

JOGI FÓRUM PUBLIKÁCIÓ

Különadók alkotmányos alapjai és azok szerepe az adózásban

Szerző:

dr. Blaskovits Márta

Budapest, 2025

Bevezetés

Az állam és annak polgárai viszonylatában az adójog kiemelten fontos szerepet tölt be. Az állam működésének biztosítása, az állami feladatok ellátásának zavartalansága és a sokféleképpen értelmezett állami szerepvállalás tényleges megvalósítása elengedhetetlenné teszi az adójogi normarendszer megfelelő kidolgozását. Kulcskérdés az, hogy a jogalkotó meddig hagyja a piac hatását érvényesülni, és mikor látja szükségesnek az állami beavatkozást az adóztatás, akár az újraelosztás eszközeivel. Az állami berendezkedés mindig alapvetően határozza meg a hatályban lévő adójogi jogszabályok összességét, tehát magát az adórendszert. Utóbbinak kiemelt szerep jut az államháztartási bevételek biztosításában, a társadalmi javak újraelosztásában, a közszolgáltatások biztosításában, és a társadalmi igazságosság magasabb fokú megvalósításában.¹

E szerepkörök a jelenkor államában még jelentősebbé váltak. Magyarország gazdasági teljesítménye a 2009-es gazdasági válság során tapasztalt visszaesését követően, amely egyben a hazai beruházások szinte teljes leállását eredményezte, csak többéves késéssel tudott újra magához térni. A magyar gazdaság növekedési pályára csak 2013-tól tudott lépni és 2017 óta jelentős, az évi 4%-ot meghaladó mértékű növekedést mutatott.² A világgazdaság, és így hazánk is az elmúlt években újabb és újabb kihívásokkal találja szembe magát. Egyik sokk követi a másikat, és mire megtörténne az egyikből a kilábalás addigra egy következő, újabb kihívás üti fel a fejét. Ennek egyik ékes példjaként emelhető ki 2020-ban az új típusú koronavírus megjelenése, amelynek hatására a globális ellátási láncokban jelentős fennakadások történtek, mivel a kereslet és kínálat egyensúlya megbomlott³. A világ még ki sem heverte a COVID-19 miatti gazdasági nehézségeket, mikor is 2021 folyamán újjá éledt az infláció. Közben az európai országokat egy kialakuló energiaválság is sújtja, amely tovább fokozta az egyes termékek árát. Külföldön és hazánkban is egyaránt évtizedek óta nem látott mértékű infláció jelent meg a nemzetgazdaságokban. Ebben a környezetben érkezett egy újabb gazdasági sokk, amelyet a 2022 februárjában kirobbanó, orosz-ukrán háború és az arra

¹ ERCSEY Zsombor: Az Szja- és az Áfa-szabályozás igazságossága a magyar adórendszerben, Doktori értekezés Műhelyvita-anyag, Pécs 2012, 5.o.

² Deloitte Magyarország: Economic Footprint Tanulmány a Hírközlési és Érdekegyeztető Tanács részére, 5. o. http://hirkozlesitanacs.hu/wp-content/uploads/2019/12/HET-Deloitte_Tanulmany.pdf

³ A gyorsan növekvő fertőzési mutatók és a vírus emberi egészségre gyakorolt hatása miatt a világ népességének nagy részét karantén alá helyezték és számos gyárban leállították a termelési tevékenységet, bezárták a munkahelyeket. Ez a leállítás súlyosan érintette a világgazdaságot, figyelemmel arra, hogy a Covid-19 járvány miatt súlyos zavarok történtek a globális ellátási láncokban. A járvány globális hatásának másik fontos oka, hogy Kína volt a járvány kiindulópontja, számos ágazatban a magas hozzáadott értéket képviselő termékek elsődleges gyártója, vezető vevője a globális árucikkeknek és ipari termékeknek, és nagy a fogyasztói piac.

adott nemzetközi szankciók eredménye okozott. Az inflációs várakozások a háború tükrében jelentős mértékben emelkedtek, eközben a gazdasági növekedési kilátásokat konzervatív módon csökkentették. Magyarországon 2022 márciusában már 15 éve nem látott szintre emelkedett az infláció.⁴

E válságok, nemzetközi események okozta törékeny költségvetési egyensúly Európa szerte adó- és strukturális változásokat eredményezett és több újszerű megoldásokat hívott életre az adózásban. Ilyen újításként jelent meg - többek között⁵ - a különböző szektor-specifikus különadók ideiglenes vagy végleges bevezetése.⁶ Ennek a jelenségnek a jegyeit Magyarországon is megfigyelhetjük. 2010-ben a közjogi berendezkedés szisztematikus átalakítása kezdődött el Magyarországon, és e változások - várható módon - a közpénzügyi rendszerre és az adópolitikára is kiterjedtek. Ennek következtében megváltozott a fiskális politika számára alkotmányos szempontból irányadó közteherviselés elvének alkotmányos tartalma, amelynek következtében ágazati különadókat vezettek be a bankszektortól és az energiaszektortól kezdve a telekommunikációs ágazaton át egészen a gyógyszeriparig és a kiskereskedelemig.⁷

A különadókkal kapcsolatban már az értekezésem elején - egyfajta ténymegállapításként - hangot adok abbéli meggyőződésemnek, hogy a magyar jogalkotás ezt a megoldást különösen kedveli.

Mai hatályos jogunkban a fiskális bevételek szabályozásának alkotmányos alapszerkezetét az Alaptörvény tartalmazza. Az Alaptörvény szerint a közteherviselési kötelezettség alapja a teljesítőképesség, amelyből fakadó követelményeknek a másodlagos - nem pusztán költségvetési finanszírozási - célokat szolgáló adók esetében is érvényesülniük kell.⁸ Erre figyelemmel értekezésemben körüljáróm a különadók alkotmányos alapját, továbbá áttekintem a hazai különadók rendszerét, valamint az egyes különadókat. Értekezésemben arra is keresem a választ, hogy vajon nemzetközi összehasonlításban sajátos-e a magyar rendszer.

⁴ FLÓR Nándor: A háború tovább fokozza az amúgy is magas inflációt, *Oeconomus Gazdaságkutató Alapítvány elemzések*, 2022. május 30. <https://www.oeconomus.hu/irasok/a-haboru-tovabb-fokozza-az-amugy-is-magas-inflaciot/>

⁵ Európa szerte adó- és strukturális változások között megfigyelhető továbbá a forgalmi típusú adok térnyerése a jövedelem típusú adókkal szemben, a tehetősebbek hangsúlyosabb bevonása a közteherviselésbe a vagyonadókon keresztül.

⁶ ERCSEY i.m. 5.

⁷ DEÁK Dániel: A közteherviselés alkotmányos tartalmának változásai Magyarországon. *Fundamentum* 2015/1. szám, 37.

⁸ HALÁSZ Zsolt: Néhány gondolat a teljesítőképesség alapú adózásról és az irányító adókról. *Iustum Aequum Salutare* XV. 2019. 3. 45-57.

I. A közteherviselés alkotmányos tartalmának változásai Magyarországon

Az adózás alkotmányos alapjának feltárásához *a közteherviselés alkotmányos értékéhez* kell fordulnunk. Mielőtt ebben a vonatkozásban a magyarországi szabályozás tüzetesebb kifejtésébe kezdenék, szeretném röviden áttekinteni azt is, hogy az egyes nemzeti alkotmányok hogyan rendelkeznek az adózásról, a közteher viseléséről. A modern államok alkotmányai - ha más nem egy mondat erejéig - egytől egyig tartalmaznak rendelkezést az adózásra, közteherviselésre vonatkozóan. Az azonban, hogy ennek szabályozása milyen mélységben, illetve milyen terjedelemben történik, már országonként más és más, illetve kellően változatos képet mutat, ugyanakkor mégis kirajzolódnak bizonyos szabályozási modellek az adózói jogok és kötelezettségek kodifikálási módja szerint.

SZILOVICS Csaba az egyik ilyen szabályozási modellként azonosította azokat az alkotmányokat, amelyek *az adózás tekintetében kizárólag az adók törvényhez kötöttségének, tehát a legalitásnak az elvét fogalmazzák meg*. SZILOVICS ide sorolta a Cseh Alkotmányt, valamint a Holland és a Dán Alkotmányt⁹. HALÁSZ Zsolt szerint Ausztria, Szlovákia, Németország, Svájc, Svédország és Franciaország is törvényalkotási hatásköri kérdésként határozza meg az adózást (közteherviselést). A másik csoportba tartoznak azok az államok, amelyek alkotmányos szabályozása *alapvető kötelezettségként* tekint az adózásra. Az olasz alkotmány 53. cikk (1) bekezdése szerint „Anyagi lehetőségeinek megfelelően mindenki köteles hozzájárulni a közterhek viseléséhez.”¹⁰ A ciprusi alkotmány 24. cikkelyének (1) bekezdésében kimondja, hogy „Mindenki köteles lehetőségeihez mérten hozzájárulni a közterhekhez”, emellett rögzíti a visszaható hatályú adóztatás tilalmát¹¹. A Spanyol alkotmány 31. cikkének (1) bekezdése adóztatási alapelvként kimondja, hogy „Anyagi képességeinek megfelelően mindenki köteles hozzájárulni a közterhek viseléséhez az egyenlőség és a progresszivitás elvén alapuló, igazságos adórendszer útján, amely azonban nem irányozhat elő vagyonelkobzást.”¹² Ez utóbbi csoportba tartozik Magyarország is.

A Magyar Köztársaság Alkotmányáról szóló 1949. évi XX. törvény (a továbbiakban: Alkotmány) és Alaptörvényünk is alapvető kötelezettségként határozza meg a közteherviselést. Magyarországon a fiskális

⁹ Id. részletesen: Dr. habil. SZILOVICS Csaba: Adózói jogok és kötelezettségek szabályozásának elméleti és gyakorlati problémái. *JURA*, 2018/2., 217-240.

¹⁰ TRÓCSÁNYI László - BADÓ Attila: *Nemzeti Alkotmányok az Európai Unióban*, Budapest, CompLex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft., 2005., 792.

¹¹ SZILOVICS i.m.223.

¹² TRÓCSÁNYI - BADÓ i.m. 927.

bevételek szabályozásának alkotmányos alapszerkezetét érintően a 2012-ben hatályba lépett Alaptörvény azonban változást hozott. Az Alaptörvény átvette ugyan a korábbi Alkotmányba foglalt, a fiskális politika értékelése szempontjából kiemelkedő jelentőséggel bíró *közteherviselés elvét*, de módosított formában. E módosítás első ránézésre nem is tűnik túl jelentősnek – különösen a laikus szemlélők számára –, azonban a közteherviselés elvének Alaptörvény szerinti koncepciójának komplex vizsgálatát követően láthatjuk azt, hogy ezen elv átformálása alapozta meg azt a lehetőséget, hogy az állam a fiskális semlegesség eszméjét feladva, adminisztratív eszközökkel átcsoportosítást végezzen az ágazatok között, erőteljesen alkalmazva például a hatósági árszabályozás eszközét, vagy különadókat bevezetve.

Az alábbiakban a korábbi Alkotmány közteher viselésének alkotmányos előírásait veszem górcső alá, majd áttekintem ezen elv Alaptörvény szerinti alkotmányos jelentését. Hangsúlyozandó, hogy a közteherviselés alkotmányos előírásainak vizsgálata során nélkülözhetetlen az adózás és adókivetés – értekezem szempontjából releváns – alkotmánybíróági gyakorlatának áttekintése. E körben utalnom kell arra, hogy vizsgálatomat nagyban nehezítette az, hogy alaptörvényi hatásköri korlátozás okán a közteherviselés elvének az Alaptörvény szerinti új tartalmi meghatározása kapcsán nem állnak rendelkezésre alkotmánybíróági 'elemzések'.

1. A korábbi Alkotmány adózással kapcsolatos rendelkezései

Az Alkotmány – szemben az Alaptörvénnyel – nem rendelkezett közpénzügyi fejezettel, így a közteherviselés szempontjából alapvetően *két szakasz* említhető, amelyek közvetve vagy közvetlenül, de érintették ezt a területet.

Elsőként az Alkotmány 8. § (2) bekezdése érdemel figyelmet, amely szerint alapvető kötelezettség törvényben szabályozható: „A Magyar Köztársaságban az alapvető jogokra és kötelességekre vonatkozó szabályokat törvény állapítja meg, alapvető jog lényeges tartalmát azonban nem korlátozhatja”. Következésképpen a közteherviselés (adóztatás), mint alapvető kötelezettség is csak törvény által meghatározott keretek közt szabályozható.

A másik szakasz, ami figyelmet érdemel az Alkotmány „Alapvető jogok és kötelességek” című XII. fejezetében található 70/I. §, amely közvetettebb módon utal az adózási kötelezettségre, a közteherviselés néhány tartalmi elemét megfogalmazva: 70/I. § (1) bekezdése szerint „*Minden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni*”. Az arányos közteherviselési kötelezettség alkotmányi rendelkezéséből következik, hogy az elvégzett munka mennyiségének és minőségének megfelelő jövedelemhez való jog tehát csak az arányos közteherviselésre vonatkozó kötelezettséggel együttesen élvezhet alkotmányos garanciákat. Mindaddig, ameddig az állampolgárt terhelő közteherviselési kötelezettség összhangban van a jövedelmi és vagyoni viszonyoknak való megfelelés elvével, azaz az arányosság követelményével, az adófizetési kötelezettség pénzügypolitikai és jogtechnikai megoldásai nem vetnek fel alkotmányosságkérdéseket.¹³ Az Alkotmány 70/I. §-a tehát jövedelem és vagyonarányos közteherviselési kötelezettséget határozott meg, és ezáltal elsődlegesen az adótárgy védelmére helyezte a hangsúlyt¹⁴.

SZILOVICS Csaba az Alkotmány szabályozási attitűdje kapcsán rámutat arra, hogy a maga idejében számos szakmai vitát generált, és ezt a szabályozás és a fogalmazás pontatlanságára vezeti vissza. Álláspontja szerint az Alkotmány pénzügyi szabályozási deficitje okozhatta azt is, hogy a magyar Alkotmánybíróság számos alkalommal kényszerült arra, hogy pénzügyjogi, adójogi kérdések eldöntésével foglalkozzon és ennek kapcsán megemlíti, hogy a társas testület többször vizsgálta az éppen hatályba lépő adó- és pénzügyjogi normák alkotmányos megfelelését, így például az ingatlanadóztatás és a luxusadók bevezetésének feltételeit. Megjegyzi, hogy az Alkotmánybíróságnak ez a tevékenysége azonban nem minősíthető konzisztensnek, ugyanis nem rajzolódott ki belőle egységes és harmonikusan illeszkedő kép a magyar adójog egészéről.¹⁵ DEÁK Dániel hasonló álláspontot képvisel: szerinte a közteherviselés tartalma, és ennél fogva a fiskális politika alkotmányos alapjainak vizsgálata kapcsán alapvető nehézséget az jelenti, hogy bár a közteherviselés elve kétségtelenül meghatározó jelentőségű az adópolitika szempontjából, nem mutathatók ki azonban ezzel összefüggésben olyan szigorú tartalmi elemek, amelyek megléte vagy hiánya az alkotmányosság megítélése szempontjából döntő jelentőségű lenne.¹⁶

¹³ 163/B/1991. AB határozat

¹⁴ HALÁSZ i.m. 49.

¹⁵ SZILOVICS i.m. 225.

¹⁶ DEÁK i.m. 37.

Értekezésem témáját szem előtt tartva nem hagyhatom figyelmen kívül az Alkotmány 2010. november 20-i módosítását. A Magyar Köztársaság Alkotmányáról szóló 1949. évi XX. törvény módosításáról szóló 2010. évi CXIX. törvény (a továbbiakban: Módosító tv.) az Alkotmány 70/I. §-át kiegészítette a (2) bekezdéssel, amely rendelkezés alkotmányos felhatalmazást adott a különadó alkalmazására. Az Alkotmány 70/I. § új (2) bekezdése a következőket rögzítette: *„A közterhek viselésére szolgáló forrásokból, valamint az állami vagyonnal gazdálkodó, illetve az állam többségi tulajdonában vagy irányítása alatt álló szervezetek részéről jutatott jövedelemre, az adott adóévet megelőző ötödik adóévtől kezdődően, törvény a jövedelem mértékét el nem érő kötelezettséget állapíthat meg.”* A Módosító tv. indoklása szerint az új rendelkezés a közteherviselés körében pontosítja az Alkotmánynak a közpénzekből eredő jövedelmekre kivetett közterhek megállapításának alkotmányos feltételeit és korlátait. A módosítás céljaként azt jelöli meg az indoklás, hogy a közterhek viselésére szolgáló forrásokból, valamint az állami vagyonnal gazdálkodó, illetve az állam többségi tulajdonában, vagy irányítása alatt álló szervezetek részéről juttatott jövedelemre, az adott adóévet megelőző ötödik adóévtől kezdődően, törvény a jövedelem mértékét el nem érő kötelezettséget állapíthasson meg. Ezzel lényegében meghatározta az Alkotmány az elvonás legmagasabb mértékét is és egyúttal megjelenítette az új adónemnek a szabályozó funkcióját is: mégpedig azt, hogy a jogalanyok az adópolitikailag nem támogatott jogviszonyokat ne, vagy csak magas adóteher mellett hozzák létre.

A következőkben a témám szempontjából releváns alkotmánybíróági gyakorlatot mutatom be az Alkotmánybíróság (a továbbiakban: AB) egyes adóterhek alkotmányosságáról szóló határozatainak ismertetésével és elemzésével, amelyekben egyértelműen megfigyelhető a közteherviselés arányossága és a versenyképes gazdaság megteremtésének igénye közötti versengés.

2. Az Alkotmánybíróság gyakorlata

Az Alkotmánybíróság (a továbbiakban: AB) több határozatban tárgyalta mind a természetes személyeket terhelő adók, mind pedig a vállalkozások adózásának kérdését. Ezen határozatok az AB által kidolgozott főbb adózási elveket foglalják össze, úgy mint a közteherviselés kérdését, az egyes mentességek és kedvezmények nyújtásának lehetőségét és körülményeit, valamint a különböző típusú adóterhek Alkotmánnyal való összeegyeztethetőségének problematikájára is választ adnak.

Terjedelmi korlátokból adódóan jelen fejezet csupán rövid áttekintést nyújt az értekezésem témája szempontjából jelentőséggel bíró az AB kapcsolódó gyakorlatáról, jogértelmezéséről, az adózás területén kifejtett jogfejlesztő szerepéről és az általa kidolgozott főbb adózási elvekről.

1.2. Az AB által kidolgozott főbb adóztatási (közteherviselés) elvek

Az AB már 1991-ben kimondta, hogy az Alkotmány 70/I. §-a az *állampolgárok alapvető jogai között szabályozza a közteherviselés kötelezettségét*, és annak alkotmányos korlátait. E rendelkezéssel kapcsolatban rámutatott arra is, hogy az Alkotmány 70/I. §-a –mint a közteherviselési kötelezettség alapja – vonatkozik az egyéb jogalanyokra így például a külföldiekre, jogi személyekre is.¹⁷ Az AB ugyanakkor megjegyezte azt is, hogy *az Alkotmány maga nem határozta meg a közteher fogalmát* - és ezt az Alaptörvény sem teszi -, ám kétséget kizáróan *ide sorolhatók az államháztartásról szóló törvény szerint az állam javára előírható befizetések*, amelyek az állam gazdasági tevékenységének, intézményei működtetésének a fedezetét szolgálják, az állam bevételi forrását jelentik.¹⁸

Az Alkotmánybíróság kifejtette továbbá, hogy a jövedelmi és vagyoni viszonyokkal arányos közteherviselési elvből „a jogalkotónak nem származik kötelezettsége arra, hogy minden egyes adó megállapítása során az adó mértékét, az adó tárgyaként megállapított jövedelem, vagy vagyon nagyságától, illetőleg értékétől függően, differenciáltan, azzal arányosan kell szabályoznia. *Nem tekinthető alkotmányellenesnek az a szabályozás, amely valamely adó mértékét tételesen meghatározott összegben állapítja meg.*”¹⁹ Az Alkotmánybíróság szerint *az Alkotmány 70/I. §-ából nem következik, hogy a közteherviselési kötelezettség alapja csak valamilyen jövedelem vagy vagyon lehet.* Ezzel kapcsolatban az Alkotmánybíróság úgy foglalt állást, hogy „a jogalkotó ([...]) széles keretek között mérlegelhet a köztehermérték megállapításakor, szabadsága igen nagy abban a kérdésben is, hogy a közteherviselési kötelezettség kiindulópontjaként milyen gazdasági forrást választ ki, és ennek alapján mit jelöl ki a közteher tárgyának.”²⁰

¹⁷ 62/1991. (XI. 22.) AB határozat, ABH 1991, 466, 467.

¹⁸ 66/B/1992. AB határozat, ABH 1992, 735., 737.

¹⁹ 66/B/1992. AB határozat, ABH 1992, 735., 737.

²⁰ 44/1997. (IX. 19.) AB határozat, ABH 1997 304., 306-307.

Az Alkotmánybíróság – főként a kedvezmények és mentességek alkotmányossági megítélése során – több ízben hangsúlyozta, hogy *az államnak a gazdaságpolitikai, foglalkoztatáspolitikai és szociálpolitikai kérdésekben viszonylag nagy szabadsága van.* E széleskörű mérlegelési jog alapján az állam nemcsak az Alkotmányból közvetlenül levezethető célkitűzéseit valósíthatja meg, hanem ezen túlmenően *érvényre juttathat az Alkotmányból közvetlenül nem következő, esetenként rövid távra irányadó célkitűzéseket is.* Amikor az állam az e tekintetben fennálló tág mérlegelési lehetősége alapján dönt, *az Alkotmánybíróság azt vizsgálja, hogy nem került-e szembe az Alkotmány valamely rendelkezésével.*²¹

Az Alkotmánybíróság egy későbbi döntésében kifejtette azt is, hogy: *„az adó elsődleges rendeltetése, hogy az adófizetés révén a természetes és jogi személyek az Alkotmány 70/I. §-a szerint jövedelmi és vagyoni viszonyaiknak megfelelően hozzájáruljanak a közterhekhez, azaz megteremtsék a pénzügyi fedezetet az állami szervek fenntartásához, illetőleg – az állami újraelosztás révén – a különböző közérdekű feladatok ellátásához.* Emellett azonban *az adó – bár másodlagosan, de egyáltalán nem elhanyagolhatóan – az állami gazdaságpolitikának is fontos eszköze, amelynek segítségével a törvényalkotó direkt vagy indirekt módon orientálni tudja a gazdasági élet szereplőit azáltal, hogy bizonyos dolgokat vagy tevékenységi fajtákat adókötelezettség alá von, illetőleg nem von, továbbá adókedvezményben részesít vagy nem részesít.* E tekintetben a törvényalkotó 'alkotmányos mozgástere' rendkívül széles.”²²

Az Alkotmánybíróság adott esetekben az arányos közteherviselés alkotmányos tételének értelmezésénél figyelemmel volt az Alkotmánynak az adott ügy szempontjából irányadó más rendelkezéseire, egyéb összefüggéseire. Amikor az Alkotmánybíróság az Alkotmány 70/I. §-ában foglalt rendelkezést – az előbb említett módon – értelmezte, az alkotmányos rendszer egészének védelmére is tekintettel volt. Más esetekben az Alkotmánybíróság az Alkotmány 70/I. §-ának arányossági követelményét eltérő – szigorúbb – mérce szerint érvényesítette.²³

²¹ 61/1992. (XI.20.) AB határozat, ABH 1992. 280., 281.

²² 31/1998. (VI.25.) AB határozat, ABH 1998. 240., 246.

²³ Lásd pl.: 3/1993. (II. 4.) AB határozat, ABH 1993. 41.; 57/1995. (IX. 15.) AB határozat, ABH 1995. 284.; 5/1997. (II. 7.) AB határozat, ABH 1997. 55.]

1.3. A különböző típusú adóterhek Alkotmánnyal való összeegyeztethetőségének problematikájával foglalkozó AB döntések

A bevétel adóztathatóságának alkotmányossága

Az AB a 66/2006. (XI.29.) AB határozatában vizsgálta az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról szóló 2006. évi LIX. törvény (a továbbiakban: Ahej. tv.) egyes rendelkezéseinek alkotmányosságát. Az Ahej. tv. új adónemként bevezette a hitelintézeteket terhelő, kamat- és árfolyamnyereség-adó kötelezettségét²⁴, amellyel kapcsolatban az indítványozók, nem a többlet adóteher ellen tiltakoztak, hanem az ellen, hogy annak megállapítása véleményük szerint diszkriminatív módon, a hátrányos megkülönböztetés tilalmának és az arányos közteherviselés elvének megsértésével történt.

Érvelésük lényege az alábbiak szerint foglalható össze: Egyrészt az indítványozók aggályosnak tartották azt, hogy a járadék az állam, a támogatások közvetítésében részt vevő hitelintézetek és a kölcsönt felvevő ügyfelek százezreinek a jogszabályok által meghatározott és a szerződő felek által megismert támogatási rendszer alapján hosszú távra kimunkált és élő szerződéses rendszerébe avatkozik be. Sérelmezték továbbá, hogy a járadékfizetési kötelezettség kizárólag a hitelintézeteket terheli, noha a kamattámogatás pozitív gazdasági hatása nem csak hitelintézeteknél jelentkezik az ingatlanvásárlás finanszírozási oldalán, hanem a teljes építőipari szektorban, növelve így a szektor közteherviselési képességét. Véleményük szerint az arányos közteherviselés elvét sértheti az, hogy a tervezett járadék következtében az érintett hitelintézetek jövedelmének, profitjának jelentős részét vonja el az állam, amellyel lényegében a jogalkotó a pénzügyintézeteket indokolatlanul és megalapozatlanul büntetni kívánja a jövedelmezőségi mutatóik alapján.²⁵

Az AB az indítványokat nem tartotta megalapozottnak és Ahej. tv. egyes rendelkezései alkotmányellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló indítványt elutasította. Döntését az alábbiakkal indokolta:

²⁴ Az Ahej. tv. 4. §-a szerint az állami kamattámogatással, kamatkiegyenlítéssel közvetlenül vagy közvetetten érintett hitelállomány alapján kamat és kamatjellegű bevétel címén befolyt összeg után 5%-os mértékkel a hitelintézetnek járadékot kellett fizetnie.

²⁵ 66/2006. (XI.29.) AB határozat, Indokolás I. rész 1-5. pont

a) Az AB a szabályozás vizsgálata során mindenekelőtt leszögezte - utalva arra, hogy egy korábbi döntésében²⁶ már vizsgálta valamely bevétel adóztatásának egyes alkotmányossági kérdéseit -, hogy a „[b]evétel (s nem a jövedelem) adóztatását, amelyre az Áhej. tv. irányul, az Alkotmány 70/I. §-a nem tiltja.”

b) Emlékeztetve az 59/1995. (X.6) AB határozatában foglaltakra megállapította továbbá, hogy „adott esetben az adóalanyok kamatjövedelmeinek és azok adóterheinek a korábban hatályban volt szabályozástól eltérő differenciálása önmagában nem alkotmányossági kérdés, a jogi szabályozás változatlanságához az Alkotmány nem biztosít jogot, ugyanakkor „alkotmányellenességhez vezet, ha adott szabályozási koncepción belül valamely csoportra - alkotmányos indok nélkül - eltérő szabályozás vonatkozik.,,

c) Az AB következetes gyakorlata értelmében az Alkotmány 70/I. §-a, „nem zárja ki azt, hogy a jövedelemadók mellett az állam más típusú fizetési kötelezettséget (pl. forgalmi vagy vagyoadók, illeték, vám, járulék, hozzájárulás, bírság, díj stb.) is előírjon.” Rámutatott arra is, hogy „az Alkotmány hivatkozott rendelkezéséből az sem következik, hogy (adó)fizetési kötelezettséget a jövedelemadók szempontjából akár veszteségesnek tekintendő vállalkozásoknak előírni nem lehet”²⁷. Az állam szabadsága igen nagy abban a kérdésben, hogy az adófizetés kiindulópontjaként mely gazdasági forrást választja ki, és ennek alapján mit választ ki adótárgynak továbbá, hogy az adórendszert miként alakítja ki: „ez az Alkotmány keretei között a törvényhozás és a kormányzati gazdaságpolitika mérlegelési körébe tartozik - állapította meg az Alkotmánybíróság 54/1993. (X. 13.) AB határozata.”²⁸

d) Az AB megállapította, hogy a kizárólag a hitelintézeteket terhelő járadékfizetési kötelezettség előírása nem valósít meg hátrányos megkülönböztetést. E körben azzal érvelt a taláros testület, hogy a diszkrimináció vizsgálatánál központi elem annak meghatározása, hogy kiket kell egy csoportba tartozóknak tekinteni, ugyanis a diszkrimináció alkotmányos tilalma csak a szabályozás szempontjából egy csoportba

²⁶ 963/B/1993. AB határozat (ABH 1996, 437, 440.): E döntésében az AB vizsgálta a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Hatv.) 39. § (1) bekezdését, amely az állandó jelleggel végzett iparüzési tevékenység esetén a vállalkozó nettó árbevételét határozza meg adóalapnak. Az adó alapja az értékesített termék, illetőleg végzett szolgáltatás nettó árbevétele, csökkentve az eladott áruk beszerzési értékével és az alvállalkozói teljesítések értékével. A nettó árbevétel fogalmát a Hatv. 52. §-a határozta meg. A Hatv. más, az adóalapot korrigáló tényezőket nem tartalmazott. Az akkor hatályos szabályok, az elbírált indítvány szerint, csak a vállalkozók egy része számára tették lehetővé az adóalap csökkentését, a vállalkozási tevékenység jellegétől függően; másoknál, ahol a két nevesített költség nem merül fel, nem. E határozatában az Alkotmánybíróság úgy foglalt állást, hogy a vitatott rendelkezés alkotmányellenessége az Alkotmány 70/I. §-a alapján nem állapítható meg.

²⁷ 122/B/1996. AB határozat

²⁸ 66/2006. (XI.29.) AB határozat, Inodkolás III. rész 3. pont

tartozókra vonatkozik. Az AB álláspontja szerint Áhej. tv. szerinti szabályozási koncepció szempontjából egy csoportba tartozónak a hitelintézeteket és pénzügyi vállalkozásokat lehet tekinteni; más, az indítványban hivatkozott vállalkozásokat, akiknél a kamattámogatás pozitív gazdasági hatása szintén jelentkezik az ingatlanvásárlás finanszírozási oldalán, nem; és az hogy a pénzügyi vállalkozásra a törvény hatálya nem terjed ki, önmagában ez a körülmény nem tekinthető diszkriminatívnak.

e) Az indítványozóknak azzal a felvetésével kapcsolatban, hogy az arányos köztelherviselés elvét sérti, ha a kötelezettség aránytalanul nagy elvonást eredményez az adóalanynál, illetve a járadék következtében az érintett hitelintézetek jövedelmének, profitjának jelentős részét vonja el az állam, az Alkotmánybíróság állandó gyakorlatának megfelelően leszögezte, hogy az adóösszezszerűségét nem vizsgálja, az csak akkor vet fel alkotmányossági kérdést, ha olyan konfiskatórius jellegű, hogy az adóalany ellehetetlenülését idézi elő, azonban a vizsgált szabályozás tekintetében úgy látta, hogy az adó 5 százalékos mértéke nem eredményez aránytalanul nagy elvonást az adóalanyoknál, ezért az adó mértékét illetően sem állapította meg a vitatott rendelkezés alkotmányellenességét.

Az 'elvárt adó', a házipénztár-adó és a cégautó adó alkotmányossága

Az AB a 8/2007. (II.28.) AB határozatában vizsgálta a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvénynek (a továbbiakban: Tao.) 2007. január 1-jével hatályba lépett 'elvárt adót' ('elvárt adóalapot') megállapító rendelkezéseit.

Az indítványozók a Tao. - és az egyes pénzügyi tárgyú törvények módosításáról rendelkező 2006. évi LXI. törvény -szabályozását az arányos köztelherviselés Alkotmányban foglalt rendelkezésével arra figyelemmel tekintették ellentétesnek, mert egy olyan 'elvárt adót' ('elvárt adóalapot') állapított meg, amely - szűk kivétellel - valamennyi vállalkozást terhel, így a veszteséges vállalkozásokat is. Érvelésükben arra hivatkoztak, hogy azok a társasági adóalanyok, akik az 'elvárt adó' adóalapjánál igazolhatóan kisebb adóalappal rendelkeznek, az 'elvárt adó' megfizetésén keresztül nem a tényleges jövedelmi, vagyoni viszonyaiknak megfelelően járulnak hozzá a közterhekhez, és méltánytalanul súlyosabb adóterhet viselnek azokhoz az adózókhoz képest, akik az elvart adóalap alapján állapítják meg a társasági adóalapjukat és fizetik meg a társasági adót. „Ebből következően mind a veszteséges, mind az 'elvárt adó' adóalapjánál

ténylegesen kisebb adóalappal rendelkező adózók esetében a ténylegesen meg nem szerzett jövedelmet adóztat meg. Az indítványozók szerint az 'elvárt adó' bevezetésével a törvényalkotó egyenlőtleneket vont azonos elbírálás alá, mivel a társasági adóalapot adóelkerülési célzattal alakító vállalkozásokat, azonos módon kezeli azokkal a veszteséges vállalkozásokkal, amelyek a törvényesen folytatott vállalkozási tevékenységiük ellenére is veszteségesek. Ez utóbbi vállalkozások további működése az 'elvárt adó' következtében ellehetetlenül, ami megghiúsítja az adó célját.”

Az AB-nak a jelen ügy kapcsán egyrészt abban kellett állást foglalni, hogy „a törvényalkotó az 'elvárt adó' adóalapjának a törvényi meghatározásával - és ezen keresztül az 'elvárt adó' bevezetésével - nem távolította-e el olyan mértékben az adó jogintézményét annak az Alkotmány 70/I. §-ban foglalt alkotmányos alapjaitól, amely a vitatott szabályozás esetén alkotmányellenességet idéz elő”, másrészt vizsgálnia kellett azt is, hogy a kifogásolt szabályozáson keresztül valóban ténylegesen meg nem szerzett jövedelem (nyereség) adóztatására kerül-e sor. A vizsgálat keretében az AB szükségesnek látta áttekinteni a korábbi gyakorlatát.

Az Alkotmánybíróság - hivatkozva a 448/B/1994. AB határozatában (a továbbiakban: Abh1.) foglaltakra - megállapította, hogy a társasági adó szabályozása vonatkozásában már állást foglalt abban a kérdésben, hogy „a jogalkotó feladatkörébe tartozik a társasági adó alapjául szolgáló nyereségösszeg, az ennek kialakításához szükséges számviteli, adótechnikai szabályok, az adó alapját csökkentő és növelő tételek megállapítása, meghatározása is.” (ABH 1994, 724, 725.) A közterhekhez való hozzájárulás tekintetében a jogalkotóval szemben egyetlen követelmény az, hogy az adott fizetési kötelezettség feleljen meg az alanyi kötelezettek jövedelmi és vagyoni viszonyainak, vagyis álljon azzal arányban²⁹.

61/2006. (XI. 15.) AB határozatban a házipénztáradó, mint vagyoni típusú különadó szabályozásának az alkotmányossága tárgyában megállapította, hogy a vizsgált vagyoni típusú különadó (közteher) nem áll közvetlen kapcsolatban az alanyi kötelezettek jövedelmi, illetve vagyoni viszonyaival (helyzetével), s ebből következően nem felel meg az arányos közteherviselés alkotmányi rendelkezésének.

A személyi jövedelemadó (jövedelemadóztatás) szabályozásában a szövetkezeti ingyenes értékpapír adózására vonatkozó rendelkezések alkotmányossági vizsgálata során a 3/1993. (II. 4.) AB határozat

²⁹ 1558/B/1991. AB határozat

indokolásában elvi élel mondta ki, hogy „([...]) az állampolgár által ténylegesen meg nem szerzett jövedelmet nem lehet adóköteles jövedelemként kezelni.”

Az 57/1995. (IX. 15.) AB határozatában a magánszemélyek használatában lévő ún. cégautók után fizetendő személyi jövedelemadó alkotmányossági kérdéseit vizsgálva, megállapította, hogy a fizetendő adó mértékének megállapítására jogalkotónak jogában áll általányt alkalmazni vagy törvényes vélelmet felállítani, azonban alkotmányos korlátot jelent az hogy mindenki csak jövedelmi, vagyoni helyzetével arányosan köteles a közterhekhez hozzájárulni és csak kivételként és többletgaranciák mellett kerülhet sor az adóeljárásban a vélelem alkalmazására, és nem lehet eszköze nem valós jövedelem adóztatásának.”

Mindebből következően az Alkotmánybíróság megállapította, hogy - figyelemmel az idézett határozatokban foglaltakra is - a vizsgált szabályozás oly módon állapítja meg az 'elvárt adó' adóalapját, és ezen keresztül a társasági adóalanyok által fizetendő 'elvárt adót', hogy az nem áll közvetlen összefüggésben az adófizetésre kötelezettek tényleges jövedelmi, vagyoni viszonyaival, helyzetével. Ettől függetlenül - és ebből következően aránytalanul - ír elő ténylegesen meg nem szerzett jövedelem (nyereség) után adófizetési kötelezettséget azon társasági adóalanyok számára, amelyek az 'elvárt adóalap' szerint kötelesek az adóalapjukat megállapítani, s az így megállapított adóalap után az 'elvárt adót' megfizetni. A társasági adó törvény 1. §-a rámutatott arra, hogy a jövedelmi, illetve vagyoni típusú adók esetén a konkrét adójogi szabályozás keretében meghatározott adóalap, illetve az annak alapulvételével megállapított adófizetési kötelezettség közvetlen kapcsolatot kell, hogy mutasson az alanyi kötelezettek (adózők) jövedelmi, vagyoni viszonyaival, helyzetével. „Ebből következően, ha a törvényalkotó a vállalkozási tevékenységből eredő nyereséget adóztató, törvényi úton korábban már bevezetett és működő adójogi szabályozáson belül - a költségvetési bevételek növelése, és ennek érdekében az adóalanyi kör kiszélesítése céljából - kiegészíti (módosítja) a meglévő - a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv. tv.) rendelkezései alapján megállapított (korrigált) adózás előtti eredményből levezetett adóalapra vonatkozó - rendelkezéseket, akkor az új adóalapra vonatkozó törvényi rendelkezéseknek (az ez alapján teljesített adófizetési kötelezettségnek) is - a nyereséget adóztató (jövedelmi típusú) adónem szabályozásán belül - közvetlen kapcsolatban kell állniuk az adózók jövedelmi és vagyoni viszonyaival, helyzetével.” Mindezekre figyelemmel az AB a Tao. érintett rendelkezéseit - valamint az egyes pénzügyi tárgyú törvények módosításáról rendelkező 2006. évi LXI. törvény egyes rendelkezéseit - megsemmisítése mellett döntött

A luxusadó alkotmányossága

Az Alkotmánybíróság a 155/2008. (XII.17.) AB határozatában vizsgálta a luxusadó³⁰ alkotmányosságát. Több indítványozó a luxusadóról szóló 2005. évi CXXI. törvény (a továbbiakban: Ltv.) egésze, illetve egyes rendelkezései alkotmányellenességének megállapítása érdekében fordult az AB-hez, és indítványukban arra hivatkoztak³¹, hogy a törvény azért ellentétes az Alkotmány 70/I. §-ával, „mert csak magánszemélyek esetén ír elő adókötelezettséget, miközben e törvényhely természetes személyek, jogi személyek és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetek számára egyaránt előírja a közterhek viselésének kötelezettségét.” Emellett az indítványozók azért is az Alkotmány 70/I. §-ába ütközőnek tartják az Ltv.-t, mert „nincs tekintettel a magánszemélyek vagyoni helyzetére, azaz nem azzal arányosan állapítja meg az adókötelezettséget, és nem veszi figyelembe a vagyont terhelő, azt csökkentő hiteleket.” Az indítványozók álláspontja szerint a törvény azért is alkotmányellenes és sérti a jogegyenlőség elvét, mert „több, de egyenként 100 millió forint alatti vagyontárgy esetén nem áll fenn adókötelezettség, míg egyetlen, de 100 millió forintot meghaladó értékű vagyontárgy esetén igen” továbbá a külföldön lévő ingatlan és a nagy értékű ingóságok nem adókötelesek. „Alkotmányellenességre vezet, hogy az Ltv. hatálya alá tartozó személyek az adóköteles ingatlant adózott jövedelmükből szerezték meg, így a luxusadó felveti a kétszeres adóztatás kérdését is.”

Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az Ltv. számított értékre vonatkozó szabályai sértik a jogállamiságból fakadó jogbiztonság követelményét „azáltal, hogy az egyes ingatlantulajdonosok egyedi adókötelezettségének fennállását és az adókötelezettség konkrét alapját és mértékét a törvények felhatalmazása alapján olyan jogszabály (helyi önkormányzati rendelet) határozhatja meg, melynek megalkotási szabályai nem zárják ki azt, hogy az önkormányzati testület önkényesen, csak saját bevételi

³⁰ A luxusadó lényege röviden: A számított érték képezi az adó alapját, ahhoz igazodik az adófizetési kötelezettség mértéke, illetve a luxusadó esetén az, hogy egyáltalán terheli-e adókötelezettség az adóalanyt (aki főszabály szerint az ingatlan tulajdonosa). A szabályozás lényegi mozzanata, hogy törvény határozza meg az egyes értékeket (az értékhatárok között), vagyis az Országgyűlés vélelmezi, hogy az egyes megyékben és a főváros egyes kerületeiben az ingatlanok legalább és legfeljebb mennyit érnek. Ezt követően a települési önkormányzat rendeletben határozza meg az átlagértékeket, vagyis azt, hogy a törvényi határok között az adott településen, az adott utcában lévő ingatlan (lakás, üdülő, vagy telek) egy négyzetmétere hány forint értékű. Ez az érték képezi a vagyoni típusú adó alapját. A szabályozás további lényeges eleme az, hogy az önkormányzatok a rendelet megalkotása során egyrészt nem térhetnek el a törvényi értékhatároktól, másrészt nem kötelesek beszerezni a tényleges forgalmi értékat adatokat, harmadrészt, ha a jegyző mégis beszerzi az adóhatóságtól a tényleges adatokat, ahhoz az önkormányzat a rendelet megalkotása során a törvény szerint nincsen kötvé.

³¹ 155/2008. (XII.17.) AB határozat, Indokolás I. rész 1. pont

szempontjait figyelembe véve rögzítse az értékhatárokat.”³² A taláros testület rámutatott arra, hogy az a szabályozási mód, mely szerint az egyedi adókötelezettséget tartalmazó adóhatósági határozat elleni valódi jogorvoslat és érdemi bírósági felülvizsgálat azért kizárt, mert a jogorvoslati fórum és a bíróság sem vizsgálhatja az ingatlan értékének tényleges meghatározását, hiszen egyikük sem vizsgálhatja felül az önkormányzatok (egyébként kötetlen vagy alig kötött) rendeletét.

Az AB a szabályozás vizsgálata során kiemelte, hogy az adójogi szabályozással szembeni aggályok sokasodnak, ha az adó alapjának vagy az adókötelezettségnek vélelemmel történő meghatározása eszközéhez nyúl a jogalkotó. Rámutatott arra, hogy a vélelem alkalmazására a jogalkotónak - ahogyan azt részletesen már az 57/1995. (IX. 15.) AB határozatban megállapította - csak kivételesen van lehetősége, akkor, ha a jövedelem tényleges mértéke nem állapítható meg. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy: „[o]yan esetben, ha a jövedelem tényleges mértéke általában nem állapítható meg, a jogalkotónak jogában áll - a gazdasági, pénzügyi szempontokat figyelembe véve - a fizetendő adó mértékének megállapítására különböző jogalkotási technikákat választani. Önmagában tehát nem feltétlenül alkotmányellenes, ha a jogalkotó általánnyal vagy törvényes vélelem felállításával szabályoz. Rámutat azonban az Alkotmánybíróság arra, hogy mindkét esetben alkotmányos korlátot jelent az Alkotmány 70/I. §-ában megfogalmazott elv, amely szerint mindenki csak jövedelmi, vagyoni helyzetével arányosan köteles a közterhekhez hozzájárulni. A megdönthető törvényes vélelem esetében, annak fogalmából következik, hogy addig áll fenn, amíg annak ellenkezőjét nem bizonyították. ([...]) A törvényes vélelem ugyanis csupán a jogszabályszerkesztés és a jogalkalmazás egyszerűsítésének kivételes eszköze. A vélelem kivételessége abban is áll, hogy az állam az őt általában terhelő bizonyítási kötelezettség teljesítése nélkül jövedelemszerzést feltételez, amely után adót szed be. A bizonyítási kötelezettség tehát megfordul, azonban a törvényes vélelem megdöntésére irányuló bizonyítás lehetőségét az Alkotmány 70/I. §-ára figyelemmel kizárni nem lehet. Tehát alkotmányos követelmény, mint arra az Alkotmánybíróság rámutatott, hogy a tényleges helyzet bizonyításának feltételeit az adó megfizetésére kötelezett részére biztosítani kell. Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint tehát csak kivételként és többletgaranciák mellett kerülhet sor az adóeljárásban a vélelem alkalmazására, és nem lehet eszköze nem valós jövedelem adóztatásának.”³³

³² 155/2008. (XII.17.) AB határozat, Indokolás IV. rész 3.2. pont

³³ 155/2008. (XII.17.) AB határozat, Indokolás IV. rész 4.2. pont

A fenti megállapítások után az Ltv. szabályozása kapcsán az AB megállapította, hogy szintén vélelem alapján állapítja meg az adókötelezettséget, de „[e] vélelemmel szemben a törvény csupán mentességi eseteket és kivételeket állapít meg”³⁴, és nem biztosítja ellenbizonyítás lehetőségét, „az állam adottesetben nem valós jövedelmet adóztat, ami alkotmányellenes, sérti az Alkotmány 70/I. §-át.”³⁵ Az AB szerint nem eleve alkotmányellenes, ha a jogalkotó az ingatlan számított értéke alapján az ingatlanokra vagyoadót vet ki, amennyiben ez megfelel az Alkotmány rendelkezéseinek és a 8/2007. (II. 28.) AB határozatban rögzített fogalmi elemeknek.³⁶ Ennek során figyelemmel kell lennie a jogalkotónak arra, hogy vagyoni adó esetében az arányosságnak az adózók viszonyában az adó alapja és mértéke kérdésében is fenn kell állnia.³⁷

Az egyes nagy értékű vagyontárgyakat terhelő adó alkotmányossága

Az AB-hoz számos indítványt terjesztettek elő az egyes nagy értékű vagyontárgyakat terhelő adóról szóló 2009. évi LXXVIII. törvény (a továbbiakban: Nért.) rendelkezései alkotmányellenességének megállapítása és megsemmisítése érdekében. Az AB az indítványokat egyesített eljárásban bírálta és a 8/2010. (I.28.) AB határozatában számos ponton alkotmányellenesnek találta a Nért. érintett rendelkezéseit és a vizsgált jogszabályok visszamenőleges hatályú megsemmisítése mellett döntött.

Az indítványozók a Nért. lakóingatlanok adójával kapcsolatos azon rendelkezéseit kifogásolták, amelyek a lakóingatlanok adójának alapját, illetve az adófizetésre kötelezett adóalanyi kört határozták meg, valamint szankció alkalmazását tették lehetővé. Az indítványozók e körben kifejtett álláspontja szerint a Nért. alapján kiszámítható volt a lakóingatlanoknak a törvényhozó által vélelmezett értéke (számított érték), de

³⁴ 155/2008. (XII.17.) AB határozat, Indokolás IV. rész 4.2. pont

³⁵ 155/2008. (XII.17.) AB határozat, Indokolás IV. rész 4.2. pont

³⁶ 8/2007. (II. 28.) AB határozatban rögzített „fogalmi elemek- a jövedelmi és vagyoni típusú adók esetében - az alábbiak:- az adó (közteher) alanyi kötelezettek jövedelmi és vagyoni viszonyainak való megfelelése; - az adó és az alanyi kötelezettek adófizetési kötelezettség alá vont jövedelme, illetve vagyona között fennálló közvetlen kapcsolat; - az alanyi kötelezettek által ténylegesen megszerzett jövedelem, illetve vagyon adóztatása;- az adó alanyi kötelezettek teherviselő képességével való arányossága. A jövedelmi és vagyoni típusú adók esetében - figyelemmel a konkrét szabályozás összes sajátosságára - az Alkotmány 70/I. §-ában foglalt alkotmányi korlát valamennyi fogalmi elemének egyidejűleg fenn kell állnia ahhoz, hogy a vizsgált szabályozás megfeleljen az említett alkotmányos mércének. Amennyiben tehát a törvényalkotó - élve széles körű mérlegelési lehetőségével - az alanyi kötelezettek jövedelmét (nyereségét), illetve vagyonát vonja adófizetési kötelezettség alá, akkor a vizsgált szabályozás az esetben felel meg az Alkotmány 70/I. §-ban foglalt alkotmányi mércének, ha a fent említett fogalmi elemek maradéktalanul teljesülnek, azaz: az adó és az alanyi kötelezettek jövedelme, illetve vagyona között közvetlen kapcsolat áll fenn, az alanyi kötelezettek által ténylegesen (valóságosan) megszerzett jövedelem, illetve vagyon kerül adóztatásra, az alanyi kötelezettek teherviselő képességével arányosan. A jövedelem (nyereség), illetve a vagyon adóztatása esetén az Alkotmány 70/I. §-ában foglalt alkotmányi korlát sérelmét idézheti elő az, hogy ha a vizsgált szabályozásról, illetve annak valamely eleméről kimutatható, hogy az ténylegesen meg nem szerzett jövedelmet (nyereséget) von adófizetési kötelezettség alá, de ugyanígy az is, ha az adó (közteher) és az alanyi kötelezettek adóztatott jövedelme, illetve vagyona között nem áll fenn a közvetlen kapcsolat.”

³⁷ 155/2008. (XII.12.) AB határozat Indokolás IV. 5. pont

ugyanakkor az adó alapja nem az előbbi számított érték, hanem a lakóingatlanok az adóév első napján fennálló forgalmi értéke volt. Ezzel kapcsolatban azt sérelmezték, hogy *a Nért. alapján nem volt egyértelmű, miként lehet pontosan megállapítani az adó alapját, vagyis a lakóingatlanok forgalmi értékét.* Az adóalap bizonytalansága következtében az adóhatóság az adókötelezettség teljesítésének ellenőrzése során korlátlan mérlegelési joggal rendelkezett, mely sérti a jogbiztonság elvét. Ezen túlmenően az adóztatott vagyon és az adóztatás közvetlen kapcsolatának követelményére figyelemmel a vagyonadó pontosan meg nem határozható összegű alapja ellentétes az arányos közteherviselés elvével. Az indítványozók aggályosnak vélték azt is, hogy az adóalany szankcionálható, ha nem tudja pontosan, vagyis az adóhatóság által utólagosan megállapított forgalmi értékkel azonosan meghatározni a lakóingatlan forgalmi értékét. A törvényhozó bizonytalan feltételekhez kötötte az adófizetési kötelezettséget, mely kötelezettség elmulasztása esetén szankciót helyezett kilátásba. A jogbiztonság sérelmét jelentette álláspontjuk szerint az, hogy *nem volt rögzítve, miként bizonyíthatja az adóalany az általa megállapított forgalmi érték helyességét.* Az indítványozók azt is kifogásolták továbbá, hogy *a lakóingatlanok adóztatása nincs tekintettel az adóalanyok jövedelmi helyzetére.* Sérelmezték továbbá, hogy a Nért. szerint az ingatlanok közül csupán a – rendszerint a természetes személyek tulajdonában álló – lakóingatlanok adókötelesek, más ingatlanok (pl.: irodaházak, banképületek, gyárépületek, stb.) viszont nem.

Az Alkotmánybíróság a lakóingatlanok adójának alkotmányossági vizsgálata kapcsán mindenekelőtt azt hangsúlyozta, hogy a vagyon, és azon belül az ingatlanok adóztatása számos országban ismert és alkalmazott, alapvetően a közteherviselés arányosabbá tételét szolgáló megoldás, erre figyelemmel leszögezte, hogy *az ingatlanadó olyan létező adónem, amely alkotmányosan nem kifogásolható, tehát nem ellentétes az Alkotmánnyal.* A Nért. alapján az adó tárgya a lakóingatlan, az adó alapja pedig a lakóingatlanok az adóév első napján fennálló *forgalmi értéke* volt. Az AB ennek kapcsán rámutatott arra, hogy a forgalmi érték -alapú közteherviselés nem ismeretlen fogalom a magyar jogrendszerben és emlékeztetett arra, hogy ezt a fogalmat az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) is alkalmazza. A testület rámutatott továbbá arra is, hogy bár a Nért. és az Itv. szinte azonos módon határozza meg a közteherviselés alapjául szolgáló forgalmi érték fogalmát³⁸, azonban a Nért. alapján az

³⁸ Nért. 2. § 10. pontja: „*forgalmi érték*: az a pénzben kifejezhető érték, amely a vagyontárgy eladása esetén – a vagyontárgyat terhelő adósságok figyelembevétele nélkül – árként általában elérhető; ([...])” Az Itv. 102. § e) pontja alkalmazásában „*forgalmi érték*: az a pénzben kifejezett érték, amely a vagyontárgy eladása esetén az illetékkötelezettség keletkezésekor volt állapotában – a vagyontárgyat terhelő adósságok, továbbá az ingatlanon a vagyonszerző javára az elidegenítéskor megszűnő bérleti jog figyelembevétele nélkül – árként általában elérhető ([...])”.

Itv.-ben foglaltaktól teljesen eltérő módon kerül sor a forgalmi értéken alapuló vagyoni típusú adó megállapítására. Míg az Itv. alapján a vagyonszerzési illetéket a hatóság közreműködése mellett, *az adóalany bejelentésére, de kiszabás alapján kell megfizetni*, amely lényegében a bejelentett érték hatósági ellenőrzését, elfogadását vagy módosítását jelenti (Itv. 77. §), addig a Nért. szerint *bevallás alapján, önadózással kellett megfizetni*: ez azt jelentette, hogy az adóalany kötelezettsége volt, hogy az adó alapját, vagyis a lakóingatlan forgalmi értékét pénzben kifejezett, konkrét összegként meghatározza, azt bevallja, s a bevallásában szereplő forgalmi érték alapul vételével az adót kiszámítsa és befizesse. Az AB e szabályozási megoldással összefüggésben arra világított rá, hogy *az önadózás önmagában nem alkotmányellenes*, azonban ezt az adótechnikát elsősorban akkor alkalmazza a jogalkotó, ha az adózó számára pontosan rendelkezésre állnak azok az adatok, amelyek alapján az adózó meg tudja állapítani az adó alapját, s amelyből ki tudja számítani az adót. A Nért. azonban nem állapított meg olyan számítási módszert, amellyel az adó alapja az adóalany által meghatározható lenne, így olyan adatszolgáltatásra kötelezte az adóalanyt, amelyről az adóbevallásban feltüntetett más adatok bizonyosságához hasonló pontossággal nem tud nyilatkozatot tenni. Az AB megjegyezte azt is, hogy a forgalmi érték-alapú közteherviselés önadózással való párosítása azt eredményezheti, hogy az adózó az általa pontosan nem ismert, eleve bizonytalan összegű, vélelmezett forgalmi érték bevallására köteles, és ez a bevallásában feltüntetett összeg képezi az adófizetési kötelezettsége, illetve az adóellenőrzés alapját és ezáltal szankcionálhatóvá válik, ha a lakóingatlan általa bevallott forgalmi értéke 10%-os mértéket meghaladón kevesebb annál, mint amit az adóhatóság az adó alapjául szolgáló forgalmi értéként utóbb megállapít.

Az AB mindezekre figyelemmel megállapította, „hogy – kellő ingatlanforgalmi szakértelem hiányában – az adóalanyok önhibájukon kívül nem tudnak megfelelni annak a követelménynek, hogy adóbevallási kötelezettségüket hibátlanul, helyes és valós adattartalommal teljesítsék. A Nért. tehát arra kötelezi az adóalanyokat, hogy adófizetési kötelezettségüket egy általuk megjelölt, vélelmezett, utóbb a hatóság által vizsgálható értéken alapuló, s ezért nem, vagy legalábbis nem feltétlenül helyes értéket tükröző adóbevallás alapján teljesítsék. Ráadásul mindezt a törvényalkotó, – ha alulbecslés történik –, egyoldalúan az adóalanyokra hárítja a felelősséget. Az ingatlanok érték meghatározásával kapcsolatban tehát, – figyelemmel a törvény forgalmi-érték fogalmára –, a jogalkotó tág teret ad az önkényes adóhatósági jogalkalmazásnak, amely lehetőséget teremt az adózókra nézve súlyosan hátrányos jogkövetkezmények

adóhatósági megállapítására. Mindezek alapján [...] a joghátrányok indokolatlanul tág körben történő megállapítására ad lehetőséget, kiszámíthatatlan, bizonytalan helyzetet teremt az adóalanyokra nézve.”

A különadóztatás alkotmányossága

Az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvény (a továbbiakban: Különadó tv.) II. fejezete a magánszemélyek egyes jövedelmeire 98 %-os mértékű különadót vezetett be 2010 nyarán, de 2010. október 1-jei hatálybalépéssel. Ahogy azt fentebb is már említettem a különadó bevezetését az Alkotmány 2010. augusztus 11-i módosítása előzte meg, amely az Alkotmány 70/I. §-át kiegészítette a (2) bekezdéssel, felhatalmazást adva ezáltal a különadó alkalmazására 2010. január 1-jétől.

A 98 %-os mértékű különadóval összefüggésben több indítványozó is az AB-hoz fordult. Az indítványozók álláspontja szerint a kifogásolt rendelkezések ellentétesek a jogbiztonság elvével, mert a törvény a kihirdetését megelőző időre állapít meg kötelezettséget. Az indítványozók kifejtették azon álláspontjukat is, miszerint a köztisztviselői jogviszonyban álló munkavállalók jogviszonyának megszűnése esetén törvény szabályozza a köztisztviselőt megillető juttatásokat, így azok nem tekinthetők jó erkölcsbe ütköző jövedelemnek; ezért az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésébe ütközik a különadó alapjára vonatkozó szabály. Hivatkoztak arra is, hogy a különadó nem felel meg az arányos közteherviselés elvének sem, mert a törvény szerinti egységes 98%-os adóelvonás független attól, hogy a jövedelem milyen mértékben haladja meg a kétmillió forintot.

Az AB a 184/2010. (X. 28.) számú határozatban vizsgálta először a különadó alkotmányosságát és e döntésében visszamenőleges hatállyal meg is semmisítette azt.

Az AB rámutatott arra, hogy Az Alkotmány módosítása a különadó alkalmazására vonatkozó felhatalmazás körében jelentőséget tulajdonít annak, hogy valamely jövedelem juttatása a 'jó erkölcsbe ütköző módon' történt-e, de a Törvényből az adó alapját tekintve három jellemző olvasható ki: állami forrásból juttatott, jogviszony megszűnéséhez kapcsolódó jogcímen szerzett, és kétmillió forintot meghaladó jövedelmeket foglalta magában. Mindez azt jelenti, hogy a törvény a kétmillió forint feletti összeget 2010. január 1-jétől

tekinti különadó alapnak, függetlenül a kifizetés konkrét körülményeitől, nem a juttatás módja, hanem - a jogcímek mellett - a mértéke a meghatározó akkor, amikor azt kell eldönteni, hogy egyes kifizetésekre különadót kell-e alkalmazni, visszaható hatállyal. „A Törvény nem különböztet a juttatások jogalapja szerint (törvény vagy megállapodás alapján juttatott bevétel) és aszerint sem, hogy az egyes jövedelemtípusokat keletkeztető tényállásokat illetően hol befolyásolható a juttatás mértéke az állami forrásból gazdálkodó szervezet és munkavállalója által (pl. szabadság megváltása, versenytilalmi megállapodás, megállapodás alapján járó egyéb juttatás), és hol egyáltalán nem. A Törvény ezáltal nemcsak a jó erkölcsbe ütköző módon juttatott, törvény vagy megállapodás alapján járó, de az érintettek által befolyásolható módon keletkező jövedelmekre vonatkozik, hanem más, a törvényekben jelenleg is fenntartott, a jogviszony megszűnéséhez kapcsolódó jövedelmekre is. Ezért a Törvénynek ezek, az általánosan, a jogviszony megszűnésével összefüggésben kifizetett valamennyi jövedelemre vonatkozó, visszaható hatályú különadót előíró rendelkezései ellentétesek az Alkotmány 70/I. § (2) bekezdésével és a visszaható hatályú jogalkotást tiltó 2. § (1) bekezdésével.”

Az AB rámutatott arra, hogy a közsférából való távozással összefüggésben jogszabály alapján, rendeltetésszerű joggyakorlás keretei között teljesített kifizetésekre is alkalmazandó, jelentős mértékű, büntető jellegű adóról van szó, hiszen a Törvényt akkor is alkalmazni kellene, ha a jogviszony megszűnésével kapcsolatos kifizetéssel összefüggésben jogellenesség nem állapítható meg. Az Alkotmánybíróság kihangsúlyozta, hogy valamely juttatásnak az adójogszabályokkal történő aránytalan elvonása lényegében lehetetlenné teszi, hogy az adóalany éljen a juttatásból eredő jogaival, illetve hozzájusson a jogosultságából eredő juttatáshoz, illetve annak lényeges részéhez.

A különadó ismételt bevezetését az Alkotmány újabb módosítása előzte meg 2010 novemberében: ekkor fektették le ugyanis az Alkotmánybíróság hatásköri korlátját az Alkotmány 32/A. § (2) bekezdésében³⁹. A hatásköri korláthoz fűzött indokolás szerint „az Alkotmánybíróság széles körű jogosítványokat gyakorol a normakontroll terén, ami a rendszerváltás első időszakában indokolt volt. A jogállam megszilárdulásával az alkotmánybíráskodás ilyen széles jogköre mára indokolatlanná vált. Ennek érdekében a törvény úgy

³⁹ Alkotmány 32/A. § (2) bekezdése: „A költségvetésről, a költségvetés végrehajtásáról, a központi adónemekről, illetékekről és járulékokról, a vámokról, valamint a helyi adók központi feltételeiről szóló törvényeket az Alkotmánybíróság akkor vizsgálhatja felül, ha az erre irányuló indítvány az alkotmányellenesség okaként kizárólag az élethez és emberi méltósághoz való jog, a személyes adatok védelméhez való jog, a gondolat, lelkiismeret és vallás szabadsága, vagy a magyar állampolgársághoz kapcsolódó 69. § szerinti jogok sérelmét jelöli meg, és nem tartalmaz egyéb okot.”

rendelkezik, hogy bizonyos tárgyköröket szabályozó törvények nem lehetnek az alkotmánybíróági felülvizsgálat tárgyai.” 2010. december 30-i hatálybalépéssel ismét bevezette az Országgyűlés a különadót, amely érdemben nem tért el a megsemmisített korábbi különadótól. A különadó ugyan 2018. július 26. napjától hatálytalan, de a kivezetése előtt többször módosította az Országgyűlés: 75%-ra csökkentették a mértékét, bevezették az ún. átalányközteher-kötelezettség választásának a lehetőségét, amely visszaható hatállyal lehetővé tette az adóteher mérséklését, valamint több jogcímen szerzett jövedelmet is mentesítettek.

3. Az Alaptörvény szabályozása

Alaptörvényünk - szemben a korábbi Alkotmánnyal - önálló fejezetben tárgyalja a közpénzügyeket, amely pénzügyi alkotmánynak is tekinthető, mivel alapvetően ez tárgyalja a pénzügyi politikát, ezen belül a fiskális és monetáris politika alapvető elemeit. Ennek keretében a felelős közpénzügyi magatartás jegyében az államadóságra vonatkozóan új szabályozást tartalmaz, korábban az Alkotmány nem tartalmazott ehhez hasonló megkötést. Az Alaptörvény 37. cikk (3) bekezdése kimondja, hogy mindaddig, amíg az államadóság a teljes hazai össztermék nem csökken a teljes hazai össztermék 50 %-a alá a központi költségvetés végrehajtása során nem vehető fel olyan kölcsön, és nem vállalható olyan pénzügyi kötelezettség, amelynek következtében az államadóságnak a teljes hazai össztermékhez viszonyított aránya a megelőző évben fennállóhoz képest növekedne. E szabály egyrészt a mindenkor kormányalkotó parlamenti többség fiskális politikájának korlátjaként értelmezhető, másrészt garanciális szabályt is jelent az adózók számára, figyelemmel arra, hogy az állam által felvett hitelek végző soron az általuk befizetett adóbevételekből kell törleszteni. A pazarló állami gazdálkodás korlátját jelentő szabályt gyengíti ugyanakkor az Alkotmánybíróóság hatáskörének szűkítése az államadóság és a teljes hazai össztermék fentiekben hivatkozott arányának eléréséig.⁴⁰ E hatásköri szűkítés értelmében az Alkotmánybíróóság csak bizonyos alapjogokkal és a törvényalkotás eljárással összefüggésben vizsgálódhat és semmisíthet meg pénzügyi tárgyú jogszabályokat. Alaptörvény 36. cikk (6) bekezdése - álláspontom szerint teljesen helytállóan - lehetőséget

⁴⁰ Alaptörvény 3. cikk (4) bekezdése: Mindaddig, amíg az államadóság a teljes hazai össztermék felét meghaladja, az Alkotmánybíróóság a 24. cikk (2) bekezdés b)-e) pontjában foglalt hatáskörében a központi költségvetésről, a központi költségvetés végrehajtásáról, a központi adónemekről, az illetékekről és járulékokról, a vámokról, valamint a helyi adók központi feltételeiről szóló törvények Alaptörvénnyel való összhangját kizárólag az élethez és az emberi méltósághoz való joggal, a személyes adatok védelméhez való joggal, a gondolat, a lelkiismeret és a vallás szabadságához való joggal vagy a magyar állampolgársághoz kapcsolódó jogokkal összefüggésben vizsgálhatja felül, és ezek sérelme miatt semmisítheti meg. Az Alkotmánybíróóság az e tárgykörbe tartozó törvényeket is korlátozás nélkül jogosult megsemmisíteni, ha a törvény megalkotására és kihirdetésére vonatkozó, az Alaptörvényben foglalt eljárási követelmények nem teljesültek.

biztosít arra, hogy különleges jogrend idején az azt kiváltó körülmények okozta következmények enyhítéséhez szükséges mértékben vagy a nemzetgazdaság tartós és jelentős visszaesése esetén, a nemzetgazdasági egyensúly helyreállításához szükséges mértékben a költségvetési fegyelemre vonatkozó szabály alól kibújjon. Az, hogy mit is jelent pontosan a nemzetgazdaság tartós és jelentős visszaesés azonban már nem egyértelmű.

Az Alaptörvényünk kapcsán megállapítható, hogy - az Alkotmányhoz képest - az egyén tevékenységének fontosságát hangsúlyozza az állami ellenszolgáltatás kapcsán. Az M cikk (1) bekezdése kimondja, hogy Magyarország gazdasága az értékteremtő munkán és a vállalkozás szabadságán alapszik. A XII. cikk szerint mindenkinek joga van a munka és a foglalkozás szabad megválasztásához, valamint a vállalkozáshoz. Képességeinek és lehetőségeinek megfelelő munkavégzéssel mindenki köteles hozzájárulni a közösség gyarapodásához. A (2) bekezdés rögzíti, hogy Magyarország törekszik megteremteni annak feltételeit, hogy minden munkaképes ember, aki dolgozni akar, dolgozhasson. E rendelkezésből is látható, hogy az állam törekszik és nem 'biztosít' elhelyezkedési lehetőséget, ugyanakkor elvárja az értékteremtő munkát. Az egyéni felelősség olvasható ki az O cikkből is, amely kimondja, hogy mindenki felelős önmagáért, és lehetőségei képességei szerint köteles hozzájárulni a közösségi feladatok ellátásához.

Az Alaptörvény XXX. cikkében jelenik a közteherviselési kötelezettség elve, amely szerint teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételnek megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez. Látható - ahogyan azt fentebb részletesen bemutattam - az Alaptörvény átvette az Alkotmány közteherviselés fogalmát, de átformálta azt. Egyrészt az Alaptörvény már nem tartalmazza az arányosság elvét, amely - figyelemmel az elemzett Alkotmánybíróági határozatokra is - visszalépést jelent a korábbi szabályozáshoz képest⁴¹. Másrészt a teherviselő képesség tekintetében a gazdaságban való részvétel az új elem. DEÁK szerint ebből adódik az a lehetőség, hogy az állam a fiskális semlegesség eszméjét feladva, adminisztratív eszközökkel átcsoportosítást végezzen az ágazatok között erőteljesen alkalmazva például a hatósági árszabályozás eszközét vagy a különadókat bevezetve. Szerinte „[a]z adott ágazatot terhelő különadó kivetésének alkotmányos indoka a gazdaságban, pontosabban az állam által szervezett társadalomban és gazdaságban elfoglalt sajátos helyzet, és ebből adódóan az adott helyzetet elfoglaló szereplőre a z állam által mért felelősség. A gazdaság jelentős (nagy mérlegfőösszeggel rendelkező)

⁴¹ SZILOVICS i.m.223.

szerelői az Alaptörvény hivatkozott rendelkezés alapján tehát nagyobb arányban vehetik ki részüket a közteher viselésből, akár a fizetőképesség elvének sérelmével is.⁴²

Az Alaptörvény XXX. cikk (2) bekezdése szerint az adókötelezettség meghatározásakor figyelembe kell venni a gyermeket nevelők esetében a gyermeknevelés kiadásait, amely rendelkezés egyrészt szűkíti az állam gazdaságpolitikai mozgásterét, ugyanakkor a gyermeknevelést és gyermekvállalást, valamint közvetett módon a családok adókedvezményét alkotmányos értékkel emeli. E rendelkezés tekinthető úgy is, hogy az állam a gyermekvállalást a közös szükségletek fedezéséhez való hozzájárulás formájaként ismeri el, amely mögött az a megfontolás áll(hat), hogy a gyermekek a jövő adófizetői.

II. Különadók szerepe az adózásban

A világgazdasági válság nyomán jelentkező komplex kihívások és az arra adott válaszok ma is alapvetően határozzák meg mindennapjainkat. A 2010 utáni adóreform első hullámában 2013-ig megtörtént az adórendszer főbb szerkezeti átalakítása, amelynek célja egyfelől a költségvetés stabilizálása, másfelől a gazdasági növekedés élénkítése volt. A reform során az adóbevételek hangsúlya áttevődött a munkát terhelő adók irányából⁴³ a fogyasztásra kivetett adók felé, a kormányzati bevételelnövelő intézkedések között megjelentek *a különadók, amelyek bevezetésével a korábbinál nagyobb mértékben kerültek bevonásra a közteherviselésbe egyes szektorok.*⁴⁴ A bevezetés kormányzati indoklása szerint: "A magyar adófizetőről már sok bőrt lehúztak, ők nem terhelhetők tovább, ezért az extraprofitot bezsebelő ágazatoknak kell most megsegíteniük az országot és az embereket, úgy tisztességes, hogy azok vállaljanak pluszterheket, akik jelentős extraprofitot könyvelhettek el, a Kormány arányos terhet akart, amely nem veszélyeztet munkahelyeket"⁴⁵ - mondta Orbán Viktor miniszterelnök.

⁴² ERCSEY i.m. 58.

⁴³ A válságot megelőzően ugyanis a munkát terhelő adók Magyarországon kiugróan magasak voltak, ami jelentősen hozzájárult a foglalkoztatás és az aktivitás alacsony szintjéhez.

⁴⁴ A munkát terhelő adók mérséklésének legfontosabb eleme a személyi jövedelemadó rendszerének jelentős átalakítása volt, mely magában foglalta az adónem 16 százalékos egykulcsossá alakítását, az adójóváírás és szuperbruttósítás intézményeinek 2013-ig tartó teljes kivezetését, illetve a családi adókedvezmény új, szélesebb kedvezményezett körű rendszerének felállítását. Emellett a 2013-ban bevezetett Munkahelyvédelmi Akcióterv célzott kedvezményei a kevésbé foglalkoztatott csoportok munkavállalását segítette a munkáltatók terheinek közvetlen csökkentésével.

⁴⁵ Második oldal: Hernádi Zsolt, a Mol elnök-vezérigazgatója hétfő esti rádiónyilatkozatában arról beszélt az InfoRádiónak: a "profit nem bűn", és nem feltétlenül a nyereséges cégek profitját kellene megcsapolni (https://hvg.hu/gazdasag/20101018_hernadi_mol_interju)

Megjegyzendő, hogy különadók, egyes speciális ágazatokat terhelő adók léteztek 2010 előtt is: például a 2005-ben bevezetett bankadó⁴⁶ a 2006-ban bevezetett ún. szolidaritási adó, a hitelintézeti áradék és később az ún. Robin Hood adó.⁴⁷ A 2010-es választások után a hitelintézeti járadék és az energiaellátók különadója továbbra is hatályban maradt, és új adónemként jelentek meg az ún. ágazati különadók a kiskereskedelmi, a távközlési és az energiaellátási tevékenységet végző vállalkozásokra⁴⁸, továbbá ismét lett bankadó, valamint elfogadták a pénzügyi szervezetek adóját, amely a korábbi adónemeknél - amelyek alanyai a pénzügyi intézmények voltak - tágabb alanyi kört érintett.⁴⁹ Ezek voltak az első adónemek, amik bevezetésre kerültek az adópolitika íránymódosítása során. Később több új adónem került még bevezetésre.⁵⁰

Mindezek előrebocsátása után - a különadók alkotmányos alapjainak áttekintését követően - jelen fejezetben a hatályos joganyag alapulvételével az egyes hazai különadókat veszem górcső alá, és azoknak a magyar gazdaságra gyakorolt hatását tekintem át.

1. Mit tekintünk különadónak?

A különadó kivetésének alkotmányos indoka - ahogyan azt fentebb részletesen bemutatam - a gazdaságban elfoglalt sajátos helyzet, és ebből adódóan az adott helyzetet elfoglaló szereplőre az állam által mért felelősség⁵¹. Ennek megfelelően DEÁK Dániel különadónak tekinti az *árbevételre kivetett progresszív adókat, amelyek hazánkban ágazati különadók képében jelentek meg*; és jellemzőjük, hogy kivételes körülmények között vezetik be és az *átlag fölötti jövedelmet adóztatják*, amely jövedelem nem keletkezne általános üzleti körülmények között. E speciális adók igazságossági alapjának DEÁK azt tekinti, hogy a

⁴⁶ A hitelintézetek és a pénzügyi vállalkozások különadójáról 2004. évi CII. törvény. A törvény 2005-2006-ban volt hatályos. Az adó alanyai a pénzügyi intézmények (Hpt.) voltak.

⁴⁷ Pl. Az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról szóló 2006. évi LIX. törvény, amely 2006. szeptember 1-én lépett hatályba. Ez a törvény három alanyi körre vezetett be adót: magánszemélyek, társas vállalkozások, és külön a támogatott lakáskölcsönt folyósító hitelintézetek. A magánszemélyek és a társas vállalkozások adóját szolidaritási adónak, míg a hitelintézetek fizetési kötelezettségét járadéknak nevezték. A magánszemélyek szolidaritási adóját azok az adóalanyok fizették, akiknek az összevonás alá eső jövedelmük meghaladta a nyugdíjjárulék fizetési kötelezettséget megalapozó jövedelem felső határát, ami 2006-ban 6325450 forint volt. A lényegét tekintve bevezetésre került egy új adókulcs, az 500 ezer forint havi bruttó bért meghaladó bér után, az 500 ezer forint feletti részt adóalapnak tekintve, további 4 % adót kellett fizetni. A különadó mértéke 4 % volt az egyéni vállalkozók és a társas vállalkozások esetén is, a számukra meghatározott adóalap után. A hitelintézetek által fizetendő járadék mértéke 5 %, alapja a kamattámogatással érintett kölcsönök kamata volt törvény szerint. Ugyanígy példa a távhőszolgáltatás versenyképesebbé tételéről szóló 2008. évi LXVII. törvénnyel bevezetett, a távhőszolgáltatókra vonatkozó különadó. A köznyelvben ezt hívják Robin Hood adónak. A lényegét tekintve a távhőszolgáltatók extraprofitjának egy részét, - 8 %-os adómértéket alkalmazva a törvényben meghatározott adóalapra, - elvonja és a fogyasztóknak juttatja rászorultsági alapon. Ebben az esetben egy iparágon belül történt újraelosztás.

⁴⁸ Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény. A törvény 2010. október 20-án került kihirdetésre, a kihirdetést követő 45. napon lépett hatályba és 2013. január 1-én veszítette hatályát.

⁴⁹ SIMON István: Az Alaptörvény hatása az adójogra, különös tekintettel a magánszemélyek adózásában bekövetkezett változásokra, Kiadó: MTA Társadalomtudományi Kutatóközpont, 19.

⁵⁰ Pl. pénzügyi tranzakciós illeték, közművezetékek adója

⁵¹ DEÁK i.m. 43.

*monopolhelyzetből realizált extra nyereségből közjavakat finanszírozzanak és álláspontja szerint e közjavak finanszírozása különös jelentőséget kap a gazdasági válságok idején, amikor a gazdasági teljesítmény és ezzel együtt a fogyasztás visszaesésével az adórendszerből (mind a közvetett és közvetlen, a jövedelmet és vagyont, illetve fogyasztást terhelő adókból) származó bevételek is jelentősen csökkennek. Erre tekintettel ezeket az adófajtákat válság adónak is nevezzük.*⁵²

Hatályos joganyagunk szerint elnevezése alapján - *expressis verbis* - különadók terhelik az pénzügyi szektort, az energiaszektort, valamint a gyógyszeripari ágazatot. Ugyanakkor a fentiekén kívül számos olyan iparágat találunk, amelyeket adók, adójellegű kifizetések terhelnek, erre figyelemmel *minden olyan adónemet különadónak tekintek a vizsgálódásom során, amelyek bizonyos szektorokat, iparágakat, tevékenységeket különböztet meg adóztatási szempontból.*

Hazánkban az egyes különadókról és azok mértékéről az ágazati adójogszabályok rendelkeznek, azonban az egyes 'papíron' is különadónak nevesített adókról és azok mértékéről az extraprofit adókról szóló 197/2022. (VI. 4.) Kormányrendelet (a továbbiakban: Extraprofit adó rendelet, Kr.) rendelkezik. Az Extraprofit adó rendelet szabályozása lényegében a meglévő ágazati adójogszabályokat veszi alapul és többlet adófizetési kötelezettséget állapít meg az egyes adóalanyok számára. Teszi ezt oly módon, hogy magának a többletadó-fizetésnek az alapját a legtöbb adónemtől eltérően nem az eredményhez (azaz a profithoz), hanem *az árbevételhez köti*, így a költséghatást - benne az inflációt - gyakorlatilag kiküszöböli a szabályozás.

Hatályos joganyagunk alapján az alábbi ágazatok (tevékenységek) sújtottak különadóval:

- *Pénzügyi szektor:* bankok, biztosítók, befektetési vállalkozások, pénzforgalmi szolgáltatók;
- *Energiaszektor:* kőolaj-gyártás, megújuló energia, bányászat - ásványi nyersanyagok, geotermikus energia, energiaellátók,
- *Gyógyszeripar:* gyógyszergyártók, gyógyszerforgalmazók
- *Kereskedelem:* kiskereskedelmi adó alanyai,
- *Szolgáltatási szektor:* turizmus-vendéglátás, légitársaságok, közműszolgáltatás,
- *Telekommunikációs szektor*

⁵² DEÁK Dániel: Szankcionálható-e az árbevételre vetített progresszív adó? *Külgazdaság*, LXIV. évf., 2020. szeptember-október 89-116. o.

- *Egyéb ágazatok, illetve különadók*

Mielőtt az egyes különadók bemutatására rátérnék, foglalkozom azzal a kérdéssel is, - figyelemmel arra, hogy a Kr. címe alapján jogosan merül fel - hogy mi is az extraprofit? E kérdés kapcsán a közgazdászok körében vita alakult ki arról, hogy létezik-e egyáltalán olyan, hogy extraprofit. A közgazdászok többségének⁵³ álláspontja szerint extraprofit igenis létezik. Az angolul *windfall tax*-nak nevezett adót jellemzően a piaci körülmények miatt előállt, előre nem tervezett nyereségre szokták kivetni, erre figyelemmel váratlan nyereséget terhelő adónak is nevezi a szakma. A versenypiac nem tökéletes erre figyelemmel keletkeznek olyan helyzetek, amikor a vállalatok az előre nem tervezett profitjuk jelentős részét a fogyasztók kárára zsebelik be, ezt a nyereséget tekintik extra profitnak és vetnek ki rá adókat (*windfall tax*). *Az extraprofit adó lényége abban ragadható meg, hogy megcélazzák azokat a cégeket, amelyeknek volt szerencséjük olyasmiből hasznot húzni, amiért nem tettek semmit - más szóval egy váratlan eseményből profitálnak.*⁵⁴

2. Az egyes különadók bemutatása

A továbbiakban az egyes különadók legfontosabb szabályait mutatom be, ágazatok szerinti bontásban.

2.1. A pénzügyi szférát érintő különadók:

A *pénzügyi szférát érintő extraprofit adók* körébe tartozik a hitelintézetek és pénzügyi vállalkozások különadója, a pénzügyi tranzakciós illeték, valamint a biztosítási (pót)adó.

Hitelintézetek és pénzügyi vállalkozások új különadója

A hitelintézetekről és a pénzügyi vállalkozásokról szóló 2013. évi CCXXXVII. törvény (továbbiakban: Hpt.) szerint hitelintézetnek minősül: bank, szakosított hitelintézet a takarékszövetkezet és a hitelszövetkezet.

⁵³ Példaként említhető CSÁTH Magdolna, közgazdász, egyetemi tanár. (A témában írt értekezése: Van-e extraprofit és ha igen, hogyan keletkezik? (<https://novekedes.hu/mag/van-e-extraprofit-es-ha-igen-hogyan-keletkezik>))

⁵⁴D.Z.: Az értetlenkedő szakértőknek: extraprofit létezik. *Világgazdaság, Magyar gazdaság blog*, 2022. május 27., <https://www.vg.hu/vilaggazdasag-magyar-gazdasag/2022/05/az-ertetlenkedo-szakertoknek-extraprofit-letezik>

A pénzügyi vállalkozás az a pénzügyi intézmény, amely a http.-ben meghatározott egy vagy több pénzügyi szolgáltatást, vagy fizetési rendszer működtetését végzi. Pénzügyi vállalkozásnak minősül továbbá a pénzügyi holdingtársaság is.⁵⁵

Különadó alapja:

A 2022. adóévben a különadó alapja a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) szerinti, az adóévet megelőző adóévi éves beszámoló alapján meghatározott nettó árbevétel, azzal, hogy nem tartozik a nettó árbevételbe a futamidő közben vagy futamidő végén visszavett, majd értékesített eszköz könyv szerinti értéke (ide nem értve azt az összeget, amely a pénzügyi lízingbe adott eszköz beszerzési értékeként került elszámolásra), valamint a nem a szokásos tevékenység keretében keletkezett áruértékesítésből, szolgáltatásnyújtásból származó bevétel.

A 2023. adóévben a különadó alapja az alábbiak szerint meghatározott adóalaprészek összege. A különadó 2023. január 1. napjától 2023. június 30. napjáig számítandó adóalaprésze a Htv. szerinti, az adóévet megelőző adóévi éves beszámoló alapján meghatározott nettó árbevétel 50 százaléka, azzal, hogy nem tartozik a nettó árbevételbe a futamidő közben vagy futamidő végén visszavett, majd értékesített eszköz könyv szerinti értékének (ide nem értve azt az összeget, amely a pénzügyi lízingbe adott eszköz beszerzési értékeként került elszámolásra) 50 százaléka, valamint a nem a szokásos tevékenység keretében keletkezett áruértékesítésből, szolgáltatásnyújtásból származó bevétel 50 százaléka. **A különadó mértéke: az így kiszámított adóalaprésze 8 %.**

A különadó 2023. július 1. napjától 2023. december 31. napjáig számítandó adóalaprésze az adóévet megelőző adóévi éves beszámoló alapján meghatározott adózás előtti eredmény 50 százaléka, azzal, hogy az adóalap megállapításakor

a) csökkentő tételként kell figyelembe venni

aa) az adóévet megelőző adóévben a számvitelről szóló törvény szerint pénzügyi műveletek bevételei között osztalék jogcímen kimutatott vagy az éves beszámolóját, a könyvviteli zárlatát az IFRS-ek

⁵⁵ A pénzügyi holding társaság: az 575/2013/EU rendeletben ekként meghatározott fogalom.

szerint összeállító adózónál az ennek megfeleltethető összeg 50 százalékát, feltéve, hogy annak összegét az osztalékot megállapító társaság nem számolja el az adózás előtti eredmény terhére ráfordításként,

ab) az adóévet megelőző adóévi éves beszámoló alapján meghatározott, a nem a szokásos tevékenység keretében keletkezett áruértékesítésből, szolgáltatásnyújtásból származó nyereség 50 százalékát;

b) növelő tételként kell figyelembe venni az adóévet megelőző adóévi adózás előtti eredmény terhére elszámolt

ba) az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról szóló 2006. évi LIX. törvény szerinti pénzügyi szervezetek különadója 50 százalékát,

bb) a pénzügyi tranzakciós illetékről szóló 2012. évi CXVI. törvény szerinti pénzügyi tranzakciós illeték 50 százalékát,

bc) az e rendelet szerinti adó 50 százalékát.

A különadó mértéke: az így kiszámított adóalaprészt 10 milliárd forintot meg nem haladó része után 13 százalék, az e feletti összegre 30 százalék.

A 2024. adóévben a különadó alapja a 2022. adóévi éves beszámoló alapján meghatározott adózás előtti eredmény, azzal, hogy az adóalap megállapításakor

a) csökkentő tételként kell figyelembe venni

aa) a 2022. adóévben a számvitelről szóló törvény szerinti pénzügyi műveletek bevételei között osztalék jogcímen kimutatott vagy az éves beszámolóját, a könyvviteli zárlatát az IFRS-ek szerint összeállító adózónál az ennek megfeleltethető összeget, feltéve, hogy annak összegét az osztalékot megállapító társaság nem számolja el az adózás előtti eredmény terhére ráfordításként;

ab) a 2022. adóévi éves beszámoló alapján meghatározott, a nem a szokásos tevékenység keretében keletkezett áruértékesítésből, szolgáltatásnyújtásból származó nyereséget;

b) növelő tételként kell figyelembe venni a 2022. adóévi adózás előtti eredmény terhére elszámolt

- ba) az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról szóló 2006. évi LIX. törvény szerinti pénzügyi szervezetek különadóját;
- bb) a pénzügyi tranzakciós illetékről szóló 2012. évi CXVI. törvény szerinti pénzügyi tranzakciós illetéket;
- bc) az e rendelet szerinti adót.

A különadó mértéke: az adóalap 20 milliárd forintot meg nem haladó része után 13 százalék, az e feletti összegre 30 százalék.

A 2025. adóévben a különadó alapja a 2023. adóévi éves beszámoló alapján meghatározott adózás előtti eredmény, azzal, hogy az adóalap megállapításakor

a) csökkentő tételként kell figyelembe venni

- aa) a 2023. adóévben a számvitelről szóló törvény szerinti pénzügyi műveletek bevételei között osztalék jogcímen kimutatott vagy az éves beszámolóját, a könyvviteli zárlatát az IFRS-ek szerint összeállító adózónál az ennek megfeleltethető összeget, feltéve, hogy annak összegét az osztalékot megállapító társaság nem számolja el az adózás előtti eredmény terhére ráfordításként,
- ab) a 2023. adóévi éves beszámoló alapján meghatározott, a nem a szokásos tevékenység keretében keletkezett áruértékesítésből, szolgáltatásnyújtásból származó nyereséget;

b) növelő tételként kell figyelembe venni a 2023. adóévi adózás előtti eredmény terhére elszámolt

- ba) az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról szóló 2006. évi LIX. törvény szerinti pénzügyi szervezetek különadóját,
- bb) a pénzügyi tranzakciós illetékről szóló 2012. évi CXVI. törvény szerinti pénzügyi tranzakciós illetéket,
- bc) az e rendelet szerinti adót.

A különadó mértéke: adóalap 20 milliárd forintot meg nem haladó része után 7 százalék, az e feletti összegre 18 százalék.

A pénzügyi tranzakciós illeték

A tranzakciós illeték a befektetési vállalkozásokról és az árutőzsdei szolgáltatókról, valamint az általuk végezhető tevékenységek szabályairól szóló 2007. évi CXXXVIII. törvény szerinti *befektetési vállalkozásokat és a befektetési szolgáltatásokat is nyújtó hitelintézeteket terhelte kezdetben. 2022. július 1-ével a törvény hatálya kiterjesztésre került a határon átvélő szolgáltatásként nyújtott pénzforgalmi szolgáltatásra, hitel- és pénzkölcsön nyújtására, a pénzváltásra és a pénzváltás-közvetítési tevékenységre is. A tranzakciós illeték alapja az ügyfélszámlán jóváírt érték, azaz az értékpapír számlán jóváírt vételár*⁵⁶.

A tranzakciósilleték-kötelezettség keletkezésének napja a pénzügyi eszköz vételének teljesítési napja. A tranzakciós illeték alapja a pénzügyi eszköz ügyfélszámlán (értékpapírszámlán) jóváírt értéke (vételára).

A tranzakciós illeték mértéke az illetékalap 0,45 százaléka, de vételenként legfeljebb 20 000 forint. A tranzakciós illetéket havonta kell megfizetni.

Biztosítási adó

A biztosítási adót előíró 2012. évi CII. törvény (továbbiakban: Bizta tv.) alapján a biztosító társaságok biztosítási ágazatai közül a gépjármű felelősségbiztosítást, a casco biztosításokat, valamint a vagyon- és balesetbiztosításokat 2019. január 1. napja óta biztosítási adó terheli. Adóköteles a biztosítási szolgáltatás nyújtása, ha a kockázat felmerülésének helye a nem-életbiztosítási ághoz tartozó biztosítások esetén Magyarország. Az adó alanya a biztosító.⁵⁷

A kötelező gépjármű felelősségbiztosítás adója az adóalap (biztosítási díj) de a biztosító kockázatviselésével érintett időtartam naptári napjaira naponta legfeljebb 83 forint/gépjármű. A casco biztosítások díját is adó terheli: az adó mértéke az adóelszámolás hónapját közvetlenül megelőző naptári évben realizált díjbevétel

⁵⁶ A befektetési vállalkozások és a hitelintézetek tranzakciós illetéket kötelesek bevallani és megfizetni a KELER Rt. által kibocsátott ISIN azonosítóval rendelkező pénzügyi eszközök ügyfélszámla vagy saját számla javára történő vétele után. Abban az esetben, ha a vételár deviza úgy az MNB által közzétett, a teljesítés napján érvényes hivatalos devizaárfolyamon kell számolni.

⁵⁷ Adóalany az Európai Gazdasági Térség tagállamában székhellyel rendelkező vagy a biztosítási tevékenységről szóló 2014. évi LXXXVIII. törvény (továbbiakban: Bit) szerinti harmadik országbeli biztosító magyarországi fióktelepe, továbbá a határon átnyúló biztosítási szolgáltatást nyújtó is.

nagyságától függ. 8 milliárd forintot el nem érő adóalap után sávós adóztatás került bevezetésre.⁵⁸ A vagyon- és a balesetbiztosítások esetén az adó alapja szintén a biztosítási díj és az adó mértéke szintén sávosan alakul.⁵⁹

Az Extraprofit adó kormányrendelet *pótadót vezetett be* a biztosítási adóval is sújtott biztosítási szolgáltatásokra, vagyis a casco biztosítás, a vagyon- és balesetbiztosítás, a kötelező gépjármű-felelősségbiztosításokra. Pótadó bevezetésére került sor továbbá a biztosítási tevékenységről szóló 2014. évi LXXXVIII. törvény (továbbiakban: Bit) 2. számú melléklete szerinti életbiztosítási ágazatokra, úgy mint például a kockázati életbiztosításra, a házassági biztosításra, a születési biztosításra. A biztosítási pótadó fizetésének kötelezettsége 2022. július 1. és 2025. december 31-e közötti időszakra terjed ki. Az adó mértéke sávosan meghatározott. Az adó megállapításához a Bit. és a Bizta törvény szabályait egyaránt figyelembe kell venni.

2.2. Energiaszektor érintő különadók

Ebbe körbe tartoznak kőolaj-gyártókat sújtó adók, megújuló energiát, bányászatot - ásványi nyersanyagokat, geotermikus energiát, energiaellátókat érintő adók.

Energiaellátók jövedelemadója (Robin Hood adó)

A távhőszolgáltatás versenyképesebbé tételéről szóló 2008. évi LXVII. törvény (a továbbiakban: Távhő tv.) II. fejezete rendelkezik az energiaellátók jövedelemadójáról. Az energiaellátók jövedelemadójának (köznapi megnevezéssel a Robin Hood-adó) alanya az energiaellátó és a közszolgáltató, ideértve a külföldi vállalatok magyarországi telephelyeit is.

⁵⁸ Amennyiben az adóalap 100 millió forintot nem haladja meg, akkor az adó mértéke a 15 százalék 25 százaléka. Ha az összesített adóalap 100 millió forint és 700 millió forint közé eső része után az adó mértéke 15 százalék 50 százaléka. A 700 millió fölé eső adóalap után már 15 százalék adót kell fizetni. A 8 milliárd forintot meghaladó összesített adóalap esetén nincs sávozás. Az adó mértéke 15 százalék.

⁵⁹ Amennyiben az adóalap 100 millió forintot nem haladja meg, akkor az adó mértéke a 10 százalék 25 százaléka. Ha az összesített adóalap 100 millió forint és 700 millió forint közé eső része után az adó mértéke 10 százalék 50 százaléka. A 700 millió fölé eső adóalap után már 10 százalék adót kell fizetni.

A törvény értelmében energiaellátónak minősül például a bányavállalkozó, a kőolajtermék-előállító, a kőolajtermék-nagykereskedő, földgáz-, és villamosenergia-kereskedelmi engedélyes, a villamosenergiáról, valamint a földgázellátásról szóló törvények szerinti egyetemes szolgáltató, elosztói engedélyes. Közzszolgáltatónak minősül a víziközmű-szolgáltató, háztartási szennyvíz begyűjtésére feljogosított közzszolgáltató, a hulladékgazdálkodási közzszolgáltatást végző közzszolgáltató. Robin Hood-adó mértéke: Az adó alapja az energiaellátók jövedelemadója törvény által meghatározott tételekkel korrigált, a külföldi telephelynek betudható, külföldön adóztatható jövedelmet nem tartalmazó adózás előtti eredmény összege. Az energiaellátók jövedelemadójában az elhatárolt veszteség adóalap csökkentő tétel, melynek értelmében a társasági adóban azonos feltételekkel az adózás előtti eredmény csökkenthető a korábbi évek negatív jövedelemadóalapjának összegével. Az Extraprofit adó rendelet értelmében az adó mértéke jelenleg 41 százalék.

Kőolajtermék-előállítók

A kőolajtermék-előállítók a 2022-2025. adóévre vonatkozóan különadó bevallására és megfizetésére kötelezettek a Kr. alapján. Az adó alapja az Oroszországi Föderációból származó kőolaj speciális módon meghatározandó világpiaci árkülönbözetének és a tárgyhónapban beszerzett, az Oroszországi Föderációból származó nyersolaj hordóban mért mennyiségének a szorzata. A különadó mértéke 95%.

Erőművi termelők különadója

2022-2023-ban a 0,5 MW beépített teljesítőképességet meghaladó kapacitású, villamos energiát termelő erőművek esetén az adó alapja a betáplált energia átadásából származó bevétel és a kötelező átvételi ár, illetve a támogatott ár közötti különbség, az adómérték 65 százalék volt. 2024-től ezen különadó kivezetésre került.

2.3 Gyógyszeripar

A **gyógyszeripar**at illetően, a forgalombahozatali engedély jogosultját, valamint a forgalmazót terhelte az extraadó a gyógyszer termelői árától függően. A 10 ezer Ft alatti termelői árú gyógyszer esetében 20% -os, míg afölött pedig 28%-os plusz befizetési kötelezettséget határoz meg a Kr.

Ezen különadó 2025-ben kivezetésre került.

2.4. Kereskedelmi szektor

A kiskereskedelmi adóról szóló 2020. évi XLV. törvény a kiskereskedelmi tevékenység meghatározásánál a TEÁOR'08 szerint a 45.1., a 45.32, 45.40 ágazatba, továbbá a 47.1-47.9 ágazatokba sorolható tevékenységeket azonosítja adóköteles tevékenységként: e körbe tartozik a gépjármű kereskedelem és javítás, valamint a raktározással és szállítással kapcsolatos egyes tevékenységek. Kivételt képez: a gépjármű, pótkocsi nagykereskedelme és a motorkerékpár javítás és nagykereskedelem.

A kiskereskedelmi adó alanyának minősülnek az adóköteles kiskereskedelmi tevékenységet üzletszerűen végző kül- vagy belföldi illetőségű személyek vagy szervezetek. A kiskereskedelmi adó alapja az adóalanyak az adóévben adóköteles tevékenységéből származó nettó árbevétele.

Az Extraporfit adó rendelet a fentieken túlmenően a kiskereskedelmi adóról szóló 2020. évi XLV. törvény hatálya alá tartozó adóalanyoknak egyszeri, a 2021. évben kezdődő adóévük kiskereskedelmi adója 80 százalékanak megfelelő összegű pótdó fizetési kötelezettséget írt elő 2022. november 30-ig. Ez évtől kezdődő adóévben a kiskereskedelmi adó adómértéke sávosan emelkedik: az adóalap 500 millió forintot meg nem haladó része után változatlanul 0 százalék; az adóalap 500 millió és 30 milliárd forint közötti részére 0,1 százalék helyett 0,15 százalék; az adóalap 30 és 100 milliárd forint közötti részére esetén 0,4 százalék helyett 1 százalék; a 100 milliárd forint feletti adóalapprész esetén 2,7 százalék helyett 4,5 százalék.

2.5. Szolgáltatási szektor:

Légitársaságok hozzájárulása

2022. július 1-jétől hozzájárulás fizetési kötelezettség terhelte a belföldről induló utasok (kivéve tranzit utasok) száma alapján a légi személyszállítási tevékenységet végzőket. A hozzájárulás a földi kiszolgálást végző gazdálkodó szervezet által volt fizetendő. A hozzájárulás fix összegű volt, mértéke az utazás végső úticéljától függ: az Európai Unió vagy egyes európai országok esetén 3.900 Ft/fő, minden más esetben 9.750 Ft/fő. A hozzájárulás bevallása és megfizetése havonta volt esedékes az adott tárgyhónapban indult utasok száma alapján, amelyről a földi kiszolgálást végző gazdálkodó szervezet megfelelő nyilvántartást köteles vezetni.

Később zöld adóként élt tovább: ez az adó az egy ülésre jutó kibocsátási értéktől, és az úti céltól függően 1600 és 15 600 forint közötti lehet utasonként.

2025. január 1-ével az adó kivezetésre került.

Turizmusfejlesztési hozzájárulás

Az egyes adótörvények és más kapcsolódó törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról szóló 2016. évi LXVI. törvény 261. §-a rendelkezik a turizmusfejlesztési hozzájárulásról. A törvényhez fűzött indokolás szerint „a nemzeti turizmusfejlesztési célok finanszírozhatósága, ([...])továbbá a turizmust érintő szabályozás kiszámíthatósága érdekében - fokozott figyelemmel a jogbiztonság és az arányos közteherviselés alaptörvénybeli elveire - a törvény egy új közteher, a turizmusfejlesztési hozzájárulás bevezetését fogalmazza meg ([...])”. Azonban a turizmus-vendéglátás ágazatot segítő intézkedésekről szóló 468/2022. (XI. 21.) Korm. rendelet 1. §-a 2022. október 1. napjától 2023. március 31. napjáig terjedő időszakra moratóriumot hirdetett. Figyelemmel arra, hogy a moratórium nem került meghosszabbításra, így az ellenérték fejében és nem közvetített szolgáltatásként nyújtott kereskedelmi szálláshely-szolgáltatás, valamint az étkezőhelyi vendéglátásban az étel- és a helyben készített, nem alkoholtartalmú italforgalom után a hozzájárulást 2023. április 1-jétől ismét fizetni kell.

Közműadó

A közművezetékek adójáról szóló 2012. évi CLXVIII. törvény rendelkezett a központi költségvetés bevételeit képező közműadóról. E szerint az adó tárgya a közművezeték⁶⁰ volt, és alanya főszabály szerint az volt, aki a naptári év első napján a közművezeték tulajdonosa, míg állami vagy önkormányzati tulajdonban álló közművezeték esetén a közművezeték üzemeltetője. Az állam és a helyi önkormányzat mentes az adó alól. A közműadó alapja a közművezeték nyomvonalának méterben kifejezett hossza volt (víziközművezeték esetén a törvény korrekciós tényezőket tartalmaz).

Az adó 2024-ben kivezetésre került.

2.6. Telekommunikációs szektor⁶¹

Távközlési adó

A távközlési adóról szóló 2012. évi LVI. törvény rendelkezik a távközlési szolgáltatás nyújtását terhelő különadóról, amelyet a szolgáltatás nyújtójának kell bevallania és megfizetnie. Távközlési szolgáltatásnak minősül a törvény értelmében a Magyarország területén működő, az elektronikus hírközlésről szóló törvény⁶² szerinti elektronikus hírközlő hálózaton⁶³ nyújtott, nyilvánosan elérhető telefonszolgáltatás, ideértve azt a szolgáltatást is, amely az üzenet küldését lehetővé teszi. A távközlési adóból származó bevétel a központi költségvetés bevétele. A távközlési adó alanya a szolgáltató, tárgya pedig a távközlési szolgáltatás nyújtása. A távközlési adó alapja egyrészt a hívások időtartama, másrészt a küldött üzenetek - a szolgáltatóval kötött

⁶⁰ A törvény értelmében: *közművezeték*: a fogyasztók vízellátási, szennyvízelvezetési és belterületi csapadékvíz-elvezetési, földgáz-, hő- és villamosenergia-ellátási, valamint hírközlési időszakos és folyamatos igényeinek kiszolgálását lehetővé tevő vezetékek (a továbbiakban: vezetékek) közterületen, továbbá annak felszíne alatt vagy felett elhelyezett része, valamint a vezetékeknek a közterületnek nem minősülő földrészen, továbbá annak felszíne alatt vagy felett elhelyezett része, ide nem értve a közterületen vagy közterületnek nem minősülő földrészen elhelyezett olyan vezetéket, amely kizárólag az adott helyrajzi számon nyilvántartott földrészen használatára jogosultnak a földrészen használatával összefüggő fogyasztói igényei kiszolgálását teszi lehetővé; *hírközlési vezetékek*: a fogyasztók hang-, kép-, adat- és más információ-továbbítási időszakos és folyamatos igényeinek kiszolgálását lehetővé tevő vezetékek

⁶¹ Megjegyzendő, hogy a közműadó részben a telekommunikációs szektort sújtó adók közé is sorolható, figyelemmel arra, hogy az közműadó tárgya a hírközlési vezetékek is.

⁶² Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény (a továbbiakban: Eht.)

⁶³ Eht. 188. § 22. pontja szerint elektronikus hírközlő hálózat: jelek vezetékes vagy vezetékek nélküli úton elektronikus hírközlő eszközökkel történő továbbítását lehetővé tevő, állandó infrastruktúrán vagy központilag adminisztrált kapacitáselosztáson alapuló rendszerek, továbbá adott esetben kapcsoló vagy útválasztó eszközök, valamint más erőforrások, beleértve a nem aktív hálózati elemeket is. Elektronikus hírközlő hálózat különösen a műholdas hálózat, a helyhez kötött - vezetékes vagy vezetékek nélküli - hálózat és a mobil rádiótelefon-hálózat; az energiaellátó kábelrendszerek olyan mértékben, amennyiben azokat a jelek továbbítására használják, valamint a műsorterjesztő hálózat.

szerződés szerint számított - száma. A törvény eltérő mértéket alkalmaz a magánszemélyek és a nem magánszemélyek esetében. E szerint a távközlési adó mértéke a magánszemély előfizető hívószámáról indított hívásoknál hívásonként minden megkezdett perc után, illetve küldött üzeneteknél üzenetenként 2 forint (maximum havonta 700 Ft), míg a nem magánszemély esetében 3 forint (maximum havonta 5000 Ft).⁶⁴

2024. december 30-ig távközlési pótdadó megfizetésére kötelezettek voltak az Extraprofit adó rendelet alapján a távközlési adó alanyai, illetve az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény szerinti elektronikus hírközlési szolgáltatást nyújtó személyek a 2022-2024-es adóévekben. A pótdadó alapja főszabály szerint a 2022-2024-es adóévekben az adóköteles tevékenységből elért, az iparüzési adókötelezettség alapjául is szolgáló nettó árbevétel volt. Mértéke sávosan emelkedett: 1 milliárd Ft adóalap részre 0%, 1 - 50 milliárd Ft közötti adóalap részre 1%, 50 -100 milliárd Ft közötti adóalap részre 3%, 100 milliárd Ft-ot meghaladóan 7%.

2.7. Egyéb ágazatok, illetve különadók

Gépjárműadó

A gépjárműadóról szóló 1991. évi LXXXII. törvény (a továbbiakban: Gjt.) IV. fejezete szabályozza a cégautóadóval kapcsolatos adókötelezettséget. E szerint cégautóadót kell fizetni azok után a személygépkocsik után, amelyek nem magánszemély tulajdonában állnak, vagy magánszemély tulajdonában állnak, de a személygépkocsik után költséget, értékcsökkenési leírást számoltak el. A cégautóadó mértékét az Extraprofit adó rendelet 2022.07.01-2022.12.31 között átmenetileg megemelte, majd 2023. január 1. napjával hatályba lépett a Gjt. új 1. számú melléklete már az átmenetire tervezett megemelt összegű cégautóadókat tartalmazza. Ezen tételek 2025. január 1. napjával tovább emelkedtek.

⁶⁴ Mentés a távközlési adó alól: a segélyhívás, az adománygyűjtő szám hívása, az üzenetküldés adománygyűjtő számra, a teszt-hívás, a teszt-sms és magánszemély előfizető hívószámáról indított hívások időtartamából havonta 10 megkezdett perc

Ökoadók

Az ökoadók célja egyrészt a környezetvédelem ösztönzése, másrészt olyan plusz finanszírozási alap megteremtése az államháztartásnak, amit akár környezetvédelmi feladatok megvalósításához is fel lehet használni, erre figyelemmel az ökoadók körébe nemcsak a hagyományos értelemben vett adók tartoznak, hanem minden olyan fizetési kötelezettség is, aminek környezet megóvó hatása van. Erre figyelemmel léteznek emisszióra kivetett környezetvédelmi adók és olyan környezetminőségi adók, amelyek a díjbeszedés mellett egy meghatározott környezetminőség elérését tűzik ki célul, míg a termékdíjak feladata a környezetkárosító termékek felhasználásának mérséklése.⁶⁵ Az ökoadók közé tartoznak a kibocsátási- vagy környezetterhelési díjak (levegőterhelési díj, vízterhelési díj, talajterhelési díj), valamint a környezetvédelmi termékdíj és betétdíjat. Az egyes ökoadók bemutatásától - terjedelmi okokra hivatkozva - eltekintek.

Bányajáradék

A bányászatról szóló 1993. évi XLVIII. törvény (továbbiakban: Bt.) szerint az ásványi nyersanyagok és a geotermikus energia természetes előfordulási helyükön állami tulajdonban vannak. A bányavállalkozó által kitermelt ásványi nyersanyag a kitermeléssel, az energetikai célra kinyert geotermikus energia a hasznosítással a bányavállalkozó tulajdonába megy át, erre figyelemmel a kitermelt ásványi nyersanyag és geotermikus energia után az államot részesedés, úgynevezett bányajáradék illeti meg. Az Extraprofit adó rendelet a 2022-es és 2023-as valamint a 2024-es adóévekre a bányajáradékot megemelte.

Játékadó

A szerencsejáték szervezéséről szóló 1991. évi XXXIV. törvény értelmében a szerencsejáték szervezőnek és a játékautomata üzemeltetőjének játékadó fizetési kötelezettsége van. A játékadó törvény alapján az adó mértéke játékfajtánként differenciáltan került meghatározásra.

⁶⁵ részletesen lás RICCIOLI Nicoletta: Napjaink ökoadóinak bemutatása, Budapest. 2019., letölthető innen: <http://dolgozattar.uni-bge.hu/22520/3/Final.pdf>

Népegészségügyi termékadó

A népegészségügyi termékadó 2011. szeptembere óta hatályos adónem, melyet az állam adóbevételeinek növelésén túl azzal a szándékkal vezettek be, hogy az egészségre káros termékek fogyasztása csökkenjen.

III. Nemzetközi kitekintés

Felmerül a kérdés, hogy vajon a különadók csak hazai sajátosságok, vajon csak a mi döntéshozóink nyúlnak előszeretettel ehhez az eszköz? Az alábbiakban röviden - a teljes igénye nélkül - áttekintem, hogy az EU tagállamai élnek-e a különadóztatás lehetőségével és ha igen, mely szektorokat, ágazatokat érintően.

Az EU tagállamok - hasonlóan Magyarországhoz - ugyancsak több különadót vezettek be egyrészt a 2008-as nagy gazdasági világválság okozta gazdasági visszaesés kompenzálására, másrészt napjainkban is egyre inkább megfigyelhető más országok adópolitikájában a különadók bevezetése bizonyos szektorokat érintően.

A gazdasági világválság hatására a különadók térnyerése leginkább a pénzügyi szektort érintően volt megfigyelhető és elsősorban a bankok adóztatása volt a célul. „A kormányokra jelentős nyomás nehezedett annak érdekében, hogy a válság okozásáért bűnösnek kikiáltott bankszekortól ne csak ezeket a korábban biztosított közpénzeket szedje vissza, hanem büntesse is őket”⁶⁶. Az EU tagállamai közül összesen 17 tagország vezetett be banki különadót 2011-ben vagy 2012-ben, köztük Magyarország is. SIKLÓS Márta, a LeitnerLeitner vezető tanácsadója rámutat ezzel összefüggésben arra, hogy a fejlett gazdaságú országok közül az Egyesült Királyságban, Hollandiában, Németországban, Portugáliában és Svédországban már a válságot megelőzően is terhelte a bankokat speciális adókötelezettség a bizonyos módosító tételekkel csökkentett összes forrásuk után. SIKLÓS Márta érdekességként rávilágít arra is, hogy 4 tagállam (Egyesült Királyság, Franciaország, Hollandia, Olaszország) vezetett be olyan különadót 2010 után, amely a pénzügyi szektorban kifizetett, magas összegű bónuszokat terhelte ('bónuszadó').⁶⁷

⁶⁶ KOVÁCS Levente: Banki különadók az Európai Unióban, *Pénzügyi Szemle* 2012 (3). 355-367.

⁶⁷ SIKLÓS Márta - MLADONYICZKI i.m. 297.

Napjainkban nemcsak a magyar, hanem az egyes tagállamok államháztartási helyzetét az elmúlt költségvetési években jelentősen befolyásolták a kedvezőtlen világgazdasági folyamatok. E folyamatok közül kiemelhető a 2020 után 2021-ben is a koronavírus hatásainak enyhítése, valamint a gazdaság védelme és újraindítása, majd ezt követően 2022-ben a világgazdasági ellátási láncokban tapasztalható szakadások, majd az orosz-ukrán háború és a kapcsolódó gazdasági szankciók érintették kedvezőtlenül a tagállamok gazdaságát, és azon keresztül a költségvetésük helyzetét. Az elmúlt évben a helyzetet tovább fokozta az energiaárak kiugró emelkedése, a rendkívül magas infláció, amelyek az idei évben is hangsúlyos befolyással bírnak mind a hazai mind pedig a nemzetközi gazdasági és költségvetési folyamatokra. E gazdasági folyamatok mentén nemcsak hazánkban, hanem az EU egyes tagállamaiban is különadók bevezetésével igyekeznek befoltozni a költségvetési lyukakat.

A 2008-as pénzügyi válság óta vita tárgyát képezik a pénzügyi tranzakciós adók (*'financial transaction taxes'*, FTT), mint a pénzügyi piacok instabilitásainak kezelésének lehetséges eszközei és az adóbevételek forrása. Először 2011. szeptember 28-án merült fel az, hogy az Európai Bizottság az egész Európai Unióban bevezesse a pénzügyi tranzakciók adóját, azonban ez már kezdettől fogva sokan bírálták. A brüsszeli javaslat arra irányult, hogy a részvény-, illetve hitelügyletekre vonatkozóan vetnek ki adót, a tranzakció értékének 0,1 százalékában. A 27 tagállam közül először csak három támogatta a pénzügyi tranzakciós adó bevezetését, köztük Magyarország és bár a támogató országok száma emelkedett⁶⁸, nagyjából ugyanannyi ország ellenezte is azt. A tárgyalások több EU-tagállam ellenállása miatt megszakadtak, és nem fogadtak el uniós szintű politikát. Bár uniós szintű pénzügyi tranzakciós adó nem került bevezetésre, ettől függetlenül több európai országban FTT-t vetnek ki a pénzügyi eszközök, például részvények, kötvények vagy származékos termékek kereskedelmére. Az FTT értelmében az eszköz értékének egy százalékát adóként fizetik meg, amikor kereskednek vele. Például, ha egy befektető 1000 dollár értékű eszközt ad el, akkor a tranzakció után 1 dollárt kell fizetnie 0,1 százalékos FTT alatt. A pénzügyi tranzakciós adók általában csak bizonyos pénzügyi eszközökre vonatkoznak, és gyakran az eszköztípustól függően eltérő adókulcsokat alkalmaznak. Belgium, Finnország, Franciaország, Írország, Olaszország, Lengyelország, Spanyolország, Svájc, Törökország és az Egyesült Királyság jelenleg egyfajta pénzügyi tranzakciós adót vet ki. A pénzügyi tranzakciós adók országonként jelentősen eltérnek. Svájc például 0,15-0,30 százalékos bélyegilletéket vet

⁶⁸ Többek között Németország, Franciaország, Ausztria, Olaszország és Spanyolország is támogatta az elképzelést, míg Nagy-Britannia, Csehország, Hollandia és Svédország ellene volt.

ki a részvények és kötvények svájci értékpapír-kereskedő bevonásával történő átruházása után, míg Franciaország olyan pénzügyi tranzakciós adót vezetett be, amely a részvénykereskedést 0,3 százalékkal, a nagyfrekvenciás kereskedést 0,01 százalékkal adóztatja meg.⁶⁹

A 'Departure tax', vagyis a repülőtéri utasok után fizetett adónak is számos verziója létezik jelenleg is az egyes tagállamokban. Alapvetően az induló utasok után vetik ki, és a légitársaságokra terhelik. Ilyen adót Németország, Svédország, Hollandia, Franciaország, Norvégia is alkalmaz. *Németországban* például az út hosszának függvényében 7,46 és 41,97 euró közötti összeget kell megfizetni minden utas után. Az adót a repülőgép-társaság vagy közvetlenül rója le az államnak, vagy úgynevezett adóképviselelőn, vagyis egy erre létrehozott szervezeten keresztül. *Svédországban* 6,1 és 40,6 eurónak megfelelő korona közé esik az utasonként fizetendő összeg, a két év alatti gyermekek esetében nem kell fizetni. *Hollandiában* egyösszegű adó, amelynek mértéke 7,95 euró. Az adót a légitársaság rója le vagy a repülőtéri kiszolgálón keresztül, vagy közvetlenül a repülőtérnek, és ezek a szereplők továbbítják a központi költségvetéshez. *Franciaországban* az adó mértéke 5,7 és 14 euró között mozog, és érdekessége, hogy repülőtereként eltérő összegű. Az adót a járat üzemeltetője közvetlenül fizeti be az államkasszájának, azaz rendelkezni kell helyi adószámmal. Mind közül talán az olasz megoldás üde színfolt a témában: itt is kell fizetni indulási adót, amelyet kimondottan a kis repülőgépekre, illetve a helikopterekre vetik ki.⁷⁰

A Tax Foundation honlapján található tanulmány⁷¹ szerint az energiaárak emelkedése okán, egyre több európai ország fontolgatja a váratlan nyereségadókat - egy egyszeri adót, amelyet egy vállalatra vagy iparágra vetnek ki, ha a gazdasági körülmények hatására nagy, váratlan nyereséget eredményeznek -, hogy finanszírozzák a fogyasztókat segítő intézkedéseket. Az Európai Bizottság már 2022. március 8-án azt javasolta a REPowerEU közleményében, hogy a tagállamok ideiglenesen vessenek ki rendkívüli adót minden energiaszolgáltatóra, egyúttal indítványozta, hogy az ilyen intézkedések technológiailag semlegesek, ne visszamenőleges hatályúak legyenek, és olyan módon legyenek kialakítva, hogy ne befolyásolják a nagykereskedelmi villamosenergia-árakat és a hosszú távú ártrendeket. A tanulmány hivatkozik a Nemzetközi Energia Ügynökség statisztikáira is, amely szerint a Bizottság becslése alapján ezek az

⁶⁹ részletes elemzést ld: Elke ASEN: Financial Transaction Taxes in Europe. *Tax Foundation*, February 4, 2021. <https://taxfoundation.org/financial-transaction-taxes-europe-2021/>

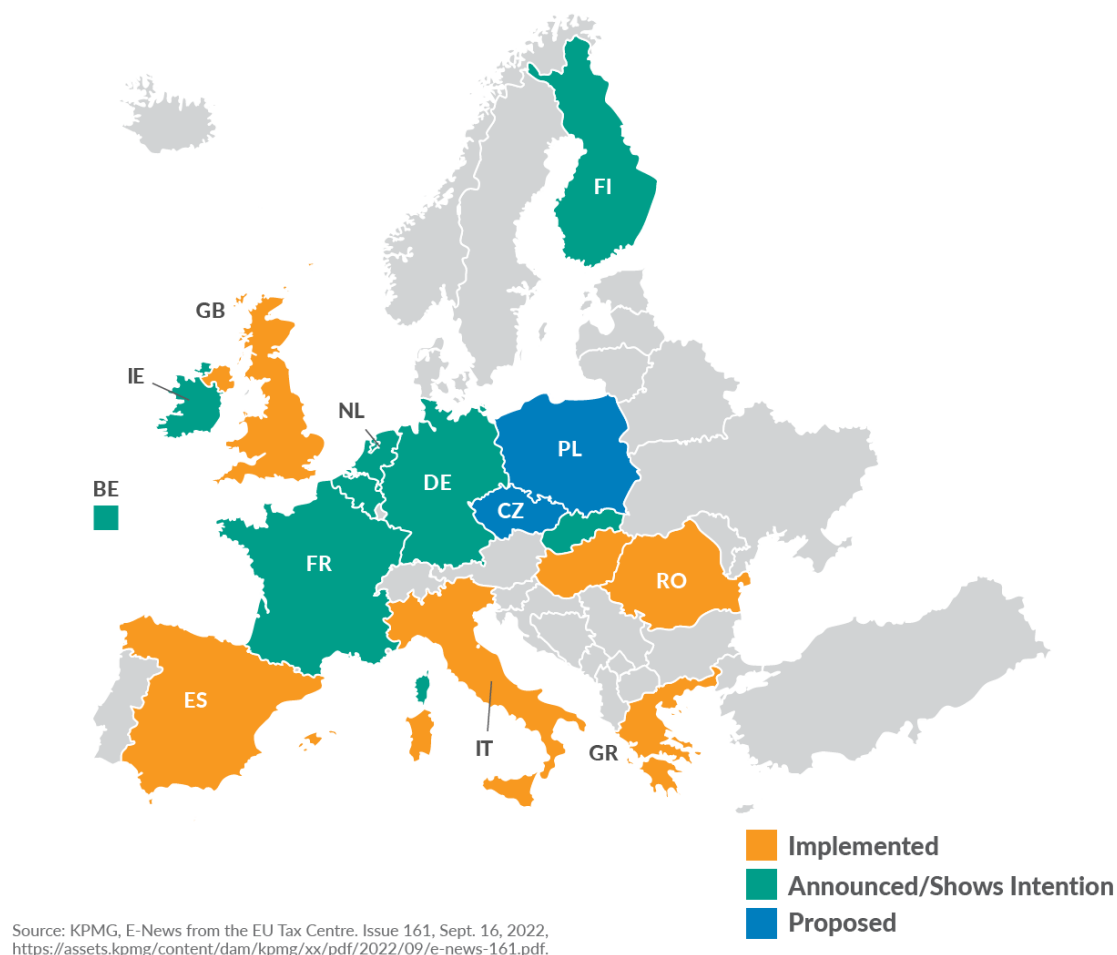
⁷⁰ Részletes elemzést ld: Légitársaság-adó: Nyugat-Európát követi a kormány. *Magyar Nemzet*, 2022.05.30., <https://magyarnemzet.hu/gazdasag/2022/05/legitarsasag-ado-nyugat-europat-koveti-a-kormany>

⁷¹ Cristina ENACHE: What European Countries Are Doing about Windfall Profit Taxes. *Tax Foundation*, October 4, 2022. <https://taxfoundation.org/windfall-tax-europe/>,

intézkedések akár 200 milliárd eurót is hozhatnak 2022-ben, amely bevételt ezután a háztartások magas energiaszámláinak részbeni ellensúlyozására lehet felhasználni „nem szelektív és átlátható intézkedéssel, amely támogatja a végső fogyasztókat.” Az olyan országok, mint Románia és Spanyolország, 2021-ben már bevezettek egy ideiglenes a különadót a magasabb energia- és gáz nagykereskedelmi árakból profitáló energiavállalatok többletbevételeinek csökkentése érdekében. Hat hónappal a Bizottság ajánlása és az energiaárak folyamatos emelése után 15 európai ország jelentett be, javasolt vagy vezetett be rendkívüli nyereségadót.

Windfall Taxes in Europe

Legislative Status of Windfall Taxes in European Countries, as of September 26, 2022



TAX FOUNDATION

@TaxFoundation

Forrás: Tax Foundation

A fenti térkép alapján látható, hogy Törögország, Magyarország, Olaszország, Románia, Spanyolország és az Egyesült Királyság rendkívüli adót vezetett be. A Cseh Köztársaság és Lengyelország rendkívüli adó bevezetésére tett javaslatot, Spanyolország pedig egy második rendkívüli adó bevezetésére tett javaslatot.

Belgium, Finnország, Németország, Írország, Hollandia és Szlovákia hivatalosan bejelentette, vagy jelezte szándékát az adó bevezetésére. Egyelőre Franciaország az egyetlen ország, amely leszavazta a váratlan adójavaslatot.

A tanulmány megállapítja továbbá, hogy a javasolt és a végrehajtott rendkívüli adók adókulcsaikban (például Görögországé legfeljebb 90 százalék) és szerkezetükben jelentősen eltérnek egymástól, ezenkívül a javasolt és bevezetett intézkedések közül sok túlmutat a váratlan nyereség megadóztatásán. A legtöbb rendkívüli adót alkalmazó országban az adóalapot nem úgy alakították ki, hogy kizárólag az energia- és olajárak ugrásából származó váratlan nyereséget foglalja magában. E körben Romániát és Spanyolországot említi az értekezés, ugyanis az önkényesen meghatározott áron felül eladott villamos energiára vagy a teljes értékesítésre kivetett adó egyáltalán nem haszonadó inkább jövedéki adóra hasonlít. Más országokban az adóalapot az aktuális nyereség és az alapidőszak során megtermelt nyereség különbségeként számítják ki.

A tanulmány figyelmeztet arra, hogy ezeknek a váratlan nyereségadóknak a hibás kialakítása már problémákat okozott azokban az országokban, amelyek bevezették azokat. Míg Olaszország rendkívüli adójának alkotmányossága megkérdőjelezhető, az ország alig 2 milliárd eurót szedett be a 11 milliárd eurós várható bevételből. Lengyelországban, mivel a vállalatok már most is a magasabb energiaköltségekkel küzdenek, az üzleti szövetségek arra figyelmeztettek, hogy ez az intézkedés „kontrollálatlan csődhullámhoz vezet, amely sújtja a lengyel gazdaságot”.

Tax Foundation tanulmánya óta Horvátországban is különadót vetettek ki a 300 millió kunát (16,3 milliárd forint) meghaladó bevétellel rendelkező, és az idén az elmúlt négy év átlagos nyereségét több mint 20 százalékkal felülteljesítő cégekre. Az osztrák kormánykoalíció is úgy döntött, hogy ideiglenesen rendkívüli adót vet ki az energiavállalatok többletnyereségére: a fosszilis energiaszektorban tevékenykedő vállalatok esetében az adó 40 százalék, ami azonban 33 százalékra csökkenthető, ha a vállalat megújuló energiába fektet be. Magnus Brunner pénzügyminiszter azt mondta, hogy egy ilyen lépés tisztességes, mivel a többletnyereség véletlenszerű, az Ukrajna elleni orosz invázió miatt emelkedő energiaárakkal függ össze.

Összegzés

Értekezésem végéhez közeledve úgy gondolom, teljes bizonyossággal megállapíthatom, hogy a hazai adórendszer tradicionális részét képezik az egyes különadók. A 2010 utáni adóreformok egyértelműen a költségvetés stabilizálása, a gazdasági növekedés élénkítése mentén határozzák meg az egyes adópolitikai intézkedéseket. A kormányzati bevételnövelő intézkedések között - korábbiakhoz képest - a különadók szerepe mindinkább hangsúlyosabb, és egyre nagyobb mértékben és egyre több ágazatot érintően kerülnek bevezetésre. E fiskális politika alapját - ahogyan fentebb részletesen bemutattam - értelemszerűen az Alaptörvény fekteti le, véleményem szerint - közvetetten ugyan - egyúttal ki is jelöli annak lehetséges irányát. Teszi ezt oly módon, hogy kiolvashatóan hangsúlyozza az egyén felelősségét, az egyén tevékenységének fontosságát, valamint a teherviselő képesség és a gazdaságban való részvétel mentén kötelez mindenkit a közös szükségletek fedezésére. A gazdaságban elfoglalt sajátos helyzet az, amiből fakadóan az adott helyzetet elfoglaló szereplőre az állam nagyobb felelősséget mér, amely felelősség különadók képében ölt testet. Ezzel együtt az állam gazdaságpolitikai mozgásterét is szűkíti azáltal, hogy a gyermekvállalást, közvetett módon a családi adókedvezményt alkotmányos értékévé emeli.

A különadók léte, ha azokat a tágabb társadalmi, gazdasági fejlemények tükrében szemléljük nem is meglepő: COVID 19 okozta világjárvány hatására nőtt a költségvetési hiány, 2022. februárjában kitört orosz-ukrán háború, a magas infláció, továbbá a sajátos energiapiaci krízishelyzet, amelyet egyszerre fémjelzett a különféle energiahordozók hiánya és az energiacegek extra méretű profitja. Mindezek okán a magas magyar állami kiadások finanszírozása érdekében Magyarország különösen érdekelt a különadók bevezetésében, illetve azok fenntartásában, hogy finanszírozni tudja mind az állami bürokráciát, mind pedig az állami transzfereket és társadalombiztosítási szolgáltatásokat, valamint a szociális juttatásokat (például nyugdíjak, egészségügy, oktatás), és így ellensúlyozza a magyar gazdaság kríziséből eredő hátrányokat⁷². Az elmúlt több mint tíz évben az adórendszerünk töretlenül alkalmazza az egyes különadókat, éppen ezért jövőbeli kivezetésük nem is igen várható, ahogy ezt az államháztartás 2022-2026. mérlege szerinti előirányzatokban láthatjuk is. E különadók bevezetése a lakossági teher, a kisjövedelmű emberek érdekében követelt igazságosság megvalósulását hivatott elősegíteni, és egyetértek azzal, hogy azok a piaci szereplők,

⁷² ERCSEY Zsombor i.m. 190.

amelyek jelentős nyereségre és bevétel többletre tettek szert a jelen instabil gazdasági környezet időszakában többlet terhekkel segítség az állami működést és a társadalom boldogulását.

Ugyanakkor, ha azt veszem alapul, hogy egy igazságos adórendszerben az egyes adófizetők hozzájárulásainak összhangban kell lennie azzal, amennyit a közszolgáltatásokból egyénenként fogyasztanak, vagyis, hogy a fizetendő adó a közkiadások szerkezetétől és az ebből fogyasztott javak mértékétől alakul, ez már árnyalja a különadókról alkotott képet. Az Alkotmánybíróság korábbi gyakorlata alapján az egyes adójogszabályok alkotmányosságának megítélése során a teherviselő képesség szolgált zsinórmértékül, azonban az Alaptörvény közteherviselési koncepciója a közteherviselés alapjául a teherviselő képesség mellett a gazdaságban való részvételt is hangsúlyozza. Ennél fogva a gazdaságban való részvétel szolgálhat az egyes ágazati különadók alkotmányos alapjaként, ugyanakkor az egyes szektorális adók alkotmányossági megítéléséhez, azok külön-külön történő vizsgálata szükség. Az egyes fentebb bemutatott különadók ugyan az azonos helyzetű adózókat (homogén csoport), azonos mértékben adóztatják, de az adó alanyi kör tekintetében megállapítható, hogy csak bizonyos ágazatokat, ágazati szereplőket sújtanak, illetve meghatározott tevékenységet végző adózókra terjed ki. Érdekes, hogy a különadók nem érintik például az építőipart, holott a KSH jelentése szerint az építőiparban végzett kivitelezési tevékenység átlagos árnövekedése 2022. első negyedévében, éves összehasonlításban 20,6 %-os⁷³. Nem könnyű megtalálni tehát azt a logikát, amely alapján a fenti ágazatok kiválasztásra kerültek, még akkor sem, ha megállapíthatóan a különadókkal terhelt gazdasági ágazatok a magyarországi fogyasztásból nyerik jövedelmüket és a meghatározó vállalkozások jellemzően gazdasági erőfölénnyel rendelkeznek és az ún. terület-specifikus extraprofit (location-specific rent) jellemzően kimutatható az esetükben, ugyanakkor extraprofit olyan ágazatokban is 'található', amelyeket a szabályozás nem sújt különadókkal. Érzékelhető mindemellett az is, hogy az egyes ágazati különadók olyan iparágakat érintenek - energiaszektor, pénzügyi szektor, gyógyszeripar - amelyekben minden esetben a külföldi, illetve másik tagállamból származó tőkebefektetések koncentrációja jelen van. Talán ezt a gordiuszi csomót kibogozni nem is feladatom, hiszen az állam szabadsága igen nagy abban a kérdésben, hogy az adófizetés kiindulópontjaként mely gazdasági forrást választja ki, és ennek alapján mit választ ki adótárgynak továbbá, hogy az adórendszert miként

⁷³ CsÁTH Magdolna, közgazdász, egyetemi tanár: Van-e extraprofit és ha igen, hogyan keletkezik? Növekedés blog. 2022.06.23. <https://novekedes.hu/mag/van-e-extraprofit-es-ha-igen-hogyan-keletkezik>

alakítja ki: „ez az Alkotmány keretei között a törvényhozás és a kormányzati gazdaságpolitika mérlegelési körébe tartozik”.⁷⁴

⁷⁴ 66/2006. (XI.29.) AB határozat, Indokolás III. rész 3. pont

Forráslista

Hivatkozott irodalom

- DEÁK Dániel: A közteherviselés alkotmányos tartalmának változásai Magyarországon. *Fundamentum* 2015/1. szám
- DEÁK Dániel: Szankcionálható-e az árbevételre vetített progresszív adó? *Külgazdaság*, LXIV. évf., 2020. szeptember-október
- ERCSEY Zsombor: Az Szja- és az Áfa-szabályozás igazságossága a magyar adórendszerben, Doktori értekezés Műhelyvita-anyag, Pécs 2012,
- FLÓR Nándor: A háború tovább fokozza az amúgy is magas inflációt, *Oeconomus Gazdaságkutató Alapítvány elemzések*, 2022. május 30.
- HALÁSZ Zsolt: Néhány gondolat a teljesítőképesség alapú adózásról és az irányító adókról. *Iustum Aequum Salutare* XV. 2019. 3. 45-57.
- KOVÁCS Levente: Banki különadók az Európai Unióban, *Pénzügyi Szemle* 2012(3).
- SIMON István: Az Alaptörvény hatása az adójogra, különös tekintettel a magánszemélyek adózásában bekövetkezett változásokra, Kiadó: MTA Társadalomtudományi Kutatóközpont
- SZILOVICS Csaba: Adózói jogok és kötelezettségek szabályozásának elméleti és gyakorlati problémái. *JURA*, 2018/2., 217-240.
- SIKLÓS Márta - MLADONYICZKI Balázs: Különadók szerepe az adózásban. *Gazdaság és Pénzügy*, 2016/4. szám (3. évfolyam)
- TRÓCSÁNYI László - BADÓ Attila: *Nemzeti Alkotmányok az Európai Unióban*, Budapest, Complex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft., 2005.
- FELHASZNÁLT DE NEM HIVATKOZOTT IRODALOM
- ÁDÁM Antal: Észrevételek a magyar alkotmányozáshoz, *JURA* 2011. évi 1. szám
- BÉKÉS Balázs: A közvetlen adózás az Európai Unióban. PhD értekezés, Pázmány Péter Katolikus Egyetem Jog- és Államtudományi Kar, Pénzügyjogi Tanszék. Budapest 2012.

- Kiss László: Jogállam és/vagy élhető állam, In: Csefkó Ferenc (szerk.): Ünnepi kötet Ivanics Imre egyetemi docens, decan emiratus 70. születésnapjára. Studa Iuridica Auctoritate Universitas Pécs Publica 140. Pécs, 2008.
- LUKOVSKIZKI Lívía - RIDEG András - SIPOS Norbert - VÖRÖS Zsófia: Az adócsalási hajlandóság empirikus vizsgálata, KÖZGAZDASÁGI SZEMLE, LXX. ÉVF., 2023. FEBRUÁR (192-212.)
- SZALAYNÉ Sándor Erzsébet: A diszkriminatív adóztatás tilalma. In: Mohay Ágoston - Szalayné Sándor Erzsébet (szerk.): Az Európai Unió joga. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs 2011.
- INTERNETES HIVATKOZOTT FORRÁSOK
- Elke ASEN: Financial Transaction Taxes in Europe. *Tax Foundition* , February 4, 2021. <https://taxfoundation.org/financial-transaction-taxes-europe-2021/>
- CSÁTH Magdolna: Van-e extraprofit és ha igen, hogyan keletkezik? Növekedes blog. 2022.06.23. <https://novekedes.hu/mag/van-e-extraprofit-es-ha-igen-hogyan-keletkezik>
- Deloitte Magyarország: Economic Footprint Tanulmány a Hírközlési és Érdekegyeztető Tanács részére, 5. o. http://hirkozlesitanacs.hu/wp-content/uploads/2019/12/HET-Deloitte_Tanulmany.pdf
- D.Z.: Az értetlenkedő szakértőknek: extraprofit létezik. *Világgazdaság, Magyar gazdaság blog*, 2022. május 27., <https://www.vg.hu/vilaggazdasag-magyar-gazdasag/2022/05/az-ertetlenkedo-szakertoknek-extraprofit-letezik>
- Cristina ENACHE: What European Countries Are Doing about Windfall Profit Taxes. *Tax Foundition* , October 4, 2022. <https://taxfoundation.org/windfall-tax-europe/>,
- Légitársaság-adó: Nyugat-Európát követi a kormány. *Magyar Nemzet*, 2022.05.30., <https://magyarnemzet.hu/gazdasag/2022/05/legitarsasag-ado-nyugat-europat-koveti-a-kormany>

Hivatkozott jogszabályok

- Alaptörvény
- Magyar Köztársaság Alkotmányáról szóló 1949. évi XX. törvény
- A Magyar Köztársaság Alkotmányáról szóló 1949. évi XX. törvény módosításáról szóló 2010. évi CXIX. törvény
- Az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékról szóló 2006. évi LIX. törvény

- A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvénynek
- A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény
- A luxusadóról szóló 2005. évi CXXI. törvény
- Az egyes nagy értékű vagyontárgyakat terhelő adóról szóló 2009. évi LXXVIII. törvény
- Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény
- Az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvény
- A hitelintézetek és a pénzügyi vállalkozások különadójáról 2004. évi CII. törvény
- Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény
- A hitelintézetekről és a pénzügyi vállalkozásokról szóló 2013. évi CCXXXVII. törvény
- A Helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény
- A biztosítási adót előíró 2012. évi CII. törvény
- A biztosítási tevékenységről szóló 2014. évi LXXXVIII. törvény (továbbiakban: Bit)
- A kiskereskedelmi adóról szóló 2020. évi XLV. törvény
- A gépjárműadóról szóló 1991. évi LXXXII. törvény
- A bányászatról szóló 1993. évi XLVIII. törvény
- A távközlési adóról szóló 2012. évi LVI. törvény
- A közművezetékek adójáról szóló 2012. évi CLXVIII. törvény
- Az egyes adótörvények és más kapcsolódó törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról szóló 2016. évi LXVI. törvény
- Az extraprofit adókról szóló 197/2022. (VI. 4.) Kormányrendelet (a továbbiakban: Extraprofit adó rendelet, Kr.)

Hivatkozott alkotmánybírósági határozatok

- 163/B/1991. AB határozat
- 62/1991. (XI. 22.) AB határozat, ABH 1991, 466, 467.
- 66/B/1992. AB határozat, ABH 1992, 735., 737.
- 66/B/1992. AB határozat, ABH 1992. 735., 737.

- 44/1997. (IX.19.) AB határozat, ABH 1997 304., 306-307.
- 61/1992. (XI.20.) AB határozat, ABH 1992. 280., 281.
- 66/2006. (XI.29.) AB határozatában
- 31/1998. (VI.25.) AB határozat, ABH 1998. 240., 246.
- 3/1993. (II. 4.) AB határozat, ABH 1993. 41.; 57/1995. (IX. 15.) AB határozat, ABH 1995. 284.;
5/1997. (II. 7.) AB határozat, ABH 1997. 55.]
- 59/1995. (X.6) AB határozatában
- 54/1993. (X. 13.) AB határozata
- 66/2006. (XI.29.) AB határozat
- 963/B/1993. AB határozat (ABH 1996, 437, 440.):
- 122/B/1996. AB határozat
- ¹ 66/2006. (XI.29.) AB határozat, Indokolás III. rész 3. pont
- 8/2007. (II.28.) AB határozatában
- 448/B/1994. AB határozatában
- 61/2006. (XI. 15.) AB határozatban
- 3/1993. (II. 4.) AB határozata
- 57/1995. (IX. 15.) AB határozatában
- ¹ 1558/B/1991. AB határozat
- 155/2008. (XII.17.) AB határozatában
- 155/2008. (XII.17.) AB határozat, Indokolás IV. rész 3.2. pont
- 57/1995. (IX. 15.) AB
- 155/2008. (XII.17.) AB határozat, Indokolás IV. rész 4.2. pont
- 8/2010. (I.28.) AB határozatában
- 184/2010. (X. 28.) számú határozatban