

DR. KECSŐ GÁBOR PHD LL.M.

ADJUNKTUS

EÖTVÖS LORÁND TUDOMÁNYEGYETEM

ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI KAR PÉNZÜGYI JOGI TANSZÉK



# A Kúria kibontakozó gyakorlata a települési adóval kapcsolatban

## I. A települési adó bevezetése a magyar helyi adórendszerbe

### I.1. A modellváltás:

#### zárt listás helyett nyílt listás helyi adó-megállapítás

Földadó<sup>1</sup>, magasépitmény adó<sup>2</sup>, ló- és pónilóadó<sup>3</sup>, letelepülési adó<sup>4</sup>, településképvédelmi adó<sup>5</sup>, vízi jármű adó<sup>6</sup>, mezőgazdasági munkagép adó<sup>7</sup>. Ezek a példálózva felsorolt *települé-*

*si adók a magyar helyi adórendszer részét képezik 2016-ban.* A Magyar Államkincstár által vezetett nyilvántartás szerint a települési önkormányzatok képviselő-testülete már több mint 60 alkalommal<sup>8</sup> élt a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 1/A. §-ában<sup>9</sup> kapott felhatalmazással, amely értelmében az önkormányzat illetékességi területén rendelettel olyan települési adót, települési adókat vezethet be, amelyet vagy amelyeket más törvény nem tilt.

A törvényalkotó az öt bekezdésből álló fenti szakaszt 2015. január 1-jei hatálybalépéssel tűzte be a Htv.-be. Szűk két esztendő alatt a települési önkormányzatok körülbelül 2%-a ak-

<sup>1</sup> Szikszó Város Önkormányzat Képviselő-testületének 23/2015. (XI. 27.) számú önkormányzati rendelete a települési adóról

„1. § Adóköteles a település közigazgatási területéhez tartozó termőföld, ami az ingatlan-nyilvántartásban szántó, szőlő, gyümölcsös, kert, rét, legelő (gyep), nádas, fásított terület, halastó művelési ágban nyilvántartott földrészlet.

2. § (1) Az adó alanya a Htv. 1/A. § (1) bekezdésében meghatározott kivételekkel az a magánszemély, aki a naptári év (a továbbiakban: év) első napján a földterület tulajdonosa.”

<sup>2</sup> Gamás Község Önkormányzat Képviselő-testületének 4/2016. (III. 17.) rendelete a helyi adókról

„12. § Adóköteles az önkormányzat illetékességi területén található magas építmény. [...]

13. § Az adó alanya az, aki a naptári év első napján a magas építmény üzemeltetője vagy ennek hiányában tulajdonosa. [...]

<sup>3</sup> Pilisjászfalu Község Önkormányzata Képviselő-testületének 21/2011. (XI. 30.) önkormányzati rendelete a helyi adókról

„26/C. § (1) Adóköteles a település belterületén, lakóház céljára szolgáló ingatlanhoz tartozó területen tartott ló és póniló.

(2) Az adó mértéke egyedenként 150 000,- Ft/év.

26/D. § Az adó alanya az a magánszemély, aki az adóév első napján a 26/C paragrafusban említett ingatlan tulajdonosa.”

<sup>4</sup> Maglód Város Önkormányzat Képviselő-testületének 11/2016. (VI. 27.) önkormányzati rendelete a települési adóról

„3. § Adóköteles az önkormányzat illetékességi területén az e rendelet hatálya lépését követően újonnan létrehozott lakás, az alábbiak szerint:

a) a saját tulajdonú építési telken épített lakás, [...]

4. § (1) A települési adó alanya – a Htv. 1/A. § (1) bekezdésének utolsó mondatában foglalt korlátozásokkal – az a magánszemély, aki az adókötelezettség keletkezése napján a lakás tulajdonosa.”

<sup>5</sup> Budapest Főváros III. Kerület, Óbuda-Békásmegyer Önkormányzat Képviselő-testületének 9/2016. (II. 22.) önkormányzati rendelete a településképvédelmi adóról

„3. § (1) Az adó alanya az a magánszemély

a) építető, aki az Önkormányzat illetékességi területén egyszerű bejelentéshez kötött, legfeljebb 300 m<sup>2</sup> összes hasznos alapterületű új lakóházat, lakóépületet létesít; [...]

7. § (1) Az adó mértéke az egyszerű bejelentéshez kötött építési tevékenységenként 500.000 Ft/év. [...]

8. § (1) Mentés az adó alól az a magánszemély építető, aki főépítési véleménnyel alátámasztja, hogy az általa bejelentett építési tevékenység – a hozzá kapcsolódó dokumentáció alapján – az Óbuda-Békásmegyer Városrendezési és Építési Szabályzatáról szóló 32/2001. (XI. 30.) önkormányzati rendeletnek (a továbbiakban: ÓBVSZ) megfelel.”

<sup>6</sup> Nagymaros Város Önkormányzat Képviselő-testületének 21/2006. (XII. 19.) önkormányzati rendelete a helyi adókról

„26. § (1) Adóköteles a hatósági nyilvántartásban szereplő vízi járműnek az önkormányzat közigazgatási területén történő tárolása.

(2) Az adó alanya az a természetes személy vagy jogi személy, aki vagy amely a naptári év első napján a vízi jármű tulajdonosa.”

<sup>7</sup> Magyarlak Községi Önkormányzat Képviselő-testületének 5/2015. (IV. 20.) önkormányzati rendelete a települési adóról

„1. § Adóköteles a magyar hatósági rendszámú járművel ellátott mezőgazdasági vontató, lassú jármű, külön jogszabály szerinti »méhesház« gépjármű, munkagép, lassú jármű pótkocsija.”

<sup>8</sup> <https://hukka.allamkincstar.gov.hu/> (2016.09.15.)

A szöveges állományban letöltött országos adatokban összesen 66 közhatalmú szerepel a települési adó megjelölés, jóllehet ezek közül néhány nem települési adó, hanem például talajterhelési díj és mezőgazdasági járulékok; továbbá van olyan, amelyet a Kúria már megsemmisített.

<sup>9</sup> „1/A. § (1) Az önkormányzat az illetékességi területén rendelettel olyan települési adót, települési adókat vezethet be, amelyet vagy amelyeket más törvény nem tilt. Az önkormányzat települési adót bármely adótárgyra megállapíthat, feltéve, hogy arra nem terjed ki törvényben szabályozott közteher hatálya. A települési adónak nem lehet alanya állam, önkormányzat, szervezet, továbbá – e minőségére tekintettel – vállalkozó [52. § 26. pont].

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

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

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

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

názta ki azt az új lehetőséget, amelyet a *helyi adó-megállapítás nyílt listás változatának* nevezünk. Ennek a lényege az, hogy az önkormányzat fő szabály szerint bármilyen adót bevezethet, amely nem ütközik néhány általános korlátba. A korábban alkalmazott zárt listás helyi adó-megállapítás ezzel szemben kizárólag azt engedte meg az önkormányzatoknak, hogy a Htv.-ben lefektetett és a tényállási elemek tekintetében behatárolt helyi adót vagy adókat vezessenek be.<sup>10</sup>

Az öt helyi adóból álló *zárt lista kinyitása a szabályozási koncepció szempontjából reformértékű változásnak minősíthető*, jóllehet ez nem jelenti egyben azt is, hogy a magyar adórendszer gyakorlati működése alapvetően megváltozott volna. Az önkormányzatok a legtöbb esetben a termőföld adóját vezették be települési adóként. A második helyen, ám az előbbihez képest jóval alacsonyabb számban, magaséptmény adót vetettek ki. Erre elsősorban Somogy megyében a 67-es számú út mentén került sor.<sup>11</sup> Más települési adóval elvétve találkozhatunk az országban jelenleg. Utóbbiakkal összefüggésben a tanulmány első mondatában írtak hívhatók fel ismét a példa kedvéért.

### I.2. A modellváltás előzményei: a 2011-es javaslat és a dualizmus kora

A nyílt listás rendszer bevezetése nem volt előzmény nélküli. A települési adó *közvetlen előzménye* a T/4662. számú 2011-es törvényjavaslat 155. §-a volt, amely először tervezte intézményesíteni a települési adót a jelenleg hatályos szabályozáshoz hasonló tartalommal. A települési adót megalapozó szabályokat azonban egy módosító indítvánnyal törölték a javaslatból. 2014 őszén a Kormány ismét vállalkozott a települési adó bevezetésére, amelyet ezúttal el is fogadott az Országgyűlés.<sup>12</sup> A vonatkozó szabályokat eddig egyszer, még az 1/A. § hatályba lépése előtt módosították,<sup>13</sup> amelynek keretében az ötödik bekezdést beültették az új szakasz végére.

A *jogtörténeti előzmények* a dualizmus koráig nyúlnak vissza.<sup>14</sup> Kontinuitásról azonban nem beszélhetünk, hiszen a magyar helyi adórendszertől mind a szocializmusban, mind a '89-90-es rendszerváltást követő évtizedekben idegen volt a nyílt listás megoldás és a települési adó intézményesítésekor az indoklás nem is hivatkozott a monarchia korából származó hagyományra. A törvényhatósági joggal felruházott városok és a rendezett tanácsú városok a Kormány engedélyével vezethettek be „*az állam által igénybe nem vett új adókat*”. Az engedély általános feltétele az volt, hogy az új helyi adók az állam jövedelmeit ne csökkentsék, valamint az ipar

és kereskedelem érdekeit ne veszélyeztessék. A törvényhatósági joggal felruházott városok esetében a törvénycikkek arról is rendelkeztek, hogy a Kormány az engedélyt a helyi viszonyokhoz képest a város indokolt felterjesztésére adhatja meg. A rendezett tanácsú városok közvetlenül nem fordulhattak a Kormányhoz. A törvényhatóság indokolt előterjesztése függvényében döntött a Kormány az engedélyről. A szabályozás politikai diszkréciót biztosított a Kormány számára azért, hogy a feltételek teljesülése esetén az engedély megadható, nem pedig megadandó volt.

### I.3. A tanulmány vizsgálódási köre

A *külföldi jogrendszerekben a bevett megoldás a zárt lista* alkalmazása, amelynek fő előnye, hogy biztosítja a helyi adórendszer integritását. Egy távoli történeti példa röviden bemutatható. Pennsylvania (USA) egyik 1947-es törvénye<sup>15</sup> fő szabály szerint a helyi önkormányzatok összes típusa számára biztosította 1965-ig az adóztatás jogát minden olyan adótárgy tekintetében, amelyre az állam is adót vehetett volna ki. A helyi adóztatásnak egy általános korlátja volt. Az állam elsőbbséget élvezett. A helyi önkormányzatok nem adóztathatták azt, amire az állam adót vetett ki, illetve a költségvetési év végén automatikusan hatályát veszítette az a helyi adó, amelynek tárgyára idő közben az állam adót állapított meg.<sup>16</sup>

Ennek a *tanulmánynak a célja* azonban nem az, hogy sorra vegye a külföldi megoldásokat,<sup>17</sup> hanem az, hogy egy szűkre szabott bevezetés után áttekintse a Kúria Önkormányzati Tanácsának kibontakozó gyakorlatát és ennek eredményeképpen értékelje a magyarországi gyakorlatot. Hipotetikus, azaz a Kúria elé (még) el nem jutó jogi problémákat – a zárógondolatok kivételével – nem tárgyalok, jóllehet a fentebb hivatkozott példák alapvető kérdések megfogalmazására adnának lehetőséget.

## II.A Kúria Önkormányzati Tanácsának kibontakozó gyakorlata

Korai lenne még az Önkormányzati Tanács állandó ítélezési gyakorlatáról szólni a települési adó kapcsán. Nagyszámú érdemi döntés ugyanis megfelelő indítványok hiányában nem született 2016 szeptemberéig. Az Önkormányzati Tanács a kézirat lezárásig *tizenegy települési adóval kapcsolatos döntést hozott*. Mindegyik földadóval volt kapcsolatos. Megjegyzendő, hogy ezek közül néhány határozat ugyanazon önkormányzati rendelet törvényességi felülvizsgálatával foglalkozott, tehát az érintett önkormányzatok száma nem ti-

<sup>10</sup> KECSŐ Gábor: *A helyi önkormányzatok pénzügyi jogi jogállása. A jogállást meghatározó jogintézmények modelljei a bevételi oldalon. Anglia- USA-Magyarország*. Budapest, ELTE Eötvös Kiadó, 2016, 244–246. o.

<sup>11</sup> Így például Látványban, Somogytúron, Gamáson.

<sup>12</sup> Az egyes adótörvények és azokkal összefüggő más törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról szóló 2014. évi LXXIV. törvény 140. §

<sup>13</sup> Magyarország 2015. évi központi költségvetésének megalapozásáról szóló 2014. évi XCIX. törvény 163. §

<sup>14</sup> 1870. évi XLII. törvénycikk a köztörvényhatóságok rendezéséről 13. §; 1886. évi XXI. törvénycikk a törvényhatóságokról 15. §; 1886. évi XXII. törvénycikk a községekről 132. §

<sup>15</sup> Local Tax Enabling Act, The Act of Dec. 31, 1965, P.L. 1257, No. 511, Section 301.1.

<sup>16</sup> Kecső Gábor: *A helyi adók jellemzői és a működtetett helyi adók négy külföldi jogrendszerben I.*, Acta Humana, 3. évf., 2015/1., 44. o.

<sup>17</sup> Ehhez lásd: Kecső Gábor: *A helyi adók jellemzői és a működtetett helyi adók négy külföldi jogrendszerben I.*, Acta Humana, 3. évf., 2015/1. 39–66. o., és 3. évf. 2015/2. 41–80. o.

zenegy, hanem öt.<sup>18</sup> Például Balmazújváros és Hajdúhadház települési adója miatt három-három döntés is született.

A *határozatokat* három csoportba sorolhatjuk. Az *egyikbe* azok a végzések tartoznak, amelyekben az indítványt érdemi vizsgálat nélkül elutasították, mert azt nem az arra jogosult terjesztette elő.<sup>19</sup> Ebben az ügycsoportban magánszemélyek fordultak az Önkormányzati Tanácshoz. Nincs azonban helye absztrakt normakontroll eljárás lefolytatásának, ezért az eljárást meg kell szüntetni, ha azt nem a jogszabály által erre feljogosított személy, illetve szerv kezdeményezte. A bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény (a továbbiakban: Bszi.) 48. § (1), (1a), és (3) bekezdése alapján az eljárást a kormányhivatal, az alapvető jogok biztos és az alapügyben eljáró bíró kezdeményezheti. A *másik* csoportba az az ügy<sup>20</sup> tartozik, amelyben az eljárás megszüntetésére azért került sor, mert az önkormányzat a törvényességi felülvizsgálat tárgyát képező önkormányzati rendeletet hatályon kívül helyezte. A *harmadikba* két olyan ügy<sup>21</sup> tartozik, amelyek jelentős anyagi jogi megállapításokat tartalmaznak. Az alábbiakban ezeket mutatom be.

### II.1. Az első érdemi ügy

Időrendi sorrendben az első települési adóval kapcsolatos jelentékeny ügy 2015. október 27. napján kelt a Kúrián.<sup>22</sup> *Balmazújváros települési adóról szóló rendeletét* az Alapvető Jogok Biztosának indítványa alapján vizsgálta felül az Önkormányzati Tanács. A földadót bevezető önkormányzati rendelettel szemben több aggályt is megfogalmazott az indítványozó, amelyek közül kettőt szükséges kiemelni a Kúria döntésének tükrében. Az egyik azzal kapcsolatos, hogy ki nem lehet a települési adó alanya, a másik azzal, hogy mi nem lehet a települési adó tárgya.

#### II.1.1. Az adó alanyával szemben támasztott korlát

Az adótényállás azoknak a személyi és tárgyi feltételeknek, sajátosságoknak az összessége, amelyek teljesülése esetén bekövetkezik az anyagi jogi adókötelezettség. Az adótényállás szabályozásának egységeit tényállási elemeknek nevezzük, amelyek közé tartozik az adóalany, adótárgy, adóalap, adómérték, adókedvezmény, adómentesség. Az *adóalany* – a lényegyet tekintve – az anyagi adójogi norma címzettje; az a személy, aki/amely, az adótényállást a saját nevében megvalósítja; egyetlen kötelezettség terheli, a feltételes fizetési kötelezettség, amely annak függvényében válik konkrétta, hogy az adóalany miként meríti ki a tényállást, például megvalósítja-e a mentesség feltételeit. Az adóalanyt egyéb kötelezettség

anyiban terheli, amennyiben adózóként az eljárási adókötelezettség(ek)nek is a címzettje.<sup>23</sup>

A vizsgált rendelet úgy szövelt, hogy az adó alanya az a természetes személy, aki a naptári év első napján a földrészlet tulajdonosa. A Htv. 1/A. § (1) bekezdés harmadik mondata azonban akként rendelkezik, hogy *a települési adónak nem lehet alanya állam, önkormányzat, szervezet, továbbá – e minőségére tekintettel – vállalkozó* [52. § 26. pont]. A Htv. előbbi pontja szerint a vállalkozó a gazdasági tevékenységet saját nevében és kockázatára haszonszerzés céljából, üzletszerűen végző egyéni vállalkozó, bizonyos feltételnek megfelelő mezőgazdasági őstermelő, jogi személy, egyéni cég és egyéb szervezet. Az Önkormányzati Tanács megállapította, hogy az önkormányzati rendelet nem különböztet a természetes személy adóalanyok között a törvényi tartalomnak megfelelően. Amennyiben a tulajdonos magánszemély vállalkozóként – például egyéni vállalkozóként vagy mezőgazdasági őstermelőként – gazdasági tevékenységet folytat a tulajdonában álló termőföldjén, úgy e tevékenység kizárja, hogy alanya legyen a települési adónak. Az önkormányzat tehát túlterjeszkedett a Htv. által meghatározott kereteken, ezért a rendelet adóalanyiságot szabályozó része törvénytértő.

#### II.1.2. Az adótárggyal szemben támasztott korlát

A földadót abban a helyzetben vetette ki Balmazújváros, hogy illetékességi területén a termőföldet a mezőgazdasági termelést érintő időjárási és más természeti kockázatok kezeléséről szóló 2011. évi CLXVIII. törvényben (a továbbiakban: Mkk.tv.) létrehozott *kárenyhítési hozzájárulás* és a termőföldhöz kapcsolódó, a fegyveres biztonsági őrségről, a természetvédelmi és a mezei őrszolgálatról szóló 1997. évi CLIX. törvény (a továbbiakban: Ttv.) alapján önkormányzati rendeletben bevezetett *mezőöri járulék is hatályban volt*. Mindkettőt meghatározott jellemzőkkel rendelkező termőföld után kell fizetni. A Htv. 1/A. § (1) bekezdés második mondata szerint az önkormányzat települési adót bármely adótárgyra megállapíthat, feltéve, hogy arra nem terjed ki törvényben szabályozott közteher hatálya.

Az eldöntendő jogkérdés az volt, hogy *a kárenyhítési hozzájárulás és a mezőöri járulék köztehernek minősül-e*. A közteher fogalmát azonban nem határozza meg a Htv. Ezért az Önkormányzati Tanács a Htv. 1/A. § alkalmazásával összefüggésben kidolgozta a közteher fogalmának tartalmi kellékeit, amelyek öt elembe ragadhatók meg. Ehhez igazodási pontokat biztosított számára a határozatban írtak szerint a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény (a továbbiakban: Gst.) 28. § (1) bekezdése, amely a fizetési kötelezettséget<sup>24</sup>; az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 178. §

<sup>18</sup> Balmazújváros, Hajdúhadház, Hajdúnánás, Mikepércs, Vésztő

<sup>19</sup> Köf.5063/2015/2. (Mikepércs), Köf.5051/2015/2. (Balmazújváros), Köf.5061/2015/2. (Hajdúhadház), Köf.5062/2015/2. (Hajdúnánás), Köf.5032/2015/2. (Mikepércs), Köf.5030/2015/2. (Hajdúhadház), Köf.5029/2015/2. (Balmazújváros), Köf.5031/2015/2 (Hajdúnánás)

<sup>20</sup> Köf.5066/2015/4. (Hajdúhadház)

<sup>21</sup> Köf. 5035/2015/4. (Balmazújváros), Köf.5069/2015/4. (Vésztő)

<sup>22</sup> Köf. 5035/2015/4. (Balmazújváros)

<sup>23</sup> FÖLDES GÁBOR (NAGY TIBOR): *Az adótan és az adójog általános része*, In: SIMON István (szerk.): *Pénzügyi jog I.*, Osiris, Budapest, 2007, 443. o.

SIMON István: *A jövedelem mint adótárgy – alapvonalak*, In: FAZEKAS Marianna (szerk.): *Gazdaság és közigazgatás. Tanulmányok Ficzere Lajos tiszteletére*, Bibliotheca Iuridica, Libri Amicorum 44., Budapest, 73. o.

<sup>24</sup> Gst. „28. § (1) Magyarországon minden természetes személy, jogi személy és más jogalany

20. pontja, amely a köztartozást<sup>25</sup>; az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (a továbbiakban: Áht.) 3/A. § (1) bekezdése, amely a közfeladatot<sup>26</sup> definiálja.

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

- 1) célja a közös szükségletek fedezése;
- 2) alanya természetes személy, jogi személy vagy más jogalany;
- 3) szabályait jogszabály fekteti le;
- 4) annyiban eleme az ellentételezés, amennyiben az állami vagy önkormányzati közhatalom birtokában nyújtott szolgáltatásnak, eljárásnak minősíthető; egyébként nem kapcsolódik hozzá közvetlen állami vagy önkormányzati ellenszolgáltatás;
- 5) behajtása adók módjára történik.<sup>27</sup>

Esetről-esetre vizsgálandó, hogy egy fizetési kötelezettség köztehernek minősül-e a Htv. 1/A. §-ának alkalmazása során. Az 1) pontban véleményem szerint az is benne rejlik, hogy a közterhet az államháztartás valamely alrendszerének a javára fizetik be, hiszen a közös szükségletek pénzügyi fedezésére az államháztartás hivatott.<sup>28</sup> A kötelező gépjármű-felelősségbiztosítás díja tehát azért sem tekinthető köztehernek, mert a befizetés nem az államháztartásba folyik. Továbbá ezen díj megfizetése olyan ellenszolgáltatásra jogosítja a biztosítót, amely nem felel meg 4) pontban írtaknak. A közteherrel szembeni ellentételezés a fogalom egyik magyarázatra szoruló eleme. A következőkben ezzel kapcsolatban vizsgálódok.

*A közteher fogalmilag nem korlátozódik az adókra.* Az adó annyival szűkebb fogalmat jelent, hogy vele szemben nincs helye ellenszolgáltatásnak. Az adó lényegre törő és nemzet-

a) adó, járulék, hozzájárulás, vagyonszerzési illeték, pótlék vagy más hasonló – az állam közvetlen ellenszolgáltatása nélküli – rendszeres vagy rendkívüli fizetési kötelezettség, továbbá

b) az állami közhatalom birtokában nyújtható szolgáltatásért, eljárásért fizetendő felügyeleti díj, eljárási és felügyeleti illeték, igazgatási szolgáltatási díj, pótdíj

[az a) és b) pont a továbbiakban együtt: fizetési kötelezettség] teljesítésével járul hozzá a közös szükségletek fedezéséhez.”

<sup>25</sup> Art. „178. § 20. Köztartozás: törvényben meghatározott, az államháztartás alrendszereinek költségvetéséből ellátandó feladatok fedezésére előírt fizetési kötelezettség, amelynek megállapítása, ellenőrzése, behajtása bíróság vagy közigazgatási szerv hatáskörébe tartozik, valamint a köztestület működésének fedezésére törvényben előírt fizetési kötelezettség, feltéve, hogy azt önkéntesen az esedékességkor nem teljesítették. [...]”

<sup>26</sup> Áht. „3/A. § (1) Közfeladat a jogszabályban meghatározott állami vagy önkormányzati feladat.”

<sup>27</sup> „[...] a közteher fogalmához hozzátartozik a közös szükségletek fedezetének igénye, az, hogy a közteher kötelezettje természetes személy, jogi személy és más jogalany lehet, valamint a fizetési kötelezettség jogszabályon alapuló kiszámíthatósága. Abban az esetben eleme a közteher fogalmának az ellentételezés, ha az az állami/önkormányzati közhatalom birtokában nyújtott szolgáltatásnak, eljárásnak minősíthető. Az ilyen jellegű fizetési kötelezettségek beszédéséhez alapvető érdek fűződik, ezért azok mellé állami kényszer társul, azok adók módjára behajthatóak. Esetről esetre történő, tartalmi vizsgálatot igényel annak megállapítása, hogy a fizetési kötelezettség köztehernek minősíthető-e.” Köf. 5035/2015/4. [13] (Balmazújváros)

<sup>28</sup> Az Áht. 2. §-a alapján az államháztartás egyéb mellett a közfeladatok ellátásának egységes finanszírozási szabályok szerint működő rendszere. A közfeladat, amely jogi előírás, és a közszükséglet, amely társadalmi igény, fogalma ugyan eltér egymástól, de a kettő közti különbség nem vezet annak a megkérdőjelezéséhez, hogy a közszükséglet finanszírozására az államháztartás hivatott.

közi szinten (OECD-ben) használt fogalma ugyanis az, hogy kötelező és viszonzatlan befizetés az államháztartás javára.<sup>29</sup> A viszonzatlan jelző a befizetéssel arányos ellenszolgáltatás hiányát fejezi ki az OECD dogmatikája szerint.<sup>30</sup> Az Alkotmánybíróság 1999-ben az Alkotmány értelmezése során megállapította, hogy mindenki számára világosan és egyértelműen meghatározhatók az adónak a lényeges jellemzői: 1) közteherjellegű, 2) kötelező befizetés, amelyet 3) a személy a saját jövedelme, vagyona terhére 4) az államháztartás valamely alrendszere javára köteles megfizetni. 5) Az állam, a hatóság pedig jogosult ezt a kötelezettséget megállapítani és az adót beszedni.<sup>31</sup>

Az Önkormányzati Tanács által kidolgozott fogalomból az következik, hogy az egyéb feltételek teljesülése esetén köztehernek minősül a Htv. 1/A. § alkalmazása szempontjából az a befizetés, amelyhez nem kapcsolódik ellenszolgáltatás vagy kapcsolódik ugyan, de az állami vagy önkormányzati közhatalom birtokában nyújtható szolgáltatás, eljárás ellentételezése. Hangsúlyozandó, hogy az Önkormányzati Tanács feladata nem az volt, hogy a közteher fogalmát az Alaptörvényből olvassa ki, hanem az, hogy vizsgálja meg, az önkormányzati rendelet összhangban áll-e a Htv.-ben használt, ám nem definiált fogalommal. *A fogalom kimunkálása tehát a Htv. egyik szavának értelmezésére irányult.*

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

Ezek tükrében az Önkormányzati Tanács először azt vizsgálta a határozatában, hogy a *kárenyhítési hozzájárulás* köztehernek minősül-e. Az Mkk.tv. létrehozta a nemzeti kárenyhítési rendszert. Az Mkk.tv. 5. §-a értelmében a rendszert az állam működteti. Annak lényege, hogy az állam a meghatározott termőföldmérethez igazodó mértékű és az egységes kérelem benyújtásához (azaz agrártámogatás tényéhez) kötött fizetési kötelezettségből<sup>32</sup>, valamint az állam által a központi költségvetésből nyújtott támogatásból<sup>33</sup> pénzügyi alapot hoz létre. A fizetésre kötelezett mezőgazdasági termelő befizetési jellemzően időjárásfüggő, bizonytalan káresemény bekövetkeztékor, a máshonnan meg nem térülő kárai fedezésére, a törvényi feltételek fennállásának bizonyítása esetén kárenyhítő juttatás igénybe vételére teremtenek jogosultságot. Az Mkk.tv.-beli nemzeti kárenyhítési rendszer a kártelepítés céljából létrehozott kockázatközösség. A kárenyhítési hozzájárulás megnevezése és az Art. szerinti behajtásának lehetősége ellenére nem tekinthető köztehernek, mert bár a mezőgazdasági termelő fizetési kötelezettsége törvényen alapul,

<sup>29</sup> The term „taxes” is confined to compulsory unrequited payments to general government. OECD: The OECD Interpretative Guide <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/OECD-Revenue-Statistics-2014-Interpretative-Guide.pdf> (2016. 09. 16.) 1. o.

<sup>30</sup> OECD: *The OECD Interpretative Guide* <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/OECD-Revenue-Statistics-2014-Interpretative-Guide.pdf> (2016. 09. 16.) 1. o.

<sup>31</sup> 544/B/1997. AB határozat

<sup>32</sup> Mkk.tv. 6. §, 10. §

<sup>33</sup> Mkk.tv. 7. §

de az állam által képzett pénzügyi alap *nem a Gst. 28. § (1)* bekezdése szerinti közös szükségletek, hanem a mezőgazdasági termelők esetleges kárainak pénzügyi fedezetét hivatott biztosítani. A mezőgazdasági káresemény bekövetkeztekor a mezőgazdasági termelő nem az állami közhatalom birtokában nyújtott szolgáltatásra, hanem a kártelepítés Mkk. tv.-beli szabályainak megfelelően, a maga által is teljesített befizetések alapján válik jogosulttá kárainak megtérítésére.<sup>34</sup> A kifejtettek értelmében, amelyek lényege az volt, hogy a kárenyhítési hozzájárulás nem a közös szükségleteket, hanem a biztosítottak egyéni kárait fedezi, az Önkormányzati Tanács ezt a fizetési kötelezettséget nem tekintette a termőföldhöz kapcsolódó köztehernek, ezért az nem zárta ki, hogy a termőföld a települési adó tárgyává váljon.

Az Önkormányzati Tanács vizsgálta a *mezőri járulékot* is, amely a Ttv.-n alapuló mezei őrszolgálat létrehozatalával és fenntartásával összefüggésben az önkormányzat javára, önkormányzati rendeletben megállapított fizetési kötelezettség.<sup>35</sup> A Ttv. értelmében a mezei őrszolgálat a termőföldhöz kapcsolódó, vagyonvédelmi feladatot ellátó, a települési önkormányzat döntése alapján létrehozott és fenntartott rendészeti típusú szerv. A mezőri szolgálatot az önkormányzat a földhasználók, illetve a termőföld tulajdonosai számára előírt fizetési kötelezettségből, valamint a központi költségvetés által biztosított hozzájárulásból finanszírozza. A befizetés, amelyet az állami vagy helyi közhatalom által biztosított közszolgáltatásért, jogszabály alapján, lényegében az adott közszolgáltatás rendelkezésre állásáért kell megfizetni, a Gst. 28. § (1) bekezdése alapján *köztehernek minősül*. A mezei őrszolgálat a földhasználónak vagy a termőföld tulajdonosának a szándékától független, mégis rendelkezésére álló közszolgáltatás. Ugyanakkor annak költségeihez hozzá kell járulnia önkormányzati rendeletben megállapított kötelezettség folytán. Mivel a Kúria a mezőri járulékot köztehernek minősítette, ezért megállapította, hogy az Ör.-rel bevezetett települési adó a Htv. 1/A. § (1) bekezdésével ellentétesen tette az Ör. tárgyává a termőföldet.<sup>36</sup>

A mezőri járulék tehát egy példa arra a közteherre, amelyhez állami vagy önkormányzati közhatalom birtokában nyújtott ellenszolgáltatás kapcsolódik. Ebből az következik, hogy földadó és mezőri járulék egyszerre nem lehet hatályban egy önkormányzat illetékességi területén. A képviselő-testületnek választania kell a két fizetési kötelezettség között, ha egyiküket be szeretné vezetni. A bevételek becsült összege mellett arra is szükséges figyelmet fordítani, hogy *a két fizetési kötelezettség eltérő közfeladatok pénzügyi fedezetét teremti meg*. A mezőri járulék kizárólag a mezőri őrszolgálat működtetésére használható<sup>37</sup>; a földadóból származó bevétel fejlesztési célra és a települési önkormányzat képviselő-testületének hatáskörébe tartozó szociális ellátások finanszírozására fordítható<sup>38</sup>.

### II.1.3. A mögöttes garanciális szabályok kizárása

Az első települési adóval kapcsolatos érdemi határozat a fentiekben túl abban is állást foglalt, hogy a *települési adóval összefüggésben nem vehetők figyelembe a Htv. azon rendelkezései, amelyek a Htv. 1/A. § (2) bekezdésében megjelöltek kivül állnak*.<sup>39</sup> Így nem lehet jelentőséget tulajdonítani a Htv. garanciális anyagi szabályainak, és annak sem, hogy a Htv. milyen rendelkezéseket – mint amilyenek például a telek mezőgazdasági műveléséhez kapcsolódó jogkövetkezmények – tartalmaz a termőfölddel összefüggésben.<sup>40</sup>

Az előbbi bekezdés tartalma a *hatályos törvényszöveg egyik legnagyobb fogyatékosága* megítélésem szerint. (A másik az, hogy a közteher fogalmát nem határozza meg maga a Htv.) E bekezdésből ugyanis az következik, hogy a települési adóra nem kell alkalmazni különösen azt a követelményt, miszerint évközi módosítás naptári éven belül nem súlyosbíthatja az adóalanyok adóterheit, és azt, hogy az önkormányzat az adó mértékét a helyi sajátosságokhoz, az önkormányzat gazdálkodási követelményeihez és az adóalanyok teherviselő képességéhez igazítja.<sup>41</sup> Az utóbbi három szempontra az Önkormányzati Tanács különös figyelmet fordít a helyi adók arányosságának a vizsgálatokor. Kérdés, hogy a települési adó arányosságát vitató indítvány elbírálása során mire és miként támaszkodhat az Önkormányzati Tanács. Mint fentebb írtam: hipotetikus problémákkal nem foglalkozom ezeken a hasábokon.

## II.2. A második érdemi ügy

### II.2.1. Az indítványozó álláspontja

A másik érdemi megállapításokat tartalmazó ügy<sup>42</sup> abból származott, hogy az Alapvető Jogok Biztosa indítványozta a Vésztőn bevezetett települési adóról szóló rendelet megsemmisítését. A rendelet a földadó alanyaként a földrészlet természetes személy tulajdonosát, vagy amennyiben a földrészlet haszonélvezeti vagy özvegyi joggal terhelt, ezen jog jogosultját jelöli meg. Az indítvány értelmében a rendelet annak köszönhetően sérti a Htv.-t, hogy mentesíti az adóalanyt, ha a termőföldet maga használja és a termőföld nem éri el azon terület nagyságot, amely után az egységes területalapú támogatás igénybe vehető lenne. Az indítványozó ebből a mentességi szabályból azt a következtetést vonta le, hogy a települési adó tárgya lényegében a termőföld használatának átengedése, végső soron a használatba adót megillető földhasználati díj, a települési adó alanya pedig a használatba adó termőföld tulajdonos (haszonélvező). Más szavakkal: az *indítványozó a földadót vagyoadó helyett úgy minősítette, hogy az egy olyan jövedelemadó, amely a termőföld bérbeadása után járó jövedelmet terheli*. Az indítványozó idézte a mező-és er-

<sup>34</sup> Köf. 5035/2015/4. [16] (Balmazújváros)

<sup>35</sup> Ttv. 19. § (1) bekezdése.

<sup>36</sup> Köf. 5035/2015/4. [19]–[21] (Balmazújváros)

<sup>37</sup> Ttv. 19. § (1) bekezdése.

<sup>38</sup> Htv. 1/A. § (5) bekezdése.

<sup>39</sup> Htv. 1/A. § „(2) Az e § alapján megállapított települési adóra kizárólag az 1. § (1) bekezdését, a 42/B. §-t és a 43. § (3) bekezdését kell alkalmazni.”

<sup>40</sup> Köf. 5035/2015/4. [9] (Balmazújváros)

<sup>41</sup> Htv. 6. § a) és c) pontja.

<sup>42</sup> Köf.5069/2015/4. (Vésztő)

dógazdasági földek forgalmáról szóló 2013. évi CXXII. törvény 38. § (1) bekezdését, 44. § (1) bekezdését, továbbá a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban: Szja.tv.) 1. számú melléklet 9.4.1. alpontjának azt a szabályát, amely adómentességet biztosít a termőföld haszonbérbe adása esetén, ha a haszonbérlet időtartama meghaladja az 5 évet. Mindezekből az indítványozó azt a jogi álláspontot vonta le, hogy mivel a Htv. 1/A. §-a nem határozza meg a települési adó tárgyát, a termőföld bérbeadása után járó jövedelemre, mint adótárgyra kivetett adó általában nem törvénysértő. Ugyanakkor ha a termőföld tulajdonosa (haszonélvezője) a termőföldet 5 évnél rövidebb időre adja haszonbérbe, úgy az ebből származó jövedelem után személyi jövedelemadó-fizetési kötelezettsége keletkezik. Ebben a körben a rendelet ellentétben áll a Htv. 1/A. § (1) bekezdés második mondatával, amely tiltja a települési adó kivetését olyan adótárgyra, amelyre kiterjed valamely törvénybe foglalt közteher hatálya.<sup>43</sup>

### II.2.2. A döntés elvi tartalma: az adótárgy és adóforrás közti különbségtétel

Az Önkormányzati Tanács rámutatott egyfelől arra, hogy a rendelet a település közigazgatási területén lévő termőföldekből a szántó, gyep (rét vagy legelő) és gyümölcsös művelési ágba sorolt külterületi földrésztletre állapítja meg az adókötelezettséget. Másfelől arra, hogy az adókötelezettség címzettje a tulajdonos, illetve a haszonélvezeti vagy özvegyi jog jogosultja. Az adókötelezettség tehát egy vagyontárgyhoz tapad. Az adóztatás tehát arra irányul, hogy a föld tulajdonosa, a haszonélvezeti vagy özvegyi jog jogosultja adót fizessen vagyontárgya után. Emiatt *vagyondóról van szó*, amelynek tárgya a fentebb pontosan körülírt termőföld. Ezt a minősítést nem befolyásolja a mentességet biztosító szabály. *A települési adó tárgyának törvényességi megítélése során ugyanis nincs annak szerepe annak, hogy az adónak mi a forrása.* A települési adót az adóalany teljesítheti akár a számára fizetett haszonbérleti díjből vagy bármely más forrásból. *A döntés elvi tartalmát* akként fogalmazta meg az Önkormányzati Tanács, hogy amennyiben a települési adó tárgya termőföld, úgy a föld haszonbérbeadásából származó jövedelem után keletkezett személyi jövedelem-adófizetési kötelezettség nem zárja ki, hogy az önkormányzat települési adót vessen ki.<sup>44</sup>

*Az ügy tanulsága tehát az, hogy az adótárgyat és az adó forrását nem lehet egymással azonosítani.* A Htv. az adótárgy tekintetében fektet le korlátozó szabályt, az adóforrással kapcsolatban nem rendelkezik. Az alapul szolgáló határozatból megállapítható, hogy az Önkormányzati Tanács azt a jól bevált fogalmat alkalmazta, miszerint az adótárgy az a fizikai objektum, dolog, jog, jogviszony, tény, amelyre az adóztatás irányul.<sup>45</sup> Ehhez képest az adóforrás az, amelyből az adófizetési kötelezettséget teljesítik.<sup>46</sup> Tulajdonképpen az adóforrás

fogalma arra a jövedelmet termelő gazdasági erőre vonatkozik, amelynek hozadékából az adó összege megfizethető. Pragmatikus és véleményem szerintem helyénvaló megoldást alkalmazott az eljáró tanács, amikor a lényegre tapintott rá. A vagyontárgyat jellemzően jövedelemből fizeti meg az adó alanya. Egy vagyontárgyat terhelő adó azonban azon az alapon nem minősíthető jövedelemadónak, hogy forrása az adóalany valamely jövedelme.<sup>47</sup>

### III. Zárógondolatok

Talán nem lehet eléggé hangsúlyozni a települési adóra vonatkozó hatályos szakasszal kapcsolatban, hogy mennyire ingoványos szabályozási környezetet biztosít mind az adóztatási közhatalmat gyakorló önkormányzat, mind a potenciális adóalanyok számára. Nem meglepő, hogy az irodalomban olyan alkotmányjogi alapokon<sup>48</sup> megfogalmazott vélemény is ismert, amely szerint meg kell szüntetni a települési adót.<sup>49</sup> Az alkotmányjogi aggályokkal nem foglalkozom ezen a helyen. A magam részéről azt gondolom, hogy a hatályos szakasz (Htv. 1/A. §) egyébként is felülvizsgálatra szorul. A szabályozással kapcsolatban egyrészt modellszinten (zárt vs. nyílt helyi adóztatás), másrészt a konkrét tételes jogi szövegezés szintjén fogalmazhatók meg felvetések.

Előbbi tekintetében azt gondolom, hogy túlzás lenne egyszer és mindenkorra leszámolni a nyílt listás megoldással Magyarországon, még akkor is, ha a nyílt lista jellemzői közé tartozik, hogy *zavaróan változatosá teheti a helyi adórendszert és a helyi adópolitikát akár szöges ellenérbe állíthatja a központi adópolitikával.* Elegendő a termőföld helyi megadóztatására utalni. A zavaró változatoság még kialakulóban van, de ha visszagondolunk arra, hogy jelen tanulmány első soraiban mely települési adók jelentek meg, akkor könnyen beláthatjuk, hogy ez a kritika sem áll messze a valóságtól. Ugyanakkor a *nyílt listás helyi adóztatás modellje alapvető előnyökkel is járhat*, ha a konkrét szabályok megfelelőek. A nyílt lista erősíti az önkormányzatok pénzügyi autonó-

<sup>47</sup> Kétségtelen, hogy az irodalomban az előbbieknél jóval összetettebb fogalmi készlet is ismer. Ezek azonban homályosabbá, mintsem világosabbá teszik a dogmatikát. Takács György egyik kiváló írásában olvasható: „A pénzügytani irodalom legzavarosabb definíciói az adótárgy és az adóforrás közé sorakoznak.” TAKÁCS György: *Adótani problémák* In: TAKÁCS György et. al.: *Az adózás alapkérdései*, Közgazdasági és Jogi Kiadó, Budapest, 1959, 142. o. Takács a következő hat oldalon sorra vette a neves szerzők álláspontját és kifejtette a saját meghatározását, de ennek során sem sikerült tisztább értelmezést adnia szerintem.

<sup>48</sup> A fő alkotmányjogi kérdés, amelyet az alább hivatkozott szerző is felvet, hogy mennyiben egyeztethető össze a települési adó szabályozása az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdésével, amely úgy szól: „Az alapvető jogokra és kötelezettségekre vonatkozó szabályokat törvény állapítja meg. Alapvető jog más alapvető jog érvényesülése vagy valamely alkotmányos érték védelme érdekében, a feltétlenül szükséges mértékben, az elérni kívánt céllal arányosan, az alapvető jog lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható.”

<sup>49</sup> CSINK Lóránt: *Az önkormányzati adóhatóság felhatalma, avagy a települési adó alkotmányellenessége*, Pázmány Law Working Papers, 2016/10, 11. o.; CSINK Lóránt: *Az önkormányzati adóhatóság felhatalma, avagy a települési adó alkotmányellenessége*. In: FEJES Zsuzsanna – TÖRÖK Bernát (szerk.): *Suum Cuique. Ünnepi tanulmányok Paczolay Péter 60. születésnapja tiszteletére*. Pólay Elemér Alapítvány, Szeged, 2016. 501. o.

<sup>43</sup> Köf.5069/2015/4. [3]-[6] (Vésztő)

<sup>44</sup> Köf.5069/2015/4. [17]-[18] (Vésztő)

<sup>45</sup> FÖLDES GÁBOR (NAGY TIBOR): *Az adótan és az adójog általános része*, In: SIMON István (szerk.): *Pénzügyi jog I.*, Osiris, Budapest, 2007. 455. o.

<sup>46</sup> FÖLDES GÁBOR (NAGY TIBOR): *Az adótan és az adójog általános része*, In: SIMON István (szerk.): *Pénzügyi jog I.*, Osiris, Budapest, 2007. 456. o.

miáját, lehetővé teszi a helyi sajátosságok minél pontosabb leképezését a helyi adópolitikában. Ezek a jellemzők szépen illeszkednek abba a világba, amelyet a Helyi Önkormányzatok Önkormányzati Chartája részben alapul vett, részben célul tűzött ki.<sup>50</sup>

Utóbbi tekintetében – mint tudjuk – az ördög a részletekben rejlik. Nyílt listás helyi adórendszer esetében az országos minimum szabályokat törvénybe foglalt generálkazuálakkal kell megteremteni a kiszámítható helyi adórendszer érdekében. Ezért indokoltnak tartom, hogy a törvényhozó felülvizsgálja, melyek azok a rendelkezések a Htv.-ben, amelyek alkalmazásától érdemes eltekinteni, és melyek azok, amelyek alkalmazását meg kell követelni. Az elfogadott normaszöveg nem megfelelő szerintem ebből a szempontból. Legalább a Htv. 6-8. §-ainak tartalmát – legalábbis annak jelentős részét – megfelelően vonatkoztatni kellene a települési adóra akár egy

utaló szabály segítségével, akár az 1/A. § bővítésével. Törvénymódosítás hiányában elsősorban a Kúria Önkormányzati Tanácsára hárul a települési adó országos minimum követelményeinek értelmezés útján történő lefektetése, ami esetről esetre hosszú évek alatt valósulhat meg.

*Az adóalanyokat szükséges megvédeni az aránytalan, az adó céljához nem igazodó és az egyénre szabott települési adóktól.* A jövőben eldöntendő kérdések közé tartozik különösen az, hogy törvénytört-e az a települési adóról szóló rendelet, amely egyetlen személyt vagy a személyek nagyon szűk körét terheli tényleges adófizetési kötelezettséggel, és az, amelynek elsődleges célja egyértelműen az önkormányzat által hiányolt szabályozási hatáskör adójogi ösztönzővel történő pótlása. Az adónak természetesen a fiskális, azaz a bevételtermelő funkció mellett számos egyéb funkciója is lehet, de ezek sem gyakorolhatók korlátlanul.

<sup>50</sup> A Charta preambuluma utolsó bekezdése, miután a helyi önkormányzatok demokratikus társadalomszervezésben betöltött szerepét részletezte több bekezdésen keresztül, úgy fogalmaz, hogy „mindaz feltételezi olyan helyi önkormányzatok létezését, amelyeknek részét képezik a demokratikusan létrehozott döntéshozó szervek, és amelyek feladatainak és e feladatok gyakorlása módjának és eszközeinek, valamint mindezek megvalósításához szükséges forrásoknak a tekintetében széles körű autonómiával rendelkeznek”. A Helyi Önkormányzatok Európai Chartájáról szóló, 1985. október 15-én, Strasbourgban kelt egyezmény kihirdetéséről szóló 1997. évi XV. törvény preambuluma