

## **Az alapvető jogok biztosának Jelentése**

### **Az AJB-5858/2014. számú ügyben**

(Kapcsolódó ügyek: AJB-4949/2014., AJB-6097/2014., AJB-6187/2014., AJB-156/2015)

Előadók: dr. Blaskovits Márta  
dr. Csink Lóránt  
dr. Szentkirályi-Harsányi Ágnes

#### **Az eljárás megindítása**

Több panaszbeadvány érkezett Hivatalomhoz, amelyekben a beadványozók különböző helyi önkormányzatok adórendeleteivel, az önkormányzati adóhatóságok adókivetési eljárásával valamint a vagyoni típusú helyi adók mértékével kapcsolatban fejtették ki aggályaikat. A panaszosok alapvetően azt sérelmezték, hogy egy nagyobb alapterületű, ugyanakkor nagy értékűnek egyáltalán nem tekinthető, vagy használhatatlan állapotú ingatlan után igen jelentős építményadót illetve telekadót vetnek ki az önkormányzati adóhatóságok. A panaszosok előadták továbbá, hogy a helyi önkormányzatok által megállapított, az ingatlan alapterülete alapján kiszámított vagyoni típusú helyi adók mértéke sok esetben nem áll arányban a vagyontárgy, az ingatlan értékével.

Volt olyan panaszos, aki egy Budapest XII. kerületében lévő (használhatatlan állapotban lévő, működési engedéllyel nem rendelkező) 188 m<sup>2</sup> alapterületű pincére kivetett több mint 320 ezer Ft-os tárgyévi adóterhet kifogásolta. Egy másik panaszos előadta, hogy Budapest X. kerületében levő 15 ezer m<sup>2</sup> alapterületű ingatlanán – 4 ezer m<sup>2</sup> épületben – bútorforgalmazási és -raktározási tevékenységet végez, azonban bevétele évek óta csekély, és az évi 9 millió Ft-ot adókötelezettség pedig működését ellehetetleníti. A Hivatalomhoz érkező panaszok között volt olyan is, amelyik egy Pest megyei települési önkormányzat adóhatározatát kifogásolta, amely szerint a tulajdonában lévő, de a közforgalom számára nyitva álló magánút után több mint évi 600 ezer Ft adókötelezettséget vetett ki. E panaszok és több más beadvány alapján az önkormányzati adóhatóságok kifogásolt adókivetési gyakorlata valamint a vagyoni típusú helyi adók értékarányossága kapcsán felmerült a közteherviseléshez a teherbíró képesség alapján történő arányos hozzájárulás követelményével összefüggő visszásság, illetve közvetlen veszélyének a gyanúja. Erre tekintettel az alapvető jogok biztosáról szóló 2011. évi CXI. törvény (Ajbt.) 20. § (1) bekezdése alapján vizsgálatot indítottam. Vizsgálatom során áttekintettem az önkormányzati adóhatóságok helyi adóztatással kapcsolatos gyakorlata és a vonatkozó központi szabályozás viszonyát, tájékoztatást kértem a vizsgálattal érintett önkormányzati adóhatóságoktól valamint az ügyekben érintett fővárosi és megyei kormányhivataloktól, végezetül pedig e vizsgálathoz szorosan kapcsolódó ügyekben folytatott levélváltás során megismertem az aktuális jogalkotói álláspontot is. Az önkormányzati adóhatóság helyi adóztatással kapcsolatos gyakorlatát a vizsgálaton felül szakmai konferencia is tárgyalta.

#### **A vizsgálat általános szempontrendszere**

A helyi önkormányzás lényege, hogy a helyi közösség önálló felelősséggel szabályozhatja valamennyi ügyét a jogszabályi keretek között. Éppen ezért a pénzügyi önállóság az öngazgatási jog szerves részét képezi, tartalmát tekintve az önálló költségvetési gazdálkodás, a bevételek és a kiadások feletti önálló rendelkezési jog alkotja. Mindezekre tekintettel az önkormányzatok működésének egyik meghatározó feltétele, hogy megfelelő vagyonnal rendelkezzenek feladataik ellátásához. Korábban a helyi adók az önkormányzat bevételei között pusztán kiegészítő szerepet töltek be, mára azonban a helyi adók egyre nagyobb arányt képviselnek az önkormányzati bevételek között; az önkormányzati finanszírozási rendszer legfőbb forrása ugyanis a helyi adóztatásból származik.

Megfigyelhető, hogy a helyi adóbevételek iránti igény egyre inkább fokozódik, melyet jelez egyrészt az a körülmény, hogy egyre több önkormányzat alkalmazza az egyes helyi adók vonatkozásában a maximális, vagy ahhoz közeli adómértéket, másrészt az, hogy a pénzügyi önállóság teljesebbé tétele érdekében 2015. január 1. napján a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény 1/A. §-a bővítette az önkormányzati adóztatás mozgásterét azzal, hogy lényegében bármilyen adótárgyra települési adót vehetnek ki.

A helyi adóztatás területén mindinkább a fiskális funkció kerül előtérbe, elveszítve a közterhekhez való hozzájárulás funkcióját, vagyis a szolgáltató jelleget. A helyi adók kivetése mindig is egyfajta lehetőség – és nem pedig kötelezettség – volt az önkormányzat kezében, ugyanakkor az önkormányzatok gazdálkodási önállóságának, önfinanszírozó képességének megteremtése érdekében bizonyos értelemben mára már inkább kényszerré vált a bevezetésük. Egyre több önkormányzat mutat „hajlandóságot” az egyes helyi adók mértékének növelésére annak érdekében, hogy feladatai ellátására megfelelő forrást tudjon biztosítani. E tendenciát a jövőben feltehetően tovább fokozza majd az a körülmény is, hogy egyre több önkormányzat gazdálkodásával összefüggésben jelentkezik forráshiány, illetve a forráshiány mértékének fokozódása. Éppen ezért ombudsmanként nagy hangsúlyt fordítok arra, hogy helyi adóztatás gyakorlati alkalmazása ne legyen parttalan, kiszámíthatatlan, mely feladattal összefüggésben a következőkre kívánom felhívni a figyelmet.

#### *Önkormányzati rendeletek vizsgálata*

Az önkormányzati rendeletek vizsgálata során kiemelt szempont, hogy az Alaptörvényből levezethető garanciáknak közvetlenül is érvényesülniük kell, nem csupán a rendelet megalkotására felhatalmazást adó törvényi szabályoknak. Az egyik ilyen, a közteherviselés alkotmányi rendelkezéséből levezethető garancia az arányosság követelménye, ami nem jelenti azt, hogy kizárólag értékalapú adóztatásra kerülhet sor, azt viszont igen, hogy az adó mértéke nem lehet kirívóan aránytalan. Alapvető jogok biztosaként széles vizsgálati és kezdeményezési jog illet meg az önkormányzatok helyi adó rendeleteinek vonatkozásában (is), azonban ügydöntő, hatósági jellegű hatásköröm nincs. Az ombudsmani intézmény jellegéből következik, hogy intézkedései közvetett jellegűek; közvetlenül nem orvosolhatom az egyes helyi adórendeletek kapcsán feltárt visszasságokat, hanem kezdeményezhetem a jogalkalmazó, felügyeleti vagy éppen a jogalkotó szerv eljárását, továbbá az Ajbt. 2013. január 1-jétől az intézkedések között rendelkezik arról, hogy ha az alapvető jogok biztosa a vizsgálata során észleli, hogy az alapvető jogokkal kapcsolatos visszasságot az önkormányzati rendelet más jogszabályba ütközése okozza, kezdeményezheti a Kúriánál az önkormányzati rendelet más jogszabállyal való összhangjának felülvizsgálatát.

#### *Konkrét esetben jogszerűség vizsgálata*

A Hivatalhoz beérkező az önkormányzati adóhatóságok adókvetési eljárásával valamint a vagyoni típusú helyi adók mértékével kapcsolatos panaszosi beadványok jogszerűségi szempontú vizsgálata annak megállapítására irányul, hogy az önkormányzat adóztatási jogkörét a helyi adórendelet valamint a Hatv. keretei között gyakorolta-e, illetőleg, hogy az önkormányzati adóhatóság adókvetési eljárása a jogszabályi előírásoknak megfelelően történt-e.

Az egyedi ügy tényállásának teljeskörű feltárását követően a vizsgálat eredményeként az önkormányzati adóhatóság megállapíthatóan jogszerűtlenül járt el és az önkormányzat tevékenysége vagy mulasztása a beadványt tevő személy alapvető jogát sérti vagy annak közvetlen veszélyével jár a helyi adó mértékének meghatározása során, illetve az adókvetés tekintetében, úgy kezdeményezhetem az érintett önkormányzat, illetve az önkormányzat felügyeleti szerveként eljáró megyei (fővárosi) kormányhivatal eljárását.

Kiemelendő azonban, hogy amennyiben az önkormányzat adóztatási jogkörét a Hatv. valamint a helyi adórendelet keretei között gyakorolta – még akkor is, ha egyébként az adómérték az egyedi ügyben túlzó mértékű – a panaszos konkrét ügyében nem állapítható meg helyi adó illetve annak mértékének jogszerűtlensége, erre tekintettel a konkrét ügyben nem is kezdeményezhető az önkormányzat, illetve felügyeleti szerve eljárása.

#### *Az önkormányzati rendelet Kúria általi megsemmisítésének hatása*

Más a helyzet az önkormányzati rendelet más jogszabályba ütközése esetén, ugyanis ilyenkor Kúriánál felülvizsgálati eljárás kezdeményezhető, melynek során nem az önkormányzati rendelet egyedi ügyre alkalmazásáról kell döntenie a Kúriának, hanem azt kell megállapítania, hogy az önkormányzati rendelet nem ütközik-e más jogszabályba. Az ombudsman által kezdeményezett normakontroll eljárásnak célja tehát nem az egyedi ügyek eldöntése, éppen ezért az önkormányzati rendelet megsemmisítése csak kivételesen bír hatással a panaszosok egyedi ügyeire. Az absztrakt normakontroll lényege ugyanis nem a panaszos egyedi ügyével kapcsolatos tényállás teljeskörű feltárása és annak megállapítása, hogy a panaszos egyedi ügyében a megállapított adó illetve annak mértéke jogszerű volt-e, hanem az önkormányzati rendelet törvényességevel (jogszerűségével) kapcsolatos kételyeket igazolja vissza, vagy éppen oszlatja el.

#### *Az ombudsman, mint a közigazgatás őre*

A helyi adók értékarányossága kapcsán végezetül szólni kell az ombudsman közigazgatás-ellenőrző tevékenységéről is. Az ombudsman ugyanis olyan alkotmányos szereplő, aki közigazgatás más kontrollmechanizmusa elől rejtve maradt olyan közigazgatási hibákat tár fel, amely közvetve vagy közvetlenül az állampolgárokat érintő alapvető jogokkal kapcsolatos visszásságot valamely norma fölösleges, nem egyértelmű rendelkezése, illetve az adott kérdés jogi szabályozásának hiánya eredményez, illetve arra vezethető vissza. Ezen alkotmányos pozícióból kifolyólag a sorozatosan visszatérő problémák – mint amilyen a helyi adók értékarányosságának kérdése is – az Ajbt. felhatalmaz arra, hogy a visszásság jövőbeni elkerülése érdekében javaslatot tegyen a jogalkotásra vagy a közjogi szervezetszabályozó eszköz kiadására jogosult szervnél jogszabály vagy közjogi szervezetszabályozó eszköz módosítására, hatályon kívül helyezésére vagy kiadására, illetve a jogszabály előkészítőjénél jogszabály előkészítését kezdeményezzem.

### **Érintett alapvető jog**

- A közteherviselés elve [„*Teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez.*” Alaptörvény XXX. cikk]

### **Alkalmazott jogszabályok**

- Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény (Mötv.);
- közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.);
- adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.);
- a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Hatv.);
- a Kormány tagjainak feladat- és hatásköréről szóló 152/2014. (VI. 6.) Korm. rendelet;
- a helyi önkormányzatok törvényességi felügyeletének részletes szabályairól szóló 119/2012. (VI. 26.) Korm. rendelet;
- az önkormányzati rendeletnek és a jegyzőkönyveknek a kormányhivatal részére történő megküldése rendjéről szóló 23/2012. (IV. 25.) KIM rendelet.

## A megállapított tényállás

1. A Hatv. 1. § (1) bekezdése felhatalmazza a települési önkormányzatok képviselő-testületét arra, hogy rendelettel az adott önkormányzat illetékességi területén helyi adókat valamint települési adókat vezessen be. A Hatv. alapján a települési önkormányzat képviselő-testülete vagyoni típusú adókat: lakásra és nem lakás céljára szolgáló épületre – függetlenül attól, hogy az épület bel- vagy külterületen helyezkedik el – építményadó, az önkormányzat illetékességi területén lévő telekre pedig telekadót vezethet be. [Hatv. 11. §; 17. §].

Mind a telekadó, mind pedig az építményadó esetén az adó alapja az önkormányzat döntésétől függően az építmény négyzetméterben számított hasznos alapterület, illetve telek alapterülete, vagy az építmény, telek korrigált forgalmi értéke. Ettől függően az adó évi mértékének felső határa építményadó esetében 1000 Ft/m<sup>2</sup> vagy a korrigált forgalmi érték 3,6%-a, míg a telekadó esetében 200 Ft/m<sup>2</sup> vagy a korrigált forgalmi érték 3%-a. A tapasztalat azt mutatja, hogy az önkormányzatok többsége – néhány kivételtől eltekintve – a terület alapú adóztatás mellett döntött.

Hivatalomhoz számos panasz érkezett, amelyek egyrészt a Hatv. 6. § *d)* pontjában<sup>1</sup>, a helyi adók alóli mentességekkel és kedvezményekkel kapcsolatos szabályozást sérelmezik a tekintetben, hogy a helyi önkormányzatok nem veszik figyelembe a Hatv. 6. § *c)* pontjában<sup>2</sup> foglalt egyenlőségi követelményt. A panaszosok aggályosnak tartják továbbá azt is, hogy a helyi önkormányzatok által megállapított vagyoni típusú helyi adók mértéke sok esetben nem áll arányban a vagyontárgy, a telek illetve az építmény értékével.

A Hatv.-vel kapcsolatos panaszbeadványok számottevően megsokszorozódtak azóta, hogy a jogalkotó lehetővé tette, hogy a telekadót az önkormányzatok a külterületi ingatlanokra is bevezessék. A telekadó a Hatv. 2011. évi módosítását megelőzően a beépítetlen belterületi földrészletre terjedt ki, azaz a belterületen fekvő telek azon részére, amelyet sem épület, sem épületnek nem minősülő építmény nem állt. A telekadó külterületi ingatlanokra történő bevezetésével kapcsolatos problémák magját az alkotja, hogy a külterületi ingatlanok, telkek értéke rendszerint alacsonyabb, mint a belterületi ingatlanoké, így sok esetben az eredetileg a belterületi telkekre meghatározott telekadó mértéke nem áll arányban az ingatlan tényleges értékével, tekintettel arra, hogy a telekadó jellegét tekintve a belterületi ingatlanokra lett kitalálva.

A Hivatalomhoz beérkezett panaszok alapján áttekintettem a panasszal érintett önkormányzati adóhatóságok adókivetési gyakorlatát, melynek keretében megvizsgáltam, hogy az adómérték arányban áll-e az ingatlan értékével továbbá, hogy az adómértéknek az adóalanyok teherviselő képességéhez igazodik-e. A panaszokban megjelölt esetekben a vagyoni típusú adók alapját képező ingatlanok nagy része viszonylag nagy alapterülettel rendelkezett, mégis általában nem képviseltek nagyobb értéket, mert ezek az ingatlanok hasznosíthatatlan, rossz állapotban lévő ingatlanok voltak, vagy éppen az ingatlan tulajdonosának nehéz anyagi körülményeire tekintettel nem hasznosították azokat.

2. A vizsgálat során az érintett fővárosi és megyei kormányhivataloktól valamint az önkormányzatoktól tájékoztatást kértem a konkrét ügyekre valamint arra vonatkozóan is, hogy az építményadónál és a telekadónál alkalmazott adómérték meghatározásakor a helyi

<sup>1</sup>Hatv. 6. § *d)* pont: „Az önkormányzat adómegállapítási joga arra terjed ki, hogy az e törvény második részében meghatározott mentességeket, kedvezményeket további mentességekkel, kedvezményekkel, így különösen a lakások esetében a lakásban lakóhellyel rendelkező eltartottak számától, a lakáson fennálló, hitelintézet által lakásvásárlásra, lakásépítésre nyújtott hitel biztosítékául szolgáló jelzálogjog fennállásától, a lakásban lakóhellyel rendelkezők jövedelmétől függő mentességekkel, kedvezményekkel kibővítsé.”

<sup>2</sup> Hatv. 6. § *c)* pont: Az önkormányzat adómegállapítási joga arra terjed ki, hogy az adó mértékét a helyi sajátosságokhoz, az önkormányzat gazdálkodási követelményeihez és az adóalanyok teherviselő képességéhez igazodóan - az e törvényben meghatározott felső határokra, illetőleg a 16. § *a)* pontjában, a 22. § *a)* pontjában, a 26. §-ában, a 33. §-ának *a)* pontjában meghatározott felső határoknak 2005. évre a KSH által 2003. évre vonatkozóan közzétett fogyasztói árszínvonal-változással, 2006. évtől pedig a 2003. évre és az adóévet megelőző második évig eltelt évek fogyasztói árszínvonal változásai szorzatával növelt összegére (a felső határ és a felső határ növelt összege együtt: adómaximum) figyelemmel – megállapítsa.

jogalkotás figyelembe vette-e az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdésében foglalt arányos közteherviselési kötelezettség elvét, a Hatv. 6. § c) pontjában foglalt jogegyenlőségi szabályát – különös tekintettel a helyi adómérték helyi sajátosságokhoz való igazításával és az adóalanyok teherviselő képességének mérlegelésével – és a helyi adók mértékét érintő, az Alkotmánybíróság 758/B/2010. AB határozatának, továbbá a Kúria Önkormányzati Tanácsának Köf. 5081/2012/4. határozatának és EBH 2013.K.34. határozatának elvi megállapításait. A megkereséssel érintett önkormányzatok valamint a fővárosi és megyei kormányhivatalok tájékoztatása az alábbiak szerint foglalható össze.

**2.1.** A megkeresett önkormányzatok elmondták, hogy a hasznos alapterület szerint meghatározott építményadóra valamint az alapterület szerint meghatározott telekadóra vonatkozó törvényi felső mértékek 2005. január 1-jétől a fogyasztói árszínvonal változással – 2003. évtől kezdődően az adóévet megelőző második évig eltelt évek inflációs adatával korrigálva – valorizálhatóak. A Hatv. 16. § a) pontja, illetve 22. § a) pontja értelmében az építményadó évi mértékének felső határa 1100 Ft/ m<sup>2</sup>, a telekadó évi mértékének felső határa 200 Ft/ m<sup>2</sup>. A törvényi felső határok és a figyelembe veendő időszak egyes éveinek fogyasztói árindexe együttesen (ezek szorzata) határozza meg ezen adónemekben a tárgyévi adómaximumot. A Központi Statisztikai Hivatal teszi közzé a fogyasztói árszínvonal-változás (infláció) adatait, amelynek alapján a Nemzetgazdasági Minisztérium hivatalos közleményt ad ki a helyi adók megállapítható mértékének maximumáról. E közleményben foglaltak szerint az építményadó esetében az adómaximum 2015. január 1-jétől 1852,1 Ft/ m<sup>2</sup>, a telekadó esetében az adómaximum 336,7 Ft/m<sup>2</sup>. Az így megállapított adómértékek keretén belül van lehetősége a képviselő-testületnek a helyi adók éves mértékének meghatározására. Mindezekre tekintettel az önkormányzatok álláspontja szerint, abban az esetben, ha az önkormányzat az éves adó mértékét a helyi sajátosságokat is figyelembe véve nem az adómaximumon vagy ahhoz közelítve állapította meg, akkor az alkalmazott adómértékek nem minősíthetők vagyonelevonó, konfiskáló jellegűnek. Volt olyan önkormányzat, amely leírta, hogy a fizetendő építményadó összegét az ingatlan-nyilvántartásban feltüntetett alapterület, illetve a tulajdonos tulajdoni hányada alapján számítja ki, mindezzel tekintettel az önkormányzat álláspontja szerint az adókötelezettség szempontjából az ingatlan értékének és minőségének nincs jelentősége, az adókötelezettség a használatbavételi, fennmaradási engedély jogerőre emelkedését követő év első napján keletkezik, az adó alanya az, aki a naptári év első napján tulajdonosa az építménynek.

**2.2.** A Kormányhivatalok vezetői általánosságban arról tájékoztattak, hogy az adóalanyok a helyi adó mértékével kapcsolatban nem hivatkozhatnak arra, hogy a jövedelmük csekély. Nem lehet ugyanis alapja az adómérték differenciálásának az adóalany jövedelme, hiszen az önkormányzat nem a jövedelemre, hanem a vagyonra veti ki az építmény- illetve a telekadót. Csak magával az ingatlannal, annak hasznosíthatóságával, fekvésével kapcsolatos tények kerülhetnek szóba az adó mértékének esetleges differenciálása során, és ezekkel összefüggésben érvényesíthetők az arányos közteherviselés követelményei. A Kormány megbízottak álláspontja szerint, ha az önkormányzat az adó mértékét nem az adómaximumon vagy ahhoz közelítve állapította meg, akkor az alkalmazott adómértékek – figyelemmel az Alkotmánybíróság gyakorlatára – nem tekinthető jogsértőnek.

A kormányhivatalok törvényességi felügyeleti jogkörével összefüggésben a Kormány megbízottak általánosságban rámutattak arra, hogy e jogkörükben eljárva azt vizsgálják, hogy az önkormányzati rendelet, illetve rendeleti előírás a felülvizsgálat időpontjában hatályos jogszabályi rendelkezéseknek megfelel-e. A törvényességi felülvizsgálat során a kormányhivatalok tehát a felülvizsgálat idején hatályos jogszabályokat kérnek számon az önkormányzati szabályozáson. A kormányhivatalt a számára megállapított feladatkör és az ahhoz kapcsolt eszközrendszer azonban nem jogosítja fel arra, hogy az önkormányzat mérlegelési feladatát – tényvizsgálat formájában – átvegye.

3. A vizsgálathoz kapcsolódó ügyekben folytatott levélváltás során megismertem a miniszterelnökséget vezető miniszter, a nemzetgazdasági miniszter, valamint belügyminiszter álláspontját arra vonatkozóan, hogy az egyes adónemeknél alkalmazott adómérték meghatározásakor a helyi jogalkotásnak hogyan kell figyelembe vennie az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdésében foglalt közteherviselési kötelezettség alkotmányos garanciáit (különösen az arányos közteherviselés elvét), a Hatv. 6. § c) pontjában foglalt jogegyenlőségi szabályát – különös tekintettel a helyi adómérték helyi sajátosságokhoz való igazításával és az adóalanyok teherviselő képességének mérlegelésével – és a helyi adók mértékét érintő, az Alkotmánybíróság valamint a Kúria Önkormányzati Tanácsának elvi megállapításait. A jogalkotói álláspontok az alábbiak szerint összegezhetőek.

A *Miniszterelnökség* a következőkről tájékoztatót. A Hatv. vagyoni adókra vonatkozó keretszabályai mind az építmény-, mind a telekadó kapcsán lehetőséget adnak a négyzetméter és a korrigált forgalmi érték alapú adómérték meghatározására is. E körben tehát a kormányhivatal törvényességi felügyelet keretében nem vizsgálhatja, hogy négyzetméter vagy forgalmi érték alapján határozza meg a helyi rendelet az adó mértékét. Természetesen a felügyeleti eljárás során a kormányhivatal figyelemmel van az Alkotmánybíróság és Kúria önkormányzati jogalkotással és helyi adókkal kapcsolatos döntéseire, így többek között a 46/D/1999. AB határozatra való tekintettel vizsgálja, hogy a helyi Önkormányzat ne automatikusan a Hatv.-ben meghatározott adómérték felső határát vegye alapul. A Miniszterelnökség kihangsúlyozta, hogy mindenképpen figyelemmel kell lenni arra, hogy az önkormányzati autonómia és felelősség keretében a helyi körülmények, feltételek (telekárak, átlagos jövedelmi és vagyoni viszonyok) vizsgálata, mérlegelése és ennek alapján a helyi adók mértékének a meghatározása – illetve az esetleges adókedvezmények bevezetése, vagy az adómentességi szabályok megalkotása – mindig az érintett önkormányzat feladata, így ez jelentős részben helyi jogalkotási és gazdaságpolitikai kérdés. Az Alaptörvényben és a Hatv.-ben rögzített előírások és mérlegelési kötelezettség elmulasztása megállapításának nem lehet azonban mércéje kizárólag az, hogy az adózó az általa egy adott adóévben fizetendő adó mértékét szubjektíve magasnak érzi, vagy annak megfizetésével kapcsolatosan objektív problémái (pl. pénzhiány) merülnek fel, amelyek részletfizetési kedvezménnyel, fizetési halasztással orvosolhatóak. Külön kiemelte a 620/B/1992. AB határozatot, mely kimondta, hogy „az állam szabadsága igen nagy abban a kérdésben, hogy az adófizetés kiindulópontjaként mely gazdasági forrást választja ki, és ennek alapján mit választ ki adótárgynak”. E tétel – tekintettel közfeladat ellátási kötelezettségükre és adókivetési jogukra – a helyi önkormányzatok esetén is alkalmazandó. Az arányosságnak általánosan és elvi jelleggel kell megjelennie a helyi jogalkotásban, azonban az egyedi eseteket a jogalkotás nem feltétlenül tudja kezelni. Egyedi esetekben megvannak a helyi adókkal kapcsolatos kontrollmechanizmusok, így az egyedi döntések elleni hatósági és bíróság előtti jogorvoslatok, továbbá az alkotmányjogi panasz lehetősége az Alkotmánybíróság előtt.

A *Nemzetgazdasági Minisztérium* (a továbbiakban: NGM) megkeresésemre válaszolva arról tájékoztatót, hogy az Alkotmánybíróság és a Kúria döntéseiből mindösszesen az következik, hogy az önkormányzatoknak a jogalkotási folyamat során mérlegelnie kell azt, hogy a tételes összegben meghatározott adómérték és az adóalap szorzataként előálló adóösszeg ne legyen aránytalanul sok (több mint a vagyontárgy értékének 20%-a) az adóalanyok többsége esetén.

Az értékarányosság követelményét ugyanakkor nem lehet kiterjesztő módon értelmezni, azaz nem lehet az önkormányzati rendeletalkotási jog korlátjaként szabni azt, hogy minden egyes adótárgy esetén érvényre jusson az adótárgy értékének 20%-áig terjedő adóösszeg. Ez ugyanis az területalapú adóztatási jog kiüresedéséhez vezetne, gyakorlatilag értékalapúvá tenné az adóztatást.

A fenti követelményrendszer teljesülését hivatott biztosítani az önkormányzatok törvényességi felügyeletét ellátó megyei (fővárosi) kormányhivatalokhoz helyezett törvényességi felügyeleti jogkör. Abban az esetben, ha a kormányhivatal a törvényességi felülvizsgálata során azzal szembesül, hogy a fenti, az adómérték-megállapításhoz szükséges előkészítő vizsgálatokat, iratokat az önkormányzat nem készítette el, ugyanakkor olyan adómértéket vezetett be, amelynek megalapozottsága a helyi viszonyokra is figyelemmel erősen kétséges, akkor természetesen köteles a hozzá törvényességi felülvizsgálatra megküldött rendelettel szembeni aggályait a képviselőtestülettel közölni, szükség esetén a Kúria Önkormányzati Tanácsához fordulni. Az NGM kihangsúlyozta, hogy a tapasztalatai szerint a telekadó tárgyi hatályának 2012. január 1-jétől történő kiszélesítése kiélezte a Hatv-nak nem megfelelő önkormányzati rendeletalkotási, adómérték-megállapítási anomáliákat. A telekadó hatálya ugyanis ezen időponttól kezdve – a Hatv. 52. §-a 16. pontjának módosítása okán – a törvény erejénél fogva kiterjed a külterületen fekvő, termőföldnek nem minősülő földrészletekre is. Az önkormányzatok a rendeleti mérték- megállapítás során azonban sok esetben nem számoltak azzal, hogy a törvényi változás következtében az adóztatható telek-nagyság érdemben növekedett. Az NGM álláspontja szerint e körülménynek tudható be az is, hogy a Kúria utóbbi időszakban hozott döntéseiben fokozottan megjelent az a követelmény, hogy a fizetendő adó nem lehet aránytalanul magas a vagyontárgy értékéhez képest.

A *Belügyminisztérium* a fővárosi és megyei kormányhivatalok törvényességi felügyeleti jogkörével összefüggésben arról tájékoztatót, hogy a Möt. 129. §-a határozza meg azokat a feladatokat, amelyeket a miniszterelnökséget vezető miniszter a belügyminiszter egyetértésével lát el. A törvényességi felügyelet irányításával kapcsolatban a Möt. 129. §-a által a belügyminiszter számára biztosított egyetértési jog alapvetően a helyi önkormányzatok általános működéséhez kapcsolódik. Ennek megfelelően a Belügyminisztérium – az eddigi gyakorlat szerint és továbbra is – minden rendelkezésére álló eszközzel segíti a helyi önkormányzatokat a helyes jogalkalmazásban. Ez elsődlegesen az önkormányzatok tájékoztatásában valósul meg. Kommunikációs csatornáikon keresztül minden önkormányzathoz eljuttatja a társmisztériumok és a saját munkatársai által összeállított módszertani segédanyagokat, az Önkormányzati Hírlevélben pedig minden releváns információt közlést. Kiadványukban korábban tájékoztatta az önkormányzatokat a Kúria által a helyi adókkal kapcsolatban hozott döntésekről.

## **A vizsgálat megállapításai**

### **I. A hatáskör tekintetében**

**1.** Az alapvető jogok biztosának feladat- és hatáskörét, valamint ennek ellátásához szükséges vizsgálati jogosultságokat az alapvető jogok biztosáról szóló 2011. évi CXI. törvény (a továbbiakban: Ajbt.) határozza meg.

Az Ajbt. 18. § (1) bekezdése szerint az alapvető jogok biztosához bárki fordulhat, ha megítélése szerint valamely hatóság tevékenysége vagy mulasztása a beadványt tevő személy alapvető jogát sérti vagy annak közvetlen veszélyével jár, feltéve, hogy a rendelkezésre álló közigazgatási jogorvoslati lehetőségeket – ide nem értve a közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálatát – már kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva.

Az alapvető jogok biztosa eljárása során vizsgálja, hogy akár a hatósági jogalkalmazás, akár az annak alapjául szolgáló jogszabály alapjoggal összefüggő visszásságot eredményez-e. Abban az esetben, ha a vizsgálat eredményeképp az alapvető jogok biztosa arra a következtetésre jut, hogy a visszásságot valamely nem megfelelő normatartalom eredményezi, akkor – egyéb intézkedési lehetőségek mellett – az Ajbt. 2. § (2) bekezdése alapján javaslatot tehet jogszabály módosítására. Ebből értelemszerűen következik az is, hogy eljárása során az alapvető jogok biztosa nem csupán az egyedi ügyeket, hanem absztrakt módon az alapul szolgáló jogszabályt is vizsgálhatja.

Tekintettel arra, hogy az Art. 10. § (1) bekezdés c) pontja szerint adóhatóságnak minősül az önkormányzat jegyzője, és mint helyi önkormányzati adóhatóság az Ajbt. 18. § (1) bekezdés a) pontja szerinti közigazgatási szerv, így eljárásának vizsgálata egyértelműen ombudsmani hatáskörbe tartozik.

2. A Kormány tagjainak feladat- és hatásköréről szóló 152/2014. (VI. 6.) Korm. rendelet (a továbbiakban: statútum rendelet) 90. § 1. pontja alapján a nemzetgazdasági miniszter a Kormány adópolitikáért felelős tagja.

3. A statútum rendelet 79. § 1. pontja alapján az igazságügyi miniszter a Kormány igazságügyért felelős tagja. A statútum rendelet 82. § (2) bekezdése kimondja, hogy a miniszter az igazságügyért való felelőssége keretében – törvényben meghatározott kivételekkel, valamint az önkormányzati rendeletek tervezetei kivételével – felel a jogszabályok alkotmányosságáért, ennek keretében az alapvető jogok védelmének és a nemzetközi joggal összefüggő követelményeknek az érvényre juttatásáért, valamint a jogrendszer koherenciájáért. E feladata ellátása keretében közreműködik az Alaptörvény végrehajtásához közvetlenül kapcsolódó, valamint az alapvető jogok védelme szempontjából kiemelt fontosságú jogszabálytervezetek előkészítésében, valamint véleményez – az önkormányzati rendeletek tervezetei kivételével – valamennyi jogszabálytervezetet.

## II. A vizsgált alapjog tekintetében

A panaszosok alapvetően az önkormányzati adóhatóság adóztatási gyakorlatát sérelmezték, ezért vizsgálatom elsősorban arra irányult, hogy az adókimutatás során miként érvényesül közteljesítéshez a teherbíró képesség alapján történő arányos hozzájárulás követelménye. A vizsgálatom során különös figyelmet fordítottam arra is, hogy a helyi önkormányzatok figyelembe veszik-e a Hatv. 6. § c) pontjában megfogalmazott jogegyenlőségi követelményt.

1. Az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése leszögezi, hogy *teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez*. Az Alaptörvényhez fűzött indokolás szerint az Alaptörvény a társadalmi igazságosság elvének megfelelően általános jelleggel, valamennyi személyre és szervezetre kiterjedően állapítja meg a közteljesítési kötelezettséget, amelynek célja, hogy a zavartalan társadalmi működéshez, a közösség által ellátandó feladatokhoz szükséges anyagi fedezetet biztosítsa. E kötelezettség a teherbíró képességen alapul, azaz mindenki olyan mértékben köteles részt vállalni a közös szükségletek fedezéséből, amennyire ezt körülményei lehetővé teszik. A közteljesítés ezen elvének az egyes hozzájárulás-típusokra és jogalanyokra való konkretizálása törvényi szabályozás feladata.

Az Alaptörvényhez fűzött Kommentár szerint az Alaptörvény XXX. cikke a közös szükségletekhez való hozzájárulás tekintetében főszabályként két tényezőt vesz figyelembe: az egyik a *teherbíró képesség*, a másik a *gazdaságban való részvétel*. A közös szükségletként történő megfogalmazás egyben jól tükrözi, hogy valójában nem kizárólag az állam célját szolgálja a befizetés, hanem az állam által nyújtott gazdasági, szociális és kulturális szolgáltatásokat is ebből finanszírozzák, ami már közösségi érdek, és összefügg a társadalmi szolidaritás és a vásárolt jog elvével.

Ugyanezt erősítette meg az Alkotmánybíróság is, amikor kimondta, hogy az *adó elsődleges rendeltetése*, hogy az adófizetés révén a természetes és jogi személyek a 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 [31/1998. (VI.25.) AB határozat].



### III. Az ügy érdemében

Az Alaptörvény a települési önkormányzatot önálló adópolitika folytatására jogosítja azzal, hogy maguk döntenek gazdaságpolitikai, szociálpolitikai, helyi költségvetési egyensúlyt szolgáló, avagy egyéb szempontok érvényesítése körében meghatározott adókiivetés kérdésében. Jogalkotási jogkörének rendeletei végrehajtó jellege szab határt: a tárgykörben rendeletalkotási jogkörét a Hatv. keretei között gyakorolhatja.

#### **Közteherviselés alkotmányos garanciái az Alkotmánybíróság gyakorlata alapján**

A Hatv. a vagyoni típusú adók (építményadó és telekadó) esetében a helyi önkormányzatokra bizza, hogy az adó alapját az építmény (illetve telek) négyzetméterben számított hasznos alapterületében vagy korrigált forgalmi értékben határozza meg [Hatv. 15. §; 21. §] Országosan nézve a gyakorlat azt mutatja, hogy az önkormányzatok többsége vagyoni típusú adók alapjának a hasznos alapterületet választotta. Egyértelműen praktikus okokból, technikai könnyebbségből választják az önkormányzatok az építményadó (telekadó) alapjának a hasznos alapterületet, hiszen lényegesen egyszerűbb egy ingatlan (hasznos) alapterületét megállapítani, mint egy ingatlan értékét. A Hatv. az építményadó (telekadó) hasznos alapterület-alapú meghatározása esetén rögzíti az egy m<sup>2</sup>-re eső adó mértékének a maximumát, amelyet a Hatv. 6. § c) pontja alapján nem nominális értéken, hanem a Központi Statisztikai Hivatal (a továbbiakban: KSH) indexálásával együtt kell figyelembe venni.

Az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése leszögezi, hogy *teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez.* Az Alaptörvény rendszerében a közteherviselés alkotmányos kötelezettség. Az Alaptörvény e rendelkezése lehetővé teszi a törvényhozó számára, hogy meghatározza, hogy milyen típusú jövedelmi, vagyoni, forgalmi adókat vezet be. A törvényhozó erre tekintettel határozta meg a központi adók mellett a helyi adók központi feltételeit is, azaz a Hatv.-t. Mindebből az következik, hogy az önkormányzatok adóztatási jogköre a Hatv.-ból vezethető le, végső soron azonban Alaptörvényből ered.

A közteherviselés alkotmányos kötelezettségével kapcsolatban az Alkotmánybíróság elvi szinten ma is irányadó gyakorlata szerint a törvényhozót az adójogszabályok megalkotása során széles mérlegelési jog illeti meg, szabadon állapíthatja meg az adó alapját és mértékét, az igénybe vehető mentességeket és kedvezményeket, és ennek során adópolitikai célokat is érvényesíthet. A törvényhozónak ez a jogköre mindazonáltal nem parttalan, ugyanis az Alaptörvényből levezethetőek olyan garanciák, amelyeknek a közteherviselés kapcsán is érvényesülniük kell.

Az egyik ilyen, a közteherviselés alkotmányi rendelkezéséből levezethető garancia az arányosság követelménye. Az Alkotmánybíróság több határozatában rámutatott arra, hogy a *„közterhekhez való hozzájárulás mértéke tekintetében [az Alkotmány] egyedül azt a követelményt támasztja, hogy annak meg kell felelni az állampolgár jövedelmi és vagyoni viszonyainak, vagyis azokkal arányban kell állnia”* [1558/B/1991. AB határozat]. *„Ha adó címén olyan elvonást alkalmaz egy norma, amely az adóalany lehetetlenülését eredményezi, az már nem adó”* [1531/B/1991. AB határozat].

Az Alaptörvény rendelkezéseinek az önkormányzati jogszabályokban is érvényesülniük kell [vö. Alaptörvény T) cikk (3) bekezdés]. Ebből az következik, hogy az önkormányzat által rendeletben megállapított helyi adónak – függetlenül attól, hogy négyzetméter alapú vagy a forgalmi érték alapú adóztatást választja – összefüggésben kell állnia a vagyontárgy értékével.

Az Alkotmánybíróság többek között a 905/B/2000. AB határozatában vizsgálta egy önkormányzati telekadóról szóló rendelet alkotmányellenességének kérdését. Az indítványozók szerint a rendelet által meghatározott telekadó mértéke a községben kialakult belterületi földrészletek nagyságára figyelemmel egyes adóalanyok tekintetében súlyosan aránytalan és nagy megterheléssel jár.

Ezért a telekadó mértéke – az indítvány tartalma szerint – sérti az arányos közteherviselés elvét, ezen túl indítványozók szerint az adókedvezményben nem részesülő és nagymértékű belterületi földrészlettel rendelkező adóalanyok tekintetében a rendelet a tulajdonjog sérelmével is jár, mert a telekadó éves összege olyan magas, amely az érintetteket az ingatlanuk eladására kényszeríti. Az Alkotmánybíróság érvelésében kifejtette, hogy a helyi önkormányzat széleskörű döntési szabadsággal rendelkezik a helyi adók szabályozása során, azonban *a közterhekhez való hozzájárulási kötelezettségnek közvetlen összefüggésben kell állnia, arányosnak kell lennie az állampolgár jövedelmi és vagyoni viszonyaival, helyzetével.* Az Alkotmánybíróság leszögezte továbbá, hogy ebből az általános követelményből 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.

Az Alkotmánybíróság szintén az önkormányzati telekadóról szóló rendelet alkotmányosságával összefüggésben a 391/B/2008. AB határozatában vizsgálta a telekadó mértékét a Hatv. 6. § c) pontjában megfogalmazott jogegyenlőségi követelmény tükrében. Az indítványozók szerint a képviselő-testület az önkormányzati rendelet megalkotásakor nem vette figyelembe a Hatv. 6. § c) pontjában foglalt jogegyenlőségi követelményt, amely szerint az önkormányzatnak az adómegállapítás során tekintettel kell lennie a helyi sajátosságokra és az adóalanyok teherviselő képességére is. Az indítványozók többek között kiemelték azt is, hogy a községben a telekárak nagyságrendekkel elmaradnak az ország egyéb pontjain kialakult m<sup>2</sup> áraktól, de ezen helyi sajátosságnak számító körülmény ellenére az önkormányzat mégis az adómérték törvényi maximumát alkalmazza az 1200 m<sup>2</sup>-nél nagyobb telkek adóztatása esetén. Az Alkotmánybíróság az indítványt nem tartotta megalapozottnak, és érvelésében a következőket állapította meg. Az Alkotmánybíróság kifejtette, hogy a Hatv. keretei között az adómérték megállapítása a jogalkotó képviselő-testület szabad mérlegelésén nyugszik, amelynek célszerűségét az Alkotmánybíróság nem vizsgálja. A Hatv. választási lehetőséget ad ugyanis a helyi önkormányzatnak arra, hogy az építmény, illetőleg telek alapterülete alapján tételes adóként vagy az ingatlan korrigált forgalmi értéke alapján határozza meg az építmény-, illetőleg telekadó mértékét. Az adó megállapításának ez utóbbi módja minden esetben biztosítja az ingatlan értékével arányos adóztatást. Abban az esetben, ha az önkormányzat az adót tételesen állapítja meg – mivel a tételes adó korlátozottabb lehetőséget kínál az értékarányos adóztatásra – a Hatv. rendelkezéseinek betartása mellett is előfordulhat, hogy az önkormányzati rendeletben meghatározott adómérték egyes adózók tekintetében súlyos méltánytalanságot eredményez. Ezért írja elő a Hatv. 6. § c) pontja – mintegy garanciális szabályként – az önkormányzat számára, hogy az adó mértékének megállapítása során köteles figyelemmel lenni a helyi sajátosságokra és az adóalanyok teherviselő képességére. Az Alkotmánybíróság eddigi gyakorlata során is a Hatv. 6. § c) pontjában foglalt megsértésének minősítette, amikor az önkormányzat az adó mértékét a Hatv.-ben meghatározott törvényi adómaximumban határozta meg. Rámutatott, hogy „az önkormányzat az adó mértékének a törvényi adómaximumban való megállapításával ugyan formálisan eleget tesz a Hatv. 22. § a) pontjában foglalt tételes előírásnak, amennyiben azonban mellőzi a Hatv. 6. § c) pontjának kötelező mérlegelési követelményeit, megsérti egyúttal az [Alkotmány 70/I. §-ában szabályozott] arányos közteherviselés követelményét is”. Mindebből pedig az következik, hogy nem tekinthető alkotmányellenesnek az a szabályozás, amely valamely adó mértékét tételesen meghatározott összegben állapítja meg, ugyanakkor az Alaptörvény XXX. cikkéből az következik, hogy a tételes adó sem lehet kirívóan aránytalan. Ha például a négyzetméter alapú adó esetén a kivetett adó mértéke meghaladja az építmény (telek) értékét, vagy annak legalábbis jelentős részét, akkor ebben az esetben az adó-meghatározás akkor sem felel meg az Alaptörvény XXX. cikkében foglalt feltételeknek, ha az egyébként a Hatv.-ben meghatározott összeghatáron belül marad.

## **A Kúria megállapításai a helyi adókkal összefüggésben**

A fent hivatkozott AB határozatokkal azonos elvi állásponton alapul a 19/2014. számú közigazgatási elvi határozat is, melynek főbb megállapításai az alábbiak szerint foglalhatóak össze. A Kúria – részben az alkotmánybírósági esetjogra hivatkozva – megállapította, hogy a vagyoadó kivetésekor mértékadó szempont az arányos, illetve a teherbíró képességhez igazodó közteherviselés. A vagyoni típusú adók esetében az adófizetési kötelezettség a tulajdonolt vagyontömegre tekintettel áll fenn, mértéke ahhoz igazodik. Ebből a Kúria három következtetést vont le: a vagyontömeghez igazodó adómérték adja a helyi adók esetében az egyenlőségi szabályt, az adózó teherbíró képessége a vagyontömeghez viszonyított, emellett konfiskáló az az adómérték, amely belátható időn belül felemészti magát az adóztatott vagyont. A Hatv. 6. § c) pontjának a tételes adómérték arányosítását szolgáló, az adóalany teherbíró képességére utaló fordulata nem az adóalany gazdasági fizetőképességével és képességével áll összefüggésben. Nem akkor teljesítőképes az adózó, ha fizetőképes, hanem akkor, ha a vagyoadó mértéke nem oldódik el az adótárgy értékétől. A Hatv. szerinti adómaximum rendeleti megállapítása önmagában nem vezet törvényellenességre. Az így kialakított adórezsim megítélésénél azonban mindig fontos szempont a Hatv. 6. § c) pontja szerinti három kritérium mindegyikének tetten érhetősége. Az önkormányzat nem érvényesíthet az adómaximumnak megfelelő adómértéket kizárólag saját gazdasági érdekei szem előtt tartásával.

*Az Alkotmánybíróság és a Kúria fentiekben bemutatott gyakorlata alapján is megállapítható, hogy az önkormányzat szabadon dönthet a négyzetméter alapú adóztatás mellett, azonban ha a konkrét esetből kitűnik, hogy a megállapított adó nyilvánvalóan nincs összhangban a vagyontárgy értékével, akkor az adót köteles ésszerű mértékűre mérsékelni. Ez nem csupán az Alaptörvény XXX. cikkéből levezethető követelmény, hanem a Hatv. 6. § c) pontjának normaszövegéből is kiolvasható. Mindebből pedig az következik, hogy a négyzetméter alapú adóztatás egyedi esetekben a közteherviseléshez a teherbíró képesség alapján történő arányos hozzájárulás követelményével összefüggő visszásságot okozhat, ha a konkrét esetben a megállapított adó nyilvánvalóan nincs összhangban a vagyontárgy értékével, azaz a tételes adó kirívóan aránytalan. Az a körülmény, hogy az önkormányzati adórendelet a Hatv. keretei között marad, önmagában nem jelent garanciát a közteherviseléssel összefüggő alkotmányos követelmények egyedi ügyben való érvényesülésére. Olyan eljárási garanciákra van tehát szükség, amelyek biztosítják e szempontok érvényesülését az adóketési eljárásban*

## **Értékarányosság kérdésének felvetése és vizsgálata a hatályos jogi környezetben**

1. Az értékarányosságnak való megfelelés kérdése csak akkor tisztázható, ha az önkormányzat az adó kivetése során az ingatlan értékét – akár hivatalból, akár a panaszos kérelmére – megvizsgálja. Az Alaptörvényből levezethető garanciális elemek csak akkor érvényesülhetnek a gyakorlatban, ha az eljárás során lehetőséget kap az adóalany arra, hogy az értékarányosság kérdését egyáltalán felvesse. Ilyen kifogás esetén az önkormányzat akkor jár el törvényesen, ha azt érdemben vizsgálja. Az értékarányosság kérdésének felvetésével összefüggésben megvizsgáltam, hogy jelenleg milyen eszközök állnak az adóalanyok rendelkezésére.

1.1. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (6) bekezdése alapján az adóhatóság köteles méltányosan eljárni, és ha a törvényben meghatározott feltételek fennállnak, az adótartozást mérsékli, illetve fizetéskönnyítést (fizetési halasztást, részletfizetést) engedélyez (továbbiakban együtt: fizetési kedvezmény). Ez olyan általános alapelv, amelyet az adóhatóságnak valamennyi eljárása során, azoknak minden szakaszában alkalmaznia kell, ahol ezt a törvény lehetővé teszi és a méltányosság gyakorlásának jogszabályi feltételei fennállnak.

1.2. A méltányosság az alapvető rendelkezésben kettős értelemben jelenik meg. Az Art. egyrészt általános eljárási normává teszi a méltányosságot, azaz a törvényi rendelkezések egységes érvényesítése során a körültekintő és „igazságos” ügyintézés követelményét. Másrészt az adótörvények alkalmazásakor előállhat olyan helyzet, amikor az arányos adózás alapelve csorbát szenved, ezért a törvény meghatározott feltételek mellett kifejezett méltányossági jogkört biztosít az adóhatóság számára. Az adóhatóság ilyen méltányossági jogkörben csak akkor járhat el, ha ezt az Art. lehetővé teszi, de egyben köteles is a méltányosság jogával élni, amennyiben az adózó bizonyítja, hogy magatartása vagy körülményei a méltányosság feltételeinek megfelelnek. Ugyanakkor az Art. 1. § (2) bekezdése alapján, ha a törvény az adóhatóságot mérlegelésre jogosítja fel, az adóhatóság azt csak a felhatalmazás céljának megfelelően, a törvényes keretek között gyakorolhatja.

Az Art. a fizetési kedvezmény lehetőségét azon adózók részére biztosítja, akik (amelyek) az adójogszabályokban meghatározott vagy az adóhatóság által jogerős határozatban előírt fizetési kötelezettségeiket valamilyen méltányolható gazdasági vagy személyes okból az esedékesség időpontjáig nem, vagy csak részben tudják teljesíteni.

Az Art. 133. §-a rendelkezik a fizetési halasztás, részletfizetés (a továbbiakban együtt: fizetési könnyítés), a 134. § pedig az adómérséklés engedélyezésének törvényi feltételeiről, mely kizárólag kérelemre történhet. 134. § (1) bekezdése szerint az adóhatóság a magánszemély kérelme alapján az őt terhelő adóterhelést, valamint a bírság- vagy pótléktartozást mérsékelheti vagy elengedheti, ha azok megfizetése az adózó és a vele együtt élő közeli hozzátartozók megélhetését súlyosan veszélyezteti. Az Art. 134. § (2) bekezdése alapján az adóhatóság az (1) bekezdésben foglaltakon túl más személy adóját nem engedheti el, és nem mérsékelheti. Az Art. 134. § (3) bekezdése értelmében az adóhatóság a pótlék- és bírságtartozást kivételes méltányosságból mérsékelheti (elengedheti) különösen akkor, ha annak megfizetése a vállalkozási tevékenységet folytató magánszemély, jogi személy vagy egyéb szervezet gazdálkodási tevékenységét ellehetetlenítené. Az Art. 133-134. §-a szerinti tényállások közös jellemzője, hogy a magánszemély adózó – és az együtt élő hozzátartozók – jövedelmi, vagyoni viszonyait, adott esetben egyéb szociális, családi körülményeit kell vizsgálni a tényállás megállapításához, azonban az adómérték az adóalany vagyoni helyzetére tekintet nélkül kell, hogy arányos legyen, erre tekintettel *a méltányossági kérelem nem nyújt kellő jogvédelmet az adóalanyok számára az értékaránytalan helyi adókkal szemben.*

1.3. Az Art. 136. § (1) bekezdése szerint az adózó az önkormányzati adóhatóság helyi adó fizetési kötelezettséget megállapító első fokú határozata ellen fellebbezhet. Az Art. 5. § (1) bekezdése szerint adóügyekben főszabály szerint a Ket. rendelkezéseit kell alkalmazni. Az Art. hivatkozott rendelkezése alapján így a fellebbezés elbírálására a Ket. 107. § (2) bekezdése alapján az illetékes (fővárosi és) megyei kormányhivatal rendelkezik hatáskörrel, mint másodfokú hatóság. A másodfokú jogerős határozattal szemben – fizetési könnyítés engedélyezése tárgyában hozott, illetőleg az elsőfokú határozat megsemmisítését elrendelő határozat kivételével – jogszabálysértésre hivatkozással bírósági felülvizsgálatot is kezdeményezhet. *A jogorvoslat intézményével összefüggésben látni kell azonban azt, hogy a helyi adók értékaránytalanságával kapcsolatos problémára nem nyújt megoldást, hiszen jogorvoslat keretében mind a másodfokon eljáró (fővárosi és) megyei kormányhivatal, illetve a bíróság kizárólag a közigazgatási határozat törvényességét vizsgálja. Ez természetesen nem jelenti azt, hogy bírói ellenőrzés pusztán a formális jogszerűség vizsgálatára korlátozódhat. A közigazgatási perben a bíróság nincs a közigazgatási határozatban megállapított tényálláshoz kötve, így a bíróság a perben bizonyított tények alapján ítéli meg a keresettel támadott határozat törvényességét, jogszerűségét, azonban ha az önkormányzati rendelet m<sup>2</sup> alapon határozza meg az adó mértéket, és annak mértéke nem haladja meg a valorizációval számított adómaximumot, akkor a jogorvoslat keretében sem orvosolható a helyi adó értékaránytalansága.*

1.4. A helyi adók értékarányosságának vizsgálatával összefüggésben indokolt a fővárosi és megyei kormányhivatalok törvényességi felügyeleti jogkörére is felhívni a figyelmet. Az önkormányzatiság egyik fő jellemzője az önállóság, amelynek azonban vannak határai, s ezeket a határokat a jogalkotó különböző, tartalmát illetően garanciális megoldásokkal jelöli ki. A helyi önkormányzatok törvényességi felügyeletét Magyarország Alaptörvényének 32. cikk (4)-(5) bekezdései vezették be 2012. január 1-jei hatállyal, míg a részletes szabályokat az Országgyűlés által nagyrészt sarkalatos törvényként elfogadott Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény (Mötv.) VII. fejezete tartalmazza. A szabályozás fontos eleme továbbá a helyi önkormányzatok törvényességi felügyeletének részletes szabályairól szóló 119/2012. (VI. 26.) Korm. rendelet és az önkormányzati rendeletnek és a jegyzőkönyveknek a kormányhivatal részére történő megküldése rendjéről szóló 23/2012. (IV. 25.) KIM rendelet is.

Az Alaptörvény 32. cikkének (4) és (5) bekezdései a kormányhivatal törvényességi felügyeleti jogköreit tartalmazzák. A (4) bekezdés az önkormányzati rendelet felterjesztési kötelezettségét írja elő, amely a megyei és fővárosi kormányhivatal részére történik. Ezzel kapcsolatosan a kormányhivatal joga, hogy ha az önkormányzati rendelet vagy annak valamely részét jogszabálysértőnek tartja, akkor annak törvényességi vizsgálatát kezdeményezze a Kúriánál. Ez alapján a Kormány a fővárosi és megyei kormányhivatalok által biztosítja az önkormányzatok törvényességi felügyeletét. Szintén kormányhivatali jogkör az, amelyet az (5) bekezdés biztosít, nevezetesen hogy a hivatal a helyi önkormányzat törvényen alapuló rendeletalkotási, illetve határozathozatali kötelezettsége elmulasztása esetén a mulasztás bíróság általi megállapítását kezdeményezi. Ha a helyi önkormányzat a mulasztást megállapító bírói döntésben kijelölt határidőig nem tesz eleget jogalkotási kötelezettségének, a helyi önkormányzati rendelet vagy határozat meghozatalát – a kormányhivatal kérésére – a bíróság elrendelheti, amelyre a kormányhivatal vezetője által az önkormányzat nevében kerül sor.

Az Alaptörvény hivatkozott rendelkezéseiből is kitűnik, hogy a kormányhivatalok nagyon erős felügyeleti eszközzel rendelkeznek, amely a korábbi szabályozásban nem volt jelen, mivel a törvényességi ellenőrzés eszközrendszere erre nem terjedt ki. A szabályozásnak csupán a keretét és főbb vonalait találhatjuk meg az Alaptörvényben, annak a részletes kifejtését az Mötv. tartalmazza. A helyi önkormányzatok és a központi állami szervek kapcsolatát, valamint a helyi önkormányzatok törvényességi felügyeletét az Mötv. VII. fejezete szabályozza.

A törvényességi felügyelet során a kormányhivatal vizsgálja az önkormányzati rendelet jogszabályszerűségét. Ha a kormányhivatal észleli az ellenőrzés során, hogy az önkormányzati rendelet jogszabálysértő, akkor az Mötv. 134. § (1) bekezdése alapján 30 napos határidő tűzésével felhívja az érintett önkormányzati szervet annak megszüntetésére. A felhívás az önkormányzatra eljárási kötelezettséget ró, azaz a törvényességi felhívást meg kell vizsgálnia, de nem köteles a megállapított határidőn belül a rendeletet megváltoztatni, vagy visszavonni. Ha a kormányhivatal felhívásával az önkormányzat nem ért egyet, és a törvénytértés megszüntetése érdekében intézkedést nem tesz, a határidő leteltét követően a kormányhivatal az Mötv. 134. § (2) bekezdése alapján mérlegelési jogkörében dönt a törvényességi felügyeleti eljárás egyéb eszközeinek alkalmazásáról. A kormányhivatal a törvényességi felhívás eredménytelensége esetén az Mötv. 132. § (1) bekezdés c) pontja alapján a helyi önkormányzatok törvényességi felügyeleti jogkörében eljárva jogosult az Alaptörvényben meghatározott feladat- és hatáskörökön túl a helyi önkormányzatok törvényességi felügyeletéért felelős miniszternek javasolni, hogy kezdeményezze a Kormánytól annak indítványozását, hogy az Alkotmánybíróság vizsgálja felül az önkormányzati rendelet Alaptörvénnyel való összhangját.

A hivatkozott rendelkezésekből is kitűnik, hogy a kormányhivatal nagyon erős felügyeleti eszközökkel rendelkezik, amelynek egyik kiemelten fontos aspektusát képezi a helyi önkormányzati rendeletek jogszerűségének vizsgálata, mely jogalkotási és tartalmi szempontú vizsgálatot takar. A kormányhivatalnak a helyi adórendelet jogalkotási szempontú vizsgálata során azt kell áttekintenie, hogy a rendelet megalkotása, elfogadása megfelelő eljárásrendben történt-e, míg a tartalmi szempontú vizsgálat során azt kell ellenőriznie, hogy a helyi adórendelet megfelel-e az Alaptörvényben foglalt elveknek, valamint a keretet adó Hatv.-nek. A kormányhivatal törvényességi felügyeleti jogkörében jogosult és egyben köteles is megvizsgálni azt, hogy a helyi adórendeletben a megállapított adó mértéke arányban áll-e az adótárgy értékével, illetve, az önkormányzat a helyi adó mértékének meghatározásakor figyelemmel volt-e a Hatv. 6. § c) pontjában foglalt jogegyenlőségi követelményre. Mindezekre tekintettel nem elegendő, ha a kormányhivatal a törvényességi felügyeleti jogkörében eljárva pusztán annak ellenőrzését végzi el, hogy a helyi adórendeletben meghatározott adómérték a Hatv. alapján megállapítható felső határt túllépi-e, a valorizált adómaximumot eléri-e, hanem annak vizsgálata is szükséges, hogy a jogalkotó képviselő-testület eleget tett-e a Hatv. 6. § c) pontjában foglalt követelmények. Mindez azonban pusztán arra jelent eljárási garanciát, hogy a helyi szabályozás általánosságban, az adóalanyok többsége tekintetében megfeleljen az Alaptörvényből adódó követelményeknek, nem orvosolja viszont az egyes esetekben felmerülő értékaránytalanság problémáját.

*Fentiekből következően megállapítható, hogy az Alaptörvényből levezethető garanciális elemek csak akkor érvényesülhetnek a gyakorlatban, ha az adókivetési eljárás során lehetőséget kap a panaszos arra, hogy az értékarányosság kérdését egyáltalán felvesse. Erre azonban jelenleg nincs érdemi, hatékony lehetősége az adóalanyoknak. A helyi adók értékaránytalanságának problémájára nem nyújt megoldást a jogorvoslat intézménye, hiszen jogorvoslat keretében mind a másodfokon eljáró (fővárosi és) megyei kormányhivatal, illetve a bíróság a közigazgatási határozat törvényességét vizsgálja. Szintén nem nyújtanak kellő jogvédelmet az adóalanyok számára az értékaránytalan helyi adókkal szemben az Art. szerinti fizetési kedvezmény eljárások sem, ugyanis a magánszemély adózó – valamint a vele együtt élő hozzátartozók – jövedelmi, vagyoni viszonyait, adott esetben egyéb szociális, családi körülményeit kell vizsgálni a tényállás megállapításához, azonban az adómérték az adóalany vagyoni helyzetére tekintet nélkül kell, hogy arányos legyen. Mindezek alapján álláspontom szerint a helyi adók értékarányosságának biztosítása jogalkotást igénylő kérdés, tekintettel arra, hogy a jogrendszerből hiányoznak az értékarányosság kérdésének felvetésével kapcsolatos hatékony jogvédelmi eszközök. A jogi szabályozásnak lehetővé kell tennie, hogy az adóalany adóhatósági eljárásban vitathassa az egyedi ügyében kivetett vagyoni típusú helyi adó értékarányosságát.*

## **Összegzés**

A fentieket összefoglalva megállapítható, hogy az ingatlan alapterületéhez igazodó adóztatás nem eleve alkotmányellenes, az önkormányzat szabadon dönthet úgy, hogy az építmény-, illetve telekadó alapja az ingatlan hasznos alapterülete. E felhatalmazás alapján az önkormányzatok jelentős része megállapít vagyoni típusú adókat, ami az esetek döntő többségében nem veti fel az Alaptörvény XXX. cikkének a sérelmét.

Jelentésem súlyponti megállapítása ugyanakkor, hogy az egyéni alapjognak önmagában nem biztosítéka az, hogy az önkormányzat a rendeletalkotás során a Hatv. keretei között marad. Az alkotmányos visszásságot – mint azt a hozzám érkező panaszok is mutatják – nem zárja ki az a körülmény, hogy az önkormányzati adóhatóság a Hatv.-ban rögzített összefüggést nem lépi túl. Az egyedi ügyben visszásságot eredményez, ha a törvényes keretek között meghatározott adóteher olyan kirívó mértékben aránytalan, hogy már semmilyen összefüggésben sincs az adótárgy értékével.

A közteherviselés alaptörvényi klauzulájából következő garanciák érvényesítésére törekednie kell mind az első, mind a másodfokú hatósági eljárásban, mind pedig a központi jogalkotásnak az intézményrendszer kialakítása során. *Erre tekintettel általánosságban megállapítom, hogy a közteherviselés alaptörvényi garanciarendszerével összefüggő visszásságot eredményezhet az önkormányzatok azon gyakorlata, amely a vagyoni típusú adó mértékét ugyan a Hatv.-ban meghatározott összeghatáron belül állapítják meg, azonban az adómérték meghatározásakor a vagyontárgy értékét nem veszik figyelembe és nem mérlegelik a Hatv. 6. § c) pontjában foglalt szempontokat.*

Vizsgálatom eredményeképp megállapítottam, hogy *a jogrendszerből hiányoznak azok a hatékony jogvédelmi eszközök, amelyek segítségével az adóalany – egyedi jogorvoslat során – érdemben vitathatná, hogy az egyedi ügyében kivetett vagyoni típusú helyi adó mértéke megfelel-e az Alaptörvény XXX. cikkéből levezethető követelményeknek.*

*Ennek formáját a jogalkotónak úgy kell meghatároznia, hogy az érdemi jogvédelmet biztosítson az egyes adóalanyok számára, azonban az adó mérséklésre a vagyontárgy értékére figyelemmel kerülhessen sor az esetleges más, szubjektív szempontok kizárásával. Ennek lehetséges módja, hogy akár a kormányhivatalok, akár a bíróságok dönthessenek az ilyen kérelmekről.*

### **Intézkedésem**

A fenti megállapítások alapján, az alapvető jogok biztosáról szóló 2011. évi CXI. törvény 37. §-a alapján felkérem az adópolitikáért felelős nemzetgazdasági minisztert valamint az alapjogok védelméért felelős igazságügyi minisztert, hogy fontolják meg olyan jogszabályi rendelkezés előkészítését, amely lehetővé teszi, hogy az adóalany adóhatósági eljárásban vitathassa az egyedi ügyében kivetett vagyoni típusú helyi adó értékarányosságát.

Budapest, 2015. június

Székely László sk.