



PÁZMÁNY *1635*
— *a l a p i t v a*

Pázmány Law Working Papers

2017/11

BALOGH-BÉKESI NÓRA
**A telekadó törvényessége egykor és
most**

Pázmány Péter Katolikus Egyetem
Pázmány Péter Catholic University Budapest
<http://www.plwp.eu>

A telekadó törvényessége egykor és most *Nekrológ egy adószabály felett*

BALOGH-BÉKESI NÓRA*

A helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (Htv.) a hatálybalépése óta – azaz negyed százada – tartalmazta azt a hármas feltételt, hogy az adó mértékét a helyi sajátosságokhoz, az önkormányzat gazdálkodási követelményeihez és az adóalanyok teherviselő képességéhez igazodóan kell megállapítani a törvényben meghatározott adómaximumra figyelemmel. A Htv. 6. § c) pontjában rögzített szabály ugyan több változáson ment át¹, lehetővé téve az építményadó, a telekadó, a kommunális adó és az idegenforgalmi adó mértékének valorizált megállapítását, de a hármas feltétel megmaradt e törvényhely szabályaként. Az Alkotmánybíróság az önkormányzati helyi adó rendeletek vizsgálata során értelmezte, alkalmazta e rendelkezéseket. A telekadóra vonatkozó összegző megállapítás szerint „abban az esetben, ha az önkormányzat az adót tételesen állapítja meg² – mivel a tételes adó korlátozottabb lehetőséget kínál az értékarányos adóztatásra – a Htv. rendelkezéseinek betartása mellett is előfordulhat, hogy az önkormányzati rendeletben meghatározott adómérték egyes adózók tekintetében súlyos méltánytalanságot eredményez. Ezért írja elő a Htv. a 6. § c) pontjában az önkormányzat számára, hogy az adó mértékének megállapítása során köteles figyelemmel lenni a helyi sajátosságokra és az adóalanyok teherviselő képességére”³. Tehát már az Alkotmánybíróság is jelezte, hogy a tételes adómérték választása esetén (ami a telekadó mellett e körben érinti az építményadót is) egyes adózók vonatkozásában méltánytalan helyzet keletkezhet, ezért a 6. § c) pontja szerinti másik két feltétel, a helyi sajátosságok és az adóalanyok teherviselő képessége is szempont kell, hogy legyen az adó mértékének megállapításakor.

A méltánytalan helyzetek kialakulásának lehetőségét telekadó esetén szélesre tárta a Htv. 2011. évi CLVI. törvénnyel történő módosítása. A 2012. évi adókötelezettséget megelőzően a Htv. 17. § akként rendelkezett, hogy „adóköteles az önkormányzat illetékességi területén lévő beépítetlen belterületi földrészlet”. Eredetileg tehát a telekadó kötelezettség a külterületi telkeket nem érintette. A jelzett módosítást követően a 17. § az alábbiak szerint rendelkezik: „Adóköteles az önkormányzat illetékességi területén lévő telek.” A módosítás következtében kitért a telekadó-fizetési kötelezettség, telekadó külterületi telkek után is kivethető. Nem módosult viszont a Htv. 21. §-a, amely az adó alapjaként továbbra is lehetővé tette minden telek, így a külterületi telkek után is a tételes adóztatást, a telek m²-ben számított területének a figyelembe vételét. Így azok az önkormányzati rendeletek, amelyek korábban a beépítetlen belterületi földrészletre irányadóan határozták meg a telek m²-ben számított területe után a telekadó mértékét, a törvényi módosítás következtében ugyanezt a mértéket és adószámítási módot vetítették ki a külterületi telkekre is. Ez több esetben azt eredményezte, hogy külterületen lévő ingatlanok után, egyes önkormányzatoknál az éves adómérték megközelítette, vagy akár meg is haladta az adott ingatlan forgalmi értékét.

A fentiekhez hozzá kell tenni, hogy a Htv. módosításával egy időben az önkormányzati

* egyetemi docens Pázmány Péter Jog- és Államtudományi Kar (balogh-bekesi.nora@jak.ppke.hu)

¹ Lásd a 2004. évi CI. törvény 147. § és a 2010. évi XC. törvény 24. § módosítását.

² A Htv. 21. §-a szerint az adó alapja az önkormányzat döntésétől függően vagy a telek m²-ben számított területe, vagy a telek korrigált forgalmi értéke. A telek m²-ben számított értéke szerint az önkormányzat tételesen is megállapíthatja az adó mértékét.

³ Lásd a 64/2011. (VII. 13.) AB határozatot

rendeletek törvényességi vizsgálata az Alkotmánybíróságtól a Kúrához került⁴. Tehát elsőként a Kúria szembesült azzal a tömegesen érkező problémával, hogy a telekadó-kötelezettség (kisebb mértékben építményadó-kötelezettség) esetén az adó mértéke elkobzó, konfiskáló jellegűvé vált. A Kúria Önkormányzati Tanácsának, ezt a 2012. január 1-jétől előállt helyzetet valamilyen módon kezelni kellett.

A kialakított gyakorlat – figyelemmel a fentebb idézett és további alkotmánybírói határozatokra is – a helyi sajátosságokat és az adózók teherviselő-képességét, azaz az arányosság elvét messzemenően érvényesítette. A helyi sajátosságok között kiemelés érdemel, hogy a helyi önkormányzatoknak a telekadó mértékének meghatározása során tekintettel kell lenni a telkek – közművesítettségében, közúton történő megközelíthetőségében rejlő – értékére is,⁵ értékelnie kell az illetékességi területe alá tartozó telkek rendeltetését, azok földrajzi elhelyezkedését, a településre jellemző eltérő forgalmi értékeket általában és a településen belüli forgalmi értékekben jelentkező eltéréseket is⁶. A Kúria jellemzően elutasította azokat az indítványokat, amelyek az adómérték jogsértését állították arra hivatkozással, hogy a fizetendő adó eloldódott az adótárgy értékétől⁷. Ugyanakkor az a szempont mindvégig jelen volt (van) a gyakorlatban, hogy a törvényben meghatározott elvek alkalmazása körében igazodni kell ahhoz a szemponthoz, hogy az adómérték az adótárgy telek forgalmi értékéhez képest ne legyen túlzott. Biztos, hogy eltúlzott a telekadó (építményadó) mértéke, ha a vizsgált adóévben az adó mértéke olyan magas, hogy az megegyezik, vagy meghaladja az ingatlan forgalmi értékét.⁸

A helyi adórendeletek elbírálásakor visszatérő kérdés az, hogy miként lehet egyensúlyt teremteni a helyi adókiivetés törvényességének helyreállítása és az önkormányzatok helyi adóból származó saját bevételeinek védelme között. Érdemes utalni e körben a Köf.5038/2015. számú határozatra, amely a törvénysértés megállapításának jogkövetkezményei tekintetében tett kísérletet az önkormányzati saját források védelmét jobban biztosító értelmezésre. Ahogy a szakirodalom is hangsúlyozta, a Kúriának olyan döntést kell hoznia, amely biztosítja a sértett adóalany jogi védelmét az aránytalanul magas adóteherrel szemben és óvja egyben az önkormányzat költségvetési egyensúlyát⁹. A jelzett ügyben az eljárás tárgyát bírói kezdeményezésre telekadó-rendelet adómértéket meghatározó rendelkezésének törvényességi vizsgálata képezte. Az alapperben a bíróság annak az adóhatósági határozatnak a jogszerűségét vizsgálta felül, amelyben az adózót több évre visszamenőlegesen, több telek után kötelezték a helyi adó megfizetésére. A Kúria – a lefolytatott bizonyítási eljárást követően, az alapiratokban fellelhető tényadatok alapján – megállapította, hogy a támadott telekadó rendelet adómértéket megállapító rendelkezése 2012. január 1-jétől kezdődően törvénysértő volt. A jogkövetkezmény az ügyben a fenti egyensúly megtalálására irányult, ugyanis a Kúria a törvénysértés megállapítása mellett nem semmisítette meg a vizsgált rendelkezést, hanem a törvényellenesség megállapítása mellett az egyedi eset körülményeihez igazítva kizárta annak perbeli alkalmazhatóságát.

Az adóalany teherviselő képességének figyelembe vételével is összefüggő – sorozatosan visszatérő – ügytípus, hogy az önkormányzat látszólag normatív módon határozza meg az adófizetési kötelezettséget, de az valójában csak egy adózót érint (hátrányosan). A Kúria szerint

⁴ A 2012. január 1-jén hatályba lépő Alaptörvény 25. cikk (2) bekezdés c) pontja szerint a bíróság dönt az önkormányzati rendelet más jogszabályba ütközéséről és megsemmisítéséről.

⁵ Köf.5021/2016/3. határozat

⁶ Köf.5018/2016/4. határozat

⁷ Lásd pl. a Köf.5009/2015, Köf.5011/2015, Köf.5013/2015, Köf.5021/2015, Köf.5036/2015. számú határozatokat.

⁸ Köf.5042/2016. határozat

⁹ Lásd Kecső Gábor: A helyi önkormányzatok gazdasági alapjai; Magyarország helyi önkormányzatairól szóló törvény magyarázata [szerk: Nagy Marianna és Hoffmann István] HVGORAC Budapest, 2014. 420. oldal

hátrányosan megkülönböztető a telekadó mértéke akkor, ha az önkormányzati rendeletben szabályozott díjővezet az adóztatott vagyon értékétől, sajátosságaitól függetlenül, meghatározott adózó, más díjővezetekhez képest számottevően magasabb adókötelezettségéről rendelkezik.¹⁰ Az adó-alanyok teherviselő-képességével összefüggésben a Kúria megállapította, hogy a Htv. 6. § c pontjának „az adóalanyok teherviselő képességéhez igazodó” fordulata a Htv. jogegyenlőségi szabálya is egyben¹¹. A vagyoni típusú adók célja az arányos közteherviselés elvének megvalósítása: a vagyonadó alapja minden adóalany vonatkozásában ugyanaz, a vagyontömeg, telekadó esetén az ingatlantulajdon. Az adókötelezettség törvényi okból, a tulajdonolt vagyontömegre tekintettel keletkezik. A kötelezettség tartalma pedig a vagyontömeg értékéhez és az adóalany teherviselő képességéhez kell, hogy igazodjon. Ez az alapja a vagyonadók esetében az adózókkal szembeni azonos (önkormányzati) jogalkotói elbánásnak. E megállapítás normatív alapját elsődlegesen az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése adja, e követelményt az önkormányzati jogalkotó esetében ugyanakkor a Htv. 6. § c) pontja közvetíti¹². Sajátos módon merült fel – sajátos módon került értelmezésre – az adóalanyok teherviselő képessége abban az ügyben, amelyekben az önkormányzat alapvetően azt az adózót sújtotta magasabb mértékű telekadóval, akinek gazdasági helyzete elviseli a magasabb adó kifizetését is. A Kúria ezt az érvelést nem fogadta el, mivel az önkormányzatnak normatív módon kell a vagyoni típusú adó mértékét megállapítani¹³. Egy másik ügyben – bár fordított helyzet állt elő, de – ugyanígy nem fogadta el a Kúria azt az érvet, hogy azért sérti az adó mértéke az adózó teherviselő képességét, mert az érintett árbevétele – gazdasági teljesítőképessége – az utóbbi években csökkent¹⁴. Általánosnak mondható a Kúria azon gyakorlata, hogy az arányos mértékű, a hasonló helyzetben lévő – homogén csoportba tartozó – adózókat egyenlően terhelő adó nem minősíthető az adózó tevékenységét közvetetten és nem adóztatási jelleggel befolyásoló gazdasági szabályozó eszköznek¹⁵.

A Kúria 2012. január 1-jétől folytatott gyakorlatának fenti vázlatos bemutatása a telekadók tekintetében egy kiszámítható és igazságos adóztatás lehetőségét teremtette meg. Álláspontom szerint ahhoz nem fűződhet kétség, hogy az az adómérték, ami egy év alatt feléli az ingatlan forgalmi értékét nem igazságos. A konfiskáló jelleget a Kúria egyébként sem önmagában az ingatlan forgalmi értéke és az adó éves mértéke összevetése alapján, hanem – mint fentebb láttuk – az egyéb körülmények, a Htv. 6. § c) pontjába foglalt hármass feltétel egyidejű érvényesítésével állapította meg. De ha csak az arányokat önmagában nézzük, akkor is azt mondhatjuk, hogy az ingatlan értékének 64%-át kitevő adómérték alá soha sem ment a Kúria a konfiskáló jelleg megállapítása során¹⁶.

Ilyen előzmények után, a Htv. 6. § c) pontjába foglalt (huszonöt év alatt értelmezett és alkalmazott) hármass feltételt hatályon kívül helyezte a 2016. évi LXVI. törvény, e rendelkezések a 2017. évi adószabályok megítélése során már nem alkalmazhatók. Meglepő a vonatkozó módosító törvényhez kapcsolódó indokolás, amely egyértelműen a telekadóval (építményadóval) kapcsolatos gyakorlatot érinti. E szerint: „A Htv. hatályos 6. §-ának c) pontja értelmében az önkormányzatnak az adó mértékét a helyi sajátosságokhoz, az önkormányzat gazdálkodási követelményeihez, az adóalanyok teherviselő képességéhez igazodóan kell megállapítania. Az Alkotmánybíróság két évtizedre visszatekintő határozatai kiérlelté tették az

¹⁰ Köf.5015/2016/17. határozat

¹¹ Köf.5017/2012/8. határozat

¹² Köf.5001/2013/6. határozat

¹³ Köf.5001/2013/6. határozat

¹⁴ Köf.5011/2017/4. határozat

¹⁵ Köf.5021/2015/7. határozat

¹⁶ Köf.5024/2016/5. határozat

önkormányzatok rendeletalkotási gyakorlatát, az adómérték-megállapítás folyamatát. Az adórendeletek törvényekkel való összhangját ugyanakkor 2012-től már a Kúria Önkormányzati Tanácsa vizsgálja, melynek során több adórendeleti mértékszabály alkalmazásának felfüggesztése kapcsán új szempontokkal egészítette ki a Htv. hivatkozott rendelkezése és az önkormányzati adórendelet mértékszabálya összhangjának vizsgálatát. A Kúria Önkormányzati Tanácsa több döntésében arra a következtetésre jutott, hogy az önkormányzatnak az adómérték(ek) meghatározása során vizsgálni kell az adótárgy forgalmi értékét, mert nézete szerint az adóalanyok teherviselő képessége az adótárgy értékében ölthet testet. Mindez ugyanakkor – egysíkú értelmezés esetén – oda vezethet, hogy a hasznos alapterület szerint működtetendő építményadó, és a terület szerint működtetett telekadó valójában értékalapú adóvá válik. Ugyanakkor nem célszerű az értékalapú adóztatás általánossá tétele, az alapterület szerinti vagy korrigált forgalmi érték szerinti adóztatás közti döntés jogát továbbra is önkormányzati hatáskörben kell hagyni¹⁷.

A fentiekben megpróbáltuk jelzésszerűen bemutatni, hogy a Kúria Önkormányzati Tanácsa figyelemmel volt az Alkotmánybíróság gyakorlatára, rávilágítottunk arra, hogy a 2012. január 1-étől történő hatáskörváltással párhuzamosan változtak a telekadó szabályok. A jogalkotó úgy vonta be az önkormányzatok illetékességi területén lévő kültéri ingatlanokat a telekadó-kötelezettség alá, hogy ezen ingatlanok után is lehet az adó alapja a telek m²-ben számított területe. A méltánytalan helyzetek elkerülésére megoldás lehetett volna, ha e tekintetben az adó alapja csak a telek korrigált forgalmi értéke lehet). Mivel a külterületi telkek adóztatására csak a 2012. adóévtől volt lehetőség, így értelemszerűen erre a speciális területre vonatkozó alkotmánybírósági gyakorlat nem alakulhatott ki. Az Alkotmánybíróság pedig már korábban figyelmeztetett arra, hogy a tételes adó súlyosan méltánytalan helyzeteket eredményezhet. Végül figyelembe kell venni, hogy összességében nem számottevő azon döntések köre, amelyben a törvényellenesség kifejezetten azért került megállapításra, mert a fizetendő adó eloldódott az adótárgy értékétől. A Kúria Önkormányzati Tanácsának idei telekadóval kapcsolatos döntései közül (amelyek értelemszerűen még a korábbi adóévekre vonatkoznak, így a 6. § c) pontjában foglalt feltétel viszonyítási alapnak számít) egy döntés állapított meg a törvényellenességet¹⁸ három, a törvényellenesség megállapítására irányuló indítványt pedig elutasított¹⁹.

A Htv. 2016. évi LXVI. törvénnyel történő módosítása a 6. § c) pont helyett az említett hármas feltétel átdolgozott változatát a 7. § g) pontjába helyezte. Mielőtt erre rátérnénk azt azért érdemes kiemelni, hogy a törvényi változást a jogalkotó a Kúria gyakorlatával indokolta, lényegében azt mondta, hogy a változtatással a Kúria kialakult gyakorlatát kívánja felülírni²⁰. A változást

¹⁷ Lásd a 2016. évi LXVI. törvény 85. §-ához kapcsolódó indokolást

¹⁸ Lásd a Köf.5042/2016/5. határozatot, amelynek elvi lényege szerint: „Az a vagyoni típusú adó, amely egy év alatt felemésztí az ingatlan forgalmi értékét, ellentétes a köztelherviselés általános elveivel, ezért ebben az esetben a több évet átfogó adóztatási gyakorlat vizsgálatára nincs szükség”.

¹⁹ Lásd a Köf.5002/2017/5. és a Köf.5003/2017/4. számú határozatokat, amelyek elvi tartalma szerint: „A Kúria az Alaptörvény és a Bszi. által lehetővé tett normakontroll során az önkormányzati rendeletek célszerűségi vizsgálatát nem végezheti el. Felhatalmazása arra terjed ki, hogy az önkormányzati rendeletek jogszerűségét, más jogszabályokkal való ellentétét vizsgálja, és az ellentét megállapítása esetén az önkormányzati rendeletet megsemmisítse”. Lásd továbbá a Köf.5049/2016/7. határozatot, amelynek elvi tartalma szerint: „Nem áll szemben a helyi adókról szóló törvénnyel a telekadó mértékének a törvényes adómaximum alatti meghatározása, ha az adó mértéke az adott telek tekintetében nem konfiskáló és az érintett önkormányzat kellő indokát adja a törvényi szempontok (a helyi sajátosságok) figyelembe vételének.”

²⁰ Az Alkotmánybíróság már megélt hasonlóan, azaz, hogy döntését az alkotmányozó hatalom az alkotmány átírásával semlegesítette. Az első még a rendszerváltozást megelőzően történt. Az Alkotmánybíróság a 3/1990. (III. 4.) AB határozatában megsemmisítette az országgyűlési képviselők választásáról szóló 1989. évi XXXIV. törvény 2. § (4) bekezdésének azon szövegrészét, amely szerint „a szavazásban akadályozott az, aki a szavazás

követően tehát a Htv. 7. §-a kiegészült egy g) ponttal. E szerint „[a]z önkormányzat adómegállapítási jogát korlátozza az, hogy ... az adóalap fajtáját, az adó mértékét, a rendeleti adómentességet és adókedvezményt úgy állapíthatja meg, hogy azok összességükben egyaránt megfeleljenek a helyi sajátosságoknak, az önkormányzat gazdálkodási követelményeinek és az adóalanyok széles körét érintően az adóalanyok teherviselő képességének.”

Fentebb láthattuk, hogy a Kúria a helyi sajátosságokat és az önkormányzatok gazdálkodási követelményeit egyaránt figyelembe vette az adóalanyok teherviselő képessége mellett. Ugyanakkor az új szöveg nem a régi 6. § c) pontja szerinti „az adóalanyok teherviselő képessége” fordulatot tartalmazza, hanem újításként „az adóalanyok széles körét érintően az adóalanyok teherviselő képessége” fogalmat. Míg a korábbi szabály quasi szubjektív jogot biztosított az adóalanyok számára, hogy a teherviselő képességét meghaladó adózás ellen fellépjen, addig ez utóbbi szabály nem önmagában az egyes adóalanyok teherviselő-képességének figyelembe vételét rendeli, hanem az értékelésnél az adóalanyok széles körét érintő vizsgálatot ír elő, azaz a szubjektív jogot feloldja a közösség egészében²¹. Kérdés, hogy alkotmányos-e a szubjektív jogérvényesítés ilyen megvonása (amelyre nem kaphatunk választ, mivel a helyi adók központi feltételéről van szó, amely az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése alapján – főszabály szerint – nem lehet alkotmányossági vizsgálat tárgya). Kérdés, hogy ezzel valóban megszűnt-e a szubjektív jogérvényesítés (amire azt a választ adhatjuk, hogy nem, hiszen az Alaptörvény XV. cikke tartalmazza a diszkrimináció tilalmát, a XXX. cikke a teherbíró képességhez kötött közteherviselés elvét). Kérdés végül, hogy volt-e értelme a Htv. 6. § c) pontjáról a 7. § g) pontjára váltani? A kérdésre válasz helyett annyit mindenképpen érdemes jelezni, hogy a Kúria Önkormányzati Tanácsának jövőbeli munkájára irányadó új eljárási szabály a törvénysértő önkormányzati (így adó) rendeletekhez kapcsolódó általános alkalmazási tilalmat feloldja. A közigazgatási perrendtartás szerint „[a] Kúria elrendeli az általános alkalmazási tilalom mellőzését, ha azt a közérdek védelme, a jogbiztonság vagy a rendelet hatálya alá tartozó jogalanyok alapvető jogainak védelme indokolja.”²² E szabály megalkotására – többek között – a helyi adórendeletekkel kapcsolatos rugalmasabb jogkövetkezmények alkalmazhatósága miatt került sor²³.

Mindezek alapján joggal tehetjük fel a kérdést, hogy szükség volt-e a Htv. fenti módosítására, egy negyedszázadot megélt szabály hatályon kívül helyezésére.

napján külföldön tartózkodik”, majd az Alkotmány 70. §-ának az 1990. évi XVI. törvénnyel történő módosítása 1990. március 12-ei hatállyal beiktatta azt a szöveget, hogy „Minden nagykorú magyar állampolgárnak joga van ahhoz, hogy - ha állandó lakóhelye Magyarországon van - az országgyűlési és a tanácsi választásokon választható és – ha a választás napján az ország területén tartózkodik – választó legyen.” Ez a szöveg az Európai Unió csatlakozásig hatályban volt.

²¹ Nyilvánvaló, hogy az adóalanyok széles körét tekintve az a helyzet sem ütközik a Htv. új 7. § g) pontjába, amelyben úgy került megfogalmazásra az adófizetés, hogy a helyi lakosság felét érintően az adó elkobzó, a másik felét érintően pedig adómentes.

²² Lásd a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény 147. § (2) bekezdését

²³ Így pl. ha az adó mértéke összességében nem törvénysértő, azonban a helyi sajátosságok alapján (mert az adott telek közútról nem megközelíthető, nem közművesített, stb.) és az adózó teherviselő-képességét is figyelembe véve (meghaladja az adó éves mértéke a forgalmi értéket) a törvényellenesség csak meghatározott adózó(k) vonatkozásában áll fenn, úgy lehetőség lesz csak e körben kimondani az alkalmazási tilalmat, biztosítva így a helyi szabály egyébkénti alkalmazását.