyzője a felperesekre kivetette a termőföldadót, akik arra hivatkoztak, hogy a földadó terhe aránytalanul súlyos, hiszen annak mértéke ötszázszorosa a telekadó mértékének és megegyezik azzal az összeggel (500 Ft/nm), amennyiért az adott önkormányzat 2015. április 29-én kelt levelében vételi ajánlatot tett az érintett ingatlanra nézve.¹⁶⁹

Az önkormányzat állásfoglalása szerint a települési adó mértéke megmarad a törvényi keretek között. Az érintett ingatlanok a város központi részén, Balatonfüred legnagyobb lakótelepének közvetlen szomszédságában helyezkednek el, így forgalmi értékük jelentősen eltér az azonos ingatlan-nyilvántartási adatokkal rendelkező, ám peremterületen elhelyezkedő ingatlanok értékétől. A bevezetett adómérték ez alapján megmarad az ingatlanok értékéhez viszonyított kb. 10-15%-os sávban, tehát a bevezetett adómérték esetében elkobzó jellegről nem beszélhetünk.¹⁷⁰

A Kúria megállapította, hogy a rendelkezések egy jól körülhatárolható alanyi körre irányultak. A támadott rendeletbe utóbb beiktatott rendelkezések szinte névre szólóan körülírták a kötelezettek körét. Az adókötelezettség ilyen célzottá tétele a közteherviseléssel az előbbieket szerint csak úgy hozható összefüggésbe, ha a szűkítés célja legitim. Csakhogy az érvényesíteni célzott településrendészeti szempont adóztatás útján történő megvalósítása nem egyeztethető össze az adó mint általános fizetési kötelezettség természetével, ami e sajátosságánál fogva nem szankciós típusú fizetési

¹⁶⁷ Kúria Köf.5028/2017/4. [30], [37] (Alsónémedi).

¹⁶⁸ Kúria Köf.5037/2017/4. (Balatonfüred).

¹⁶⁹ Kúria Köf.5037/2017/4. [1]–[4] . (Balatonfüred) és Kúria Kfv.I.35.496/2016/6. [1]–[6].

¹⁷⁰ Kúria Köf.5037/2017/4. [6].

kötelezettség. Sérül az Alaptörvény XXX. cikke, ha közteherviselés címén valójában szankció alkalmazására kerül sor. A Kúria szerint a helyi adóztatás rendeltetésével ellentétes joggyakorlásnak minősül, ha közteherviselés címén nem a teherviselő-képességhez, hanem magatartás szankcionálásához kapcsolódó jogalapot határoznak meg.¹⁷¹

4.4. Az adópereket tárgyaló tanácsok döntései

2017. december 31-ig összesen egy települési adóról szóló adóhatósági határozat közigazgatási felülvizsgálatában döntött a Kúria. Ezt követően egy további releváns döntést tettek közzé a kötet lezárásáig. A kettő közül az első a balatonfüredi ügyet megelőző eljárásban született, ami az alábbiak szerint foglalható össze.

4.4.1. Az *első* ügy

A felperesek alapeljárásban benyújtott keresetleveléből az emelendő ki, hogy az adó konfiskáló, lényegében szankció szerepét tölti be, ahogyan arra az előző alpont végén már utaltam. Erre való hivatkozással kérték, hogy az elsőfokú bíróság forduljon a Kúria Önkormányzati Tanácsához. Az elsőfokú bíróság a felperesek keresetét elutasította. A Kúria eljáró tanácsa azonban új eljárásra és döntéshozatalra utasította az elsőfokú bíróságot a következők szerint.¹⁷²

Az elsőfokú bíróság azzal az indokolással utasította el a súlyos aránytalansággal kapcsolatos kérelmet, hogy azt a felperesek bizonyítékokkal nem támasztották alá. Tette ezt az elsőfokú bíróság anélkül, hogy a régi Pp. 3. § (3) bekezdésében írt kioktatási kötelezettségének eleget tett volna. A Kúria megállapította, hogy a tárgyalási jegyzőkönyvek tanúságai szerint az elsőfokú bíróság nem tájékoztatta a felpereseket arról, hogy mivel és miként tudják bizonyítani a földadó konfiskáló jellegét. Ez különösen azért minősül az ügy érdemére kiható súlyos eljárási jogsértésnek, mert az elsőfokú bíróság ennek ellenére a bizonyítottság hiányára való hivatkozással utasította el a kereseti kérelmet.

¹⁷¹ Kúria Köf.5037/2017/4. [18]–[19], [23] (Balatonfüred).

¹⁷² Kúria Kfv.I.35.496/2016/6. [1]–[6], [20]–[35].

A Kúria hangsúlyozta, hogy az elsőfokú bíróságnak egyfajta szűrő szerepet kell betöltenie azon indítványok tekintetében, amelyek a Kúria Önkormányzati Tanácsa vagy az Alkotmánybíróság előtt zajló normakontroll megindítására vonatkoznak, jóllehet, az alkotmányossági és a törvényességi felülvizsgálat sem tartozik az elsőfokú bíróság hatáskörébe. Ugyanakkor a nyilvánvalóan alaptalan, az eljárási és a hatásköri szabályokkal ellentétes indítványoknak nem adhat helyt. Ha azonban az elsőfokú bíróságnak kétsége merül fel az alapul fekvő önkormányzati rendelettel kapcsolatban, indokolt lehet a Kúria Önkormányzati Tanácsához törvényességi felülvizsgálat vagy az Alkotmánybírósághoz alkotmányossági felülvizsgálat érdekében fordulni, különösen a települési adóról szóló rendeletekkel összefüggésben, hiszen a Htv. vonatkozó szabályai szüksézuak és a velük kapcsolatos gyakorlat még nem kiforrott.

4.4.2. A második ügy

A Kúriának a második ügyben abban a jogkérdésben kellett döntenie, hogy a települési adó alanya lehet-e az a vállalkozó, aki vállalkozói tevékenységét nem a települési adó tárgya útján fejti ki, hanem más eszköz segítségével másik önkormányzat területén végzi azt.¹⁷³ Az értelmezésre szoruló rendelkezés úgy szól, hogy „a települési adónak nem lehet alanya [...] – e minőségére tekintettel – vállalkozó [52. § 26. pont]”.¹⁷⁴ A felperes kétségkívül őstermelőnek minősült, de őstermelői tevékenységét nem a települési adóval érintett területen folytatta, hanem egy másik önkormányzat

¹⁷³ Kúria Kfv.V.35.107/2018/5.

¹⁷⁴ A vállalkozó fogalmát lásd a 37. jegyzetben. E fogalom utal az Szja.tv.-re a következő tekintetben.

Szja.tv. 3. § 18. Mezőgazdasági őstermelő: az a 16. életévét betöltött, belföldön lévő saját gazdaságában a 6. számú mellékletben felsorolt termékek előállítására irányuló tevékenységet (a továbbiakban: őstermelői tevékenység) folytató, ezen tevékenysége tekintetében nem egyéni vállalkozó magánszemély, aki ennek igazolására őstermelői igazolvánnyal rendelkezik, ideértve az erre a célra létesített nyilvántartásban családi gazdálkodóként bejegyzett magánszemélyt és e magánszemélynek a családi gazdaságban nem foglalkoztatottként közreműködő családtagját is, mindegyikre vonatkozóan a 6. számú mellékletben felsorolt termékek előállítására irányuló tevékenysége(i)nek bevétele (jövedelme) tekintetében.

illetékességi területén elhelyezkedő termőföldön. A földadó tárgyát képező földrészt haszonbérbe adta egy gazdasági társaságnak.

Az adóhatóság álláspontja szerint a felperes nem minősült vállalkozónak, mert az adótárgy használója nem ő, hanem egy másik alany. A települési adó alóli mentesülés akkor valósulhat meg, ha a tulajdonos adóalany a tulajdonában álló termőföldön folytat vállalkozói, őstermelői tevékenységet.

Felperes érvelése szerint kiterjesztő értelmezésnek minősül, hogy az adóhatóság a vállalkozói státuszt további feltételekhez köti. Az önkormányzati rendelet és a Htv. sem szabja feltételül azt, hogy az őstermelői tevékenységet a település illetékességi területén kell végezni az adótárgy útján. Az elsőfokú bíróság felperes keresetének helyt adva osztotta az előbbi álláspontot.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében azt adta elő, hogy a vállalkozó üzletszerű gazdasági tevékenysége akkor valósul meg, ha azt a saját tulajdonában, illetve haszonélvezetében álló termőföldjén végzi. Jelen ügyben azonban ez nem így történt. Felperes csak abban az esetben mentesülhet a települési adó alól, ha az önkormányzat területén őstermelői tevékenységet végez, továbbá csak azon ingatlan tekintetében, amelyen ténylegesen gazdasági tevékenységet folytat. Hivatkozott továbbá arra, hogy az elsőfokú bíróság értelmezése a Jat. 6. § (1) és (2) bekezdését is sérti, mert az alapján a jogszabályok (Htv. és Szja.tv.) területi és személyi hatályát együttesen kell értelmezni. A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében hangsúlyozta, hogy ő nem adómentességet kívánt gyakorolni, hanem azt állította, hogy nem alanya a települési adónak.

A Kúria az elsőfokú bíróság jogi álláspontjával teljes mértékben egyetértett. Ahhoz azt tette hozzá, hogy a vállalkozói, őstermelői minőség megállapításához az alperes olyan körülményeket követelt meg, amelyek nem részei a törvényi és rendeleti szabálynak. Továbbá nem is az volt a kérdés a jogvitában, hogy adómentesség megilleti-e a felperest, hanem az, hogy a települési adó alanya-e. Egyebekben az alperes a Jat. hivatkozott szabályaira nem támaszkodott a határozatában, ezért azokat a felülvizsgálati kérelemben sem hívhatja fel a régi Pp. hatálya alá tartozó rendkívüli jogorvoslati eljárásban.¹⁷⁵

A fentiek alapján megállapítható, hogy az elvi kérdésről a Kúria az eljárási szabályok keretei között a felek kérelmei alapján döntött. Elképzelhető, hogy egy „kötetlen” felülvizsgálat során további vagy esetleg eltérő érve-

¹⁷⁵ Kúria Kfv.V.35.107/2018/5. [16]–[24].

ket is felhozott volna a döntésében. Nem zárható ki szerintem az a lehetőség, hogy a jogértelmezés során jelentőséget tulajdonítson a jogalkalmazó annak a fordulatnak, miszerint vállalkozó „e minőségére tekintettel” nem lehet alanya a települési adónak. Ez ugyanis – a természetes személyek áfa alanyiségéhez hasonlóan – lehetővé teheti, hogy a természetes személyt az adójog Janus-arcúnak tekintse. Ebben az esetben az egyik státusz az, amelyben az adókötelezettség olyan adótárgyra irányul, amelyet a magán-személy vállalkozási tevékenysége részeként használ, a másikban olyanra, amely nem szolgálja a vállalkozói minőségét.

4.5. A települési adó értékelése¹⁷⁶

Nem lehet eléggé hangsúlyozni, hogy a hatályos törvényi rendelkezés (Htv. 1/A. §) mennyire ingoványos szabályozási környezetet biztosít mind az adóztatási közhatalmat gyakorló önkormányzat, mind a potenciális adóalanyok számára. Nem meglepő, hogy az irodalomban olyan alkotmányjogi alapokon megfogalmazott vélemény is ismert, amely szerint meg kell szüntetni a települési adót.¹⁷⁷ Az alkotmányossági értékelés azonban nem tárgya ennek a munkának. A magam részéről azt gondolom, hogy a hatályos szakasz egyébként is felülvizsgálatra szorul. A szabályozással kapcsolatban egyrészt modellszinten (zárt vs. nyílt helyi adóztatás), másrészt a konkrét tételes jogi szövegezés szintjén fogalmazhatók meg felvetések.

Előbbi tekintetében az a véleményem, hogy túlzás lenne egyszer és mindenkorra leszámolni a nyílt listás megoldással Magyarországon, még akkor is, ha a nyílt lista jellemzői közé tartozik, hogy zavaróan változatossá teheti a helyi adórendszert és a helyi adópolitikát akár szöges ellenétbe is állíthatja a központi adópolitikával. Elegendő a termőföld helyi megadóztatására utalni. A zavaró változatosság kialakulóban van. Ugyanakkor a nyílt listás helyi adóztatás modellje alapvető előnyökkel is járhat, ha a részlet-szabályok megfelelőek. A nyílt lista erősíti az önkormányzatok pénzügyi autonómiáját és lehetővé teszi a helyi sajátosságok minél pontosabb leképezését a helyi adópolitikában. Ezek a jellemzők szépen illeszkednek abba

¹⁷⁶ Szakmai véleményem továbbra is az, ami az alábbi írásban olvasható, ezért itt is ezt követem. KECSŐ 2016b. 25.

¹⁷⁷ CSINK 2016a. 11., CSINK 2016b. 501.

a világba, amelyet az Önkormányzati Charta részben alapul vett, részben célul tűzött ki.¹⁷⁸

Utóbbi tekintetében – mint tudjuk – az ördög a részletekben rejlik. A nyílt listás helyi adórendszer esetében az országos minimumszabályokat törvénybe foglalt generálklauzulákkal kell megteremteni a kiszámítható helyi adórendszer érdekében. Ezért indokoltnak tartom, hogy a törvényhozó felülvizsgálja, melyek azok a rendelkezések a Htv.-ben, amelyek alkalmazásától érdemes eltekinteni, és melyek azok, amelyek alkalmazását meg kell követelni. Legalább a Htv. 6–8. §-ának a tartalmát – legalábbis azok jelentős részét – megfelelően vonatkoztatni kellene a települési adóra akár egy utaló szabály segítségével, akár az 1/A. § bővítésével.

Törvénymódosítás hiányában elsősorban a Kúria Önkormányzati Tanácsára hárul a települési adó országos minimumkövetelményeinek törvényértelmezés útján történő lefektetése, ami hosszú évek alatt valósulhat meg. Az előző alpontokban írtak arról tanúskodnak, hogy az Önkormányzati Tanács érdemben formálja a jogfejlődés irányát. Joggyakorlatának eddigi eredményei az alábbiak szerint összegezhetők:

1. A települési adó egyik általános korlátja az adóalanyra vonatkozik. A települési adó alanyai között a Htv. 1/A. §-ának megfelelően különböztetni kell. A szabályozás nem lehet indokolatlanul párhuzamos, de az önkormányzati rendeletnek világossá kell tennie azt, hogy a természetes személyek körén nem terjeszkedik túl az adókötelezettség.

2. A települési adó másik általános korlátja az adótárgyra vonatkozik. Nem szerepel a törvényi feltételek között az, hogy mi lehet vagy mi nem lehet a települési adó forrása.

3. A tárgyi korláthoz az azonban hozzátartozik, hogy törvényben szabályozott közteherre nem irányulhat települési adó. A közteher fogalmát a Htv. alkalmazási hatálya alatt kidolgozta az Önkormányzati Tanács. A mezőöri járulék köztehernek minősül, a kárenyhítési hozzájárulás azonban nem az.

¹⁷⁸ A Charta preambuluma utolsó bekezdése, miután a helyi önkormányzatok demokratikus társadalomszervezésben betöltött szerepét részletezte több bekezdésen keresztül, úgy fogalmaz, hogy „mindez feltételezi olyan helyi önkormányzatok létezését, amelyeknek részét képezik a demokratikusan létrehozott döntéshozó szervek, és amelyek feladatainak és e feladatok gyakorlása módjának és eszközeinek, valamint mindezek megvalósításához szükséges forrásoknak a tekintetében széles körű autonómiával rendelkeznek.” A Helyi Önkormányzatok Európai Chartájáról szóló, 1985. október 15-én, Strasbourgban kelt egyezmény kihirdetéséről szóló 1997. évi XV. törvény preambuluma.

4. Helyi adó nem szabályozható újra települési adó néven. Ez többek között azt is jelenti, hogy a Htv. alapján mentes tényállásokra nem vethető ki települési adó és az önkormányzatot az a szabadság sem illeti meg, hogy a zárt listában szereplő helyi adók helyett azokhoz adótani jellemzőik alapján hasonló települési adót vezessen be a természetes személyek körében.

5. A települési adóra azok a szabályok vonatkoznak a Htv.-ből, amelyek az 1/A. §-ban találhatók, illetve amelyeket az 1/A. § kifejezetten felhív. Ezeken túl azonban más törvények szabályaival sem lehet ellentétes a települési adóról szóló rendelet.¹⁷⁹

6. A települési adó a helyi adópolitika legitim céljainak a megvalósítására használható fel. Törvényellenes az a szabályozás, amely elsősorban rendészeti törekvésekre irányul, különösen akkor, ha szűk alanyi körnek címez tényleges adófizetési kötelezettséget. Mindebből azonban nem következik az, hogy a települési adó kizárólag fiskális (bevéfelszerzési) célokat szolgálhat.

Megítélésem szerint az Önkormányzati Tanács döntéseinek köszönhetően sokkal tisztábban látjuk a települési adó kereteit, mint ahogyan azok 2015. január 1-jén felsejlettek. A gyakorlat formálódása azonban még folyamatban van. Megjegyzendő, hogy nem született még elegendő számú adóperes döntés a települési adóról ahhoz, hogy összegző véleményt lehessen formálni az ún. Kfv.-s ügyekről.

¹⁷⁹ Így például nem ütközhet a Jat.-ba, az Mötv.-be, az Etv.-be és a régi, illetve az új Art.-be sem.

5. A helyi adórendszer Németországban

5.1. Bevezetés

A német helyi adók rendszerének kutatása során több cél is megfogalmazódott. Egyfelől az, hogy átfogó képet kapjunk a német helyi adókról. Másfelől az, hogy térképezzük fel azokat a megoldásokat, amelyek esetlegesen a magyar helyi adók szabályozását illetően is megfelelően alkalmazhatók lehetnek.

A német rendszer alaposabb bemutatása azért lényeges, mert bár számos különbséget mutat – itt elég csupán a Német Szövetségi Köztársaság föderalista államberendezkedésből fakadó jogalkotási, igazgatási, bevételi hatásköröket érintő eltérésekre utalnunk – a hazai rendszer felépítéséhez képest, alapvető hasonlóságokkal is rendelkezik a két rezsim. Így például mindkettő tekintetében az iparüzési adó (*Gewerbesteuer*) az, amely bevételi szempontból kiemelkedő jelentőséggel bír. A német ingatlanadó (*Grundsteuer*) pedig a magyar telekadóhoz és építményadóhoz hasonlítható. A helyi fénycsugárzási és fogyasztási adók (*örtliche Aufwand- und Verbrauchsteuern*; összefoglaló megnevezéssel: *kleine Gemeindesteuern, Kommunalsteuern*, azaz kis helyi adók vagy bagatelladók) a magyar települési adóval állíthatók párhuzamba.

A német helyi adók rendszerét a tanulmányban a bevezetést követően négy alfejezetben mutatom be. Az 5.2. alfejezetben a helyi adókra vonatkozó általános alkotmányos rendelkezések kerülnek ismertetésre. Az 5.3. alfejezetben az iparüzési adót ismertetem. A német felsőbb bírósági joggyakorlat segítségül hívásával rámutatok arra is, hogy mely területeken merülnek fel a jogalkalmazás számára jogértelmezési problémák. Az 5.4. alfejezet során az ingatlanadóra vonatkozó német szabályozást dolgozom fel az iparüzési adóhoz hasonlóan. Az adóalap megállapításának folyamatában kiemelten foglalkozom a földbirtok becsült értéke (*Einheitswert*), megállapításának szabályaival, ez ugyanis komoly jogértelmezési vitákat eredményezett az elmúlt időszakban. Emiatt áttekintem a német Szövetségi Alkotmánybíró-

ság egyik friss döntését is, amely GG-ellenesnek minősítette a Grundsteuert azért, mert elszakadt az adó alapja a valós értéktől. Az 5.5. alfejezetben a kis helyi adókra vonatkozó szabályozást ismertetem, amelyek közül a lakásadót (*Zweitwohnungsteuer*) alaposabban vizsgálom.

5.2. A német helyi adórendszer alapjai a Grundgesetzben

A helyi adók rendszerére, illetve a helyi önkormányzatok pénzügyi szabályaira vonatkozó legfőbb szabályokat a GG tartalmazza. E körben a szabályozás két fő részre bontható. Egyfelől a GG jelenleg hatályos 28. cikke rendelkezik a pénzügyi autonómiáról a helyi önkormányzathoz való jog nevesítése mellett. A települési önkormányzatok (*Gemeinden*), illetve önkormányzati közösségek (*Gemeindeverbände*) a címzettjei ezeknek az alapvető fontosságú rendelkezéseknek. Másfelől a GG *Pénzügyek* (*Finanzwesen*) című fejezetének 105–108. cikkei részletesen meghatározzák a szövetségi állam (*Bund*), a szövetségi tartományok (*Bundesländer*), valamint a települések (*Gemeinden*) közötti jogalkotási, bevételi, valamint igazgatási hatásköri viszonyokat.

5.2.1. Alkotmányos alapok: a GG 28. cikkének (2) bekezdése

A GG 28. cikk (2) bekezdés első mondata úgy szól, hogy a települési önkormányzatok számára biztosítani kell a jogot, hogy a helyi közösséget érintő valamennyi ügyet saját hatáskörükben szabályozzanak. A harmadik mondat pedig a következő: az önkormányzatiság/önigazgatás szavatolása kiterjed a pénzügyi önállóságra (*finanzielle Eigenverantwortung*) is. Ehhez hozzátartozik a települési önkormányzatokat – az általuk megállapított adómérték által – megillető gazdasági teljesítőképességen alapuló adó (*wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle*) is.

E bekezdés első mondata biztosítja a jogot a települési önkormányzatok számára, hogy a helyi közösséget érintő ügyeket – törvényben meghatározott keretek szerint – a saját hatáskörükben szabályozzák.¹⁸⁰ Ennek a finanszírozási háttere a GG 28. cikk (2) bekezdésének harmadik mondatában

¹⁸⁰ E szakasz második mondata ezt a jogot az önkormányzati közösségek részére is szavatolja.

került megteremtésre. Abban ugyanis az alkotmányozó nevesítette, hogy az önkormányzatiság biztosítása magában foglalja a helyi önkormányzatok tekintetében a pénzügyi önállóságot is. E szakasz harmadik mondatának második felében a települési önkormányzatok tekintetében még az is rögzítésre került, hogy számukra a pénzügyi önállóság biztosítása *az általuk meghatározott adómérték megállapításával, a gazdasági teljesítőképességen alapuló adóból* származó bevételek útján történik.

A GG 28. cikk (2) bekezdésének harmadik mondatának GG-ben való rögzítését egyébként az indokolta, hogy az egyes települések terhei – amelyek sokrétű állami feladatok teljesítéséből adódtak – az elmúlt század utolsó évtizedeiben jelentősen megnövekedtek, ezért a helyi önkormányzatiság megvalósulásának garanciájaként a települési önkormányzatoknak az adóbevételekből való részesedését az alkotmányozó hatalom a legmagasabb szinten kívánta rögzíteni.¹⁸¹ A GG-ben nevesített e pénzügyi fennhatóság (*Finanzhoheit*)¹⁸² alapján tehát a települési önkormányzatok többek között jogosultak adókat megállapítani az illetékességi területükön élő személyek tekintetében.¹⁸³ A települések a GG 28. cikk (2) bekezdésben foglaltak következtében válnak jogosulttá saját maguk az adómérték megállapítására az iparüzési adó területén.¹⁸⁴ A GG 106. cikk (6) bekezdésében szavatolt, az ingatlanadót érintően fennálló települési adómérték megállapítási jog biz-

¹⁸¹ A pénzügyi önállóság fogalma a GG-be az 1994-es módosításával, a gazdasági teljesítőképességen alapuló adóbevételekre való jogosultság pedig a GG-nek az 1997-es módosításával került be. https://www.bundestag.de/blob/272508/ce09e9d7668619e296efaf1ef4ae0cf34/kapitel_13_02_grundgesetz-_nderungsgesetze-pdf-data.pdf (A letöltés ideje: 2018.) Lásd még itt: BURGHART 2017. 326. margószám.

¹⁸² Szente Zoltán megfogalmazásában a pénzügyi fennhatóság tartalmilag azt jelenti, hogy az önkormányzatok közigazgatási területükön, a törvény keretei között, saját költségvetéssel rendelkeznek, feladatkörükben önállóan döntenek bevételeikről és kiadásaikról. SZENTE 2012. 21.

¹⁸³ Az adók megállapításából származó bevételek alapvetően a települési önkormányzatoknak a (kötelező) feladataik teljesítéséből fakadó terheik finanszírozására szolgálnak. BURGHART 2017. 321. margószám.

¹⁸⁴ E körben viszont szükséges megemlítenem azt is, hogy a GG 28. cikk (2) bekezdésének harmadik mondata nem jelent intézményi garanciát az iparüzési adó fennállására. Az is lényeges megállapítás, hogy amennyiben az iparüzési adó nem tölti be a gazdasági teljesítőképességen alapuló adóból származó bevétel szerepét, akkor is szükséges más adóbevételek által biztosítani a települések pénzügyi autonómiáját a GG 28. cikk (2) bekezdéséből fakadóan. BURGHART 2017. 327. margószám és CHRIST – OEBBECKE 2016. 51.

tosítása viszont nem vezethető le a GG 28. cikk (2) bekezdéséből.¹⁸⁵ A GG 28. cikk (2) bekezdésének harmadik mondatában meghatározottak egyekben nem tartalmaznak konkrét kialakítást a települési bevételi rendszert illetően, azaz ebből a bekezdésből nem következik, hogy az iparüzési adót intézményesíteni kell Németországban.¹⁸⁶

A települések számára a GG 28. cikk (2) bekezdésének harmadik mondata második felében nevesített adómérték megállapítási jog (*Hebesatzrecht*) tekintetében már most érdemes utalni arra, hogy az szoros kapcsolatban áll a GG 106. cikk (6) bekezdésével. Az utóbbi szakasz tölti meg tartalommal az adómérték megállapításának a jogát.

5.2.2. A helyi önkormányzatok finanszírozási rendszere

A német rendszer alapján a helyi önkormányzatok finanszírozása egyrészt átadott források, másrészt *saját bevételek* alapján valósul meg a GG *Pénzügyek* fejezetének – amelyet gyakran definiál a német szaknyelv a GG *pénzügyi alkotmányaként* – rendelkezései szerint.¹⁸⁷ Az átadott források közül a megosztott adók, saját bevételek körében pedig a közjogi saját bevételek rendszerének áttekintésével foglalkozom hangsúlyosan a jelen alcímben. Megvizsgálom a német rendszer felépítését a helyi adóztatás szempontjából jelentős hatáskörök megosztásának a szabályai mentén (jogalkotás, bevételzés, igazgatás) haladva.¹⁸⁸

a) A jogalkotási hatáskörök alakulása: a helyi adók köre

A jogalkotás körében a helyi adókat is érintő lényeges szabályozás a GG 105. cikkében található. E szakasz (2) bekezdése szerint a szövetségi államnak *versengő jogalkotása* van a vámok és pénzügyi monopóliumok körébe nem tartozó, fennmaradó adók tekintetében, amennyiben az említett adók

¹⁸⁵ CHRIST – OEBBECKE 2016. 52.

¹⁸⁶ Entscheidungen der amtlichen Sammlung (a továbbiakban: BVerfGE) 125., 141., 159.; lásd még itt: BURGHART 2017. 321. margószám.

¹⁸⁷ Az önkormányzatok finanszírozási eszközeinek típusai körében a Kecső Gábor által kidolgozott elméleti csoportosítás fogalmait használom. Lásd itt: KECŐ 2016a. 230.

¹⁸⁸ Az említett hatáskörök nem feltétlenül esnek egybe. Erre jó példa lehet az iparüzési adó, amely esetén ugyanis a jogalkotási hatáskör a szövetségi államot, az abból származó bevételek a településeket illetik meg, az adóigazgatási feladatok pedig megoszlanak az állami és a helyi adóhatóság között.

bevétele részben vagy egészben a szövetségi államot illeti meg vagy a GG 72. cikk (2) bekezdésében meghatározott előfeltételek fennállnak.¹⁸⁹

Az adójogalkotás az adók vonatkozásában szövetségi szinten koncentráldódik, az adóbevételekből pedig jelentős részben vagy egészben a szövetségi állam részesül.¹⁹⁰ A két legjelentősebb helyi adó, az iparüzési és az ingatlanadó is szövetségi szinten került szabályozásra, ugyanis azok tekintetében – a GG 72. cikk (2) bekezdésében meghatározottak okán – fennállnak a GG 105. cikk (2) bekezdésében meghatározott feltételek. Mindössze a GG 105. cikk (2a) bekezdése jelent kivételt a központi jogalkotás alól a helyi adók körében. E szakasz szerint a jogalkotási hatáskör a szövetségi tartományokat illeti meg a helyi fogyasztási és fényüzési adók tekintetében, ameddig és amennyiben azt az adót nem szabályozza egyidejűleg szövetségi törvény.

Szólni kell arról is, hogy a szövetségi szinten történő jogalkotás ellenére a helyi szintek érdekeinek képviselője a GG 105. cikk (3) bekezdése alapján biztosított azon szövetségi törvények tekintetében, amelyek bevétele részben vagy egészben a tartományokhoz, településekhez (önkormányzati közösségekhez) folyik be. Ezek vonatkozásában ugyanis elfogadásukhoz a *Bundesrat* jóváhagyása szükséges.¹⁹¹ A teljes képhez azonban hozzátartozik az is, hogy e szabály a szövetségi állam és a tartományok döntési jogosultságát jelenti a helyi adók kialakításának rendszeréről. A települési önkormányzatok közvetlen ráhatását a helyi bevételeket érintő központi jogalkotási folyamatokra ugyanis nem teszik lehetővé GG rendelkezései, a települési önkormányzatoknak mindössze tanácskozási joga van az őket érintő szövetségi jogalkotás kapcsán.¹⁹²

Lényeges utalnom arra is, hogy valamennyi szövetségi tartomány a kis helyi adókat érintő jogalkotási hatáskörét – a GG-ben biztosított joguk alap-

¹⁸⁹ A GG 72. cikk (2) bekezdése értelmében akkor tartozik a jogalkotás a szövetségi állam hatáskörébe, ha és amennyiben a szövetségi államban az adott területen azonosan szabályozott életviszonyok megteremtése szükséges vagy a jogi–gazdasági egység megőrzése összállami érdekből szövetségi törvényi szabályozást tesz szükségessé.

¹⁹⁰ Ennek alapvető okaként azt jelölik meg, hogy a szövetségi államon belül az eltérő tagállami szabályozások a gazdasági fejlődés egyenlőtlenségét eredményeznék. SCHWARTING 2007. 42. és 46. margószámok.

¹⁹¹ A GG 50. cikke alapján a tartományok a Bundesrat által működnek közre többek között a szövetségi jogalkotásban. Tagjai a GG 51. cikke értelmében a tagállamok kormányainak tagjaiból kerülnek ki.

¹⁹² SCHWARTING 2007. 48. margószám.

ján – átruhazza a területén lévő települési önkormányzatokra. Ebből következően a helyi önkormányzatok pénzügyei, így különösen a meghatározott helyi fogyasztási és fényűzési adók területén a tartományi alkotmányok, illetve törvények – amelyek ezeknek kereteit megteremtik – kiemelt jelentőséggel bírnak. Az önkormányzati ügyek egyebekben tartományi hatáskörbe tartoznak, ezért az önkormányzati pénzügyekért is azok felelősek.¹⁹³ A legfontosabb pénzügyi szabályokat a tartományi alkotmányok tartalmazzák.¹⁹⁴ A helyi adókat érintő tartományi szabályozások főbb jellemzőit, illetve az általuk többségében bevezetett lényegesebb helyi fogyasztási és fényűzési adókat részletesebben a tanulmány 5.5. alfejezetében tárgyalom.

A fentiekből következően könnyen belátható, hogy helyi adóknak a kis helyi adók, illetve az 1976-os AO szerinti vagyonadók (az iparüzési adó, valamint az ingatlanadó) tekinthetők.¹⁹⁵ Utóbbi kettő azért, mert bár az adótényállásnak nem az összes elemét határozzák meg a települési önkormányzatok, az adómérték megállapítás jogával az GG 106. cikk (6) bekezdése – valamint a releváns szövetségi törvények rendelkezései – alapján ők rendelkeznek. Ezzel pedig megfelelnek a Helyi Önkormányzatok Európai Chartája 9. cikk 3. pontjában foglalt, a helyi adók minimális kritériumaira vonatkozó feltételeknek.

b) Igazgatási hatáskörök megoszlása

Az adóigazgatásra vonatkozó legfontosabb szabályokat a GG 108. cikke határozza meg. Az abban definiáltak szerint az adóigazgatási feladatok túlnyomó része az állami – tehát a tartományi (*Landesfinanzbehörden*), illetve szövetségi (*Bundesfinanzbehörden*) – adóhatóságokat illeti meg.¹⁹⁶ Az adóigazgatási feladatoknak a települési önkormányzatokra részben vagy egészben való átruházására a GG 108. cikk (4) bekezdése alapján akkor van lehetősége az egyes tartományoknak, amennyiben az érintett adónemből származó adóbevételek teljes egészében a települési önkormányzathoz folynak be. Az adóigazgatási feladatok átruházásának lehetőségével az érintett

¹⁹³ SZENTE 2012. 27.

¹⁹⁴ Erről részletesen lásd a 2. táblázatot.

¹⁹⁵ AO 3. § (2) bekezdése.

¹⁹⁶ Az egyes tartományi és szövetségi adóhatóságok felsorolását, és hatásköreik részletezését az 1971-es FVG, az adóigazgatási eljárás során ellátandó feladataikat pedig az AO tartalmazza.

adónemek körében a tartományok alapvetően élnek is, mégpedig az egyes helyi bevételekről szóló törvényeikben.¹⁹⁷

Megjegyzendő az adóigazgatási hatáskörök gyakorlását érintően, hogy az iparüzési adó, valamint az ingatlanadó tekintetében az adóigazgatási eljárás során, az egyes hatáskörök megosztása okán komoly problémák merülnek fel a gyakorlatban. Az egyes települési önkormányzatok ugyanis rá vannak utalva az adóketési eljárások során az állami adóhatóságok döntéseire. Az iparüzési adó tekintetében az adóalap megállapítása, illetve annak megosztása, az ingatlanadónál pedig a becslési eljárás lefolytatása, valamint az adóalap megállapítása mindenképpen az állami adóhatóságok hatáskörébe tartozik. Ebből következően csak ezt követően tudják megállapítani a települési önkormányzatok határozatukkal az adómértéket, amely miatt az ezen adónemekből származó adóbevételeik lehetséges, hogy csak jelentős időbeli késedelemmel folynak be költségvetésükbe.¹⁹⁸

c) Bevételi hatáskörök szabályai

A német finanszírozási rendszer az adóbevételek megosztását érintően általánosságban, valamint a települési önkormányzatok tekintetében is egy *vegyes rendszernek* minősül. Bizonyos adónemekből származó bevételek ugyanis kizárólag a szövetségi államot, a szövetségi tartományokat, a települési önkormányzatokat illetik meg (*szétosztott rendszer*), a meghatározott adónemekből származó bevételekből viszont minden egyes szint részesül (*közösségi rendszer*).¹⁹⁹ Érdekes adat, hogy az adóbevételek majdnem 70%-a a közösségi rendszer alapján kerül megosztásra.

¹⁹⁷ Erre példa a BayKAG 18. cikke, az NRWKAG 5. §-a, vagy éppen a SächsKAG 7. § (4) bekezdése.

¹⁹⁸ SCHWARTING 2007. 53. margószám.

¹⁹⁹ A német rendszer az idő előrehaladtával vált folyamatosan vegyes rendszerré. A GG kezdetben szigorú szétosztott rendszerrel rendelkezett, amelyben viszont már 1951-ben megjelent a személyi jövedelemadó, illetve a társasági adó adónemekből származó bevételek tekintetében a közösségi rendszer. A települési önkormányzatok a személyi jövedelemadóból származó bevételek meghatározott hányadára 1969 óta, az általános forgalmi adóból befolyó bevételek egy részére pedig 1998 óta jogosultak. SCHWARTING 2007. 58. margószám és SCHWARZ 2010. 1289.

részesezés az adóbevételekből		szövetségi állam	szövetségi tartományok	települési önkormányzatok
Vegyes rendszer	szétosztott rendszer szerinti részesezés	– vámok (Zölle) – biztosítási adó (Versicherungssteuer) – váltó adó (Wechselsteuer)	– söradó (Biersteuer) – öröklési adó (Erbschaftsteuer)	– iparüzési adó – ingatlanadó – helyi fényüzési és fogyasztási adók
	közösségi rendszer szerinti részesezés	– áfa (Umsatzsteuer) – szja (Einkommensteuer) – társasági adó (Körperschaftsteuer)	– áfa – szja – társasági adó	– áfa – szja

1. táblázat: A német adórendszer bevételeinek szintek szerinti megoszlása a GG Pénzügyek fejezetének rendelkezései alapján²⁰⁰

Forrás: A GG rendelkezései alapján saját szerkesztés.

Amint az 1. táblázatból jól látszik, a települési önkormányzatokat a szétosztott rendszer²⁰¹ jellemzői alapján illetik meg az iparüzési adóból, az ingatlanadóból, illetve a helyi fogyasztási és fényüzési adókból származó bevételek. Ezek a bevételek a települési önkormányzatok közjogi saját bevételeit képezik. A német szakirodalom a települési önkormányzatoknak az iparüzési adó és az ingatlanadó bevételeik felett történő rendelkezését nevezi az azokat megillető vagyonadó-garanciának (*Realsteuergarantie*).²⁰²

A települési önkormányzatok a közösségi rendszer alapján – a szövetségi állam, illetve a szövetségi tartományok mellett – részesülnek többek között a személyi jövedelemadó, valamint az általános forgalmiadó-bevé-

²⁰⁰ A szövetségi államot, illetve a szövetségi tartományokat megillető adónemekből származó bevételeket példálózó jelleggel tüntettem fel.

²⁰¹ A szétosztott rendszert illetően megjegyzem, hogy az egyes szinteket megillető bevételi fennhatóság (*Ertragshoheit*) alapvetően taxatív természetű.

²⁰² Érdeemes utalnom e körben viszont arra, hogy a vagyonadó garancia elve áttörésre kerül magában a GG-ben is. A GG 106. cikke (6) bekezdése ugyanis akként rendelkezik, hogy a szövetségi állam, illetve a szövetségi tartományok a jutalék (*Umlage*) által maguk is részesülhetnek a települési önkormányzatokat megillető iparüzésiadó-bevételekből. SCHWARZ 2010. 1286.

telekből.²⁰³ Ezek a bevételek értelemszerűen az átadott források, tehát a megosztott adók (*Gemeinschaftsteuern*) körébe tartoznak.²⁰⁴

A GG vonatkozó szabályai alapján az egyes települési önkormányzatok a személyijövedelemadó-bevételnek azon részét kapják meg az érintett szövetségi tartományoktól, amely a területükön élő lakos személyi jövedelemadó képessége alapján őket megilleti. E körben érdemes utalni egy speciális jogintézményre, mégpedig a személyi jövedelemadóból való, adómérték megállapítással történő települési önkormányzati részesedés lehetőségére. Ez tehát a pótagóztatás lehetőségét teremti meg, amelynek a jogalapját a GG 106. cikk (5) bekezdés harmadik mondata biztosítja. Ezzel a lehetőséggel azonban mindeddig egyetlen önkormányzati település sem élt.²⁰⁵

Az általános forgalmi adóból eredő bevételekből a települési önkormányzatok egy helyi és gazdasági érintettségen alapuló kulcs alapján részesülnek az adott tartományoktól.²⁰⁶ A megosztás részletszabályairól szövetségi törvények rendelkeznek.

Érdekesség, hogy annak ellenére, hogy a közös adókból származó bevételek átadott forrásoknak minősülnek, Németországban a települési önkormányzatoknak az ezekből származó bevételeit is a helyiadó-bevételek között tartják számon.²⁰⁷

A települési önkormányzatok bevételi rendszerére vonatkozó alkotmányos rendelkezések áttekintését követően a következőkben a helyi adók

²⁰³ A szövetségi tartományoknak a GG 106. cikk (7) bekezdése alapján kötelezettsége az őket megillető közös adóbevételeknek a szövetségi törvényben meghatározott hányadát a települési önkormányzatoknak (önkormányzati közösségeknek) átadni. Viszont azt, hogy milyen mértékben történik ez, konkrétan nem kerül meghatározásra a GG-ben.

²⁰⁴ A GG 106. cikk (3) bekezdése alapján a közös adók közé jelenleg a személyi jövedelemadó, a társasági adó, továbbá az általános forgalmi adó tartozik. A közös adók egyebekben két további csoportra oszthatóak. Az egyik csoport, az ún. nagy adóközösség (*der große Steuerverbund*) körét jelenleg a személyi jövedelemadó, illetve az általános forgalmi adó teszi ki. Az ezen adónevekből származó bevételekből ugyanis mind a három szint szereplői – szövetségi állam, szövetségi tartományok, települési önkormányzatok – részesülnek. Ezzel szemben a kis adóközösségbe (*der kleine Steuerverbund*) tartozó adónevekből származó bevételekből, például a társasági adóból, mindössze a szövetségi állam és a szövetségi tartományok részesülnek. SCHWARTING 2007. 56. margószám.

²⁰⁵ SCHWARZ 2010. 1322.

²⁰⁶ A települési önkormányzatokat megillető áfa megosztás célja a jogalkotó részéről az volt, hogy azzal kompenzálja a települési önkormányzatokat az üzemi tőkeadó (*Gewerbesteuer*) eltörlése miatt bekövetkező bevételkiesésük okán. SCHWARZ 2010. 1323.

²⁰⁷ SZENTE 2012. 28.

közül elsőként a több szempontból is kiemelkedő iparűzési adót érintő szabályozást ismertetem.

5.3. Az iparűzési adó (die Gewerbesteuer)

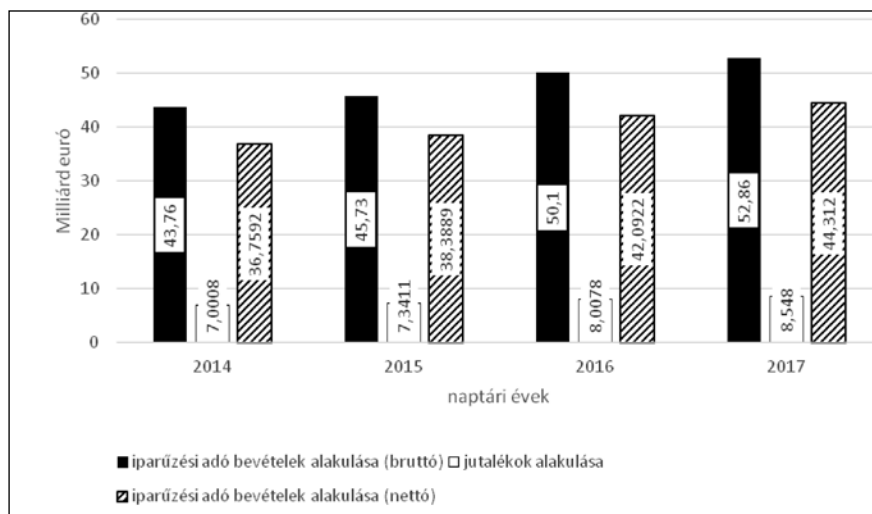
5.3.1. Az iparűzési adó kiemelt szerepe

Az iparűzési adó kiemelkedő jelentősége – hasonlóan hazánkban a helyi iparűzési adóhoz – a német települési önkormányzatok tekintetében megkérdőjelezhetetlen. Bevezetése óta ugyanis rendkívül fontos szerepet tölt be a települések finanszírozási igényeinek kielégítésében, habár az idők folyamán számos módosításon esett át, amelynek következtében az egyes települések életében a pénzügyi szerepe is hektikusan változott.²⁰⁸ Kiemelt szerepét, véleményem szerint, három ok is igazolja.²⁰⁹

Jelentősége egyfelől a települési önkormányzatokat érintő *bevételek* szintjén jelenik meg. Ahogyan arra már utaltam az 5.2.1.2.c) alcímben, az iparűzési adóból származó bevételek alapvetően a települési önkormányzatokat illetik meg, és hivatottak egyben megteremteni a GG 28. cikk (2) bekezdése alapján azok pénzügyi autonómiáját. Ez már önmagában alkalmas az adónem kiemelkedő jelentőségének alátámasztására a települési önkormányzatok bevételi oldalát érintően. Ezt a gyakorlatban az elmúlt években befolyt adóbevételek is igazolták.

²⁰⁸ Az iparűzési adóból származó bevételek Miquel pénzügyi reformja idején (1891–1893) teljes egészében még a német államot illették meg, majd 1893-tól – amikor jogszabályváltozások következtében már nem birodalmi adónak minősült – az iparűzésiadó-bevételekből egyes megyei önkormányzatok is részesültek. Az Erzberger-féle pénzügyi reform (1919–1920) során ismét jelentős központosítás történt, amely során az iparűzési adót érintően a hatáskörök tartományi szintre kerültek. Azok viszont a pénzügyi kiegyenlítési törvénynek köszönhetően már 1923-ben a települési és megyei önkormányzatokhoz kerülhettek. Végül Popitz 1936–1938-as adóreformja során került az iparűzési adó – az ingatlanadóhoz hasonlóan – végérvényesen a települési önkormányzatokat megillető helyi adók körébe. A megyei önkormányzatok járási jutalék formájában részesültek az iparűzésiadó-bevételekből. CHRIST–OEBBECKE 2016. 49–50.

²⁰⁹ A rendszerezésemhez alapul szolgált: CHRIST–OEBBECKE 2016. 49.



3. ábra: A német iparűzési adó bevételek és jutalékok alakulása 2014–2017

Forrás: Saját szerkesztés.²¹⁰

Amint a 3. ábrán jól látható, az iparűzési adóból származó nettó bevételek abszolút értéken számítva nagyon komoly bevételt jelentenek a települési önkormányzatok számára, és egyben évről évre növekvő tendenciát mutatnak. E bevételek a teljes önkormányzati bevételi oldalt érintően százalékos arányban kifejezve is jelentős hányadot képviselnek. Beszédes adat, hogy 2016-ban az összes települési önkormányzati adóbevételhez és megosztott adóhoz viszonyítva, kerekítve 47%-ot tettek ki az iparűzési adóból származó bevételek.²¹¹

Másfelől a szövetségi állam és a szövetségi tartományok számára – illetve a járási jutalék esetén az önkormányzati közösségeknek – az iparűzési adóból származó *jutalék*²¹² komoly bevételi forrást jelent. A 3. ábra

²¹⁰ A Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2016 (2017), 7. oldalán és a Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2017 (2018), 10. oldalán található adatok alapján.

²¹¹ Amennyiben a települési önkormányzatokat megillető adóbevételek közé a megosztott adókból származó bevételeket nem sorolnánk be, abban az esetben ez az érték már közel 77%-ot jelentene. *Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2016* (2017), 9–10.; *Statistisches Jahrbuch 2017* (2017), 275. – Az általam zárójelbe tett évszámok a megjelenésre vonatkoznak, ugye?

²¹² A jutalék egyfajta fordított vertikális pénzügyi kiegyenlítő funkcióval rendelkező jogintézmény. A GG 106. cikk (6) bekezdésében foglaltak szerint a jutalékok két csoportra

alapján megfigyelhető, hogy a fordított vertikális pénzügyi kiegyenlítés eszköze évente nagyjából 15-16% körüli értéket tett ki az adónemből származó összes bevételből, ami igen jelentős összeget jelentett. Ez egyben viszont komoly mértékben csökkentette a települési önkormányzatok pénzügyi mozgásterét.

Végül az iparüzési adó kiemelt szerepét támasztja alá az is, hogy annak teljesítése *komoly terhet* jelent az adóalanyok számára. Az iparüzési adó ugyanis az elmúlt évtizedek során egyre inkább egyfajta „jövedelem különadóvá” fejlődött.²¹³ Az ezzel kapcsolatos alkotmányossági aggályokat, problémákat már a következő alcímben érintem.

5.3.2. Az iparüzési adó jellemzői

5.3.2.1. Vagyonadó vagy jövedelem-különadó?

Az iparüzési adó a települési önkormányzatok számára egy *kötelezően bevezetendő vagyonadó* a német tételes jogon (AO) alapuló szakirodalmi álláspont szerint. E besorolás jelentős különbséget jelent a hazai iparüzési adóhoz képest.²¹⁴ *Kötelezően alkalmazandó* számukra, mivel az 1936-os GewStG 1. §-a akként rendelkezik, hogy a települések bevezetik az iparüzési adót. Az iparüzési adó tehát az egyik zárt listás német helyi adó. Az iparüzési adó kötelező alkalmazása szoros kapcsolatban áll a „minimum adómérték” (*Mindesthebesatz*) intézményével, ugyanis azzal együtt válik valóban köte-

osztathatók. Egyfelől arra a szövetségi állam, illetve a szövetségi tartományok jogosultak a települési önkormányzatokat megillető iparüzésiadó-bevételekből. Másfelől az önkormányzati közösségek jogosultak jutalékra a települési önkormányzatokat megillető közös adóbevételekből, az iparüzési adóból és az ingatlanadóból. Utóbbit „járási jutalék”-nak (*Kreiseumlage*) is nevezik.

²¹³ TIPKE – LANG 2010. 468.

²¹⁴ A magyar helyi iparüzési adó a Htv. rendelkezései szerint ugyanis egyfelől nem kötelezően bevezetendő adónem a települési önkormányzatok számára. Másfelől nem minősül vagyonadónak sem, hanem leginkább egyfajta – az adóalap csökkentő tételek következtében – fogyasztási típusú adóként írható le, amely számos lényeges szempont alapján viszont eltér a hozzáadott érték adónak nevezett adónemtől. Erről Kecő Gábor írt a 2.4.3. alcímben.

lezően alkalmazandóvá.²¹⁵ A bevezetési kötelezettség – a minimumadómérték intézményével együtt – viszont *Montag* véleménye szerint alkotmányjogilag problémás, mivel ezzel végérvényesen elfordult a jogalkotó az adónem bevezetésének alapjául szolgáló ekvivalencia elvtől.²¹⁶ Utóbbi elv pedig már szorosan kapcsolódik az adó vagyoni típusú jellegéhez is.

Az iparüzési adó alapvetően ugyanis a német jogrendszer rendelkezései szerint egy *vagyoni típusú adó* nem.²¹⁷ Az iparüzési adó, és így a GewStG, történelmileg az ekvivalencia elv mentén került megalkotásra, amely szerint azt az adóalanyoknak azért kell megfizetniük, mivel iparüzési tevékenységükkel az érintett települési önkormányzatoknak közvetlen és közvetett költségeket okoztak.²¹⁸ Ennek megfelelően az adófizetési kötelezettség alapvetően nem az adóalanyok egyéni teljesítőképességéhez kapcsolódott. A jogalkotó ezt az adóalap szintjén egyfajta hármas pillérrendszer által jelenítette meg, amely szerint az adó alapját az üzemi nyereség (*Gewerbeertrag*), az üzemi tőke (*Gewerbekapital*), illetve az adóalanynál kifizetett bérek összessége (*Lohnsummen*) képezte.²¹⁹ Hangsúlyozandó azonban, hogy az évek során az iparüzési adó egyre inkább egy *jövedelem-különadó* jellemzőit öltötte magára. Ezt az eredményezte, hogy a hármas pillér két

²¹⁵ A minimum adómértéket a GewStG 16. § (4) bekezdése szabályozza, amely szerint az adómértéknek a számított adóalap (*Steuermessbetrag*) legalább 200%-át el kell érnie. A GewStG az iparüzési adó kötelező alkalmazásáról, illetve a minimum adómértékről 2004. január 1-je óta rendelkezik. A jogszabály-módosítás oka az volt, hogy a jogalkotó ezáltal az ún. „iparüzési adó paradicsomok”-at (*Gewerbesteuer-oasen*) korlátozza. Az adóparadicsomok közül az egyik legismertebb eset az alig 50 lakossal rendelkező Norderfriedrichskoog települése volt, amely nem alkalmazott iparüzési adót, ezért többek között a Deutsche Bank, az Unilever, a Commerzbank, a Lufthansa hozott létre itt leányvállalatokat. Lásd itt: Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuer-gesetzes und anderer Gesetze vom 23. Dezember 2003 2. cikk 1. és 5. pontjai és CLORIUS 2008.

²¹⁶ TIPKE–LANG 2010. 467.; lásd még itt: LENSKI–STEINBERG 2017. 7. § 5. margószám.

²¹⁷ AO 3. § (2) bekezdése. A BVerfG joggyakorlata alapján is kimeríti az iparüzési adó – és az ingatlanadó – a vagyonadó fogalmát. BVerfGE 3,348; KLEIN 2014. 18.

²¹⁸ TIPKE–LANG 2010. 467.

²¹⁹ Az ún. üzemitőke-adó (*Gewerbekapitalsteuer*) lényegében arra szolgált, hogy az adóalanyok üzemi tevékenységétől – annak nyereséges vagy veszteséges voltától – függetlenül a települési önkormányzatok számára egy minimumbevétel biztosítva legyen. Az ún. béradó (*Lohnsummensteuer*) esetén az adó alapját az adóalanynál kifizetett teljes bérösszeg képezte. LENSKI–STEINBERG 2017. 12. § 5. margószám és *Lohnsummensteuer*. Forrás: <http://www.betriebswirtschaft-lernen.net/erklaerung/lohnsummensteuer/> (A letöltés ideje: 2018. 09. 15.). A hármas pillérrendszert érintően lásd: SCHWARTING 2007. 175. margószám és TIPKE–LANG 2010. 467.

elemét is – a kifizetett béreket és az üzemi tőkét – hatályon kívül helyezték.²²⁰ Mivel ennek következtében az adó alapját már csupán az üzemi nyereség képezi, ezért felmerül az iparüzési adónemnek az adóalanyok túlterhelésének tilalmába, valamint az általános megkülönböztetés tilalmába való ütközése is.²²¹ A pillérrendszer módosítását követően az iparüzési adó vagyonadó jellegét, ún. „objektivizálását” a GewStG-ben meghatározott adóalapot növelő és csökkentő (*Hinzurechnungen und Kürzungen*) tételek hivatottak biztosítani.²²²

5.3.2.2. A vonatkozó jogszabályok rendszere

Az iparüzési adó legfontosabb szabályai – a GG már ismertetett rendelkezésein túl – a GewStG-ben találhatók. Ebből következően az iparüzési adó szövetségi szinten került szabályozásra.²²³ Ennek oka az adónemet érintően a jogi-gazdasági egység megőrzése volt.²²⁴ A központi szinten történő szabályozás nem volt ellentétes a GG szabályaival sem, ugyanis a GG 28. cikk (2) bekezdése alapján a települési önkormányzatokat az adómérték megállapítása illeti meg, az adótevénytől további elemeinek meghatározása nem. A GewStG szabályozza többek között az adótevénytől valamennyi elemét, az adóalap kiszámításának folyamatát, az adómegosztás (*Zerlegung*) releváns szabályait, az adó megfizetésére vonatkozó lényeges rendelkezéseket. Az iparüzési adó szempontjából szintén nagyon fontos a törvény végrehajtási rendelete, a GewStDV. A GewStDV fontos támasztékként szolgál a GewStG egyes szakaszainak értelmezéséhez.

²²⁰ Az összes kifizetett bér 1980. január 1-jével, az üzemi tőke pedig 1998. január 1-jével került hatályon kívül helyezésre. SCHWARTING 2007. 176. margószám.

²²¹ Az általános diszkrimináció tilalmának elvét a GG 3. cikke, az adóalanyok túlterhelése tilalmának elvét a GG 106. cikk (3) bekezdés 2. pontja tartalmazza. TIPKE–LANG 2010. 468.

²²² LENSKI–STEINBERG 2017. 8. § 1. margószám

²²³ Erre már utaltam az 5.2.1.2.a) alcímben.

²²⁴ Az egyes adóalanyok ugyanis a szövetségi tartományokon átnyúlóan is végezhetik iparüzési tevékenységüket, ezért – az adómérték megállapítás jogát leszámítva – indokolt volt a GG 72. § (2) bekezdése szerinti szövetségi állami szinten való szabályozás. A jutalék intézménye egyebekben azért nem igazolhatta a központi szinten történő jogalkotást, mivel a szövetségi állam csupán származékosan részesül az iparüzési adó bevételekből. CHRIST–OEBBECKE 2016. 60–61.

A szövetségi állami szint mellett viszont – a GG 28. cikk (2) bekezdéséből és 106. cikk (6) bekezdéséből kifolyólag – a települési önkormányzatok is rendelkeznek jogalkotási hatáskörrel az adómérték megállapítása területén.²²⁵ Az egyes települési önkormányzatok arról *rendeletükben (Satzung)* határoznak. A gyakorlatban a települési önkormányzatok az adómértékről vagy önálló rendeletet alkotnak, amelyben az ingatlanadó és az iparűzési adó mértékét egyaránt lefektetik, vagy költségvetési rendeletükben határozzák meg mindkettőt

5.3.2.3. Az iparűzési adó „igazgatása”

Az adóigazgatási feladatok – így az adómegállapítás – a GG 108. cikk (2) bekezdése alapján alapvetően a tartományi adóhatóságokat illeti meg. Az adóigazgatáshoz fűződő jogosultságait viszont az iparűzési adónemet érintően az egyes tartományok átruházhatják a települési önkormányzatokra.²²⁶ Ezzel a gyakorlatban valamennyi szövetségi tartomány élt is. Ez azonban nem terjed ki valamennyi, az egyes tartományi adóhatóságokat megillető feladat- és hatáskörre. Az AO rendelkezései szerint ugyanis például az adóalap, a számított adóalap megállapítása, az adóalap megosztása a feladatok átruházását követően is a tartományi adóhatóságokhoz tartoznak.²²⁷

Az igazgatási feladatok gyakorlásának szabályai azért hangsúlyozottan lényegesek, mert azoknak a jogorvoslati eljárás szempontjából kiemelkedő jelentősége van. Amennyiben ugyanis az adóüggyről szóló közigazgatási jogvita alapjául szolgáló adónemet szövetségi törvény szabályozza és az adónemre vonatkozó igazgatási feladatok szövetségi vagy tartományi adóhatósághoz tartoznak, akkor a jogvitát a pénzügyi bíróságok bírálják el.²²⁸ Ebből következően például a jelenlegi szabályozás mellett a számított adóalap megállapításáról szóló határozat (*Gewerbesteuermessbescheid*) vagy az adóalap megosztásról szóló határozat (*Zerlegungsbescheid*) ellen – ahol döntést a tartományi adóhatóságok hoznak – perorvoslattal a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező pénzügyi bíróság előtt, az adót megállapító határozattal (*Gewerbesteuerbescheid*) szemben viszont – amelyről a tele-

²²⁵ Az adómérték megállapítás jogának a települési önkormányzatok által történő gyakorlását a GewStG 16. § (1) bekezdése (is) rögzíti.

²²⁶ Erre már utaltam az 5.2.1.2.b) alcímben is.

²²⁷ Lásd itt: AO 1. § (2) bekezdése, 22. §-a, 184–190. §-ai.

²²⁸ Az 1965-ös FGO 33. § (1) bekezdés 1. pontja.

pülési önkormányzatok határoznak – a közigazgatási bíróságok előtt lehet élni.²²⁹ Mivel a neuralgikus kérdések az iparüzési adó területén az adóalap megállapítása, az adóalapot növelő és csökkentő tételek, az adómentességek, valamint a számított adóalap megosztása körében merülnek fel, ezért a Szövetségi Pénzügyi Felsőbíróóság (*Bundesfinanzhof*; a továbbiakban: BFH) mint legfelső pénzügyi bírói fórum határozatai lesznek azok, amelyek kiemelt figyelmet igényelnek.

5.3.3. Az iparüzési adó tényállása

5.3.3.1. Az adótárgy

Az iparüzési adó esetén az adónem tárgyi hatályát az *iparüzési tevékenység* végzése jelenti. Az iparüzési tevékenység fogalmát a GewStG nem definiálja. A szövetségi törvény mindössze azt rögzíti, hogy az iparüzési tevékenység egy iparüzési vállalkozást jelent, és a fogalma körében a szövetségi szinten szabályozott 1934-es EStG vonatkozó rendelkezései az irányadóak.²³⁰ A GewStG a fogalommeghatározás hiánya ellenére mégis tartalmaz egy rendkívül fontos szabályt az adónem tárgyi hatályát illetően. A vagyonegyesítő társaságok (*Kapitalgesellschaften*; például a gazdasági társaságok közül a korlátolt felelősségű társaságok, részvénytársaságok) tevékenysége – függetlenül az EStG-ben foglalt fogalom alá való tartozástól – teljes mértékben iparüzési tevékenységnek minősül.²³¹ A GewStG adótárgyat érintő rendszerét illetően megemlítendő az is, hogy a GewStG az iparüzési tevékenység két fajtát, az álló (*stehende Gewerbebetrieb*), illetve utazó iparüzési tevékenységet (*Reisegewerbebetrieb*) különbözteti meg.²³²

²²⁹ Az 1960-as VwGO 40. § (1) bekezdése. Lásd itt: GRÄBER 2015. 104.

²³⁰ GewStG 2. § (1) bekezdése. Számos más jogszabály (AO, 1976-os KStG) is rendelkezik saját fogalomrendszerrel az iparüzési tevékenységet érintően, azonban azok nem irányadóak a GewStG iparüzési tevékenység fogalma körében. LENSKI–STEINBERG 2017. 2. § 40–47. margószám.

²³¹ GewStG 2. § (2) bekezdése.

²³² A GewStDV segítségül hívásával a különbség a két iparüzési tevékenységi forma között a helyhez való kötöttséget érintően fogható meg. Az álló iparüzési tevékenység (GewStG 2. §) középpontjában az üzem – ahol a vállalkozás tevékenysége folyik (AO 12. §) – áll. Nem játszik szerepet az, hogy a tevékenységének eredménye esetleg egy másik település területén következik be. Ebből fakad egyébként a tevékenység régies megnevezése is.

A két fajta közül az álló iparüzési tevékenység jelenti az iparüzési tevékenység általános előfordulási formáját.²³³ Az adóalany adófizetési kötelezettsége egyebekben minden egyes üzem tekintetében keletkezik, amely a megosztás intézményével kerül rendezésre. Végül rendkívül fontos normaelőírás, hogy mindkét fajta iparüzési tevékenység esetében a tevékenység végzése abban esetben keletkeztet adófizetési kötelezettséget az adóalanyok számára, amennyiben az belföldön történik.²³⁴

Az EStG rendelkezései alapján az iparüzési tevékenység egyfajta *nyolcas, konjunktív feltételrendszerrel* írható körbe.

pozitív ismérvek (15. § (2); 15–17. §)	negatív ismérvek (13–14a. §; 18–23. §)
1. önállóan végzett tevékenység	1. mezőgazdasági, fagazdálkodási tevékenység
2. folyamatosan fennálló tevékenység	2. az EstG szerinti önálló és nem önálló tevékenység
3. nyereség elérésére irányuló cél	3. magántőke vagyongazgatás
4. részvétel az általános gazdasági forgalomban	4. magándologi vagyongazgatás

2. táblázat: Az iparüzési tevékenység EstG szerinti fogalmi elemei

Forrás: Saját szerkesztés.²³⁵

Egy adott tevékenység – a 3. táblázatban foglaltak áttekintése alapján – akkor minősülhet iparüzési tevékenységnek, ha a négy pozitív ismerv fennáll, a négy negatív ismerv pedig nem jellemzi azt. A jogalkalmazás számára a legkomolyabb problémát a pozitív ismérvek fennállása esetén azoknak a negatív ismérvektől, a más jellegű tevékenységektől való elhatárolása jelenti. Ezek közül is kiemelkedik az önálló tevékenységektől való elhatárolás. Az EStG szerinti önálló tevékenységek körébe tartoznak ugyanis az egyes szabadfoglalkozású tevékenységek (*freiberufliche Tätigkeiten*),

Ezzel szemben az utazó iparüzési tevékenység (GewStG 35a. §) fő motívumát az képezi, hogy az iparüzési tevékenység középpontja mely települési önkormányzat területén zajlik. LENSKI–STEINBERG 2017. 2. § 52. margószám és TIPKE–LANG 2010. 470.

²³³ LENSKI–STEINBERG 2017. 2. § 37. margószám.

²³⁴ Az álló iparüzési tevékenység esetén ezt a GewStG 2. § (1) bekezdése, a mozgó iparüzési tevékenységet érintően a GewStG 35a. § (1) bekezdése határozza meg. A GewStG 2. § (7) bekezdése egyebekben a belföld fogalmát kibővíti.

²³⁵ A táblázat szerkesztéséhez az EStG releváns rendelkezései mellett a LENSKI–STEINBERG 2017. 2. § 68–69. margószámai is alapul szolgáltak.

amelyek szintén rendelkeznek az iparüzési tevékenységre vonatkozó négy pozitív ismervvel.²³⁶

Az elhatárolás során felmerülő nehézségekre jó példát jelent a BFH azon döntése,²³⁷ amely során a legfőbb pénzügyi bírói fórumnak arról kellett határoznia, hogy a vakvezető kutyaiskolákban történő kutyaidomítás, nevelés, majd e kutyák értékesítése szabadfoglalkozású vagy iparüzési tevékenységnek minősül-e.²³⁸ Ennek során a BFH megállapította, hogy az ilyen tevékenységből származó bevétel iparüzési tevékenységnek számít és az az iparüzési adó tárgyát képezte. A BFH a korábbi joggyakorlata, illetve a vonatkozó német szakirodalom alapján ugyanis arra a következtetésre jutott, hogy a német nyelv szerint a kutyák idomítása, oktatása (*Dressur und Training der Hunde*) nem azonos az emberek oktatásával, nevelésével (*Unterrichten und Erziehung der Menschen*).²³⁹ Mivel az EStG 18. § (1) bekezdés 1. pontja szerint csak az emberek oktatása, nevelése minősülhet szabadfoglalkozású tevékenységnek, ezért a felperes tevékenysége iparüzési tevékenységnek minősült, és így elutasította a felperes felülvizsgálati kérelmét.

5.3.3.2. Az adóalany

Az iparüzési adó esetén az adó alanya a vállalkozó. Vállalkozónak az számít a GewStG rendelkezései értelmében, akinek a kockázatára az iparüzési tevékenység ténylegesen megvalósul.²⁴⁰ A vagyonegyesítő társaságoknál,

²³⁶ Az EStG 18. § (1) 1. pontja értelmében szabadfoglalkozású tevékenységnek minősülnek az önállóan gyakorolt tudományos, művészeti, oktatási, nevelési tevékenységek. Az EStG e szakasza példálózó jelleggel a szabadfoglalkozású tevékenységek körébe sorolja az önállóan gyakorolt ügyvédi, közjegyzői, orvosi fogászati, állatorvosi, építész és más hasonló tevékenységeket is. Lásd itt: SCHMIDT 2016. 1140.

²³⁷ BFH vom 9.5.2017, VIII R 11/15 (a továbbiakban: BFHU I).

²³⁸ Az ügy tényállása szerint a felperes –aki vakvezető kutyaiskolát vezetett– saját felelősségére látássérült személyek számára megrendelésre vakvezető kutyákat nevelt és képzett ki. A kiképzésüket követően, a meghatározott procedura után azokat a látássérült személyek számára a betegbiztosító pénztár megvásárolta, és azt követően használatra átadta a látássérült személyeknek. A felperes a vitatott adóévben (2011) az adóbevallásában az e tevékenységből származó nyereséget nem iparüzési tevékenységből származóként jelölte meg. Az adóhatóságok, illetve az elsőfokú bíróság azonban e bevételét annak minősítette.

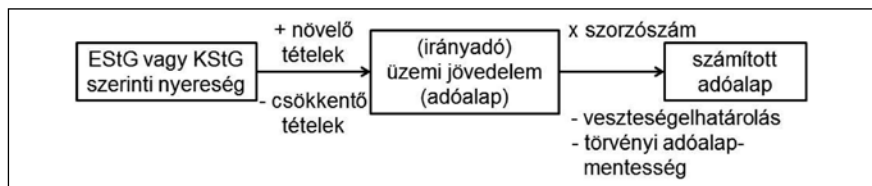
²³⁹ BFHU I 12–16. pontjai.

²⁴⁰ GewStG 5. § (1) bekezdése.

illetve az olyan személyegyesítő társaságoknál, amelyeknél több tag is van, az adóalany természetesen maga a társaság. Az egyszemélyes vállalkozásoknál (*Einzelbetrieb*) azonban elkülönült vállalkozás hiányában az adóalanya a természetes személy lesz.²⁴¹ Amennyiben a vállalkozó személyében változás történik az adóév során, a korábbi vállalkozó az iparüzési tevékenység átengedéséig marad az adóalanya, az átvétel időpontjától kezdődően az már az új vállalkozó.²⁴²

5.3.3.3. Az adóalap meghatározása

Az iparüzési adó esetén az adó alapjának meghatározása egy soktényezős folyamat eredménye.



4. ábra: Az adóalap megállapításának folyamata a német iparüzési adó esetén
Forrás: Saját szerkesztés.

a) A kiindulási pont: nyereség

Az adó alapját – 1998 óta már egyedülállóként – a vállalkozó üzemi jövedelme (*Gewerbeertrag*) képezi. A GewStG rendelkezései szerinti üzemi jövedelem az iparüzési tevékenységből származó, az EStG vagy a KStG rendelkezései szerint megállapított *nyereség* (*Gewinn*) alapján, a GewStG-ben meghatározott *növelő és csökkentő tételek figyelembevételével* kapható meg.²⁴³ A jövedelemhez hozzá kell számítani bizonyos esetekben a vállalat, illetve a részesedés értékesítéséből származó bevételeket is.²⁴⁴ A GewStG szerinti nyereség már tartalmazza az EStG-ben, valamint KStG-ben meghatározott, adóalapot módosító tételeket is. Ezek a GewStG-ben defini-

²⁴¹ TIPKE–LANG 2010. 475. és *Wer ist der Steuerschuldner bei der Gewerbesteuer?*

²⁴² GewStG 5. § (2) bekezdése.

²⁴³ A nyereség megállapítása tekintetében az EStG 4. §-a, 15–17. §-ai, illetve a KStG 8–10. §-ai az irányadóak.

²⁴⁴ GewStG 7. §-a.

ált növelő és csökkentő tételek által kerülnek kezelésre.²⁴⁵ A nyereség az említett szakági törvények szerint éves összeget jelent. Ezzel egyébként a GewStG rendelkezései is összhangban vannak, ugyanis az iparüzési adó megállapítási időszaka a naptári évhez igazodik.²⁴⁶

A GewStG adóalapot érintő rendelkezései jelentős különbséget jelentenek a hazai szabályozáshoz képest, ahol az állandó jelleggel végzett iparüzési tevékenység esetén az adó alapját, kiindulási pontját nem a nyereség, hanem a nettó árbevétel képezi.²⁴⁷

b) A nyereséget növelő és csökkentő tételek

Amint arra az 5.3.2.1. alpontban már utaltam, az iparüzési adónem esetén kiemelt jelentőséggel bírnak a GewStG 8-9. §-aiban meghatározott, a nyereséget növelő és csökkentő tételek. Az üzemi eredmény objektív jellegét ugyanis e tételek fogják megalapozni azáltal, hogy azok használatával nem történik különbségétel aszerint, hogy az adóalany a jövedelmét saját vagy idegen tőke igénybevételével érte el, tehát az adóztatás középpontjába valóban maga az iparüzési tevékenység folytatása kerül.²⁴⁸ A GewStG-ben foglalt módosító tételek kritikáját képezi viszont az, hogy egy nehezen áttekinthető szabályhalmazt alkotnak.²⁴⁹

²⁴⁵ Így például amíg a „jó célokért történő kiadások”, azaz az adományok a KStG 9. § (1) bekezdés 2. pontja szerint csökkentik az adóalapot, addig e kiadások a GewStG 8. § 9. pontja szerint már növelik a nyereséget. LENSKI–STEINBERG 2017. 7. § 83. margószám.

²⁴⁶ GewStG 14. §-a.

²⁴⁷ A Htv. 39. § (1) bekezdésében nevesített adóalap csökkentő tételek sem arra szolgálnak, hogy az adóalap kiindulópontját objektivizálják, hanem – 39. § (1) bekezdés d) pontját leszámítva – az adóalany tényleges forgalmát kívánják adóztatni. Ezt fejtette ki Kecső Gábor is a 2.4.3. alcímében.

²⁴⁸ LENSKI–STEINBERG 2017. 7. § 5. margószám és 8. § 1. margószám.

²⁴⁹ TIPKE–LANG 2010. 476–477.

növelő tételek (8. §)		csökkentő tétetek (9. §)
adósságok ellenértéke (1/4)	adóalap mentesség 100 000 euróig	az adóalany vállalati vagyonához tartozó, az ingatlanadó alól nem mentes földbirtok becsült értékének 1,2%-a
csendestárs osztaléka (1/4)		a belföldi vagy külföldi kkt.-tól, bt.-tól vagy más gazdasági társaságtól nyereségében való részesedés (amely-nél a tag adóalanyynak minősül)
a más tulajdonában álló, ingó befektetett eszközök használatának bérleti díja (1/5)		nem alanyi adómentes belföldi gazdasági társaságtól kapott osztalékból származó nyereség
a más tulajdonában álló, ingatlan befektetett eszközök használatának bérleti díja (1/2)		meghatározott hozzájárulások (az AO 52–54. §-aiban nevesített adományok, tagsági befizetések)
meghatározott feltételek esetén fizetett osztalékok		
alapítványok részére fizetett összegek		

3. táblázat: A jelentősebb nyereséget befolyásoló tételek a német iparüzési adó esetében

Forrás: Saját szerkesztés.²⁵⁰

A nyereséget *növelő tételekről* a GewStG 8. §-a rendelkezik. A megnevezésével ellentétben a BFH gyakorlata szerint e tételek viszont az EStG és a KStG rendelkezéseihez viszonyítva inkább egyfajta részleges levonási tilalomnak tekintendők, amelyek csak jogtechnikailag kerültek növelő tételként kialakításra.²⁵¹ A nyereséget növelő tételként csak az olyan meghatározott összegek kerülhetnek figyelembevételre, amelyek az EStG és a KStG szerinti nyereség megállapítása során már levonásra kerültek. Ezen összegeknek a visszaszámításával objektivizálódik az adóalap.²⁵²

Az egyes nyereséget növelő tételek közül a 8. § 1 pontja szerinti két szempontból is különlegesek. Egyfelől e tételek esetén azoknak csak meghatározott része fogja megnövelni a nyereséget.²⁵³ Másfelől azok esetén

²⁵⁰ A GewStG 8-9. §-ai alapján. A növelő és csökkentő tételek nem taxatív módon kerültek feltüntetésre. A kiválasztott tetteket szubjektív módon találtam fontosnak.

²⁵¹ BFH vom 7.7.2004, XI R 65/03.

²⁵² GewStG 8. §-ának első mondata. LENSKI–STEINBERG 2017. 8. § 2. margószám.

²⁵³ A 4. táblázatból könnyen kiolvasható, hogy az e körbe tartozó, a vállalkozó által, az őt terhelő adósságok ellenértékéenként kifizetett összegek esetén annak egynegyedét, a más tulajdonában álló, ingó befektetett eszközök használatának bérleti díja esetén annak egyötödét, a más tulajdonában álló ingatlan befektetett eszközök használatának bérleti díja esetén pedig annak a felét fogja jelenteni.

egyfajta speciális adóalap kedvezmény, az ún. „szabad összeg” (*Freibetrag*) is létezik. A kedvezménnyel érintett egyes növelő tételek tekintetében ugyanis csak a 100 000 eurót meghaladó összeg emeli meg a nyereséget. A jogalkotó e speciális adóalap-kedvezményt azért vezette be a 2008-as pénzügyi reform során, hogy a kis- és középvállalkozások gazdasági önállóságát erősítse.²⁵⁴

A GewStG 9. §-ában szabályozott, a *nyereséget csökkentő tételek* a nyereség, illetve már esetlegesen hozzászámított nyereséget növelő tételek összegét csökkentik. E tételek céljuk szerint lényegében két csoportra oszthatók.²⁵⁵ Egy részük azért került nevesítésre, hogy azok alkalmazásával a kettős adóztatás kiküszöbölésre kerüljön.²⁵⁶ A tételek másik jelentős hányada pedig azért jelent meg, hogy egyfajta „tárgyi adóalapmentességet” jelentsen az iparüzési adó tekintetében, tehát az adóalany tényleges nyeresége semmiféleképpen se essen iparüzési adófizetési kötelezettség alá.²⁵⁷

A német joggyakorlatban jelentős számban merültek fel értelmezési kérdések a nyereséget módosító tételek tekintetében. Ezzel a hazai joggyakorlat komoly hasonlóságot mutat, ugyanis a 2012–2017 közötti időszakban meghozott, a helyi iparüzési adót érintő kúriai határozatok közül közel 66 százalék volt az adóalapot csökkentő tételekkel kapcsolatos.²⁵⁸

c) Az irányadó üzemi jövedelem és a számított adóalap kiszámítása

A nyereségnek a meghatározott tételekkel való növelését, majd csökkentését követően elérjük az adóalapot, az ún. (*irányadó*) *üzleti jövedelmet*. Az adóalaphoz a 100 euróra való kerekítését követően, a 3,5%-át kitevő

²⁵⁴ LENSKI–STEINBERG 2017. 8. § Nr.1. 10. margószám.

²⁵⁵ Lásd itt: LENSKI–STEINBERG 2017. 9. § Nr.1. 1. margószám.

²⁵⁶ E körbe tartoznak például a földbirtok meghatározott becsült értékével, illetve az adóalany által kapott meghatározott osztalékkal való, a 4. táblázatban nevesített csökkentő tételek. Az előbbi esetén az okot az ingatlanadó, az utóbbi vonatkozásában az iparüzési adó már megtörtént megfizetése jelenti. LENSKI–STEINBERG 2017. 9. § Nr.1. 1. margószám.

²⁵⁷ Erre jelentenek jó példát a GewStG 9. § 5. pontjában meghatározottak, amely szerint az AO 52–54. §-aiban nevesített juttatások (adományok, tagsági befizetések) meghatározott hányaddal csökkentik a GewStG 8. § 9. pontja szerinti értékkel már megnövelt nyereséget.

²⁵⁸ Saját kutatásunk alapján a Kúria az említett vizsgált időszakban összesen 38 érdemi határozatot hozott a helyi iparüzési adóval kapcsolatos jogvitákat érintően. Azokból összesen 25 érintette az állandó iparüzési tevékenységre vonatkozó adóalap csökkentésének kérdéskörét.

szorzószámmal (*Steuermessbetrag*) megkapjuk a *számított adóalapot*. Az üzleti jövedelmet érintően szükséges két intézményre utalnom. Az üzleti jövedelem tekintetében ugyanis egyrészt lehetőség van a *veszteségelhatárolásra*.²⁵⁹ A veszteségelhatárolás az iparüzési adó esetén is lehetővé teszi az adóalanyoknak az elmúlt időszakokban felhalmozott veszteségeiknek az üzemi jövedelem javára való elszámolását. Ezt viszont az adóalanyok sávosan tehetik meg a „minimumadóztatás” (*Mindestbesteuerungsprinzip*) elvére tekintettel. Az említett elv alapján az adóalanyok a veszteségük (*Fehlbetrag*) összegével legfeljebb 1 millió euró összegig csökkenthetik korlátlanul az üzemi jövedelmüket. Az ezt meghaladó üzemi jövedelem összegét annak 60 százalékáig csökkenthetik a fennmaradt veszteséggel.²⁶⁰ Szükséges megjegyezni, hogy a veszteségelhatárolás intézménye által – amely a jövedelemadók jellemzője – nincs veszélyben az iparüzési adó vagyadó jellege, mivel azt az adótárgy határozza meg. Az adó nem tárgya pedig az iparüzési tevékenység és nem az adóalany jövedelme.²⁶¹

Másrészt a GewStG az üzleti jövedelmet érintően is rendelkezik egy *speciális adóalap kedvezményről*. Eszerint az üzleti jövedelem – legfeljebb annak összegéig – a természetes személy, a személyegyesítő társaság adóalanyok esetén összesen 24 500 euróval, a közjogi jogi személy adóalanyok, a GewStG 2. § (3) bekezdésében meghatározott egyéb jogi személyek, valamint a GewStG 3. §-ában meghatározott adómentessége alá végül nem eső adóalanyok tekintetében pedig összesen 5000 euróval csökken.²⁶² A gazdasági társaságnak minősülő adóalanyokat e különleges adóalap kedvezmény nem illeti meg.

d) A számított adóalap megosztása

A fizetendő adónak a százalékos adómértékkel való kiszámítását megelőzően a *számított adóalap megosztására* is sor kerülhet. Amennyiben ugyanis az adóalany az iparüzési tevékenységét az adómegállapítási időszakon belül több üzemével több települési önkormányzat területén vagy egy üzemével több települési önkormányzat területén folytatja, akkor a számi-

²⁵⁹ A veszteség fogalma az elmúlt évek negatív előjelű irányadó üzleti jövedelmét jelenti.

LENSKI–STEINBERG 2017. 10a. § 7. margószám.

²⁶⁰ GewStG 10a. §-a.

²⁶¹ LENSKI–STEINBERG, 2017. 10a. § 5. margószám.

²⁶² GewStG 11. § (1) bekezdése.

tott adóalapot az érintett települések között meg kell osztani.²⁶³ Az adóalap megosztásának célja az volt, hogy meghatározott módszer alkalmazásával valamennyi iparüzési tevékenységgel érintett település valóban részesüljön az iparüzési adóból származó bevételekből.²⁶⁴ A megosztás módszere a megosztást eredményező két alapesettől függően eltérően alakul. Amennyiben az iparüzési tevékenység esetén egy üzem több települési önkormányzat területére „nyúlik át”, akkor a megosztás alapját az képezi, hogy az adott üzem mely település számára mekkora terhet okoz.²⁶⁵ Az adóalany több üzem által több településen folytatott iparüzési tevékenysége esetén a megosztás alapvetően a munkabérek figyelembevételével történik. Többek között arra kell tekintettel lenni, hogy a munkavállalót hol foglalkoztatják és a bért hol fizetik ki számára.²⁶⁶ Kivételt a megosztás e módszere alól például a szélerőművek jelentenek, ahol a megosztás folyamán a tárgyi eszközök könyv szerinti értékét is figyelembe veszik.²⁶⁷ A GewStG egyebekben annak a lehetőségét is megteremti, hogy az érintett települési önkormányzatok az adóalannal a megosztás szabályairól megállapodjanak.²⁶⁸

Érdekességet jelent a megosztás módszerét érintően a GewStG-ben definiált azon rendelkezés is, miszerint ha a megosztás előbb ismertetett általános szabályai alapján az nyilvánvalóan méltánytalan lenne, az adóhatóság egy olyan módszer alapján oszthatja meg a számított adóalapot, amely a ténylegesen fennálló viszonyokat jobban képes követni.²⁶⁹ Erre jelent jó példát a Deutsche Telekom 1996-os esete. A német telefontársaság tekintetében ugyanis – amely minden települési önkormányzat területén felelős volt a telefonhálózatok üzemeltetéséért – egy vegyes módszer – forgalom és munkabérek – alkalmazásával került sor a számított adóalap megosztásra. Ennek oka az volt, hogy a társaság értelemszerűen nem minden településen rendelkezett munkavállalóval és ezért kizárólag a munkabérek alapján tör-

²⁶³ GewStG 28. § (1) bekezdése.

²⁶⁴ LENSKI–STEINBERG 2017. 28. § 3. margószám.

²⁶⁵ GewStG 30. §-a.

²⁶⁶ A GewStG 31. § (1) bekezdése alapján a munkabérek fogalmába – a GewStG 31. § (2)–(5) bekezdésben nevesített kivételekkel – az EStG 19. § (1) bekezdése szerinti nem önálló tevékenységből származó jövedelmek tartoznak.

²⁶⁷ GewStG 29. § (1) bekezdés 1. és 2. pontjai.

²⁶⁸ GewStG 33. § (2) bekezdése.

²⁶⁹ GewStG 33. §-a.

ténő megosztás nyilvánvalóan méltánytalan lett volna az érintett települési önkormányzatokat illetően.²⁷⁰

5.3.3.4. Az adómérték

Az iparüzési adó esetén az adómérték kiemelt jelentősége abban áll, hogy ez alapozza meg a helyi adónak való minősülését.²⁷¹ A települési önkormányzatok által rendeletükben meghatározott százalékos adómértékkel kapcsolatban a GewStG releváns szakaszai két fontos rendelkezést is tartalmaznak. A szövetségi törvény egyrészt konkrétan nevesíti a *diszkrimináció tilalmát*.²⁷² Másrészt meghatározásra került a *minimum adómérték intézménye* is. Ennek mértéke a számított adóalap 200 százaléka, bevezetésének oka pedig – ahogyan azt fentebb egy lábjegyzetben említettem – az adóparadicsomok kialakulásának megakadályozása volt.²⁷³ Természetesen az egyes települési önkormányzatok a minimum adómérték összegénél magasabb értéket is meghatározhatnak az adómértékről szóló rendeletükben.

Az adómértéket érintően érdemes még utalnom arra, hogy a statisztikák alapján megfigyelhető egy tendencia, amely szerint a nagyobb lakosság-számú településeket érintően az adómérték jelentősen magasabb értéket ér el, mint a kisebb lakosság-számú települések esetén.²⁷⁴ Ez alapvetően két okból fakad. Egyrészt a nagyobb, központi települések magasabb pénzügyi szükségletekkel rendelkeznek a feladataik ellátásához, ezért több iparüzési adóbevételt igényelnek. Másrészt e településeknek a jó infrastruktúrájukra tekintettel megvan a lehetőségük arra, hogy az adóalanyok adóelkerülésé-

²⁷⁰ SCHWARTING 2007. 205. margószám.

²⁷¹ Ezt már megjegyeztem az 5.2.1.2.a) alcímben is.

²⁷² A GewStG 16. § (4) bekezdésében definiált diszkriminációtítilalom szerint egy adott település területén az ott iparüzési tevékenységet folytató adóalanyok tekintetében az adómértéknek azonosnak kell lennie.

²⁷³ GewStG 16. § (4) bekezdése.

²⁷⁴ Így például amíg országos összesítésben 2016-ban a nem megyei jogú, 1000–3000 lakos közötti településeken 345%, a 3000–5000 lakos közötti településeken 343% volt az adómérték átlagos értéke, addig az a nem megyei jogú, 100 000 lakost meghaladó települések esetén ennek értéke 468%-ot, a megyei jogú, 500 000 lakos felett rendelkező települések tekintetében 458%-ot ért el. Országosan egyebekben 2016-ban az átlagos iparüzési adó mérték 400% volt. *Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2016* (2017), 39.

nek, illetve a „lábbal való szavazásnak”, azaz a telephely megváltoztatásának, kockázata nélkül magasabb adómértéket alkalmazhassanak.²⁷⁵

5.3.3.5. Az adómentességek

A GewStG 3. §-a külön felsorolásban rendelkezik adómentességek köréről.²⁷⁶ Érdekességet jelent, hogy a GewStG rendelkezésein kívül egyéb jogszabályok is – így például a 2016-os InvStG a befektetési alapok számára – megteremtik az alanyi adómentesség lehetőségét az iparüzési adónem vonatkozásában.²⁷⁷ A GewStG-ben meghatározott adómentességek tekintetében alapvetően az alanyi adómentességek dominálnak, bár azok mellett több tárgyi jellegű mentesség is definiálásra került. Az alanyi adómentességek alapvetően a meghatározott jogi személyeket, vagy jogi személyek csoportjait, érintik.²⁷⁸ A tárgyi adómentesség általában a közérdek számára hasznos célok elérését folytató adóalanyokat illeti meg.²⁷⁹ Különbséget kell azonban tenni a teljes körű, illetve a korlátozott adómentességet érintően.²⁸⁰ A GewStG rendelkezései alapján ugyanis több esetben is addig illeti meg az adóalanyokat az adómentesség, ameddig az adott adómentességre okot adó körülmény tekintetükben fennáll. Amennyiben az adóalanyok már adókötelezettség alá eső tevékenységet folytatnak, adómentesség nem illeti meg őket.

Az adómentességeket érintően érdemes utalnom a GewStG és a Htv. szabályozásának e területen fennálló eltéréseire. Amíg ugyanis bizonyos esetekben az adómentességek köre – például meghatározott jótékony célt végző alapítványok – megegyezik az iparüzési adónemeket szabályozó két törvényben, addig a GewStG-ben meghatározott adóalanyok tekintetében fennálló alanyi adómentesség helyett a Htv. – például a Magyar Nemzeti

²⁷⁵ SCHWARTING 2007. 183. margószám.

²⁷⁶ A jogértelmezés szempontjából itt a GewStDV 12a–13. §-ai is jelentőséggel bírnak.

²⁷⁷ LENSKI–STEINBERG 2017. 3. § 5a. margószám.

²⁷⁸ E körbe tartoznak többek között a 3. § 2. pontja alapján a Német Nemzeti Bank (*Deutsche Bundesbank*), a 3. § 9. pontja szerint meghatározott közjogi, egyházi betegbiztosító, nyugdíjbiztosító, életbiztosító társaságok, valamint a 3. § 13. pontjában meghatározott magániskolák.

²⁷⁹ Ilyennek minősül például a 3. § 6. pontjában meghatározott közösségi, jótékony, egyházi célok kizárólagosan és közvetlenül történő folytatása vagy a 3. § 12. pontjában rögzített, közösségi állattartás folytatása.

²⁸⁰ LENSKI–STEINBERG 2017. 3. § 8. margószám.

Bank vagy az egyházi jogi személyek tekintetében – az adóalanyiság hiányát rögzíti.²⁸¹

Végül megjegyzem, hogy az adómentesség szabályainak alkalmazása körében is számos jogértelmezési probléma merült fel a bírósági gyakorlatban. Így történt ez a BFH előtt azon ügyben is²⁸², amelyben arról kellett dönteni, hogy a művesekezeléshez kapcsolódóan a páciensek gondozását végző dialízisközpontok megfelelnek-e a GewStG-ben nevesített adómentességeknek.²⁸³ A BFH határozatában megállapította, hogy az ilyen intézmények tekintetében nem állt fenn a GewStG 3. § 20. pontjában meghatározott egyik adómentességi ok sem. Az ügyben érintett dialízis központok ugyanis nem minősültek sem a mentességre jogosító, a GewStG 3. § 20.b) pontjában nevesített kórháznak, sem a GewStG 3. § 20.d) pontja szerinti, a gondozásra szoruló személyek átmeneti felvételére szolgáló intézménynek. Az indokolás szerint az intézmények azért nem feleltek meg a kórház fogalmának, mert azok esetén nem állt fenn a teljes körű kórházi ellátás lehetősége, azaz például a gyógyulása.²⁸⁴ A GewStG 3. § 20.d) pontjában meghatározott mentességi ok pedig azért nem illette meg a felperest, mert a dialízis központokban nyújtott ápolási szolgáltatások nem elsődleges szolgáltatások voltak, hanem csupán másodlagosak a művesekezelésekhez kapcsolódó gondozások mellett. Mindezek alapján a BFH elutasította a felperes felülvizsgálati kérelmét.

Az iparüzési adó ismertetését követően a másik helyi adónak minősülő vagyoadóra, az ingatlanadóra vonatkozó legfontosabb szabályokat mutatom be.

²⁸¹ Htv. 3. § (2))–(5) bekezdései.

²⁸² BFH vom 25.1.2017, I R 74/14.

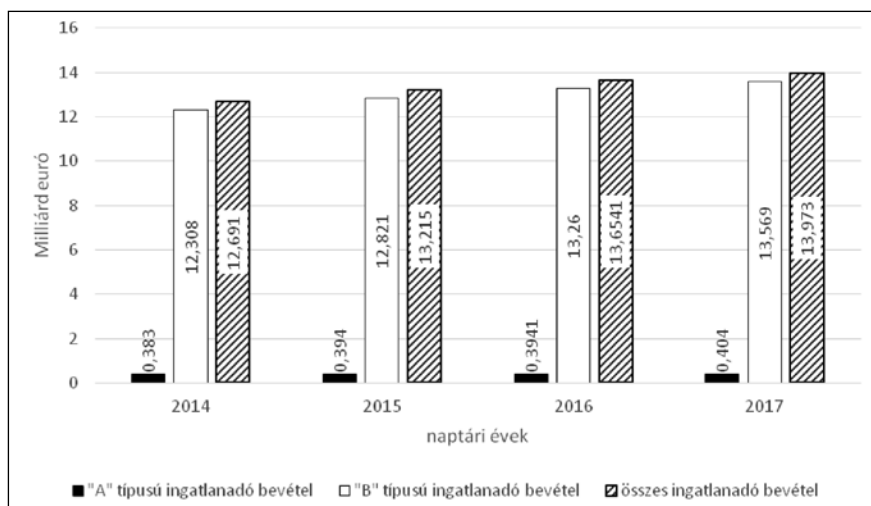
²⁸³ Az ügy tényállása alapján a felperes – amely egy Kft. volt – a jogvitával érintett időszakban (2004–2009) két dialízis központot üzemeltetett, amelyekben betegápolókat foglalkoztatott abból a célból, hogy a művesekezelés alatt álló pácienseket gondozzák. Az adóhatóságok, majd később az elsőfokú bíróság is arra a következtésre jutott, hogy a felperes intézményei tekintetében nem állnak fenn a GewStG 3. § 20. pontjában nevesített adómentességi feltételek. A felperes ezt követően felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő az elsőfokú bíróság határozatával szemben.

²⁸⁴ A kórház fogalmának értelmezése tekintetében a GewStG-beli definíció hiánya miatt a GewStG 3. § 20.b) pontjára és az AO 67. §-ára tekintettel figyelembe vette az 1972-es KHG 2. § (1) bekezdésében, valamint az 1988-as SGB V 107. § (1) bekezdésében rögzített kórház fogalom meghatározásokat.

5.4. Az ingatlanadó (die Grundsteuer)

5.4.1. Az ingatlanadó jelentősége

Az ingatlanadó – amely lényegében a magyar helyi adórendszerrel összehasonlítva a telek- és építményadónak feleltethető meg – a német helyi adók rendszerében az iparüzési adó mellett (mögött) kitüntetett helyet foglal el. Ennek okai több töről fakadnak. Az ingatlanadó egyfelől ugyanis az egyik legradicionalisabb, leghosszabb múltra visszatekintő adónem Németországban.²⁸⁵ Másfelől a bevételi szempontok játszanak szerepet az adónem jelentőségében.²⁸⁶



5. ábra: A német ingatlanadó bevételek alakulása 2014–2017

Forrás: Saját szerkesztés.²⁸⁷

²⁸⁵ Lényegében a középkortól kezdve a 19 század végéig az ingatlanadó volt a legfőbb adónem valamennyi német területen. TIPKE–LANG 2010. 547.

²⁸⁶ Az ingatlanadó hasonló utat járt be a bevételi hatásköri szempontból a másik vagyonadóhoz, az iparüzési adóhoz képest. Az adónemből származó bevételek alakulását azonos módon érintette – a korábbi lábjegyzetben már kifejtettek szerint – Miquel, Erzberger, illetve Popitz reformja.

²⁸⁷ A *Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Jahren 2010–2017*. 2. oldalán található adatok alapján.

Az ingatlanadóból származó bevételek ugyanis az iparüzési adóból származó bevételek után a második legfontosabb helyi adóbevételt jelentik a települési önkormányzatok számára.²⁸⁸ Az 5. ábra alapján megállapítható, hogy az összes ingatlanadóból származó bevétel túlnyomó részét a telkek (*Grundstücke*) adóztatásából származó bevételek teszik ki, amelyet a német szakirodalom a „B” típusú ingatlanadó (*Grundsteuer B*) megnevezéssel illet. A „B” típusú ingatlanadóból származó bevételek mellett az üzletszerű hasznosítás alatt álló mezőgazdasági és erdészeti területek adóztatásából, az ún. „A” típusú ingatlanadóból (*Grundsteuer A*) származó bevételek az összes adóbevétel csak elenyésző részét jelentik.²⁸⁹ Habár arányaiban az összes helyi adóbevételen belül 2016-ban az ingatlanadó annak megközelítőleg csupán 12,8%-át tette ki, abszolút értéken mégis komoly összeget képezett a települési önkormányzatok gazdálkodását érintően, és rendkívül fontos szerepet játszott, és játszik azóta is, az önkormányzati feladatok pénzügyi ellátása körében.²⁹⁰ E pozícióját erősíti az is, hogy az ingatlanadó vagyoni jellegű adó, tehát nincs jelentősen kitéve a gazdasági ciklusok hullámzásának, így egy stabil, folyamatos bevételt jelent a települési önkormányzatok számára. Az ingatlanadó vagyonadó jellegének ismertetését viszont már a következő alcím folyamán teszem meg.

5.4.2. Az ingatlanadó jellemzői

5.4.2.1. Az általános jellemzők

A német ingatlanadó a települési önkormányzatok által évente megállapított²⁹¹, *fakultatívan bevezethető, vagyoni típusú* adónem. Az egyes települési önkormányzatoknak tehát – szemben az iparüzési adóval – *nincs bevezetési kötelezettségük* az ingatlanadót érintően. Az 1973-as GrStG jelenleg

²⁸⁸ E megállapítás megtételekor csak a „klasszikus” helyi adókat vettem figyelembe, a megosztott adókat nem.

²⁸⁹ Az „A” és „B” típusú ingatlanadó elhatárolására az 5.4.3.1. alcímben, az adótárgy ismertetése körében térek ki részletesen.

²⁹⁰ Amennyiben a helyiadó-bevételeket a megosztott adóbevételek nélkül vesszük figyelembe, akkor 2016-ban az ingatlanadóból származó bevétel a helyiadó-bevételek már közel 21%-át tette ki. Az adatok tekintetében lásd: a *Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2016 (2017)*, 9–10.; *Statistisches Jahrbuch 2017 (2017)*, 275.

²⁹¹ GrStG 72. § (1) bekezdése.

hatályos rendelkezései ugyanis mindössze azt írják elő, hogy a települési önkormányzat határoz afelől, hogy a területén fekvő földbirtok (*Grundbesitz*) tekintetében az ingatlanadót bevezeti-e, vagy sem.²⁹² Ezt pedig az egyes települési önkormányzatok az adómértékről szóló rendeletük elfogadásával tudják kifejezésre juttatni.²⁹³

Az ingatlanadó az AO rendelkezései szerint az iparüzési adó mellett a másik *vagyoni típusú adónem*. Az ingatlanadó megalkotására – az iparüzési adóhoz hasonlóan – szintén az ekvivalencia elv szolgált alapul. Az említett elv értelmében a települések az infrastruktúrájuk használatáért cserébe az egyes adóalanyokkal szemben – amelyek a területén lévő földbirtokok használói – adóbevételekre váltak jogosulttá.²⁹⁴ Egyebekben jelenleg az ingatlanadó maradt az egyetlen, annak minden ismérével vitathatatlanul rendelkező, központosan szabályozott vagyoadó.²⁹⁵

Az ingatlanadó jellemzői tekintetében érdemes még utalnom a *másodiklakás-adóval kapcsolatos viszonyára*, illetve az adónemmel felmerült *alkotmányossági aggályokra* is. A második lakásadót érintően ugyanis felmerült a kérdés, hogy alkotmányos volt-e az adónem alkalmazása az ingatlanadó fennállása mellett. A két adónem nem azonos, azonban a gazdasági következménye okán – lényegében azonos adótárgyak adóztatása – hasonlóak. A BVerfG viszont több döntésében is besorolta, elhatárolta az említett adónemeket, és kimondta, hogy a második lakásadó nem minősült olyan adónak, amelyet szövetségi törvény szabályoz, tehát jogszerűen vezethető be a kis helyi adók körében.²⁹⁶ A második lakásadót az 5.5.5. alcímben tárgyalom.

Az elmúlt időszakban az ingatlanadó adóalapja, a becsült érték meghatározása körében komoly alkotmányossági aggályok merültek fel. Ennek kicsúcsosodása a BVerfG 2018. április 10-én meghozott határozata volt.²⁹⁷

²⁹² GrStG 1. § (1) bekezdése.

²⁹³ TROLL–EISELE 2014. 46.

²⁹⁴ TIPKE–LANG 2010. 547.

²⁹⁵ CHRIST–OEBBECKE 2016. 47.

²⁹⁶ BVerfGE 65, 325, és BVerfGE 58, 230. Lásd itt: TROLL–EISELE 2014. 46.

²⁹⁷ A BVerfG 2018. április 10-én 1 BvL 11/14, 1 BvR 889/12, 1 BvR 639/2011, 1 BvL 1/15, 1 BvL 12/14 egyesített ügyekben meghozott határozata (a továbbiakban: Határozat). A döntést és annak indokait az 5.4.3.3.b) alcímben, a becsült érték megállapításának szabályai körében ismertetem részletesen.

5.4.2.2. A releváns jogszabályok

Az ingatlanadóra vonatkozó legjelentősebb szabályok – a GG-ben meghatározottakon felül – a GrStG-ben kaptak helyet. Ebből következően az iparűzési adó mellett az ingatlanadó is szövetségi szinten került kialakításra.²⁹⁸ A központi szabályozás oka azonban az iparűzési adótól eltérő volt. Az ingatlanadó esetén azt ugyanis a szövetségi államban azonosan szabályozott életviszonyok megteremtésének szükségessége indokolta.²⁹⁹ A GrStG határozza meg többek között az adótenyállás valamennyi elemét, az adóalap kiszámításának folyamatát, az adómegosztás releváns szabályait, az adómérték maximum intézményét, illetve az adó megfizetésére vonatkozó lényeges szabályokat is.

A GrStG mellett egy másik szövetségi törvény, az 1934-es BewG is rendkívül fontos szerepet játszik az ingatlanadó tekintetében. A BewG vonatkozó szabályai töltik meg ugyanis tartalommal az adótárgy fogalmát. A sokat vitatott, az adóalapot képező becsült érték meghatározásának szabályait is e törvény fekteti le.

A központi jogalkotási szint mellett – a GG 106. cikk (6) bekezdéséből fakadóan – a települési önkormányzatok is rendelkeznek jogalkotási hatáskörrel, mégpedig az adómérték megállapítását érintően.³⁰⁰ Az egyes települési önkormányzatok, amennyiben élnek az ingatlanadó bevezetésének lehetőségével, arról *rendeletükben* határoznak. Hasonlóan az iparűzési adónemhez, a települési önkormányzatok is kétféle módon, költségvetési vagy önálló rendeletükben szabályozzák az adó mértékét.

5.4.2.3. Az ingatlanadó „igazgatása”

Az ingatlanadót érintő adóigazgatási feladatok megosztásának rendszere lényegében megegyezik az iparűzési adóra vonatkozó, az 5.3.2.3. alcímben már ismertetettekkel. Valamennyi szövetségi tartomány átruházta az ingatlanadót érintő adóigazgatáshoz fűződő jogosultságát a területén fekvő egyes települési önkormányzatokra. Ez azonban – hasonlóan az iparűzési adóra vonatkozó szabályokhoz – nem terjed ki valamennyi, az egyes tartományi

²⁹⁸ A jelenleg hatályos GrStG-t megelőzően már az 1936-os és az 1951-es GrStG is központi szinten szabályozta az adónemet.

²⁹⁹ CHRIST–OEBBECKE 2016. 62.

³⁰⁰ GrStG 25. § (1) bekezdése.

adóhatóságokat illető adóigazgatáshoz kapcsolódó feladatra. Az AO és a BewG rendelkezései szerint ugyanis például a becsült érték meghatározásáról, a számított adóalap megállapításáról, az adóalap megosztásáról való döntés az átruházást követően is a tartományi adóhatóságoknál marad.³⁰¹

Az előző bekezdésben említettek okán a jogorvoslati eljárások is eltérően alakulnak az igazgatási feladatok megosztása mentén. Az adóalap kiindulási pontját jelentő becsült értéket meghatározó döntés (*Einheitswertbescheid*), a számított adóalap megállapításáról szóló határozat (*Grundsteuermessbescheid*) ellen a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező pénzügyi bíróság előtt, az adót megállapító határozattal (*Grundsteuerbescheid*) szemben viszont a közigazgatási bíróságok előtt élhetnek perorvoslattal az érintett adóalanyok. Az iparüzési adóhoz hasonlóan az ingatlanadó esetén is az adóalap megállapítását, az adómentességek körébe való tartozást érintően hozott határozatok képviselik a jogviták túlnyomó többségét.

Az ingatlanadó általános szabályainak áttekintését követően az adónevet az adótényállás egyes elemei alapján mutatom be.

5.4.3. Az ingatlanadó tényállása

5.4.3.1. Az adótárgy: az „A” és „B” típusú ingatlanadó

Az ingatlanadó esetén az adó tárgyát az adott települési önkormányzat területén fekvő *földbirtok* képezi. A GrStG rendelkezései felosztják a földbirtokok körét, és annak értelmében külön-külön földbirtoknak minősülnek az üzletszerű hasznosítás alatt álló mezőgazdasági és erdészeti területek („A” típusú ingatlanadó), valamint a *telkek* („B” típusú ingatlanadó) is.³⁰² Érdekes, hogy 1961/62-ben létezett egy harmadik kategória is, a beépítetlen, de beépíthető telkeké („C” típusú ingatlanadó).³⁰³ Ez azonban mára már a „B” típusú ingatlanadó tárgyai közé került besorolásra. Az adótárgyak fogalmainak értelmezése körében a GrStG alapján a BewG releváns

³⁰¹ Az iparüzési adóhoz hasonlóan lásd itt: AO 1. § (2) bekezdése, 22. §-a, 184–190. §-ai; az ingatlanadóhoz speciálisan lásd itt: BewG: 29. § (2) bekezdése.

³⁰² GrStG 2. § 1. és 2. pontjai.

³⁰³ SCHWARTING 2007. 142. margószám.

szabályai lesznek irányadók.³⁰⁴ Az 5.4.1. alcímben említett kiemelt jelentőségre tekintettel a továbbiakban hangsúlyosabban a „B” típusú ingatlanadóra vonatkozó szabályokkal foglalkozom.

Az „A” típusú ingatlanadó tárgyai körébe tartozik a BewG rendelkezései értelmében minden olyan föld és építmény, amelyek nyereség elérésére irányuló folyamatos használatai a növénytermesztést és az állattenyésztést szolgálják.³⁰⁵

A BewG rendelkezései alapján a „B” típusú ingatlanadó alapja a földből származó vagyonokból (*Grundvermögen*) áll össze és képez meghatározott külön-külön gazdasági egységeket.³⁰⁶ A BewG a telkek két csoportját különíti el, amelyeknek kiemelt jelentősége az adóalap meghatározása tekintetében jelentkezik. Az egyik csoportot a *beépítetlen telkek* (*unbebaute Grundstücke*) jelentik. A telk akkor minősül beépítetlennek, amennyiben nem tartozik az üzletszerű mező- és erdőgazdálkodási vagyonok körébe és a telken nem áll beköltözhető vagy lakhatásra használható épület.³⁰⁷ A BewG rendelkezései szerint egy épület akkor minősül beköltözhetőnek, amennyiben a jövőbeni lakó vagy használó alappal feltételezheti, hogy a lakás vagy a helyiség már beköltözhető és használható.³⁰⁸ Amennyiben egy telken még beépítés zajlik és nincs beköltözhető állapotban az épület, a telk beépítetlennek minősül.³⁰⁹ Ha egy telken álló épületben már hosszabb ideje nincs – például jelentős mértékű lepusztulás következtében – használható helyiség, e telket is beépítetlen telekként kell értékelni.³¹⁰ Az olyan telkek, amelyeken mindössze külső eszközök – medence, terasz – találhatóak, szintén beépítetlennek számítanak.³¹¹

A telkek másik csoportjába a *beépített telkek* (*bebaute Grundstücke*) tartoznak. Beépítettnek minősül egy telk, amennyiben az nem üzletszerű mező- és erdőgazdálkodás alatt álló vagyon, valamint ha azon beköltöz-

³⁰⁴ Az „A” típusú ingatlanadó tárgyának értelmezése esetén a BewG 33. §-a, 48a. §-a, 51a. §-a, a „B” típusú ingatlanadó tárgya tekintetében a BewG 68–70. §-ai irányadók.

³⁰⁵ TROLL–EISELE 2014. 50–51.

³⁰⁶ Így például a BewG 68. § (1) bekezdése szerint a földdel kapcsolatos vagyonok körébe tartozik a föld, a talaj, az épület, és azok tartozékai.

³⁰⁷ BewG 69. § és 72. § (1) bekezdése. Lásd még itt: TROLL–EISELE 2014. 65.

³⁰⁸ BewG 72. § (1) bekezdése.

³⁰⁹ BewG 91. § (1) bekezdése.

³¹⁰ BewG 72. § (3) bekezdése.

³¹¹ TROLL–EISELE 2014. 66.

hető, használható épület található.³¹² Az épület fogalma alá az olyan építmény tartozik, amely az emberek és tárgyak védelmére külső behatásoktól alkalmas módon körülzárt és a földdel – amelyen áll – összekapcsolt.³¹³ Az olyan eszközök, amelyek alkotórészi kapcsolatban vannak a beépített telekkel, annak részét képezik. A mozgatható eszközök, berendezések a BewG rendelkezései értelmében nem esnek az ingatlanadó tárgyi hatálya alá.³¹⁴ A BewG a beépített telek fogalmát az értékelési eljárások alkalmazása szerint hat csoportra osztja fel, amelyek a következők: bérlakások (*Mietwohnungsrundstücke*), üzlethelyiségek (*Geschäftsgrundstücke*), vegyes célt szolgáló építmények (*gemischtgenutzte Grundstücke*), családi házak (*Einfamilienhäuser*), ikerházak (*Zweifamilienhäuser*), egyéb beépített telkek (*sonstige bebaute Grundstücke*). E csoportoknak szintén az értékelés szempontjából van jelentősége, ugyanis azok tekintetében más-más értékelési eljárás alapján kerül meghatározásra a becsült érték.

Az adótárgyra vonatkozó GrStG és BewG rendelkezések alapján látható, hogy a német szabályozás a hazai jogrendszerben külön-külön meghatározott telek- és építményadót egy adónemen belül alakította ki. Ez viszont nem jelenti egyben azt, hogy ne kerülne megkülönböztetésre az említett két adónem az ingatlanadón belül. Amint azt majd az 5.4.3.3. alcímben kifejtem, a beépítetlen és a beépített telkek esetén más-más eljárás alapján kerül meghatározásra a becsült érték, és eltérő szorzószámok lesznek alkalmazandók tekintetükben.

5.4.3.2. Az adóalany

Az ingatlanadó esetén az adó alanya az a személy, akinek az adótárgy a becsült érték megállapításakor betudható.³¹⁵ Az AO 39. § (1) bekezdése értelmében a gazdasági jószág alapvetően a *tulajdonosnak* tudható be. Több tulajdonos esetén csoportos adóalanyiság keletkezik.³¹⁶ A tulajdonos fogalma viszont inkább a gazdasági, mint a jogi fogalmat takarja.³¹⁷ Az AO rendelkezései szerint ugyanis, aki a tulajdonost a szokásos használati időre

³¹² BewG 69. §-a és 74. §-a.

³¹³ TROLL–EISELE 2014. 67.

³¹⁴ TROLL–EISELE 2014. 67.

³¹⁵ GrStG 10. § (1) bekezdése.

³¹⁶ AO. 39. § (2) bekezdés 2. pontja.

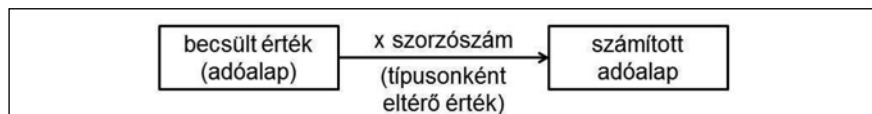
³¹⁷ TIPKE–LANG 2010. 550.

a gazdasági jószágra történő befolyásából ki tudja zárni, azt a jog szerinti tulajdonossal szemben annak kell betudni.³¹⁸ Az adóalanyiság tekintetében egyébként komoly különbség jelentkezik a második lakásadóhoz képest, ahol az adóalanyok köre jóval tágabb.

Az adóalanyiság tekintetében a GrStG 11. §-a is fontos rendelkezéseket tartalmaz. E szakasz értelmében a polgári jog szerinti haszonélvezet (*Nießbrauch*) esetén is a tulajdonos marad az adó alanya, viszont a haszonélvezeti jogviszony alapján a haszonélvező (*Nießbraucher*) felel valójában az adófizetési kötelezettség teljesítéséért.

5.4.3.3. Az adóalap

Az ingatlanadó esetén az adóalap meghatározása – hasonlóan az iparüzési adóhoz – egy komplex folyamat eredménye, amelynek alapvető kereteit a GrStG 13–15. §-ai jelölik ki.



6. ábra: Az adómegállapítás folyamata a német ingatlanadó esetén

Forrás: Saját szerkesztés.

a) A becsült érték kiszámítása

Az adó alapját az ingatlanadó mindkét típusa esetén a *földbirtok becsült értéke* képezi. A becsült érték a BewG szerinti értékmegállapítási időpontban fennálló értéket jelenti. Habár a becsült értéket a BewG rendelkezései alapján minden hatodik évben újra meg kellene határozni³¹⁹, amely az értékmegállapítási időpontot jelentené, erre 1965 óta nem került sor. Ennek következtében a becsült érték – az új tartományokra vonatkozó eltérő rendelkezéseket leszámítva – az 1964. január 1-jei értékviszonyokat tükröző értékmegállapítási időpont alapján kerül megállapításra.³²⁰ Ez viszont

³¹⁸ AO 39. § (2) bekezdés 1. pontja.

³¹⁹ BewG 21. § (1) bekezdése.

³²⁰ Az 1964-ben megállapított értékek 1974. január 1-jén egy 40%-os átalány felárral megemelkedtek. SCHWARTING 2007. 150. margószám.

komoly alkotmányossági aggályt eredményezett, amelyet az 5.4.3.3.b) alcímben részletezek majd.

A BewG értelmében a becsült érték fő szabály szerint a *szokásos forgalmi érték* (*gemeiner Wert*).³²¹ Ez egyebekben jelentős különbséget jelent a magyar szabályozáshoz képest. Hazánk telek- és építményadóira vonatkozó rendelkezései ugyanis lehetővé teszik az adóalap körében a választás lehetőségét az értékalapú és a területalapú adóztatás között. Az adónem alapját ugyanis a telek, építmény korrigált forgalmi értéke helyett – szemben a német rendszerrel – azok m²-ben meghatározott területe, illetve hasznos alapterülete is képezheti.³²²

A becsült érték megállapítása viszont – azok speciális jellegére tekintettel – alapvetően a főszabálytól eltérően alakul az ingatlanok tekintetében. Az üzletszerű hasznosítás alatt álló mező- és erdőgazdálkodási területek esetén a becsült értéket az adóalany szerzési képességét alapul vevő összehasonlító eljárás (*vergleichendes Verfahren*) által megkapott *szerzési érték* (*Ertragswert*) jelenti.³²³

A telkek körében, a *beépítetlen telkek* tekintetében a BewG a becsült érték meghatározására kivételes rendelkezéseket nem tartalmaz, ezért a vonatkozásukban a *szokás forgalmi érték*.

A *beépített telkek* esetén a becsült érték két eljárás alapján kerül megállapításra. Az alkalmazandó eljárást a beépített telek fajtája határozza meg. Az *Ertragwertverfahren* alapján kerül kiszámításra a becsült érték – amely az ún. *telekérték* (*Grundstückswert*) lesz – a bérlakások, az üzlethelyiségek, a vegyes célt szolgáló építmények, a családi házak, valamint az ikerházak körébe tartozó beépített telkek esetén. Az eljárás során – amely az alapvető becsült érték megállapítási eljárásnak számít a beépített ingatlanok esetén – a becsült érték a BewG-ben nevesített *szorzószámoknak* az éves bruttó bérleti díjra (*Jahresrohmiete*) való vetítésével kapható meg.³²⁴ Amennyiben annak a BewG-ben meghatározott feltételei fennállnak, az így kiszámított telekérték még csökkenhet vagy növekedhet.³²⁵ Az egyéb beépített telkek, valamint a BewG 76. § (3) bekezdésében definiált ingatlanok esetén a *Sachwertverfahren* eredményeként kerül meghatározásra a

³²¹ A szokásos forgalmi érték fogalmánál lásd a BewG 9. § (2) bekezdését.

³²² Vö. Htv 21. § a) és 15. § a).

³²³ BewG 36–37. §-ai.

³²⁴ Az éves bruttó bérleti díj fogalmánál lásd a BewG 79. § (1) bekezdését.

³²⁵ BewG 82. § (2) bekezdése.

becsült érték. Ennek folyamán a becsült érték egy értékszám (Wertzahl) a kiindulási értékre (Ausgangswert) való alkalmazásával érhető el.³²⁶ Az értékszám intézményének célja az, hogy használatával a kiindulási érték közelítésre kerüljön a szokásos forgalmi értékhez.³²⁷

Az előbbiektől eltérnek az „új” szövetségi tartományokra vonatkozó értékelési szabályok.³²⁸ Az egykori keletnémet tartományokat érintő speciális rendelkezések oka az, hogy a német egység megfelelő helyreállítása érdekében rájuk átmeneti időtartamra kedvezőbb szabályok vonatkozzanak a „rég” tartományokkal szemben. Ez a szabályozás – tekintettel az eltérő jogi állapotok közötti különbségek kezelésének indokaira – nem ütközött a GG-ben nevesített általános diszkrimináció tilalmába.³²⁹ Mivel a „fordulat” óta közel 30 év telt el, egyes álláspontok szerint az „új” tartományokat érintően is több mint esedékes a földbirtokok értékelésének újraszabályozása.³³⁰ Az említett tartományokat érintő különleges BewG rendelkezések lényege abban ragadható meg, hogy a becsült érték tekintetében az értékmegállapítás időpontja – szemben a „rég” tartományokra vonatkozó 1964. január 1-jei időponttal – 1935. január 1-jei értékviszonyokon alapul.³³¹

b) Alkotmányossági aggályok

A most ismertetett becsült értékkel kapcsolatban viszont a BVerfG 2018. április 10-én meghozta Határozatát, amely rendkívül jelentős.³³² A Határozat rendelkező részének 1. pontjában ugyanis a BVerfG kimondta, hogy a BewG-nek a földdel kapcsolatos vagyonokra vonatkozó becsült érték rendelkezései a „rég” szövetségi tartományokat illetően 2002 óta alkotmány-

³²⁶ BewG 83. §-a.

³²⁷ BewG 90. § (1) bekezdése.

³²⁸ Az „új” szövetségi tartományok körébe a Német Szövetségi Köztársasághoz az 1990-es újraegyesülést követően csatlakozott tartományok tartoznak. Ezek a következők: Brandenburg, Mecklenburg-Elő-Pomeránia, Szász-Anhalt, Szászország, Thüringia.

³²⁹ BFH v. 18.10.2006 II B 11/06; lásd itt: TROLL–EISELE 2014. 50.

³³⁰ TIPKE–LANG 2010. 496–497.

³³¹ Az ingatlanadó tekintetében az „új” tartományokat érintő speciális rendelkezések a BewG 125–132. §-aiban kerültek szabályozásra.

³³² A BVerfG Határozatának alapját három BFH bírói kezdeményezés, illetve két alkotmányjogi panasz képezte. Az egyes bírósági ügyekben valamennyi bírói kezdeményezés arra irányult, hogy a telek becsült értékének megállapítása a GG-ben meghatározott általános diszkriminációtílalom elvébe ütközött-e. Az alkotmányjogi panaszokban a panaszosok azt sérelmezték, hogy tekintetükben a telek becsült értékének megállapítása diszkriminatív volt.

ellenesek, mégpedig a GG 3. § (1) bekezdésében meghatározott általános diszkriminációtíltalom elvébe való ütközés okán.³³³ A BVerfG Határozatában hangsúlyozta, hogy bár az adótárgy, adóalap, adómérték megállapítása során a jogalkotó széles jogalkotási hatáskörrel rendelkezik, azonban csak különleges ok igazolhatja az egyes adótárgyak közötti megkülönböztetést. A GG 3. § (1) bekezdésének rendelkezései ugyanis a BewG értékelési szempontjai tekintetében a gazdasági javak egymáshoz való viszonyában egy reális értékelési rendszer kialakítását követelik meg. Az értékelési eljárásoknak az a célja, hogy az ingatlanok értékét a becsült érték alapján egy meghatározott időállapotban a valódi forgalmi értékhez igazodóan állapítsák meg. A BewG-ben meghatározott 1964. január 1-jei értékmegállapítási időpont viszont nem volt alkalmas erre és értéktorzító eredményre vezetett.³³⁴ A BVerfG nézete szerint ez jelentős és kiterjedt diszkriminatív állapotot eredményezett. Ennek szükségessége igazolható lett volna, azonban a vizsgált indokok – nagy igazgatási költségek, a közigazgatás egyszerűsítése miatti egységesítés, alacsony adóteher – ezt nem támasztották alá. A BVerfG a jogellenes megkülönböztetésre tekintettel akként rendelkezett, hogy a jogalkotónak a „régí” szövetségi államokra vonatkozó becsült értéket illetően legkésőbb 2019. december 31-ig új szabályozást kell megalkotnia. Annyi „könnyítést” viszont adott a jogalkotónak, hogy az elfogadott új szabályozást csak legkésőbb 2024. december 31-ig kell hatályba léptetnie.

A Határozatban foglaltak is rámutatnak arra, hogy az értékalapú vagyonaadóztatás komoly alkotmányossági aggályokat is magában hordoz. Arról nem is beszélve, hogy egy valódi értékalapú vagyonaadó kiszámítható működtetése mind az adóhatóságok, mind az adóalanyok szempontjából komoly költségeket jelent. A jelenleg hatályos német rendszerhez képest

³³³ A BVerfG Határozatában a BewG-nek az üzletszerű hasznosítás alatt álló mező- és erdőgazdálkodás alatt álló területekre, illetve az „új” szövetségi tartományokra vonatkozó becsült értéket érintő rendelkezéseit nem vizsgálta. A BVerfG azért a 2002. évet határozta meg az alkotmányosértő állapot kezdő időpontjaként, mivel addigra érte el azt a szintet a jogtalan diszkrimináció a telkek valódi forgalmi értéke és becsült értéke között, amely az általános megkülönböztetés tilalma szempontjából már nem volt „elviselhető”.

³³⁴ A Határozat indokolásában a BVerfG rámutatott arra is, hogy maga a BewG 21. § (1) bekezdése rendelkezik arról, hogy az értékmegállapítási időpontot a beépített és a beépítetlen telkek esetén hatévente felül kell vizsgálni. Ezt azonban a jogalkotó 1965 óta a mai napig nem végezte el. Az újramegállapítás késedelmével pedig az értéktorzító hatás évről évre nőtt a telkek tényleges forgalmi értéke és a becsült értéke között.

a hazai szabályozás sokkal egyszerűbb és kiszámíthatóbb, ugyanis lehetőséget biztosít a települési önkormányzatok számára a területalapú adóztatáshoz a telek- és építményadó tekintetében. Az ilyen szabályozás esetén viszont felértékelődnek azok a szabályok, amelyek az arányosság biztosítására szolgálnak. Érdekes, hogy a területalapú vagyonadóztatás gondolata a Határozat meghozatala óta több szövetségi tartománynak a BewG újraszabályozásához fűzött véleményében is felmerült.³³⁵

c) A számított adóalap elérése

A becsült érték meghatározását követően a számított adóalap a *szorzószám*nak (*Steuermeßzahl*) a becsült értékre való alkalmazásával érhető el. A szorzószámok a GrStG-ben meghatározott szabályok szerint földbirtok típusonként, illetve azon belül fajtánként külön-külön kerültek meghatározásra.

típusok		kulcsos érték
„A” típusú ingatlanadó		0,006
„B” típusú ingatlanadó	családi házak	38 346,89 euró becsült értékig: 0,0026
		38 346,89 euró becsült értéket meghaladó rész esetén: 0,0035
	ikerházak	0,0031
	minden más telekfajta	0,0035

4. táblázat: A szorzószámok értékének alakulása a GrStG rendelkezései alapján

Forrás: Saját szerkesztés.³³⁶

Végül a számított adóalap meghatározását illetően megemlítendő még a *megosztás* intézménye is. A számított adóalap megosztására – hasonlóan az iparüzési adónemnél már ismertettekhez – abban az esetben kerül sor, amennyiben az adótárgy több települési önkormányzat területére kiterjed. A megosztás mértékének alapját a GrStG szabályai alapján a területi viszonyok megoszlása képezi.³³⁷

³³⁵ E modell felé közeledne a szabad bajor szövetségi állam, illetve Hamburg városállam is. *Urteil aus Karlsruhe – Grundsteuer: Was Sie wissen müssen.*

³³⁶ A GrStG 15. §-ában foglaltak alapján.

³³⁷ GrStG 22. §-a.

5.4.3.4. Az adómérték

A GrStG szabályai szerint az adómérték adókulcs alapján kerül megállapításra. Nagy különbséget jelent viszont az iparűzési adót érintő szabályozáshoz képest, hogy a törvény az ingatlanadó esetén nem ismeri a minimum adómérték intézményét, tehát nem határoz meg kötelező legkisebb adómértéket. Ebből következően a települési önkormányzatok akár 0%-os adókulcsot is elfogadhatnak az adómértéket tartalmazó rendeletükben. Az átlagos adómérték egyebekben 2017-ban országos szinten az „A” típusú ingatlanadó esetén 336%, a „B” típusú ingatlanadó vonatkozásában 470% volt.³³⁸

Szólni kell az adómértéket érintő szabályozás körében az iparűzési adóhoz fűződő ún. „összekapcsolódó előírások”-ról (*Koppelungsvorschriften*), illetve az *adómérték-maximum* (*Höchsthebesätze*) intézményéről is. A GrStG 26. §-ának rendelkezései értelmében ugyanis a tartományi jogalkotás meghatározza, hogy a települési önkormányzatok által az „A” típusú, a „B” típusú ingatlanadó, valamint az iparűzési adó tekintetében alkalmazott adómértékeknek egymással milyen viszonyban kell állniuk, milyen értékű adómértéket nem léphetnek túl, illetve mely esetekben adhatnak a települési önkormányzatok számára a felügyeleti szerveik engedélyükkel azok alól kivételt.

5.4.3.5. Az adómentességek

Az adómentesség esetei a GrStG 3–8. §-aiban kerültek szabályozásra. Szemben az iparűzési adóra vonatkozó GewStG rendelkezésekkel, a GrStG-ben csak tárgyi adómentességek kerültek meghatározásra. A tárgyi adómentességek körét a jogalkotó alapvetően a közérdekű, jótékony célok végzéséhez kötötte. Így például mentesek az adó alól a köztulajdonú földbirtokok, a közvetlenül közcélra vagy jótékony célra használt földbirtokok, az egyházi vagy vallási tevékenységet végző szervezetek tulajdonában álló földbirtokok, valamint az oktatási, nevelési, tudományos célra szolgáló földbirtokok.³³⁹

Az adótárgyakat érintő adómentesség fennállása tekintetében problémák akkor merülnek fel, ha az adóalany az érintett földbirtokon ingatlan-

³³⁸ Az adómérték folyamatosan emelkedik. *Finanzen und Steuern Realsteuervergleich 2017* (2018). 8.

³³⁹ GrStG 3–4. §-ai.

adó-köteles és -mentes tevékenységet is folytat egyidejűleg.³⁴⁰ Amennyiben a földbirtoknak mindössze egy meghatározható részén folyik az adómentességre jogosító tevékenység, akkor csak e terület tekintetében áll fenn az adóalany adómentessége.³⁴¹ Ha az adóalany az érintett földbirtokon adómentességre jogosító, illetve azt nem eredményező tevékenységet is végez, és azok területileg nem határolhatók el, akkor abban az esetben illeti meg őt az adómentesség, amennyiben a tevékenységek közül az adómentes cél a meghatározó.³⁴²

Az adómentesség területén a német szabályozásnak a hazaival történő összevetése során megállapítható, hogy azok egymással hasonlóak. A Htv. rendelkezései tekintetében is dominálnak a tárgyi adómentességek.³⁴³ Lényeges különbség viszont – ahogyan az iparüzési adót érintően is – a magyar és a német rendszer között, hogy a hazai szabályozás több szervet, jogi személyt „kivesz” a Htv. hatálya alól, így vonatkozásukban adókötelezettség nem keletkezhet.³⁴⁴ Ilyen megoldást a GrStG nem ismer.

Az ingatlanadó szabályainak ismertetését követően a helyi adók közül végül a kis helyi adók rendszerét mutatom be.

5.5. A kis helyi adók (die kleinen Gemeindesteuern)

5.5.1. Jelentősek vagy jelentéktelenek?

Az ún. *kis helyi adók* körébe a *helyi fényüzési*, valamint *fogyasztási adók* tartoznak. Az említett adók megítélése azonban nagyon változó több okból is, mivel azok egyfajta „kétarcúság” jellemzőit mutatják.³⁴⁵

Egyfelől a kis helyi adókat gyakran a „bagatelladók” megnevezéssel illetik. Ennek oka az, hogy a kis helyi adók pénzügyi jelentősége az elmúlt időszakban folyamatosan csökkent az összes települési önkormányzatokat

³⁴⁰ Lásd itt: TIPKE–LANG 2010. 549–550.

³⁴¹ GrStG 8. § (1) bekezdése.

³⁴² GrStG 8. § (2) bekezdése.

³⁴³ Érdekesség, hogy a tárgyi adómentességek körét illetően a magyar szabályozás sokkal tágabb, ugyanis a Htv. 3. § (2)–(3) bekezdései értelmében az adómentességet a telek- és építményadó tekintetében az egyes jogosított adóalanyok (alapítvány, egyesület) által a létesítő okiratukban foglalt alap-, illetve főtevékenységéhez köti.

³⁴⁴ Htv. 3. § (5) bekezdése.

³⁴⁵ KASPER 2006. 8. és SCHWARTING 2007. 250. margószám.

megillető adóbevételek körében. Amíg például 1970-ben az adóbevételek közel 6%-át tették ki a kis hely adókból származó bevételek, addig 2016-ban már annak csupán 2,4 százalékát képviselték.³⁴⁶ Az is hozzátartozik azonban a teljes képhez, hogy bár százalékos arányban kifejezve a bagatelladók valóban jelentéktelennek tűnhetnek a többi helyi adóból származó bevételhez képest, viszont abszolút mértéken számítva nem azok. Az egyes kis helyi adókból ugyanis 2016-ban összesen 1 562 000 000 euró bevételük keletkezett a települési önkormányzatoknak.³⁴⁷ Másfelől viszont a helyi fényűzési és fogyasztási adók rendkívül fontos szerepet töltenek be a német helyi adórendszerben, ugyanis azokkal a pénzügyi autonómiájuk kiterjedtebb.

Az elmúlt időszakban a kis helyi adók többször is pénzügyi politikai viták alapkérdésévé váltak. Ez leginkább abban mutatkozott meg, hogy szükséges-e esetleg azoknak a helyi adórendszerből való kivezetése. A jelenleg ismert álláspont alapján a válasz: nem. Habár nem biztosítanak érdemi bevételt az önkormányzatoknak, eltörlésük sem vezetne jóval egyszerűbb adózáshoz Németországban.³⁴⁸

5.5.2. Fő ismérvek és típusok

Egy általános, valamint két speciális fogalmi elem határozza meg azt, hogy mi alapján tartozik egy adónem a helyi fényűzési vagy éppen a fogyasztási adók körébe. Az egyes tartományi helyi bevételekről szóló törvények (*Kommunalabgabengesetzen*; a továbbiakban: KAG) ugyanis alapvetően nem határozzák meg az adótényállások elemeit a kis helyi adók vonatkozásában.³⁴⁹ Ez pedig azt eredményezi, hogy számos, részleteiben eltérő adónem

³⁴⁶ És ez az érték is már jóval magasabb, mint amelyet a kis helyi adók kitétek a 2000-es évek derekán. Akkor mindössze az összes adóbevétel kicsivel több mint 1%-át tették ki. Az összes adóbevétel itt a települési önkormányzatokat megillető megosztott adóbevételekből való részesedés nélkül értendő. Az adatoknál lásd: SCHWARTING 2007. 257. margószám és *Statistisches Jahrbuch 2017* (2017). 275.

³⁴⁷ *Statistisches Jahrbuch 2017* (2017). 275.

³⁴⁸ SCHWARTING 2007 254. margószám.

³⁴⁹ Ismereteim szerint e megállapítás alól kivételt mindössze a Saar-vidéki, a szórakozási adókról szóló törvény (*Vergnügungssteuergesetz von Saarland*) jelent, amelyben a szórakozási adót (*Vergnügungssteuer*) érintően több adótényállási elem is meghatározásra került.

alakult ki a kis helyi adók vonatkozásában.³⁵⁰ Az általános követelményt a *helyi* vonatkozás, a speciálisat pedig a két fő csoport neve, tehát a *fényűzési*, valamint a *fogyasztási* jelleg jelenti. Ezek fogalmát sem a GG, sem pedig szövetségi vagy tartományi törvény nem rendezi. Ezeket a BVerfG, illetve a német Szövetségi Közigazgatási Felsőíróság (*Bundesverwaltungsgericht*) joggyakorlata határozza meg. A három ismerv értelmezése során mindkét említett intézmény a tradicionális német adójogi fogalmakat vette alapul.³⁵¹ A következőkben röviden összefoglalom, hogy mely ismérvek jellemzik az egyes fogalmakat.

A *helyi jelleg* alapján – amellyel a GG 105. cikk (2a) bekezdése alapján mind a *fényűzési*, mind pedig a *fogyasztási* adóknak rendelkezniük kell ahhoz, hogy kis helyi adónak minősülhessenek – a *bagatelladóknak* helyi vonatkozású hatókörrel kell rendelkezniük, és egyben arra is kell korlátozódniuk. A helyi vonatkozású hatókör jelentése eltér a *fényűzési* és a *fogyasztási* adók körében. A *fényűzési* adók esetében az eseménynek, folyamatnak mindig egy adott települési önkormányzat területéhez kell szorosan kapcsolódnia.³⁵² A *fogyasztási* adók esetén pedig a helyi érintettség akkor valósul meg, ha az adókötelezettséggel terhelt fogyasztás az önkormányzat területén történik.³⁵³

Egy adónem *fogyasztási jellegű*, ha az a meghatározott, állandó szükségletekre szolgáló helyettesíthető javak vagy rövid *fogyasztási* határidejű cikkek elfogyasztását terheli.³⁵⁴ E fogalom meghatározásból következően nem csupán a nagy értékű, hanem a mindennapi fogyasztásra használt javak is a helyi *fogyasztási* adók körébe tartozhatnak. Kivételt mindössze az alapvető életszükségletek fedezésére szolgáló javak képeznek.³⁵⁵

A *fényűzési adók* jellemzője, hogy bár az is a fogyasztáshoz kapcsolódik, viszont nem a fogyasztható jószág elfogyasztásához, hanem a tényleges vagy jogi helyzetnek a – a pénzügyi eszköz felhasználásával történt –

³⁵⁰ Erre a veszélyre már Kecő Gábor felhívta a figyelmet az 1.1. alcímben a nyílt listás módszer alkalmazását érintően.

³⁵¹ KASPER 2006. 183. és CHRIST–OEBBECKE 2016. 91.

³⁵² Így például az ebadó mindig egy adott település meghatározott háztartásához vagy gazdasági üzeméhez kapcsolódik. Az, hogy az eb az ebtartóval éppen melyik településen tartózkodik ideiglenesen, nem játszik szerepet az adókötelezettség keletkezése szempontjából. CHRIST–OEBBECKE 2016. 97.

³⁵³ CHRIST–OEBBECKE 2016. 97.

³⁵⁴ BVerfGE 98, 106 (123).

³⁵⁵ CHRIST–OEBBECKE 2016. 96.

fenntartásához kapcsolódik.³⁵⁶ A fényűzési adók tekintetében nem bír jelentőséggel az adóalanyok személyes vagyoni viszonya, illetve a fogyasztás célja sem.³⁵⁷ Ebből következően megállapítható, hogy a fényűzési adók a vagyonadók ismérveivel is rendelkeznek. A fényűzési adók egyebekben megnevezésükkel szemben nem csupán luxuskiadásokat terhelhetnek. Azok ugyanis kapcsolódhatnak az „átlagpolgárok” általános életvezetéséhez is.³⁵⁸ Kivételt az adó tárgya alól – a fogyasztási adókhoz hasonlóan – csupán az alapvető életszükségletek kielégítésére szolgáló javak jelentenek.

Az elmúlt idők során a német rendszerben számos kis helyi adó került be-, illetve kivezetésre. A jogi dogmatika ezért azok rendszerezésére felállított egyfajta *kronologikus csoportosítást*. A tradicionális, első generációs fényűzési adók csoportjába többek között az ebadó, a szórakozási adó, vadászati adó (*Jagdsteuer*), a fogyasztási adók csoportjába pedig az italadó (*Getränkesteuer*) tartozik. A második generációs adók – amelyek az 1970-es évek elején jelentek meg – körét például a második lakásadó (fényűzési adó), valamint a csomagolási adó (*Verpackungssteuer*; fogyasztási adó) alkotják.³⁵⁹

5.5.3. Jogalkotási hatáskörök alakulása

A GG rendelkezései szerint a helyi fényűzési és fogyasztási adókra vonatkozó jogalkotásra a szövetségi tartományok jogosultak.³⁶⁰ Az GG-ben tehát nem került rögzítésre, hogy ezen adók tekintetében a települési önkormányzatok jogalkotási hatáskörökkel bírnának. Ennek ellenére e hatáskörüket a szövetségi tartományok alapvetően átruházzák a települési önkormányzatok (önkormányzati közösségek) részére.³⁶¹ Ennek magyarázata az, hogy a települési önkormányzatoknak a GG-ben foglaltak szerint feladataik ellátá-

³⁵⁶ BVerfGE 16,64, 74; lásd még itt: SCHWARZ 2010.1325.

³⁵⁷ CHRIST–OEBBECKE 2016. 92–93.

³⁵⁸ Erre jó példaként szolgál az ebadó, az idegenforgalmi adó (Übernachtsteuer, Bettensteuer) vagy akár az egyes szórakozási adók.

³⁵⁹ A csoportosításhoz KASPER 2006. 9. oldalán foglaltakat vettem alapul.

³⁶⁰ Erre már utaltam az 5.2.1.2.a) alcímben.

³⁶¹ Az adómegállapítási jog a települési önkormányzatok mellett általában az önkormányzati közösségeket, így például a megyei önkormányzatokat (*Kreisen*) is megilleti. Ez alól Brandenburg jelent kivételt, ahol az önkormányzati közösségeket nem illeti meg az adómegállapítási jog. A jelen alfejezetben, amikor a települési önkormányzatok adó-

sának megfelelő pénzügyi fedezettel kell rendelkezniük, és ez elsődlegesen – a GG rendelkezéseiből fakadóan – a tartományokat terheli. Praktikusabb, hogy a települési önkormányzatok gyakorolják közvetlenül az adóztatás hatáskörét a feladataik ellátásához szükséges források biztosítása érdekében, mintha a tartományok adóztatnának az önkormányzatok érdekében. Ezért a tartományok átengedik az adómegállapítást az önkormányzatoknak.³⁶²

szövetségi tartományok	tartományi alkotmány (Verfassung) rendelkezése a települési önkormányzatok (önkormányzati közösségek) számára a saját adóforrás biztosítására	a kis helyi adókra vonatkozó adómegállapítási jog garantálása az egyes KAG-okban a települési önkormányzatok (önkormányzati közösségek) számára
Alsó-Szászország	58. cikk	3. § (1) bekezdés (NdsKAG)
Baden-Württemberg	73. cikk (2) bekezdés	9. § (1) bekezdés (BWKAG)
Bajorország	83. cikk (2) bekezdés	3. cikk (1) bekezdés (BayKAG)
Brandenburg	99. cikk	3. § (1) bekezdés (BbgKAG)
Észak-Rajna-Vesztfália	79. cikk	3. § (1) bekezdés (NRWKAG)
Hessen	137. cikk (5) bekezdés	7. § (1) bekezdés (HKAG)
Mecklenburg-Elő-Pomeránia	73. cikk (1) bekezdés	3. § (1) bekezdés (M-VKAG)
Rajna-vidék-Pfalz	49. cikk (6) bekezdés	5. § (2) bekezdés (RhPfKAG)
Saar-vidék	119. cikk (1) bekezdés	3. § (1) bekezdés (SaarlKAG)
Szászország	87. cikk (2) bekezdés	7. § (2) bekezdés (SächsKAG)
Szász-Anhalt	88. cikk (3) bekezdés	3. § (1) bekezdés (LSA-KAG)
Schleswig-Holstein	56. cikk	3. § (1) bekezdés (SchlHKAG)
Tübingia	93. cikk (2) bekezdés	5. § (1) bekezdés (TKAG)

5. táblázat: A települési önkormányzatok (önkormányzati közösségek) kis helyi adókat érintő adómegállapítási jogának alapjai Németországban

Forrás: Saját szerkesztés.³⁶³

megállapítási jogáról, illetve annak korlátozásáról írok, és attól eltérően mást nem emelek ki, a települési önkormányzatok alatt az önkormányzati közösségeket is értem.

³⁶² CHRIST–OEBBECKE 2016, 86–87.

³⁶³ A táblázat a SCHWARTING 2007. 12. ábra figyelembevételével készült. A hivatkozott normák tartalmi lényegében azonosak egymással. Az egyes tartományi KAG-ok egyebekben lehetővé teszik a települési önkormányzatok (önkormányzati közösségek) számára a díjak, hozzájárulások bevezetését is a kis helyi adók megállapításán felül. A tartomá-

Az 5. táblázat jól szemlélteti, hogy minden egyes szövetségi tartomány a saját alkotmányában teremti meg a települési önkormányzatai számára a feladataik ellátásának finanszírozásához szükséges bevételezési hatásköröket. Ezt követően pedig az egyes tartományok KAG-jai konkretizálják a tartományok területén lévő települési önkormányzatok számára a kis helyi adókra vonatkozó adómegállapítási jogot.

Ennek megfelelően a kis helyi adókra vonatkozó jogalkotási kereteket a tartományok által elfogadott KAG-ok jelölik ki. Minden egyes tartományi KAG az általános rendelkezései részében fekteti le, hogy a települési önkormányzatok (települési közösségek) az egyes bagatelladókat *rendeletekben (Satzungen)* vezethetik be. Az egyes rendeleteket a települési önkormányzatok képviselőtestülete fogadja el.³⁶⁴ A kis helyi adókról szóló rendeletben meg kell határozni az adótényállás elemeit, így az adótárgyat, az érintett adóalanyok körét, az adóalapot, az adómértéket, valamint a lehetséges adókönyvitések eseteit, továbbá az adókötelezettség keletkezésének és esedékességének időpontját is.³⁶⁵

Az adómegállapítási jog tartalmát érintően végül megjegyzendő, hogy annak a szövetségi tartományok részéről a települési önkormányzatoknak való átengedése nem jelent korlátlan adómegállapítási jogot. Az ugyanis számos tartomány esetén meghatározott tilalmakkal, illetve előírásokkal terheltlen illeti meg a települési önkormányzatokat. Az alapvető jogalkotási szabályok vizsgálatát követően ezért érdemes áttekinteni azt, hogy a helyi fényüzési és fogyasztási adók bevezetése milyen módszer alapján történik Németországban, illetve pontosan milyen korlátjai vannak a kis helyi adókra vonatkozó adómegállapítási jognak. Ezek ugyanis azoknak – amellet egyben, hogy akadályai – legfőbb jellemzőit fogják adni.

5.5.4. Az adómegállapítás hatáskörének jellemzői

A kis helyi adók adómegállapítási hatáskörének szabályozása alapvetően – a GG 105. cikk (2a) bekezdése értelmében – *nyílt listás módszer* alapján történik, meghatározott korlátokkal. A hatályos tartományi szabályozások

nyok körében kihagytam az egyes városállamokat (Berlin, Hamburg, Bréma) a vizsgálat köréből, azoknak különösen speciális jellegére tekintettel.

³⁶⁴ KASPER 2006. 190.

³⁶⁵ Vö. BayKAG 2. cikk (1) bekezdése, HKAG 2. §-a, BbgKAG 2. § (1) bekezdése.

közül egyedül Hessen az a tartomány, ahol nincs semmilyen korlátozás a kis helyi adókat érintő adómegállapítási hatáskörök tekintetében. Ezzel szemben Bajorország az a szövetségi tartomány, ahol a települési önkormányzatok adómegállapítási joga a legszűkebb.³⁶⁶ A német kis helyi adómegállapítási rendszer érintő korlátozásokat összesen négy különböző csoportba sorolható.³⁶⁷

1. Az első korlátot az *adóazonosság/kettős adóztatás tilalma* jelenti. A többi korlátozással szemben – amelyek az egyes szövetségi tartományok KAG-jaiban kerültek meghatározásra – e tilalom a GG-ben került definiálásra. Speciális helyzetét erősíti az is, hogy ez a nyílt listás módszerek alapvető jellemzőjét is képezi.

2. A tartományi KAG-okban meghatározott adónemre vonatkozó *adómegállapítási kötelezettség* esetén az érintett önkormányzatoknak be kell vezetniük az adót. Erre jó példát jelent az ebadó.³⁶⁸ Az adómegállapítási kötelezettséggel egyébként a kis helyi adók megállapítási szabályai körében megjelenik a zárt listás módszer jellemzője is. A második korlát ellentett párját az *adómegállapítási jog kizárása* képezi. Ebben kizárt egyes adók bevezetése. Ilyen adónem több szövetségi tartományt illetően is a vadászati adó vagy az italadó.³⁶⁹

3. Szintén korlátozást jelent a kis helyi adók megállapítása tekintetében az *engedélyeztetési kötelezettség*. Az egyes települési önkormányzatok e korlátozás esetén a korábban még be nem vezetett bagatelladót csak meghatározott engedély megszerzését követően vezethetik be.³⁷⁰ Számos esetben

³⁶⁶ A BayKAG 3. cikk (3) bekezdése alapján többek között például sem az italadó, sem a vadászati adó, sem a fagyaltadó (*Speiseeissteuer*) nem vezethető be. Lásd itt: SCHWARTING 2007. 253. margószám.

³⁶⁷ A korlátok rendszerezése körében nagymértékben támaszkodtam a CHRIST–OEBBECKE 2016. 85–90. található megállapításokra. A következőkben felsorolásra kerülő korlátozon kívül természetesen alapvető alkotmányossági kritériumoknak, anyagi jogi követelményeknek is meg kell felelniük a bevezetett kis helyi adóknak. Ezek körébe, amelyeket a GG nevesít, többek között a visszaható hatályú jogalkotás tilalma (*Rückwirkungsverbot*), a diszkrimináció tilalma (*azonos terhelés követelménye-Belastungsgleichheit*) vagy az adómérték konfiskáló jellegének tilalma (*Erdrosselungsverbot*) tartozik.

³⁶⁸ Lásd itt: BWKAG 9. § (3) bekezdése, SaarLKAG 3. § (3) bekezdése.

³⁶⁹ A vadászati adóra vonatkozóan lásd: BayKAG 3. cikk (3) bekezdése, NRWKAG 3. § (1) bekezdése; az italadót érintően lásd: BayKAG 3. cikk (3) bekezdése, NdsKAG 3. § (3) bekezdése.

³⁷⁰ Bajorországban a BayKAG 2. cikk (3) bekezdése szerint az engedély megadására a felügyeletért felelős hatóság (*Rechtsaufsichtsbehörde* – tartományi hivatal) jogosult. Ezzel

a tartományi KAG-ok az ott megnevezett közigazgatási szerv engedélyének megadásához az adott szövetségi tartományi minisztérium hozzájárulását is előírják kritériumként.³⁷¹ Az engedély megadására hatáskörrel rendelkező közigazgatási szerv alapvetően csak abban az esetben tagadhatja meg az engedély megadását az új kis helyi adó bevezetésére, amennyiben annak bevezetése magasabb jogszabályban foglaltaknak ellentmondana vagy a közérdek, és így különösen az állam nemzetgazdasági vagy adóügyi érdekeinek, sérelmét eredményezné.³⁷²

4. Végül meghatározott szövetségi tartományokban akadályt jelent a települési önkormányzatok adómegállapítási jogát érintően *a kis helyi adók szubszidiaritása* más bevételekkel szemben.³⁷³ E korlátozás esetén ugyanis amennyiben az egyes települési önkormányzatok kiadásai más bevételekkel – így különösen illetékekkel és hozzájárulásokkal – fedezhetők, az érintett települési önkormányzatok nem vezethetnek be helyi fényűzési és fogyasztási adókat.³⁷⁴ A szubszidiaritás elvének alkalmazása alól viszont az

szemben Brandenburgban a BbgKAG 2. § (2) bekezdése, Mecklenburg-Elő-Pomerániában pedig az M-VKAG 3. § (2) bekezdése alapján a belügyminisztérium engedélye szükséges a tartományban az addig még nem alkalmazott bagatelladó bevezetéséhez.

³⁷¹ Az egyetértési jog Bajországbán a BayKAG 2. cikk (2) bekezdése alapján a belügyért és integrációért felelős minisztériumot, Brandenburgban a BbgKAG 2. § (2) bekezdése, Mecklenburg-Elő-Pomerániában az M-VKAG 3. § (2) bekezdése értelmében a pénzügyminisztériumot illeti meg.

³⁷² Lásd itt: BayKAG 2. cikk (3) bekezdése és CHRIST–OEBBECKE 2016. 88.

³⁷³ Ennek oka az, hogy a jogalkotó az egyénektől a közintézmények és közléstézmények költségeit, amelyek egészben vagy túlnyomóan az ő előnyükre történt felhasználás során merültek fel, az ekvivalencia elmélet alapján inkább a szolgáltatás–ellenszolgáltatás elve mentén, adók helyett illetékekkel és díjjellegű bevételekkel kívánja fedezni. CHRIST–OEBBECKE 2016, 89.

³⁷⁴ Az egyes szövetségi tartományok KAG-jai lényegében azonos szöveggel, az illetékek és díjak nevesítésével határozzák meg a kis helyi adók szubszidiaritását. Erre találunk példát többek között az NRWKAG-ban, az NdsKAG-ban, a SaarlKAG-ban, valamint a BbgKAG-ban is. Arra viszont szükséges utalnom, hogy a „más bevételek” fogalomba a hitelfelvétel nem tartozik bele. Az ugyanis azt eredményezné, hogy a települési önkormányzatok lényegében arra lennének rákényszerítve, hogy a feladataik ellátásához szükséges bevételeik megteremtése során eladósodjanak. Ez viszont nem egyeztethető össze sem a GG 28. cikk (2) bekezdésben foglaltakkal, sem pedig az egyes tartományi alkotmányok által a saját KAG-jaikban meghatározott adómegállapítási autonómiájukkal. CHRIST–OEBBECKE 2016. 89.

érintett szövetségi tartományokban az ebadó, illetve túlnyomó többségükben a szórakozási adó bevezetése is kivételt jelent.³⁷⁵

A bagatelladók jellemzőinek definiálását követően területi okokból egy kisadót mutatok be.³⁷⁶

5.5.5. A második lakásadó

A második lakásadó különlegességét az adja, hogy e fényűzési adót nevezhetjük bevételi szempontból talán a *legsikeresebb kis helyi adónak*. Az adónem eredetileg tipikusan az üdülőtelepeken került bevezetésre.³⁷⁷ Az adó bevezetésének jogpolitikai céljai közé tartozott – a pénzügyi szempontok mellett – az, hogy az adóval a második lakástulajdon szerzését visszaszorítsák, amellyel a helyi lakosok számára bővíthet a lakáskínálat.³⁷⁸ Szintén az adónem speciális helyzetét tükrözi az, hogy 2005. augusztus 1. óta ismét valamennyi szövetségi tartományban lehetséges – bizonyos tartományokban (például Bajorországban) viszont korlátokkal – a települési önkormányzatok számára a második lakásadó bevezetése, alkalmazási kötelezettség nélkül.³⁷⁹

A második lakásadó esetén az *adótárgy* az adott településen fekvő második lakás birtoklása, amelyet legalább időnként lakhatásra használnak. Az *adó alanya* az, aki a második lakást birtokolja. A második lakás birtokos fogalmának körében az a lényeges elem, hogy az említett személy számára meghatározott ideig jogszerűen saját használatra rendelkezésére álljon a második lakás. Ennek következtében az adó alanya lehet akár a második lakás tulajdonosa, bérbevevője, egyéb használati joggal rendelkező személy

³⁷⁵ Így például a Saar-vidéken az ebadó, Brandenburgban, Alsó-Szászországban, valamint Észak-Rajna-Vesztfáliában az ebadó és a szórakozási adó jelent kivételt a szubszidiaritás elvének alkalmazása alól.

³⁷⁶ Az egyes adónemek ismertetését a valamennyi szövetségi tartományban alkalmazott általános jellemzők alapján végeztem el. A tárgyalat adónemek bemutatása során nagymértékben támaszkodtam a SCHWARTING 2007. 260–265. margószámában, a KASPER 2006. 247–269., valamint a CHRIST–OEBBECKE 2016. 108–116., 132–140. foglaltakra.

³⁷⁷ SCHWARTING 2007. 264. margószám.

³⁷⁸ KASPER, 2006. 249.

³⁷⁹ 1988 és 2005 között Bajorországban a második lakásadó tekintetében a bajor KAG-ban ideiglenesen adómegállapítási tilalom állt fenn. KASPER 2006. 248.

is.³⁸⁰ Mivel jogi személy ténylegesen használni nem tudja a második lakást, ezért nem is válhat az adó alanyává.³⁸¹

Az *adóalap*ot bérleti jogviszony esetén az éves nettó bérleti díj (*Kaltmiete*) képezi, saját tulajdonú használat esetén pedig az az összeg jelenti, amelyért a második lakás az érintett települési önkormányzat területén általában bérbe adható.³⁸² Az *adó mértéke* az adóalap után százalékos adókulccsal kerül kiszámításra.³⁸³

Az *adókönnyítések* körét többnyire szociális célok eredményezik. Szociális okot jelent például a lakásnak a gyógyászati, betegápolási feladatok ellátására való használata, valamint meghatározott személyek (jövedelemmel nem rendelkező egyetemisták, katonák közösségi szálláson) lakhatásának adómentes, kedvezményes elősegítése.³⁸⁴

³⁸⁰ Lásd például: Magdeburg Tartományi Főváros második lakásadóról szóló rendeletének 2. § (1) bekezdése.

³⁸¹ CHRIST–OEBBECKE 2016. 110.

³⁸² Az adóalaphoz a rezsi és más mellékköltségek nem tartoznak hozzá. Ezt tükrözi a Magdeburg Tartományi Főváros második lakásadóról szóló rendeletének 7. §-a, illetve Dortmund Város másodiklakás-adóbevezetéséről szóló rendeletének 4. §-a is.

³⁸³ Így például Koblenz Város második lakásadóról szóló rendeletének 6. §-a szerint az adó mértéke az adóalap 10 százaléka, Lipcse Város második lakásadóról szóló rendeletének 6. §-a értelmében pedig 16 százaléka.

³⁸⁴ Lásd pl. Stuttgart Tartományi Főváros második lakásadó bevezetéséről szóló rendeletének 3. §-a, Hannover Tartományi Főváros második lakásadó bevezetéséről szóló rendeletének 3. §-a.

6. A helyi adórendszer Angliában

6.1. A hatályos szabályozás előzményei

1990. április 1-jéig két helyi adó volt hatályban Angliában. Az egyik a háztartási (domestic), a másik a vállalkozási (non-domestic vagy business) célokat szolgáló ingatlantulajdont terhelte vagyoadóként. Előbbi elnevezése domestic rate, utóbbié non-domestic rate volt évszázados hagyományok alapján. Eredetüket ugyanis a 16–17. századi angol szegényügyi törvényekig lehet visszavezetni. Az angol köznyelvbe bele is ivódott az a kifejezés, hogy „rates and taxes”, ami tartalmilag úgy fordítandó, hogy „helyi és központi adók”, amennyiben a fenti időpont előtti hatályos jog rendelkezéseit megvizsgáljuk.³⁸⁵

1990. április 1-jén lépett hatályba a helyi önkormányzatok finanszírozását is alapjaiban átalakító reformcsomag, amely a Thatcher-féle politika részét képezte. A non-domestic rate innentől kezdve már nem helyi adó, hanem egy költségvetési támogatás finanszírozási forrása, amelyet az elmúlt években fele részben megosztott központi adóvá alakítottak át.³⁸⁶ Figyelemmel arra, hogy továbbra is – immáron NBR néven – a helyi vállalkozási tevékenységet terheli, a 6.3. alpontban kitérek rá. Ez a közteher ugyanis szorosan kapcsolódik a kötet vizsgálati köréhez.

A domestic rate-et hatályon kívül helyezték a finanszírozási reform során. Ennek magyarázatát a *Paying for Local Government: Green Paper 1986* című kormányzati kiadványban olvashatjuk. A konzervatívok lényegében azt nem tudták elfogadni, hogy nagyon kevés választó fizetett helyi adót, miközben szerintük majdnem mindenki egyformán részesült a helyi önkormányzatok által nyújtott közszolgáltatásokban. Hangsúlyozták, hogy a helyi közösségi létnek ára van. Ezt az újonnan bevezetett helyi adó elnevezésével kiválóan ki is fejezték: community charge, közösségi díj. Az új

³⁸⁵ MIDWINTER – MAIR 1987. 22–35.

³⁸⁶ KECSŐ 2016a. 283–285.

helyi adótól azt várták továbbá, hogy a helyi gazdálkodás elszámoltathatóságát növelje. Ha az emberek érzik a helyi közteher súlyát, jobban számonkérlik, hogy mire, mennyit és hogyan költ a helyi önkormányzat.³⁸⁷

A community charge – ragadványnevéen poll tax – jogforrása a Local Government Finance Act 1988 1–40. § szakaszai voltak. Ez a helyi adó egy fejadó volt. A felnőttek túlnyomó többségének adót kellett fizetniük, mégpedig függetlenül attól, hogy mekkora jövedelemmel és vagyonnal rendelkeztek. Angliai bevezetésének évében az adó átlagos összege fejenként 363 GBP volt, ami kb. 800 GBP-nek felelt volna meg a 2010-es árakon.³⁸⁸ Kerekítve 300 ezer forintról volt tehát szó. A társadalom ezt egész egyszerűen nem tudta elfogadni. Igazságtalannak tartották, hogy a legszegényebbek ugyanannyi helyi adót fizessenek, mint a leggazdagabbak.³⁸⁹ A community charge-ot úgy tartják számon, mint minden idők egyik legnagyobb pénzügyi politikai tévedését. Ennek tudják be Thatcher bukását és a Munkáspárt felemelkedését.³⁹⁰ Thatcherrel együtt a community charge is leköszönt egy tüntetésekkel és zavargásokkal teli rövid időszak után. 1993. április 1-jén pedig már hatályba is lépett az új, egyetlen helyi adó Angliában.

6.2. Az angol helyi adó (council tax)

A tanácsi adó adótani jellemzői alapján vegyes képet mutat. Alapvetően egy vagyoadó, amelynek tényállása több rendelkezés útján is kifejezésre juttatja az adóalanyok életkörülményeit, mint például azt, hogy egyedül élnek-e, tanulmányokat folytatnak-e vagy van-e másik lakásuk. Mindez abból következik, hogy a jogalkotó vissza szeretett volna térni az 1990 előtti gyökerekhez, azaz a magánszemélyek ingatlantulajdonának az adóztatásához, ám egyúttal egy szociális viszonyokra érzékenyebb adót akart bevezetni a community charge kudarcából okulva. Az öszvér megoldás az lett, hogy a fizetendő adó összegének a meghatározásakor a lakás értékéből indul ki a szabályozás, de már itt is nyolc sávot alkalmaz a progresszió biz-

³⁸⁷ Paying for Local Government: Green Paper 1986 <http://hansard.millbanksystems.com/lords/1986/jan/28/paying-for-local-government-green-paper> (A letöltés ideje: 2018. 10. 23.)

³⁸⁸ WILSON – GAME 2011. 232–236.

³⁸⁹ BURNS 1992. 10.

³⁹⁰ GIBSON 1990. 255–259.

tosítása érdekében, és személyi körülmények alapján könnyítéseket nyújt. Így a fizetendő adó összege egyfelől tárgyi, másfelől alanyi körülményektől függ. Azt azonban hangsúlyozzák az irodalomban, hogy a tanácsai adó ennek ellenére sem igazodik az adóalanyok jövedelmi helyzetéhez.³⁹¹

A tanácsai adót a Local Government Finance Act 1992 1–69. § szakaszai vezették be Angliában. Az elmúlt két évtizedben számos alkalommal módosították a hatályos szabályozást. Az alábbiakban az adótényállás elemeit mutatom be nagy vonalakban azt követően, hogy az alábbi táblázat szemlélteti a tanácsai adó súlyát az angol önkormányzatok finanszírozásában.

Költségvetési év	2013–2014	2014–2015	2015–2016	2016–2017
Arányszám	14,83%	14,42%	15,1%	16,00%

6. táblázat: A tanácsai adó aránya az összes önkormányzati bevételen belül Angliában

Forrás: Saját szerkesztés.³⁹²

A tanácsai adó tárgya a lakás (dwelling). A lakás fogalmát más törvényekre való utalással határozza meg a Local Government Finance Act 1992.³⁹³ Leegyszerűsítve, a lakás egy olyan örökíthető ingatlan, amely a magánszemély lakóhelyeként szolgál, és nem szerepel a non-domestic rate adótárgyairól vezetett listában és a Local Government Finance Act 1988 sem mentesíti az adó alól.³⁹⁴

Az adó alanyát sortartó felsorolásban szabályozza a törvény. A lényegyet kiemelve elsődleges adóalany az a személy, aki a lakásban él és erre határozatlan időre szóló korlátlan dologi joga van. Másodlagos adóalany az, aki a lakásban él és erre határozott időre szóló joga van, ami nem rendelkezhető alá más hasonló jogának. Harmadlagos adóalany az, aki a lakásban él bérllőként és ezt a jogát jogszabály biztosítja vagy önkormányzati lakás örökbérllője (secure tenancy). Negyedleges adóalany az, aki a lakásban él és egyszerű szerződés alapján bérli azt. Ötödleges adóalany az, aki a lakásban él. Hatodlagos adóalany az, aki a lakás tulajdonosa.³⁹⁵ Megjegyzendő,

³⁹¹ WILSON – GAME 2011. 222.

³⁹² A Ministry of Housing, Communities and Local Government 2018. 7. alapján.

³⁹³ Local Government Finance Act 1992 3–4. §.

³⁹⁴ Vö. General Rate Act 1967, 115. § (1); Local Government Finance Act 1988 Part 3 Sec 51. és Schedule 5.

³⁹⁵ Local Government Finance Act 1992 6. § (2).

hogy amennyiben a tulajdonos a saját lakásában él, akkor az elsődleges adóalanyiság feltételét kimeríti. Lényeges, hogy adóalany definíció szerint kizárólag az a természetes személy lehet, aki a 18. életévét betöltötte.³⁹⁶ Tehát az előbbi korhatár az adóalanyiság egyik feltétele. A fiatalabbak nem mentesek az adó alól, hanem nem minősülnek adóalanyoknak.

Az adó alapja az az érték, amennyiért 1991. április 1-jén értékesíteni lehetett volna a lakást a szabadpiacon. A Valuation Office Agency³⁹⁷ (a továbbiakban: VOA) feladata volt, hogy felértékelje az összes lakást meghatározott vélelmeket alkalmazva és egy jegyzékbe foglalja az eredményt, amelyre a helyi önkormányzatok támaszkodnak az adókiadás során.³⁹⁸ Ez a szabály számos kérdést felvet, mégsem változtatták meg az elmúlt két évtizedben, jóllehet többször tervbe vették az újraértékelést. 1991. április 1-jén még csak ki sem hirdették a tanácsi adó tényállását tartalmazó 1992-es törvényt; hatályba pedig 1993. április 1-jén lépett. Az adóalanyok és a helyi önkormányzatok több mint 25 éve tisztában vannak az adó alapjául szolgáló összeggel. Azt nem befolyásolják a piaci ingadozások. Az újraértékelésre pedig nem kell költeni. Az alapvető probléma azonban az, hogy az adó alapja mára teljesen elszakadt a valóságtól. A lakásárak már sokkal magasabbak, mint a 1990-es évek legelején voltak.³⁹⁹ Ennek tükrében szükséges rögzíteni, hogy a tanácsi adó valójában nem értékkeövető ingatlanadó.

Az adó mértéke szerint tételes adó. Az adótételt a helyi önkormányzat határozza meg egy-egy adóévre. A törvény az alábbi táblázat szerint 8 sávot különböztet meg a lakások 1991. április 1-jére kimutatott értékeit alapul véve. A D a reprezentatív sáv, mert ehhez viszonyítva kell növelnie, illetve csökkentenie a helyi önkormányzatnak az adótételt a többi sávban. A sávok arányainak rögzítése is angolosan sajátos. A D-sáv 9/9-ed, azaz ez az adótétel minősül egy egésznek. Az A-sáv 6/9-ed, azaz az értékük alapján ide tartozó lakások adótétele egyharmaddal kevesebb, mint a D-sávba tartozóké. A H-sáv szorzója 18/9-ed, azaz az értékük alapján idetartozó lakások adótétele a D-sáv adótételének duplája.

³⁹⁶ Local Government Finance Act 1992 6. § (5).

³⁹⁷ A Valuation Office Agency a központi adóhatóság (HM Revenue and Customs) egyik szervezeti egysége. <http://www.voa.gov.uk/corporate/About/index.html> (A letöltés ideje: 2018. 10. 23.).

³⁹⁸ Local Government Finance Act 1992 10. § és 21. § (1)–(2).

³⁹⁹ Valuation Office Agency 2008. 5.

A sáv elnevezése	A lakás értéke 1991. április 1-jén (GBP)	Az adótétel aránya
A	– 40 000	6/9
B	40 001 – 52 000	7/9
C	52 001 – 68 000	8/9
D	68 001 – 88 000	9/9
E	88 001 – 120 000	11/9
F	120 001 – 160 000	13/9
G	160 001 – 320 000	15/9
H	320 001 –	18/9

7. táblázat: A tanácsi adó sávjai Angliában

Forrás: Saját szerkesztés.⁴⁰⁰

A helyi önkormányzatnak akkora adótételt kell meghatároznia, amelynek következtében elegendő helyi adóbevétel folyik be a költségvetésbe. A tételek megállapításakor a D-sávot veszik alapul, hiszen az összes többi sávhoz tartozó tétel ennek valahány százaléka. A magyar szabályozástól eltérően nincs törvényben rögzített felső határa az adó mértékének. A finanszírozási rendszer összetett szabályai szerint a helyi önkormányzatnak meg kell terveznie a kiadási főösszeget, abból le kell vonnia a helyi adón kívüli forrásból származó bevételeit és a különbözetet a helyi adóból kell megfinanszíroznia. Tehát a D-sávot úgy kell beállítani az adóévre, hogy a tanácsi adó fedezze a hiányzó bevételi részt.⁴⁰¹ A következő táblázat a D sáv folyamatos emelkedését mutatja be.

Költségvetési év	2013–2014	2014–2015	2015–2016	2016–2017
D sáv összege	1456 GBP	1468 GBP	1484 GBP	1530 GBP

8. táblázat: A tanácsi adó D-sávjának alakulása Angliában

Forrás: Saját szerkesztés.⁴⁰²

Az eddigiekből azt a következtetést lehetne levonni, hogy az adóterhelés növelése nincs korlátozva. A helyi önkormányzat bármennyig emelheti az adómértéket annak érdekében, hogy a kiadásokat fedezze. Ez azonban nem így van. Az adóemelést a *Localism Act 2011* hatályba lépéséig a minisz-

⁴⁰⁰ Local Government Finance Act 1992. 5. § (2)

⁴⁰¹ WILSON – GAME 2011. 224.

⁴⁰² A *Ministry of Housing, Communities and Local Government* 2018. 10. alapján.

ter korlátozhatta, ezt követően a helyi választók korlátozhatják. A döntést tehát nem a helyi önkormányzat választott szervére bízta, hanem a helyi választópolgárookra a közvetlen demokrácia szellemében (*Council Tax Referendum Principles*). Ügyes megoldás ez, amint látni fogjuk a hatályos szabályozásból alább. Lényegében arról van szó, hogy kiugróan tekintett adóemelés esetén helyi népszavazást kell tartani abban a kérdésben, hogy a választópolgárok támogatják-e azt. A hatalmat három helyre telepítették. A miniszter dönt arról, hogy mi minősül kiugróan magas emelésnek.⁴⁰³ A helyi képviselő-testület dönt arról, hogy kiugró mértékben emeli-e az adót. A helyi választók döntenek arról, hogy megszavazzák-e ezt az adóemelést. Véleményem szerint az új megoldás sokkal szerencsésebb, mint a korábbi egyoldalú miniszteri kontroll. A helyi önkormányzatok pénzügyi autonómiája az ilyen szabályokon is megmérettetik. 2018 októberéig összesen kettő helyi népszavazást írtak ki, de csak egyet tartottak meg. A szavazók 69,5%-a elutasította az emelést.⁴⁰⁴

Az adót naptári napokra kell számítani a fentebb ismertetett szabályok szerint. Az éves összeg egy napra jutó részét annyival kell megszorozni, ahány napon az adóalanyiség feltételét teljesítette a személy.⁴⁰⁵ Tehát ez is eltér a magyar gyakorlattól, hiszen a helyi adókról szóló a Htv. szerint a helyi vagyoadók alanya az a személy, aki az év első napján megfelel a törvényben lefektetett feltételeknek.

Az angol jog megkülönbözteti a *billing* és a *precepting* helyi önkormányzatokat a tanácsi adóval összefüggésben. A *billing* (számlázás) arra utal, hogy a helyi önkormányzat a tanácsi adót határozatban kiszabja. A tanácsi adót tartalmazó határozatot *council tax bill*nek nevezik. Annak az önkormányzatnak a hatáskörébe tartozik a tanácsi adó adminisztrációja, amelyik a számlát kiküldte. A számla kiküldéséért azok a helyi önkormányzatok felelősek, amelyek a lakásgazdálkodási feladatokat ellátják. Ezek a nagyvá-

⁴⁰³ A miniszter minden évben kiadja az adóemelésre vonatkozó elveket, amelyeket az Al-sóháznak bemutat. Az elvek akár összetett szabályokat is magukban foglalhatnak, de az eddigi gyakorlat az volt, hogy az előző évhez viszonyított maximális adótétel-növelést határozta meg a miniszter a D-sávra nézve. A 2012–2013-as adóévre 3,5%-os, a 2013–2014-es adóévre 2%-os, 2014–2015-ös és a 2015–2016-os adóévre szintén 2%-os emelési határról döntött. Az ezt követő években az önkormányzatok egyes típusainál eltérő a határ: 2 és 6% között változik. Az e fölötti adóemelés minősül kiugróan magasnak. SANDFORD 2014. 4–6.

⁴⁰⁴ SANDFORD 2018 3–9.

⁴⁰⁵ *Local Government Finance Act 1992*. 10. § (1)

rosi kerületek, az egyesített helyhatóságok, a grófsági kerületek, a londoni kerületek és a City. Tehát a billing helyi önkormányzatok azok, amelyek önkormányzati adóhatósággal rendelkeznek. Az előbbi önkormányzatok mellett azonban a többi helyi önkormányzat is jogosult a tanácsai adó megállapítására. Ezeket nevezik precepting önkormányzatoknak. Az ilyen jogállású önkormányzatnak is van hatásköre a tanácsai adó megállapítására, de adóigazgatási feladatokkal nem terheltek, önkormányzati adóhatósággal nem rendelkeznek. Helyettük billing önkormányzat jár el, amelyik kiszámolja az adóeljárási szempontból hozzá rendelt precepting önkormányzatoknak járó adót is.⁴⁰⁶

6.3. A megosztott központi adó Angliában (NBR)

Az NBR tekintetében az angol önkormányzatoknak nincs hatáskörük az adó-tényállás elemeinek a szabályozására. Még a mértékét is törvény⁴⁰⁷ határozza meg, jöllehet az adóhatósággal rendelkező önkormányzatok (*billing authorities*) adminisztrálják az adót. Az NBR-ből származó bevétel egy részét (kb. a felét) a 2013–2014-es reformtól kezdve összetett képlet szerint visszajuttatják annak az önkormányzatnak, amelynek területén az ingatlan fekszik. Ezért minősül megosztott központi adónak az NBR. A másik részét az önkormányzatoknak nyújtott központi támogatások (elsősorban a Formula Grant) finanszírozására használják fel. Korábban az egészét erre fordították.⁴⁰⁸

A 2016–2017-es költségvetési évben az angol önkormányzatok összesen 163 014 millió GBP bevétellel gazdálkodtak, amelynek 52%-a központi támogatásból származott. Az alábbi táblázat mutatja, hogy ez a szokásos arány.

Költségvetési év	2013–2014	2014–2015	2015–2016	2016–2017
Arányszám	58%	54%	52%	52%

9. táblázat: A támogatások aránya az összes önkormányzati bevételhez képest Angliában
Forrás: Saját szerkesztés.⁴⁰⁹

⁴⁰⁶ WILSON – GAME 2011. 207.

⁴⁰⁷ Az adó jogforrása alapvetően a többször módosított *Local Government Finance Act* 1988. 41–67.

⁴⁰⁸ Kecső 2016a 301–321.

⁴⁰⁹ A *Ministry of Housing, Communities and Local Government* 2018. 7. alapján.

Megállapítható tehát, hogy az angol önkormányzatok támogatásfüggősége magas. Az NBR 23 585 millió GBP bevételt biztosított 2016–2017-ben, ami az összes önkormányzati bevétel közel 14,5%-a. Ez az arány a korábbi években is hasonló volt. Az NBR megosztott hányada 11,735 millió GBP volt a reformnak köszönhetően. A többi része más támogatások pénzügyi háttérét teremtette meg, ahogyan arra fentebb már utaltam.⁴¹⁰

Az NBR alanya elsődlegesen az ingatlan bérlője, másodlagosan a tulajdonosa. Tárgya a vállalkozási célra szolgáló ingatlan. Alapja az az összeg, amennyiért az ingatlant egy évre bérbe lehetne adni a szabadpiacon. Ezt *rateable value*-nak nevezik; lényegében bérleti díjról van szó. Ennek értékét szintén a VOA állapítja meg a ténylegesen bérbe adott és a bérbe nem adott adótárgyak esetében is. A VOA meghatározott módszertan szerint minden ötödik évben megbecsüli a bérleti díjat két évvel korábbi napra nézve.⁴¹¹ A legutóbbi becslés 2017. április 1-jén lépett hatályba.⁴¹² Az adó mértékét úgy határozták meg, hogy az adóalap egy-egy fontja után hány pennyt kell fizetni. Szorzónak (*multiplier*) nevezik az így megadott adómértéket. Jelenleg több szorzó van hatályban. Például az általános szorzó 48,2 penny, a kisvállalkozások szorzója 47,1 penny.⁴¹³

6.4. Az angol helyi adórendszer kötöttségei

Az angol helyi adórendszer fő problémái elsősorban abból származnak, hogy egyetlen helyi adó működik Angliában a helyiadó-megállapítás zárt listás rendszere szerint. Ebből rugalmatlan helyi adópolitika és a helyi önkormányzat, valamint a helyi gazdaság torz kapcsolata következik. Gondot okoz a helyi adópolitika alakításában, hogy a helyi önkormányzatok keze gyakorlatilag kötve van. Amennyiben a helyi önkormányzatnak több adóbevételre van szüksége a kiadások fedezése érdekében, nem tud mást tenni, mint hogy növeli a D-sáv tételeit, amely automatikusan magával húzza az összes többi sávba tartozó lakás adómértékét is. Az önkormányzatoknak nincs hozzáférésük a vállalkozásokhoz, a turistákhoz, a gépjárművek tulajdonosaihoz vagy esetleg a helyi lakosok jövedelméhez.

⁴¹⁰ Ministry of Housing, Communities and Local Government 2018. 7–14.

⁴¹¹ KECSŐ 2016a. 301–304.

⁴¹² SANDFORD 2017. 3.

⁴¹³ KECSŐ 2016a. 302.

Már többször említettem, hogy a vállalkozási tevékenységet helyi adó nem terheli Angliában, a helyi önkormányzatok érzéketlenek a helyi vállalkozási tevékenység alakulása iránt a bevételi oldalon, jóllehet, ez a tevékenység külső gazdasági hatásokkal jár. Erre a jogos kritikára a jogalkotó nem a helyi adóztatás szintjén válaszolt. Helyette az NBR elosztási szabályainak megújításában kereste a megoldást a 2013–2014-es költségvetési évtől kezdődően. A reform közvetlen célja az volt, hogy a helyi vállalkozási tevékenység éves növekedéséből származó NBR-bevétel fele azt az önkormányzatot illesse meg, amelynek területén kitermelődött a forrásbővülés. A kormányzati kommunikációban hangoztatott közvetett cél az volt, hogy a helyi önkormányzatok érdekeltek legyenek a helyi gazdaság, illetve a pozitív externáliák növelésében. Ezt szükséges kiegészíteni azzal, hogy az NBR megosztása legalább részben kompenzálja a negatív externáliákat is.

Megállapítható, hogy a reformer jogalkotó a helyi adóztatás hiányosságából indult ki. A gazdasági növekedés beindítása érdekében a helyi önkormányzatokat is be szeretne volna kapcsolni a nemzeti erőfeszítésekbe. Helyi vállalkozási adó bevezetésétől azonban teljesen elzárkózott.⁴¹⁴

Magyar szempontból az angol helyi adórendszer két jellemző vonása érdemel feltétlen figyelmet. Az egyik az, hogy az értékalapú adóztatás megvalósítása jóval összetettebb feltételrendszert követel meg, mint a területalapú technika. Még a szerves fejlődés útján haladó angol jogalkotónak is gondot okoz a valóra váltása. A másik pedig az, hogy a külső gazdasági hatások nem megfelelő kezeléséhez vezethet a vállalkozási tevékenység helyi adóztatásának a hiánya.

⁴¹⁴ KECSŐ 2016a. 293–296.

Zárszó

A kötetben nem szenteltünk önálló fejezetet a kutatási eredmények összefoglalásának a terjedelmi korlátok tiszteletben tartása miatt. Megállapításainkat és véleményeinket azonban nem hallgattuk el. Karaktertakarékos módon minden fejezetben ott írtuk le azokat, ahol az elemzett problémákhoz szerkezeti szempontból a legszorosabban illeszkedtek.

A zárszó alkalmas arra, hogy legalább listaszerűen utaljunk eredményeinkre. Az 1. fejezetből kiolvasható, hogy a magyar helyi adórendszer nemzetközi viszonylatban is összetett és nagy szabadságot biztosító rezsimet alkot a sok zárt listás helyi adóval és a nyílt listás települési adókkal. Az adómegosztás azonban csökevényes hazánkban. A 2. fejezet felhívta a figyelmet arra, hogy a magyar helyi iparüzési adó alanyi köre széles, az alapja pedig nem egyeztethető össze az adósemlegesség elvével, amire a jogviták egy része is visszavezethető szerintünk. A 3. fejezet azt támasztotta alá, hogy a területalapú helyi vagyonadóknak is meg kell felelniük az arányosság követelményének minden egyes esetben. A 4. fejezet azonosította azokat a települési adóval kapcsolatos jogkérdéseket, amelyekre a Kúria Önkormányzati Tanácsa már kidolgozta a válaszokat. Az adóperes kúriai gyakorlat – ügyek híján – még kezdetleges és a normakontroll sem tekinthető lezártnak. Az 5. fejezet bemutatta a főbb hasonlóságokat és különbségeket a német és a magyar helyi adók körében. Ugyanezt végezte el – ebben a kötetben szűkebben taglalva – a 6. fejezet angol–magyar vonatkozásban. A külföldi jogrendszerek áttekintéséből levonható legfontosabb tanulság egyfelől az, hogy az iparüzési adó a helyi adórendszer egyik fontos eleme (kellene, hogy legyen), másfelől az, hogy nehéz „műfaj” az értékalapú vagyonadóztatás.

Abból, ami a kötetben szerepel, és abból, ami nem fért bele, arra a következtetésre jutottunk, hogy a magyar helyi adórendszer értéket képvisel. Megállja a helyét nemzetközi szinten is. Annak ellenére, hogy néhány szabályozási megoldása vitatható, jogintézményeinek gazdagsága miatt nagyra becsülendő.

Budapest, 2018. október 31.

a Szerzők

Felhasznált irodalom

- BALÁZS István et. al. (2016): *A Magyarország helyi önkormányzatairól szóló törvény magyarázata*. Harmadik, hatályosított kiadás, szerk.: NAGY Marianna – HOFFMAN István, Budapest, HVG-ORAC.
- BALOGH-BÉKÉSI Nóra (2017): A telekadó törvényessége egykor és most. *Pázmány Law Working Papers*, 2017/11. (elektronikus kiadvány). Elérhető http://plwp.eu/files/2017-11_Balogh-Bekesi.pdf (A letöltés ideje: 2018. okt. 31.)
- BLÖCHLIGER, Hansjörg – KING, David (2006): Fiscal Autonomy of Sub-Central Governments. *OECD Network on Fiscal Relations across Levels of Government. Working Paper*, 2006/2.
- BLÖCHLIGER, Hansjörg – PETZOLD, Oliver (2009): Finding the Dividing Line Between Tax Sharing and Grants. *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, 2009/10.
- BORDÁS Péter (2015): A településadó rendszertani és gyakorlati kérdései. *Pro Publico Bono: Magyar Közigazgatás*, 2015/3. 4–12.
- BORDÁS Péter (2017): A települési adó. Megoldás? In HORVÁTH M. Tamás – BARTHA Ildikó – VARGA Judit (szerk.): *Honnan hová? A közpénzek védelméről*. Debrecen, Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar. 155–176.
- BOVELETH, Karl-Heinz (2016): *Veranlagunshandbuch Gewerbesteuer 2015*. Düsseldorf, IDW Verlag.
- BURGHART, Axel (2017): Artikel 28-Länder-und Gemeindeverfassung. In LEIBHOLZ, Gerhard – RINCK, Hans-Justus szerk.: *Grundgesetz-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht Kommentar*. Köln, Verlag dr. Otto Schmidt.
- BURNS, Danny (1992): *Poll Tax Rebellion*. Stirling, AK Press and Attack International.
- CHRIST, Josef – OEBBECKE, Janbernd szerk. (2016): *Handbuch Kommunalabgabenrecht. Steuern-Gebühren-Beiträge*. München, Verlag C.H. Beck.
- CLORIUS, Sina (2008): *Dreizehn Höfe, fünfhundert Firmen*. Forrás: <https://www.zeit.de/2008/45/LS-Norderfriedrichskoog> (A letöltés ideje: 2018. 09. 13.)

- COIMBRA, Marcelo (2015): *Steuerverfassungsrecht und Steuergerechtigkeit: Ein Rechtsvergleich der Familienbesteuerung in Deutschland und Brasilien*. Berlin, Logos Berlin.
- CSINK Lóránt (2016a): Az önkormányzati adóhatóság teljhatalma, avagy a települési adó alkotmányellenessége. *Pázmány Law Working Papers*, 2016/10. (Elektronikus kiadvány.) Elérhető: http://www.plwp.eu/docs/wp/2016/2016-10_Csink.pdf (A letöltés ideje: 2018. okt. 31.)
- CSINK Lóránt (2016b): Az önkormányzati adóhatóság teljhatalma, avagy a települési adó alkotmányellenessége. In FEJES Zsuzsanna – TÖRÖK Bernát szerk.: *Suum Cuique. Ünnepi tanulmányok Paczolay Péter 60. születésnapja tiszteletére*. Szeged, Pólay Elemér Alapítvány, 491–503.
- CSÜRÖS Gabriella (2006): A helyi önkormányzatok és az alkotmány a pénzügyi jog aspektusából. *Debreceni Jogi Műhely*, 2006/2. (Elektronikus kiadvány.) Elérhető: http://www.debrecenijogimuhely.hu/archivum/2_2006/a_helyi_onkormanyzatok_es_az_alkotmany_a_penzugyi_jog_aspektusabol/ (A letöltés ideje: 2018. 10. 22.)
- CSÜRÖS Gabriella (2014a): A helyi önkormányzatok finanszírozási rendszere – általában és a kulturális feladatok példáján keresztül I. In BALLA Zsuzsanna szerk.: *Fenntartható önkormányzatok az Észak-Alföldön*. Konferenciakötet. NKE-DE, Budapest, 2014. 72–80.
- CSÜRÖS Gabriella (2014b): Changes in Hungarian Local Government System. In Bódi-Fábián-Fónai-Kurkinen-Lawson-Pietiläinen szerk.: *Access to Services in Rural Areas: A Comparison of Finland and Hungary*. Bremen: Europaeischer Hochschulverlag, 2014. 71–98.
- DARABOS Éva (2016): A helyi adók szerepe az önkormányzatok gazdálkodásában. *Köztes-Európa*, 2016/1–2. 125–135.
- ERDŐS Éva (2014): Önkormányzati pénzügyek, az önkormányzatok gazdálkodási rendszere. Budapest, Nemzeti Községi Szolgálati Egyetem.
- FELLEGI Miklós (2012): Iparüzési adó: érvek – ellenérvek. *Gazdaságtudományi Közlemények*, 2012/1. 39–47.
- Finanzen und Steuern Realsteuervergleich- Realsteuern, kommunale Einkommen- und Umsatzsteuerbeteiligungen 2016* (2017). Wiesbaden, Statistisches Bundesamt. Elérhető: https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/Realsteuer/Realsteuervergleich2141010167004.pdf?__blob=publicationFile 2018 (A letöltés ideje: 2018. 09. 13.)
- Finanzen und Steuern Realsteuervergleich- Realsteuern, kommunale Einkommen- und Umsatzsteuerbeteiligungen 2017* (2018). Wiesbaden,

- Statistisches Bundesamt. Elérhető: https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/Realsteuer/Realsteuervergleich2141010177004.pdf?__blob=publicationFile (A letöltés ideje: 2018. 10. 21.)
- FÖLDES Gábor (NAGY Tibor) (2007): Az adótan és az adójog általános része. In SIMON István szerk.: *Pénzügyi jog I.* Budapest, Osiris. 347–481.
- FÖLDES Gábor (KAMPLER Béla) (2012): A vagyoadókról és az önkormányzati bevételekről általában. In SIMON István szerk.: *Pénzügyi jog II.* Budapest, Osiris. 413–418.
- GIBSON, John (1990): *The Politics and Economics of the Poll Tax. Mrs Thatcher's Downfall.* London, EMAS.
- GRÄBER, Fritz szerk. (2015): *Finanzgerichtsordnung Kommentar.* München, Verlag C.H. Beck.
- HEGEDŰS Szilárd – LENTNER Csaba – NAGY László (2018): Szlovák és magyar települési önkormányzati rendszer szabályozásának összehasonlító elemzése a Helyi Önkormányzatok Európai Chartájának tükrében. Új Magyar Közigazgatás, 2018/3. 9–16.
- HOFFMAN István (2015): *Gondolatok a 21. századi önkormányzati jog fontosabb intézményeiről és modelljeiről.* Budapest, ELTE Eötvös Kiadó.
- KAMPLER Béla (2005): *Az önkormányzati adóztatás elméleti és gyakorlati kérdései.* Szeged, SZTE ÁJK. (A doktori értekezés munkapéldányának kézírata.)
- KASPER, Andreas (2006): *Kommunale Steuern: Grundlagen des Gemeindesteuerrechts.* Stuttgart, Deutscher Gemeindeverlag GmbH und Verlag W. Kohlhammer GmbH.
- KECSŐ Gábor (2015a): A helyi adók jellemzői és a működtetett helyi adók négy külföldi jogrendszerben. *MTA Law Working Papers*, 2015/2. (elektronikus kiadvány) Elérhető https://jog.tk.mta.hu/uploads/files/mtalwp/2015_02_Kecso.pdf (A letöltés ideje: 2018. okt. 31.)
- KECSŐ Gábor (2015b): A helyi adók jellemzői és a működtetett helyi adók négy külföldi jogrendszerben I. *Acta Humana: Hungarian Centre for Human Rights Publications*, 2015/1. 39–66.
- KECSŐ Gábor (2015c): A helyi adók jellemzői és a működtetett helyi adók négy külföldi jogrendszerben II. *Acta Humana: Hungarian Centre for Human Rights Publications*, 2015/2. 41–80.
- KECSŐ Gábor (2016a): *A helyi önkormányzatok pénzügyi jogi jogállása. A jogállást meghatározó jogintézmények modelljei a bevételi oldalon. Anglia- USA Magyarország.* Budapest, ELTE Eötvös Kiadó.

- KECSŐ Gábor (2016b): A Kúria kibontakozó gyakorlata a települési adóval kapcsolatban. *Új Magyar Közigazgatás*, 2016/különszám. 19–25.
- KLEIN, Franz szerk. (2014): *Abgabenordnung Kommentar*. München, Verlag C.H. Beck.
- LENSKI, Edgar – STEINBERG, Wilhelm szerk. (2017): *Kommentar zum Gewerbesteuer*. Köln, Verlag C.H. Beck.
- LENTNER Csaba (2015): Az új magyar állampénzügyi rendszer – történeti, intézményi és tudományos összefüggésben. *Pénzügyi Szemle*, 2015/4. 458–472.
- LENTNER Csaba (2016): *Rendszerváltás és pénzügypolitika. Tények és tévhitek a neoliberális piacgazdasági átmenetről és a 2010 óta alkalmazott nem konvencionális eszközökről*. Budapest, Akadémiai Kiadó.
- LENTNER Csaba (2017): Az új magyar állampénzügyi rendszertan – Az Alaptörvénnyel összefüggésben. *Új Magyar Közigazgatás*, 2017/különszám. 1–7.
- LENTNER Csaba (2018): Az adórendszer és a közpénzügyek egyes elméleti, jogszabályi és gyakorlati összefüggései. *Új Magyar Közigazgatás*, 2018/különszám. 11–18.
- Lohnsummensteuer*. Forrás: <http://www.betriebswirtschaft-lernen.net/erkl%C3%A4rung/lohnsummensteuer/> (A letöltés ideje: 2018. 09. 15.)
- LÓRÁNT Zoltán (2008): Az államháztartás helyi szintje és a helyi adók. *Pénzügyi Szemle*, 2008/4. 645–662.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, Jorge (2008): Revenue assignments in the practice of fiscal decentralization. In NÚRIA BOSCH – JOSÉ M. DURÁN szerk.: *Fiscal Federalism and Political Decentralization*. Cheltenham, Edward Elgar. 26–55.
- NAGY Zoltán (2010): Néhány gondolat a vagyonadóról. In ERDŐS Éva szerk.: *Pénzügyi jogot oktatók konferenciái a Miskolci Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar Pénzügyi Jogi Tanszékének szervezésében 2006–2009*. Miskolc, Miskolci Egyetem. 241–247.
- NAGY Zoltán (2012): *A közpénzügyi támogatási jogviszony a közjogi és magánjogi szabályozás metszetében*. Publicationes Universitatis Miskolcensis Series Juridica et Politica XXX évf. 2. szám 339–350. o. Miskolc, Miskolci Egyetem. (??)
- NAGY Zoltán (2014): Fizetési kötelezettségekkel kapcsolatos problémák a városüzemeltetési szolgáltatásoknál. *Miskolci Jogi Szemle*, 2014/1. 57–73.

- NAGY Zoltán (2015): A közpénzügyi támogatások rendszere és szabályozása. In LENTNER Csaba szerk.: *Adózási pénzügytan és államháztartási gazdálkodás- Közpénzügyek és Államháztartástan II.* Budapest, Nemzeti Közszerológálati Egyetem Szerológálató Kft.
- MIDWINTER, Arthur – MAIR, Colin (1987): *Rates Reform: Issues, Arguments and Evidence.* Edinburgh, Mainstream Pub.
- Ministry of Housing, Communities and Local Government (2018): *Local Government Financial Statistics, England.* No. 28. London, OGL.
- OECD (2017): *Revenue Statistics. Interpretative Guide.* Forrás: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf> (A letöltés ideje: 2018. 10. 16.)
- POPITZ, Johannes (1932): *Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden.* Berlin, Kiadó? Liebmann
- RADVÁN, Michal (2010): Czech tax law: multimediáláni učební text. (Elektronikus kiadvány.) Elérhető: https://www.researchgate.net/publication/40341951_Czech_tax_law_multimedialni_ucebni_text (A letöltés ideje: 2018. 10. 22.)
- SANDFORD, Mark (2014): *Council tax: local referendums.* London, House of Commons Library.
- SANDFORD, Mark (2017): *Business rates: the 2017 revaluation.* London, House of Commons Library.
- SANDFORD, Mark (2018): *Council tax: local referendums.* London, House of Commons Library.
- SCHMIDT, Ludwig szerk. (2016): *Einkommensteuergesetz Kommentar.* München, Verlag C.H. Beck.
- SCHWARTING, Gunnar (2007): *Kommunale Steuern- Grundlage, Verfahren, Entwicklungstendenzen.* Berlin, Erich Schmidt Verlag.
- SCHWARZ, Kyrill-Alexander (2010): Artikel 106. In MANGOLDT, Hermann – KLEIN, Friedrich – STARCK, Christian szerk: *Kommentar zum Grundgesetz, Band 3., Artikel 83–146.,* München, Verlag Vahlen. 1277–1333.
- SIMON István (2011): A közpénzügyek szabályozása az alkotmányban – tervezet. *Pázmány Law Working Papers*, 2011/16. (Elektronikus kiadvány.) Elérhető: <http://plwp.eu/docs/wp/2012/2011-16.pdf> (A letöltés ideje: 2018. okt. 31.)
- SIMON István (2015): A jövedelem mint adótárgy – alapvonalak. In FAZEKAS Marianna szerk.: *Gazdaság és közigazgatás. Tanulmányok Ficzere Lajos tiszteletére.* Budapest, ELTE Eötvös Kiadó. (Bibliotheca Iuridica, Libri Amicorum 44.) 73–84.

- SIVÁK József (2014): Az önkormányzati rendszer rendszerszemléletben. *Pénzügyi Szemle*, 2014/3. 301–315.
- Statistisches Jahrbuch 2017* (2017), Wiesbaden, Statistisches Bundesamt. Elérhető: https://www.destatis.de/DE/Publikationen/StatistischesJahrbuch/FinanzenSteuern.pdf?__blob=publicationFile (A letöltés ideje: 2018. 08. 15.)
- Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Jahren 2010–2017.*, Forrás: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeetzungen_und_Steuereinnahmen/2018-08-28-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2017.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (A letöltés ideje: 2018. 10. 06.)
- SZENTE Zoltán (2012): A Német Szövetségi Köztársaság önkormányzati rendszere. Új Magyar Közigazgatás, 2012/9. 20–32. o.
- TIPKE, Klaus – LANG, Joachim szerk. (2010): *Steuerrecht*. Köln, Verlag dr. Otto Schmidt.
- TROLL, Max – EISELE, Dirk (2014): *Grundsteuergesetz Kommentar*. München, Verlag Franz Vahlen.
- Urteil aus Karlsruhe – Grundsteuer: Was Sie wissen müssen*. Forrás: <https://www.zdf.de/nachrichten/heute/alles-wichtige-zur-grundsteuer-100.html> (A letöltés ideje: 2018. 10. 13.)
- Valuation Office Agency (2008): *Understanding your council tax banding. The current rules for council tax in England*. London, VOA.
- VIGVÁRI András (2008): Szubszidiaritás nélküli decentralizáció. Néhány adalék az önkormányzati rendszer magyar modelljének korszerűsítéséhez. *Tér és Társadalom*, 2008/1. 141–167.
- VIGVÁRI András (2009): A magyar önkormányzati modell korszerűsítésének egy lehetséges forgatókönyve. *Pénzügyi Szemle*, 2009/1. 68–86.
- WATT, Peter (2012): *Local Government Finance in England and Current Reforms*. Birmingham, BU.
- WILSON, David – GAME, Chris (2011): *Local Government in the United Kingdom*. London, Palgrave Macmillan.
- Wer ist der Steuerschuldner bei der Gewerbesteuer?* Forrás: <https://www.foerderland.de/managen/steuer/faqs-gewerbesteuer/frage/2319/wer-ist-der-steuerschuldner-bei-der-gewerbesteuer/> (A letöltés ideje: 2018. 09. 22.)

A Nemzeti Közzolgálati Egyetem kiadványa



Kiadó:

Nemzeti Közzolgálati Egyetem,
Közigazgatási Továbbképzési Intézet
www.uni-nke.hu

Felelős kiadó:

Prof. Dr. Kis Norbert rektorhelyettes
Címe: 1083 Budapest, Üllői út 82.

Olvasószerkesztő:

Zsoldos Sándor

Megjelent 10 A5 ív terjedelemben.

A tördelést és a nyomdai munkálatokat
a Starkiss Digitális Nyomda
és Grafikai Stúdió végezte.

Felelős vezető: Kiss Sándor
Budaörs, 2020