

Tilburg University

The Hungarian Constitutional Court on Real Estate Tax

Cserne, P.

Published in:
Jogesetek magyarázata

Publication date:
2010

Document Version
Peer reviewed version

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):
Cserne, P. (2010). The Hungarian Constitutional Court on Real Estate Tax: Legal certainty in tax law [Az Alkotmánybíróság határozata az ingatlanokat terhelő adóról. A jogbiztonság követelménye az adótörvényekkel szemben]. *Jogesetek magyarázata*, 1(3), 12-17.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Cserne Péter

Az Alkotmánybíróság határozata az ingatlanokat terhelő vagyoadóról

A jogbiztonság követelménye az adótörvényekkel szemben

Hivatalos hivatkozás: 8/2010. (I. 28.) AB határozat, ABK 2010. január, 14.

Tárgyszavak: arányos közteherviselés \neq diszkriminációtilalom \neq ingatlanadó \neq jogbiztonság \neq normavilágosság \neq vagyoadó

Értelmezett jogszabályhelyek: Alkotmány 2. § (1) bekezdés, 70/A, 70/I. § \neq 2009. évi LXXVIII. törvény az egyes nagy értékű vagyontárgyakat terhelő adóról (Nért.) \neq 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről (Art.) 129. § (2) \neq 242/2009. (X. 29.) Korm. rend. a lakóingatlanok adójának bevallásához felhasználható becsült forgalmi érték közléséről

Tartalom

1. Az indítványok
2. A határozat érvelése
3. A rendelkező rész és a *ratio decidendi*
4. Az érvelés kritikája
5. A döntés jelentősége

1. Az indítványok

Az Országgyűlés 2009. június 29-én fogadta el Nért.-et, amely 2010. január 1-jén lépett hatályba. A törvénynek az elemzésünk szempontjából különösen releváns szakaszai a következők:

2. § 10. *forgalmi érték:* az a pénzben kifejezhető érték, amely a vagyontárgy eladása esetén -- a vagyontárgyat terhelő adósságok figyelembevétele nélkül -- árként általában elérhető;

5. § (1) Az adó alanya az a személy vagy szervezet, aki vagy amely a naptári év (a továbbiakban: év) első napján a lakóingatlan tulajdonosa. Több tulajdonos esetén a tulajdonosok tulajdoni hányadaik arányában adóalanyok. Amennyiben a lakóingatlan az ingatlan-nyilvántartásba bejegyzett vagyoni értékű jog terheli, az annak gyakorlására jogosult az adó alanya, több jogosult esetén a jogosultak jogosultságaik arányában minősülnek adóalanyoknak.

(2) Az adót az adóalanyoknak kell megfizetni. Ha az adó alanya a vagyoni értékű jog jogosítottja, és a végrehajtás vele szemben végrehajtható vagyon hiányában eredménytelenül zárult, úgy az adótartozást a tulajdonosnak kell tulajdoni hányada arányában megfizetni. Ha a vagyoni értékű jog jogosítottjának a lakóingatlan után adótartozása keletkezik, az adóhatóság a tartozás tényéről a tulajdonosokat értesíti.

10. § Az adó alapja a lakóingatlanok az adóév első napján fennálló forgalmi értéke.

Az ugyancsak releváns Art. 129. § (2) bekezdését a Nért. 39. §-a a következőre változtatta:

Ha az egyes nagy értékű vagyontárgyakat terhelő adó bevallásának benyújtására kötelezett adózó

a) a lakóingatlan forgalmi értékét az adóhatóság által megállapított forgalmi érték 10 százalékát meg nem haladó eltéréssel vallotta be, vagy

b) bevallás-benyújtási kötelezettségének nem tett eleget és az adóhatóság által megállapított forgalmi érték és az egyes nagy értékű vagyontárgyakat terhelő adóról szóló törvényben meghatározott adómentességi értékhatár közötti eltérés a 10 százalékot nem haladja meg, az adóhatóság az adózó terhére -- az adóhiányon túl -- a lakóingatlanok adója után jogkövetkezményt nem állapít meg. Amennyiben az eltérés a 10 százalékot meghaladja, az adóhiányhoz kapcsolódó jogkövetkezményeket az általános szabályok alapján kell megállapítani.

Actio popularis keretében több tucat indítvány érkezett az Alkotmánybírósághoz, részben azonos érvekkel. Ezek közül a legfontosabbak a következők voltak:

1. A Nért. által bevezetendő ingatlanadó alapja nem állapítható meg egyértelműen. Ennek folytán az adóhatóság korlátlan mérlegelési joggal rendelkezik és szankciót szabhat ki, ez pedig sérti a jogbiztonságot [Alkotmány 2. § (1) bekezdés]. 2. Az adóalap pontos megállapíthatóságának hiánya sérti az arányos közteljesítés elvét is (Alkotmány 70/I. §). 3. Az ingatlanterhelő vagyoni értékű jogok esetén egyrészt nem állapítható meg egyértelműen, hogy a tulajdonost/ tulajdonosokat és a jogosultat/jogosultakat milyen módon, milyen arányban terheli adófizetési kötelezettség. Ez sérti a jogbiztonságot, másrészt nem arányos a tulajdonjog, illetve a vagyoni értékű jog értékével, így sérti az arányos közteljesítés elvét. 4. Az adó mértéke aránytalan és túlzott. Számítási módja hátrányos megkülönböztetést eredményez az ingatlantulajdonosok között (Alkotmány 70/A. §). 5. A Nért.-ben megállapított kedvezmények hátrányos megkülönböztetéshez vezetnek. 6. A különféle járművek esetében az adó alapja és mértéke nincs arányban a vagyontárgy értékével, s ez ugyancsak sérti az arányos közteljesítés elvét.

Az Alkotmánybíróság 2008. december 17-én (tehát a tervezett hatálybalépés előtt mintegy két héttel) hirdette ki egyhangú döntését. Az ügy előadó bírója Trócsányi László volt.

2. A határozat érvelése

(I) A számos indítvány és a figyelembe vett jogszabályok hosszas, bár nem teljes ismertetése, majd a luxusadóról szóló saját korábbi határozatának¹ összefoglalása után az Alkotmánybíróság a határozat mintegy felénél a lakóingatlanok adóztatásának vizsgálatával kezdi érdemi érvelését. A luxusadó-határozatot olyan kiindulópontnak tekinti, amely „egyértelműen meghatározta az ingatlanokat terhelő vagyoni típusú adó szabályozásának alkotmányos kereteit”. Ennek alapján az ingatlanokat terhelő vagyonadó alkotmányosan megengedett. Ha az adó alapja nem az ingatlan tényleges, hanem számított értéke, akkor a jogalkotónak biztosítani kell a tényleges helyzet (ti. az ingatlan forgalmi értéke) bíróság előtti bizonyításának lehetőségét. A Nért., elsősorban az Alkotmánybíróság által megfogalmazott alkotmányos követelmények teljesítése érdekében, az ingatlanok adóztatására új adótechnikát választott: forgalmi érték alapú, önadózással megállapítandó vagyonadót vezetett be.

(II) Ez az adóztatási technika, amely egyébként sokban hasonlít az Itv. szerint alkalmazotthoz, az adózót olyan adat (a forgalmi érték, vagyis „a vagyontárgy eladása esetén általában elérhető” pénzben kifejezhető érték) szolgáltatására kötelezi, amelynek ismeretével az „általában” nem rendelkezik. Ennek a bizonytalanságnak a következményeit úgymond „egyoldalúan” az adózó viseli. Ha ugyanis az adóhatóság az utólagos ellenőrzés során 10%-nál nagyobb eltérést észlel az általa megállapított és a bevallott forgalmi érték között, az az adóhiány szokásos szankcióit vonja maga után. A forgalmi érték inherens bizonytalansága így az önkényes jogalkalmazás veszélyével jár.

(III) Ezen a bizonytalanságon az sem segít, hogy a lakóingatlanok adójának bevallásához felhasználható *becsült forgalmi érték közléséről szóló 242/2009. (X. 29.) Korm. rendelet* lehetővé teszi, hogy az adózó egy elektronikus űrlap kitöltésével a forgalmi érték adóhatósági becslését kérelmezze úgy, hogy e becsült forgalmi értékre alapozott adóbevallás esetén 10%-nál nagyobb eltérés esetén sem szabható ki rá adóbírság és késedelmi pótlék. Ez a kormányrendelet ugyanis „tulajdonképpen csak elbizonytalanítja az adóalanyt tekintetben, hogy melyik összeget tüntesse fel az adó alapjaként az adóbevallásában.” az adóhatóság által vagy a saját maga által becsült forgalmi értéket.

(IV) Az Alkotmánybíróság ezt követően arra az esetre tér ki, amikor az ingatlan (egy vagy több) vagyoni értékű jog terheli. A Nért. 5. §-a szerint ilyen esetekben mind a tulajdonos, mind a jogosult („egyetemleges”) adóalany, több vagyoni értékű jog esetében pedig a jogosultak „jogosultságaik arányában” minősülnek jogalanyoknak. Mivel az Alkotmánybíróság szerint e szabályok többféle értelmezést is lehetővé tesznek, ezért bizonytalanok. Bizonytalanságot okoz az is, hogy a Nért. 10. §-a „nem differenciál kellőképpen” a tulajdonos és a vagyoni értékű jog jogosultja között. Ezek a szabályok tehát sértik a jogbiztonságot [Alkotmány 2. § (1) bekezdés].

(V) Mivel a „bizonytalan adófizetési kötelezettség a jogbiztonság követelményébe ütközik”, a lakóingatlanokat terhelő vagyonadóra vonatkozó fent elemzett szabályok sértik a jogállamiság elvét. E szabályok alkotmányellenessége „a szoros tárgyi összefüggés” folytán magával vonja a Nért. ilyen módon alkalmazhatatlanná váló többi, lakóingatlanokra vonatkozó rendelkezésének és a 242/2009. (X. 29.) Korm. rendeletnek a megsemmisítését is; máskéülben ugyancsak alkotmányellenes jogbizonytalanság [Alkotmány 2. § (1) bekezdés] állna elő. Tekintettel arra, hogy a Nért. lakóingatlanokra vonatkozó szabályait jogbizonytalanság, illetve szoros tárgyi összefüggés címén megsemmisíti, az Alkotmánybíróság az e szabályokat támadó további indítványok érdemi vizsgálatát mellözi.

(VI) Ezután foglalkozik az Alkotmánybíróság a Nért. 3. §-ában szabályozott adómentesség alkotmányosságával, majd pedig a személygépkocsik, vízi és légi járművek adóztatásával kapcsolatos indítványokkal. Az egyes szervezetek (a Magyar Állam, a helyi önkormányzatok és azok társulásai, a települési, területi és országos kisebbségi önkormányzatok, a költségvetési szervek, az egyházak, a NATO) személyes adómentességét támadó indítványokkal kapcsolatban az Alkotmánybíróság saját korábbi gyakorlatára²

hivatkozva megállapítja, hogy a kedvezmény nem sérti a tulajdonformák egyenlőségét [Alkotmány 9. § (1) bekezdés], a hátrányos megkülönböztetés tilalmát (70/A. §), az arányos köztelherviselés elvét (70/I. §) és a gazdasági verseny szabadságát [9. § (2) bekezdés] sem, mivel az adókedvezmények és -mentességek körében a jogalkotó mérlegelési köre tág, a Nért.-ben e körben alkalmazott megkülönböztetés pedig nem sért alkotmányos alapjogot és nem is önkényes. Olyan szervezeteket részesít ugyanis mentességben, amelyek „közfeladatot látnak el, közérdekű tevékenységet végeznek, közcélú funkcióval rendelkeznek”.

(VII) Nem alkotmányellenesek a személygépkocsikkal kapcsolatos egyes támadott mentességek és kedvezmények sem (Nért. 29, 34. §). Ezek ugyanis szintén a jogalkotó mérlegelési körébe tartozó, ésszerűen indokolható (nem önkényes) megkülönböztetéseket tartalmaznak: az elektromos meghajtású és hibrid autók esetében az egészséges környezethez való jog érvényesüléséhez járulnak hozzá, az oldtimereknél e muzeális tárgyak megőrzéséhez, megóvásához adnak anyagi ösztönzést, három és több gyermek nevelése esetében pedig szociálpolitikai célkitűzéseket valósítanak meg.

(VIII) A vízi és légi járművekkel kapcsolatos szabályok körében nem alkotmányellenes az, hogy a külföldön nyilvántartásba vett járművekre a belföldön regisztráltakkal azonos szabályok vonatkoznak, ugyanis az Alkotmánybíróság szerint e szabályok világosak és egyértelműek; az adóhatóság általi ellenőrizhetőségük pedig a jogbiztonság szempontjából nem releváns.

(IX) A járművek adóztatása körében nem alkotmányellenes az, hogy az adó alapja nem a járművek értékéhez, hanem attól független tényezőkhöz (például vitorlaméret, felszálló tömeg, teljesítmény) igazodik. Ez nem sérti az arányos köztelherviselés elvét, mivel az adótárgy sajátosságaira való tekintettel más „adózástechnikai megoldás” is megengedett. Az Alkotmánybíróság szerint márpedig nincs szükség közvetlen arányosságra a vagyontárgy értéke és az adómérték között. Ráadásul azáltal, hogy a szabályozás az adómérték meghatározásánál figyelembe veszi a járművek életkorát, közvetve, közelítő módon a jármű értékével való arányosságot is biztosítja.

(IX) Végül pedig a törvénynek a lakóingatlanok adójára vonatkozó szabályok megsemmisítése után megmaradó része nem alkotmányellenes a felkészülési idő rövidege [jogbiztonság, Alkotmány 2. § (1) bekezdés] miatt sem. Legalábbis a járművek esetében az Alkotmánybíróság szerint a mintegy fél év felkészülési idő elegendő ahhoz, hogy a tulajdonosok magatartásukat a megváltozott szabályokhoz igazítsák.

3. A rendelkező rész és a *ratio decidendi*

A rendelkező rész két fő részből áll: (a) kimondja, hogy a Nért. lakóingatlanok adóztatására vonatkozó szabályai, az Art.-nak a lakóingatlanok adóztatására vonatkozó, a Nért. által beiktatott rendelkezései, valamint az ezekkel szorosan összefüggő 242/2009. (X. 29.) Korm. rendelet alkotmányellenes, s mindezeket 2010. január 1-jétől visszamenőleges hatállyal megsemmisíti, (b) egyúttal elutasítja a Nért. többi rendelkezésének alkotmányellenességét állító indítványokat.

A döntés mögötti elvek a következők: 1. ellentmond a jogbiztonságnak [Alkotmány 2. § (1) bekezdés], mivel önkényes jogalkalmazást tesz lehetővé az, ha az adótárgy forgalmi értékének önadózás útján történő megállapításakor elkövetett kismértékű „tévedés” is az adóhatóság mérlegelésétől függően súlyosan, több évre visszamenőleg szankcionálható; 2. sérti a jogbiztonságot [Alkotmány 2. § (1) bekezdés], ha nehezen értelmezhető és alkalmazható az adóalanyiságra vonatkozó szabályok.

4. Az érvelés kritikája

Ad (I). Az Alkotmánybíróság igen részletesen ismerteti az indítványok érvelését, határozatában azonban nem minden indítványozói érvekre válaszol érdemben. A jogbiztonság sérelmére alapozott megsemmisítés folytán nem kellett állást foglalnia a testületnek arról, sérti-e az ingatlanadó mértéke az arányos köztelherviselés elvét, a kedvezmények nem diszkriminatívak-e, s hogy a lakóingatlanok vonatkozásában elegendő volt-e a felkészülési idő.

Ad (II). Nagy terjedelemben tárgyalja az Alkotmánybíróság, hogy a törvényi definíció szerinti forgalmi érték (az az összeg, amely az ingatlan eladása esetén általában elérhető) meghatározása miatt „bizonytalan”. Nem derül ki világosan az érvelésből, hogy az Alkotmánybíróság milyen (hányféle) értelemben használja a bizonytalanság fogalmát. Bár az ingatlanárak „bizonytalansága” a piaci viszonyok természetes velejárója, ebből korántsem következik egyértelműen a törvény „alkalmazhatatlansága” vagy alkalmazásának (a jogbiztonság sérelmének értelmében vett) „bizonytalansága”, vagyis a jogbizonytalanság.

Arról van szó, hogy az adójogszabályok -- gyakran körülményes fogalom meghatározásaik ellenére (vagy éppen emiatt) -- elkerülhetetlenül jogalkalmazói értelmezésre szorulnak (ez a jogszabályok nyelvi „bizonytalansága”).³ Ez azonban rendszerint nem éri el a jogbiztonság sérelmének alkotmányos küszöbét, mivel az értelmezési gyakorlat többé-kevésbé áttekinthető műveletek során (esetjog, jogegységi döntések stb.) idővel többé-kevésbé kiszámíthatóvá teszi, rögzíti a bizonytalan határvonalú fogalmak értelmét, esetleg értelmezési

változatait. Az Alkotmánybíróság korábbi gyakorlata szerint a nem kellő pontossággal megfogalmazott normaszöveg is alkalmazható, ha a pontatlanság a jogalkalmazói értelmezés által -- a kialakult jogi hagyományt, joggyakorlatot, valamint a jogalkotó szándékát szem előtt tartva -- orvosolható.⁴ Az ingatlanadó esetében, mint az Alkotmánybíróság is rámutat, a forgalmi érték definíciója az Itv.-t követi; az értelmezési gyakorlat és az alkalmazási tapasztalatok (amelyek az örökösödési illeték révén az adóalanyok tömegei számára is ismereteseek) tehát, *mutatis mutandis* alkalmazhatók lennének.

Az Itv.-vel való párhuzam bemutatása kapcsán a különbségek hangsúlyozása formalista. Igaz, hogy a Nért. szerint a forgalmi érték megállapítása önadózás, majd utólagos ellenőrzés útján történik, az Itv. szerint pedig bejelentés, majd hatósági illetékkiszabás alapján, a két eljárás azonban abból a szempontból nem különbözik, hogy a tulajdonos becslése a kiindulópont, s ezt az értéket a hatóság csupán esetenként változtatja meg.

Ad (III). Valóban fennáll azonban az a jogbiztonság szempontjából is releváns különbség a két adónem⁵ között, hogy a Nért. 10%-os „türelmi zónája” sokkal szűkebb, mint az Itv. 50%-os sávja. A kormány épp ennek a helyzetnek a figyelembevételével hozta meg a 242/2009. (X. 29.) Korm. rendeletet. A határozatban a kormányrendelet elemzése felszínes. Nem világos, miért és milyen értelemben *növelné* az adóalanyok bizonytalanságát a becsült érték kérelmezésének lehetősége. Az adózó ugyanis éppen azért, hogy e becsült érték alapján állapítja meg saját fizetési kötelezettségét, nemcsak hogy egy viszonylag egyszerű technikai megoldás révén mentesül a forgalmi érték megállapításának terhétől, hanem arra is számíthat, hogy ha erre a közölt becsült értékre támaszkodik, a jogszabály erejénél fogva mentesül az adóhiányhoz fűződő szankciók nagy részétől akkor is, ha az ellenőrzéskor megállapított érték ennél több mint 10%-kal magasabb a bevallottnál. Ez utóbbi eshetőséget, meglepő módon, az Alkotmánybíróság mintegy méltánytalan, indokolatlan előnynek tekinti azok javára, akik a közölt becsült értékre támaszkodva kalkulálnak, szemben azokkal, akik a saját becsülésükre alapoznak.

Az természetesen igaz, hogy a 242/2009. (X. 29.) Korm. rendelet által biztosított elektronikus eljárás nem volt minden ingatlanulajdonos számára egyformán hozzáférhető. Az eljárás technikai és adatvédelmi szempontból is bizonyára hagyott volna kívánnivalókat maga után; működésének első hónapjai viszont éppen azt jelezték, hogy a rendszer javítható. Ezeket a problémákat azonban a határozat nem vizsgálta kellő részletességgel.

Ad (II) (ismét). A jogbizonytalanság érvét részben arra alapozza az Alkotmánybíróság, hogy az adóhatóság „formálisan jogszerű” megállapításával akkor is megállapíthat az adózó által becsültnél több mint 10%-kal magasabb forgalmi értéket, ha az eltérés oka „az adóalany érdekkörén kívül eső körülmény”. A „formálisan jogszerű” kifejezés azt sejteti, mintha az Alkotmánybíróság a mérlegelési joggal való visszaélés lehetőségére utalna. Mint alább jelezzük, az az érv, amely a hatóság túlzottan tág mérlegelési körére alapozza a jogbizonytalanság megállapítását, kétséges.

Továbbá az érv a konklúzió, ti. a jogbiztonság sérelme szempontjából nem is feltétlenül releváns. Amikor az Alkotmánybíróság elutasította a külföldön bejegyzett vízi és légi járművekre vonatkozó szabályok megsemmisítésére irányuló indítványt [lásd (VIII) pont], részben éppen arra hivatkozott, hogy a támadott rendelkezések nem szólnak az adókötelezettség ellenőrzésének, betartatásának módjáról, így azokból nem lehet erre vonatkozó következtetést levonni. Vagyis az a kérdés, hogy az adóhatóság ellenőrzési gyakorlata várhatóan milyen lesz, az adott anyagi adójogi rendelkezés alkotmányossága szempontjából nem releváns. Ha az Alkotmánybíróság következetes akar maradni, akkor legalábbis meg kellett volna magyaráznia, hogy a jogalkalmazás, az utólagos ellenőrzési gyakorlat esetleges problémáira hivatkozó indítványozói érvelést a lakóingatlanok esetében miért vette nagyobb súllyal figyelembe, mint a járműveknél.

Ami az önkényes jogalkalmazás veszélyét illeti, következetlenség érhető tetten abban is, hogy az Alkotmánybíróság láthatóan nem veszi figyelembe, hogy az ellenőrzéskor megállapított fogalmi értéket az adózó a közigazgatási határozatok felülvizsgálatára vonatkozó szabályok szerint vitathatja. Az adózó, ha nem a kérelmére a hatóság által közölt becsült értékre támaszkodik, akkor lehetősége van a saját becsülését bírósági eljárásban szembeállítani az adóhatóság által megállapítottal. Ez a bizonyítási, érdemi vitai lehetőség pedig olyan eljárási garancia, amelyet éppen az Alkotmánybíróság fogalmazott meg az alkotmányos vagyonadóztatás egyik követelményeként, többek között a jelen határozatban is idézett s korábbi gyakorlatát e tekintetben folytató luxusadó-határozatában. Más szóval: éppen hogy van olyan eljárás, amely lehetővé teszi az adótárgy értékével kapcsolatos vitáknak a jogállamiság követelményei szerinti lefolytatását.

Persze arról, hogy ha az ingatlanokra vonatkozó vagyonadó hatályban volna, azt hogyan alkalmaznák, nyilvánvalóan csak spekulatív elképzeléseink lehetnek. A határozatban szereplő utalásoknál alaposabb összehasonlító elemzés ellenben feltárhatta volna, hogy vannak-e olyan külföldi modellek, amelyekben a forgalmiérték-alapú ingatlanadó elfogadhatóan működik. Annyi mindenesetre valószínűsíthető, hogy a Nért. szerinti önadózás főszabálya mellett az utólagos ellenőrzés már csak a hatósági erőforrások korlátai miatt is csupán kivételes eset lett volna. Ezekben a kivételes esetekben pedig a hatóság döntésének felülvizsgálata lehetséges, s ennek során az adóalany, akár szakértői bizonyítás révén, adott esetben jó érvekkel rendelkezett volna arra, hogy a tényleges forgalmi érték miért alacsonyabb, mint a hatóság által megállapított. Mindezek

alapján tehát nem teljesen meggyőző, miért volna „különösen méltánytalan” az önadózás útján történő, ráadásul kérelemre hatósági becsléssel is támogatott forgalmiérték-megállapítás.

Ad (IV). Az Alkotmánybíróság érvelése helytálló azzal kapcsolatban, hogy a vagyoni értékű jogok esetében a Nért. az Itv.-hez képest meglehetősen elnagyolt szabályozást tartalmaz. Az, hogy az ebből adódó jogalkalmazási bizonytalanság eléri-e a jogállamiság sérelmének mértékét, vagy azt a hatósági és bírósági értelmezési gyakorlat megfelelően orvosolni tudta volna, nehezen megállapítható. Mindenesetre az a kevésbé plauzibilis értelmezési variáns, amelyet az Alkotmánybíróság a vagyoni értékű jogok speciális szabályaival kapcsolatban felvet (ti. hogy forgalmi értéken a vagyoni jogok értékével csökkentett hipotetikus vételárat kellene érteni), nem bizonyítja, hogy a jogalkalmazók ne tudtak volna elfogadható interpretációt adni e szabályoknak. Mint fentebb láttuk, a testület korábbi gyakorlata szerint az, hogy egy jogszabály többféle értelmezésre is lehetőséget ad, nem elegendő a jogbiztonság sérelmének megállapításához. Az Alkotmánybíróság egy adójogszabály egyértelműségével foglalkozó korábbi határozatában ráadásul maga utalt az adóhatósági határozatok bírói felülvizsgálatainak lehetőségére, amelynek során „lehetőség nyílik a helyes és egységes jogalkalmazás kialakítására”.⁶ Nem világos, hogy jelen esetben erre miért ne lett volna lehetőség.

Ad (V). A határozat olvastán olykor úgy tűnik, mintha az Alkotmánybíróság, intuitíve és implicit módon, meglehetősen önkényes feltevésekkel élne az adózók, illetve az adóhatóság motivációival és informáltságával kapcsolatban. Miről van szó? Ami a motivációkat illeti: míg a határozat az adóhatóságot gyanakvóan szemléli abból a szempontból, vajon valóban a forgalmi érték pontos megállapítására törekszik-e, az adózókról mintha azt feltételeznék, általában arra törekcsenek, hogy „adófizetési kötelezettségüket hibátlanul, helyes és valós adótartalommal teljesítsék”. Az informáltságot illetően pedig, mint fentebb jeleztük, a határozat nem méltatja kellő figyelemre a 242/2009. (X. 29.) *Korm. rendeletet* által bevezetett mechanizmust. De nem látszik számot vetni azzal sem, hogy egy megfelelően működő adóhatóság, szűkös erőforrásaival ésszerűen gazdálkodva és határozatának felülvizsgálhatóságát is figyelembe véve, csak kivételesen fordul az önadózás során benyújtott bevallások költséges és időigényes ellenőrzéséhez. Ugyanakkor a hatóságnak ezzel az ellenőrzési és szankciós eszközzel nyilvánvalóan rendelkeznie kell ahhoz, hogy megfelelő elrettentő hatást tudjon gyakorolni azokra az adóalanyokra, akik adóbevallás és -fizetés ügyében inkább hajlanak a prudenciális, mint a morális megfontolások követésére. Más szóval: még ha az Alkotmánybíróság a lelkiismeretes, kötelességkövető („kantiánus”) állampolgár, illetve adózó modelljét tartja is szem előtt, nem feledheti el, hogy egy modern tömegtársadalomban a jog, s különösen az adórendszer nem támaszkodhat pusztán a polgárok lelkiismeretére és jóhiszeműségére. Olyannak kell lennie, amely miközben lehetővé teszi és elismeri az ilyen attitűdöt, nem kizárólagosan támaszkodik rá (erénytakarékoság), főképp pedig nem ássa alá azáltal, hogy az adórendszert védtelenné, kijátszhatóvá teszi azok számára, akik a szabályokat legfeljebb a szankcióktól tartva, s nem önkéntesen, belső meggyőződésből követik. Konkrétabban: az adójognak számolnia kell azzal, hogy a polgárok sokféle módon törekcsenek adóterheik csökkentésére; könnyen ellenőrizhető, nehezen kijátszható szabályokra, továbbá ellenőrző intézményekre és mechanizmusokra van szüksége.

Ad (VI)--(X). Az e körben felhasznált érvek a testület korábbi gyakorlatához képest⁷ érdemi újdonságot nem tartalmaznak. Az adókedvezményekre, illetve a járművek adóztatására vonatkozó indítványok elbírálása során az Alkotmánybíróság, úgy tűnik, a széles körű jogalkotói mérlegelési szabadságot biztosító gyakorlatát követte.⁸ Ez önmagában nem kifogásolható, csupán azt a kérdést veti fel, hogy mivel indokolható a lakóingatlanok adójától eltérő mérce. Nem kapunk például kellő indokolást arra [(VIII). pont], hogy a járműveket mi különbözteti meg az ingatlanoktól az adóalap és a tényleges forgalmi érték közötti eltérés megengedettségének szempontjából.⁹ Az Országgyűlés mindenesetre nemrég megteremtette a paritást, miután a törvény megmaradt paragrafusait hatályon kívül helyezte.¹⁰

Összességében megállapítható, hogy a határozat a lakóingatlanok adóztatásának alkotmányellenességét a jogbiztonsággal kapcsolatos két érvre, a normavilágosság sérelmére és az önkényes jogalkalmazás veszélyére alapozta. Ezek az érvek az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint nem feltétlenül döntők -- a testület több korábbi esetben maga is úgy látta, hogy a jogalkalmazási gyakorlat, a bírói felülvizsgálat lehetőségével együtt, képes biztosítani a jogszabály egyértelműségének és világosságának a jogbiztonság által megkívánt szintjét. A normavilágosság tehát fokozati kérdés, a válasz pedig az egyedi esetben történő mérlegelést kíván. A kommentátornak erős kétségei vannak, hogy a határozatban szereplő érvek alapján a jogbiztonság sérelme miatt valóban meg kellett-e semmisíteni a Nért. ingatlanokra vonatkozó részét. Sajnálatos ugyanakkor, hogy az Alkotmánybíróság vizsgálatát a jogbiztonsággal kapcsolatos érvekre korlátozta, s nem foglalt állást a felkészülési időre, a hátrányos megkülönböztetésre és az arányos közteherviselésre hivatkozó indítványokról. Ezáltal elkerülte az állásfoglalást ezekben a testületet vélhetően megosztó kérdésekben, ugyanakkor elmulasztotta az alkalmat arra, hogy például az arányos közteherviselés alkotmányos mércéjének világos és egyértelmű, a törvényhozó és a jogalanyok számára is kiszámítható értelmezést adjon.

5. A döntés jelentősége

A döntés komoly visszhangot váltott ki a sajtóban és a politikában. Miután az Alkotmánybíróság a luxusadó-határozatban a számított értéken alapuló ingatlanadó megsemmisítette, majd a forgalmiérték-alapú adóztatás technikáját mintegy a törvényhozó figyelmébe ajánlotta, ezúttal pedig a forgalmiérték-alapú önbevallásos ingatlanadózás konkrét törvényi formáját semmisítette meg, egyesek úgy látják, hogy ez a határozat az ingatlanadóztatás végét jelenti Magyarországon.¹¹

Ami e határozat érvelését illeti, mindenekelőtt azt hiányoljuk, hogy abban nincs nyoma annak, hogy a testület figyelembe vette-e s milyen módon a döntés adópolitikai következményeit, továbbá azokat az adózók viselkedéséből adódó korlátokat, amelyek szorításában az adóztató hatalomnak ténylegesen terveznie kell. De sajnos az sem igaz, hogy e következmény-orientált megfontolások helyett a testület egyértelmű és szigorú alapjogi érvelésre hivatkozó korlátokat állított volna a politika hatékonysági szempontjai elé. A szkeptikus kommentátornak már-már az a benyomása támad, hogy az Alkotmánybíróság következtlenül, minden szereplő számára kiszámíthatatlanul és bizonyos tartalmi gazdaságfilozófiai elképzelésektől vezetve úgy avatkozik be az adópolitikába, hogy ezzel nem kiküszöböli, hanem inkább növeli a bizonytalanságot.¹² Kis retorikai túlzással úgy viselkedik, ahogy a döntés előtt néhány nappal egy kommentár címe előre jelezte: mint elefánt a porcelánboltban.¹³ Ez azonban remélhetően nem a végállomás. Az Alkotmánybíróság elnöke a határozat után nem sokkal egy interjúban elismerte, hogy a testület adózással kapcsolatos gyakorlata következtlenül, felülvizsgálatra szorul. A bíróság, úgymond, várja a megfelelő alkalmat, hogy konszolidálja a divergáló döntéseket. Ugyanezt várjuk mi is.¹

Cserne Péter posztdoktori kutató ✉ Universiteit van Tilburg (Hollandia) ✉ peter.cserne@uvt.nl

¹ 155/2008. (XII. 17.) AB hat. (ABH 2008, 1240).

² 61/1992. (XI. 20.) AB hat., ABH 1992, 280.

³ A jog „nyitott szövedékéről” lásd Herbert L. A. HART: *A jog fogalma* [ford. TAKÁCS Péter] (Budapest: Osiris 1995.) 147--159.

⁴ 1263/B/1993. AB hat., ABH 1994, 672, 673.; 534/E/2001. AB hat., ABH 2002, 1283, 1291.

⁵ Az AB értelmezésében, a pénzügytani irodalommal összhangban, a vagyónátruházási és örökösödési illetéket (dinamikus vagyón)adónak kell tekinteni (90/B/1993. AB hat., ABH 1998, 554, 556.). Vö. CSERNE Péter: „70/ I. § [A közteherviselés]” in JAKAB András (szerk.): *Az Alkotmány kommentárja* (Budapest. Századvég ²2009) 2651.

⁶ 754/B/1999 AB hat., ABH 2002, 1050, 1053--54.

⁷ Erről lásd CSERNE (5. lj.) 2657--62.

⁸ 61/1992. (XI. 20.) AB hat., ABH 1992, 280.; 13/1999. (VI. 3.) AB hat., ABH 1999, 114, 117.

⁹ Hasonló ez ahhoz, ahogyan az AB nem indokolta meg, hogy ha alkotmányellenes a személyi igazolvánnyal való rendelkezéshez közteherviselési kötelezettséget kapcsolni, miért alkotmányos ugyanez a vállalkozási igazolvány esetén. Természetesen nem lehetetlen ilyen indokot találni, az AB azonban ezzel adós maradt. Vö. CSERNE (5. lj.) 2658.

¹⁰ Vö. 2010. évi XC. tv. egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról 33. §. A tv. 134. § (4) bek. szerint „[a] Nért. szerint adóköteles légi jármű, vízi jármű, nagy teljesítményű személygépkocsi után 2010. évre bevallott adó második részletét nem kell megfizetni. Ha az adózó az általa 2010. évre bevallott adó felénél többet fizetett meg, akkor a bevallott és a megfizetett adó különbözetét -- az elévülési időn belül -- legkorábban a III. Fejezet hatálybalépését követő naptól [2010. augusztus 17.] igényelheti vissza az állami adóhatóságtól.”

¹¹ VÁMOSI-NAGY SZABOLCS: „Lesz-e még valaha ingatlanadó?” *Index* 2010. február 2. Az AB ugyanakkor megállapította, hogy az önadózás önmagában nem alkotmányellenes.

¹² Vö. CSERNE Péter: „Fórum a gazdasági alkotmányosságról Hozzászólás” in *Fundamentum* 2005/4. 75--77.

¹³ BAKSA ROLAND: „Az AB és az adó: elefánt a porcelánboltban” *Index* 2010. január 25.

¹ A kézirat lezárása után, 2010. szeptember 6-án egyhangúan, de Trócsányi alkotmánybíró távollétében hozott, s a Magyar Közlönyben közzé nem tett 898/B/2009. sz. határozatában a testület egy igen hasonló ügyben sokkal megengedőbben állapította meg a jogbiztonság által megkövetelt normavilágosság minimumát. A határozat szerint „a tevékenységre jellemző kereset” adójogi fogalmának határozatlansága nem sérti a jogbiztonságot, sőt az ügy „az eltérő jogszabályi környezetre figyelemmel” a Nért-határozatban megállapított alkotmányossági követelményekkel „nem [is] állítható párhuzamba” (Indokolás IV. 2.2.). Az újabb határozat alapján sem lehetünk azonban bizonyosak, hol húzódik az adójogi fogalmak alkotmányosan elfogadható bizonytalanságának határa.