

GADÓ GÁBOR

AZ ADÓRÓL MINT BÜNTETÉSRŐL

LIV. évfolyam 30. szám, 2010. július 30.

**„Az egyes jogok tartalma lassan épül fel, az ismétlések és analógiák kényszerítő erejénél fogva; variációiban él, anélkül, hogy egyetlen definícióba merevedne.” (Sólyom László)<sup>1</sup>**

A címben jelzett „büntetés” kifejezés nem abban a köznapi értelemben olvasandó, ahogy azt a különböző adók megfizetésére kötelezett emberek általában értik, nem az állam által jogi kényszer igénybevételével is érvényesíthető, időzójelben írt „büntetésről” van itt szó, hanem arról az esetről, amikor az adó szankciós szerepét szó szerint kell venni. A törvényhozó elsődleges célja ugyanis az alábbiakban tárgyalt adó nem bevezetésével nem a közterhekhez való arányos hozzájárulás biztosítása volt (ezt a progresszív kulcsú személyi jövedelemadó megfelelően biztosíthatja), hanem az adójogi eszköztár nevelő (büntetéssel nevelő) használata.

Az Országgyűlés 2010. július 22-i ülésnapján - egyebek között - két fontos törvényt is elfogadott. Határozott az alkotmány 70/I. §-ának módosításáról<sup>2</sup>, majd pedig az ún. pénzügyi törvénycsomag részeként az állam (költségvetési szervek, közalapítványok, állami tulajdonú cégek) által fizetett, kétmillió forintot meghaladó juttatások 98 százalékos mértékű különadóval, visszamenőleges hatállyal történő megadóztatásáról.<sup>3</sup> A pénzügyi törvénycsomag (továbbiakban: Törvény) indokairól (pontosabban ezen indokok vitatható voltáról) sok szó esett az elmúlt hetekben. A törvényi szabályozás alkotmányosságát biztosítani hivatott alkotmánymódosítást is komoly kritika érte, az Országgyűlésben elhangzott felszólalások közül Schiffer András érvei érdemeltek mindenekelőtt figyelmet.<sup>4</sup> Kevesebbet lehetett azonban hallani arról, hogy az alkotmány 70/I. §-ának új (2) bekezdéssel történt kiegészítése alkalmas-e a parlamenti többség céljának megvalósítására, alkotmányossá válnak-e ezáltal a Törvény rendelkezései?

Miről is van tehát szó, mit kell (kellene) az alaptörvény új rendelkezésének biztosítania? Úgy vélem mindenekelőtt a következő három állítás igényel alkotmányjogi megerősítést:

- A közpénzből finanszírozott, kétmillió forintot meghaladó juttatások szükségképpen, mintegy definíciószerűen a jó erkölcs követelményébe ütköznek, következésképpen e jövedelmek különadóval sújthatók.

- A különadó mértéke olyan adóterhelést is biztosíthat, amely az adó alapjává tett jövedelem majdhogynem egészének (98 százalékának) elvonásával járhat.

- A kiemelkedően magas terheléssel járó adó bevezetésére visszamenőleges hatállyal is sor kerülhet, vagyis olyan jövedelmekre is vonatkozhat az új adó megfizetésének kötelessége, amely a Törvény hatálybalépésének évében (tehát 2010-ben), de a Törvény hatálybalépése időpontját megelőzően kerültek kifizetésre.

Az alkotmányossági szempontból jelentős, az alkotmány módosítása révén is megerősítést igénylő állítások előrebocsátását követően vizsgáljuk meg az alaptörvény szövegét. Az alkotmány 70/I. §-ának újonnan megállapított (2) bekezdése a következőket tartalmazza: „A közterhek viselésére szolgáló forrásokból, valamint az állami vagyonnal gazdálkodó, illetve az állam többségi tulajdonában vagy irányítása alatt álló szervezetek részéről jó erkölcsbe ütköző módon juttatott jövedelmek tekintetében törvény, az adott adóévtől kezdődően, külön mértékű kötelezettséget állapíthat meg”.<sup>5</sup>

### A „jó erkölcsbe ütközés” adójogi jelentősége

A XX. század első felében alkotó legendás jogtudós, Szladits Károly a felek szerződési szabadságának (magánautonómiájának) jogi korlátait bemutatva foglalkozott a jó erkölcsbe ütköző szerződéssel. Az erkölcsstelen és ezáltal - mint Szladits fogalmaz - „közvetve törvényellenes” megállapodás semmisséget von maga után, a jó erkölcs ellen vétő szerződő féltől pedig a már teljesített szolgáltatást vissza lehet követelni.<sup>6</sup> A hatályos polgári törvénykönyv (Ptk.) 200. §-ának (2) bekezdése kimondja, hogy „Semmis a szerződés akkor is, ha nyilvánvalóan a jó erkölcsbe ütközik”. A rendszerváltoztatás óta eltelt két évtized bírói gyakorlata a Ptk. idézett rendelkezését a legváltozatosabb, a piaccgazdasági viszonyok között jelentős élethelyzetekben alkalmazta. Nem kérdéses, hogy a bíróságok kifejezett (közvetlen) törvényi tiltás hiányában is dönthetnek úgy, hogy egy-egy szerződés esetében a közpénzből teljesített pénzzuttatás nyilvánvalóan a jó erkölcs magánjogi normáiba ütközik.

Az alkotmánymódosítással újonnan megállapított rendelkezés a jó erkölcsbe ütköző juttatásokról szól, de természetesen nem definiálja, hogy mely jövedelem minősül ilyen vagy olyan oknál fogva erkölcsstelennek. Egy juttatás, illetve jövedelem erkölcsstelensége - mint Schiffer András helyesen kifejtette parlamenti felszólalásában - olyan magánjogi kategória, amely legalábbis idegenül hat az alkotmány szövegkörnyezetében.<sup>7</sup>

Következésképpen ami biztosan megállapítható, az csupán annyi, hogy az alkotmány módosítása nem tette (nyilvánvalóan nem tehetette) eleve a jó erkölcsbe ütközővé a Törvény szerint különadó alapját képező, kétmillió forintot meghaladó juttatásokat. Lehetséges olyan helyzet ugyanis, amikor már az ötven- vagy ötszáz ezer forint kifizetése is vitán felül tisztességtelen, és előfordulhat, hogy az öt- vagy huszonötmillió forint összegű díj, juttatás, végkielégítés indokolt mértékűnek tekinthető vagy szerződésben történő kikötése legalábbis nem minősül a polgári törvénykönyv szerint a jó erkölcsbe ütközőnek. Ha pedig így van, a Törvény adófizetési kötelezettséget megállapító rendelkezésének alkotmányossági megalapozása kerül veszélybe: az új 70/I. § (2) bekezdésében foglalt, az alkotmányossági igazolást szolgáló szabály a Törvény tárgyi hatálya alá

vont (különadóval sújtott) jövedelmekre csak abban az esetben vonatkozna, ha a jogalkalmazó (a kifizető és azt követően szükség esetén a bíróság) megállapítja, hogy a juttatás konkrét körülményeire figyelemmel az összeg kifizetése a társadalom általános elvárásaiba, a jó erkölcs követelményébe ütközik. Az állami juttatás erkölcsstelenége azonban általános jelleggel, kivételt nem ismerő módon nem állapítható meg minden olyan esetre nézve, ahol a juttatás mértéke a törvényben meghatározott küszöbértéket, vagyis a kétfélmillió forintot meghaladja. A Törvény azonban nem ad semmilyen támpontot ennek a jogalkalmazói vizsgálatnak az elvégzéséhez, sőt hatáskört sem biztosít a kifizető részére a mérlegeléshez.

Mindezek alapján elmondható, hogy az alkotmány 70/I. § (2) bekezdése csak akkor lenne irányadó az új különadóra, ha a Törvény megdönthetetlen vélelmet állítana fel valamennyi közpénzből történő, kétfélmillió forintot meghaladó összegű juttatás jó erkölcsbe ütköző volta mellett. Ez azonban nyilvánvalóan megalapozatlan és ezáltal aránytalan törvényhozi álláspont lenne. Ha viszont ezt a megközelítést elutasítjuk, úgy az egyedi mérlegeléshez szükséges normatív szempontok vagy a korrek mérlegeléshez szükséges eljárási rend törvényi rögzítése hiányzik a jogbiztonság alkotmányos követelményébe ütköző módon. A harmadik lehetséges következtetés, hogy az alkotmány 70/I. §-ának új (2) bekezdésében foglaltak nem vonatkoznak a Törvény szerinti különadóra, hanem az alaptörvény ezen rendelkezése egy, a jövőben esetleg megalkotandó olyan adószabály elvi megalapozására irányul, ahol a törvényhozó gondoskodik majd az adó alapját képező jövedelem erkölcsös vagy erkölcstelen voltának jogállami megítéléséhez szükséges törvényi előírásokról.

Az adómérték mint büntetés

Nem járunk sokkal jobban akkor sem, ha az alkotmány 70/I. §-a (2) bekezdéséből a Törvény szerinti különadó mértékének alkotmányosságát kívánjuk levezetni. Az alkotmány rendelkezése a jó erkölcsbe ütköző jövedelemre kiszabott „külön mértékű kötelezettséget” megállapító adó bevezetésére ad lehetőséget, vagyis az általános jövedelemadóhoz képest egy tárgyi, személyi hatályát illetően szűkebb körben releváns adó nem alkalmazásáról rendelkezik. Az alkotmány szabályában a jövedelem jó erkölcsbe ütköző voltára való utalás hivatott a különadó büntető jellegét igazolni. A jó erkölcsbe ütköző jövedelmet szankcionáló „külön mértékű” adó alaptörvényben való említése azonban önmagában nem ad eligazítást arra nézve, hogy az alkotmány elismeri-e az adóalap 98 százalékát kitevő adómérték alkotmányosságát. A különadóról elmondható, hogy az a közteherviselés funkciója mellett a jó erkölcsbe ütköző jövedelmet szerző személyek megbüntetéséről is rendelkezik, mint az alkotmánymódosításhoz kapcsolódó indokolás kimondja, „...az alkotmányozó a társadalmi igazságérzetet sértő, jó erkölcsbe ütköző jogviszonyok ellen kíván fellépni az adóztatás eszközével”.

A Törvény sorsát illetően megkerülhetetlen kérdés, hogy az adóalap 98 százalékát elérő adómérték - valamint a kifizetőt terhelő 27 százalékos mértékű egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettség - nem minősül-e már olyan súlyú adóterhelésnek, ahol az ún. büntető szándék válik az adó elsődleges céljává, a közteherviseléssel összefüggő alkotmányos funkciójával szemben meghatározóvá. Igenlő válasz esetén az új különadó megítélése alkotmányossági szempontból aggályos lehet, mivel az adó ez esetben meghatározó súllyal immár olyan társadalompolitikai szerep betöltésére vállalkozik, ami ellentétes az adók alkotmányban biztosított rendeltetésével. Amit biztosan állíthatunk, hogy az alkotmány 70/I. §-ának (2) bekezdése nem szolgált új, az alkotmányossági probléma eldöntése során figyelembe veendő szempontot. Téved a miniszteri indoklás, amikor azt állítja, hogy „Az alkotmánymódosítással bevezetett 70/I. § (2) bekezdése az ott meghatározott jövedelemadók esetében az adó mértékének meghatározását a törvényhozó szabad belátására bízta”. Úgy gondolom, az alkotmány módosítását követően is a különadó alkotmányossága annak mérlegelése alapján ítélni lehet, hogy a törvényhozót motiváló szempontok között elsődleges marad-e a jövedelem adóztatásának a közterhek viseléséhez való hozzájárulást szolgáló funkciója, továbbá az ettől eltérő jogpolitikai célok teljesítésére alkalmas-e a különadó fizetési kötelezettségének bevezetése.

Az adóterhelés diszfunkcionális és ezért aránytalan voltát támaszthatja alá, hogy a jó erkölcsbe ütköző magánjogi szerződés a polgári törvénykönyv alapján semmisnek minősül. Ha tehát valamely konkrét esetben a kifizetés mértéke pl. extrém módon eltúlzott vagy a jogosult a juttatásért nem dolgozott meg (nincs megfelelő ellenszolgáltatás), a polgári jogi szerződést a bíróság megfoszthatja attól, hogy joghatásokat legyen képes kiváltani. A különadó bevezetése viszont épp ellentétes következménnyel jár, a törvényhozó deklarált célját lerontva nem teszi érvénytelenné a juttatás jogcímét rögzítő megállapodást, a morálisan elítélni kívánt jogügyletet - az adófizetési kötelezettség előírásával - a legalitás irányába tereli.

## A különadó visszamenőleges hatályú bevezetése

Utoljára a különadó bevezetésének módjával kell foglalkozni. Az alkotmánymódosítást elfogadó parlamenti többség szándéka egyértelmű volt, még ha ez inkább az ülésteremben elhangzott felszólalásokból, nem pedig magából az alkotmány szövegéből rekonstruálható. A 70/I. § (2) bekezdésében ugyanis a „az adott adóévtől kezdődően” kifejezés hivatott annak alkotmányos alátámasztására, hogy a Törvény által bevezetett különadó fizetésének kötelezettsége olyan jövedelmekre is vonatkozik, amelyek az alkotmánymódosítás és a Törvény hatálybalépése előtt keletkeztek. Véleményem szerint az alaptörvény most elfogadott kiegészítése alapján csak a hatálybalépését követően keletkezett jövedelmek tekintetében állapíthat meg törvényi fizetési kötelezettséget. Az alkotmány 70/I. §-a sem alkalmazható ugyanis úgy, hogy a rendelkezés olvasata az alkotmány más rendelkezésével ellentétbe kerüljön. Az alkotmány 2. §-ában biztosított jogállamiság, jogbiztonság követelménye kizárja a visszamenő hatályú adófizetési kötelezettséget megengedő alkotmányértelmezés lehetőségét. Az Alkotmánybíróság gyakorlata következetes abban is, hogy az alkotmánynak a közvetlenül a büntető jogszabályokra irányadó 57.§-a (4) bekezdésében foglaltakat (senkit sem lehet bűnösnek nyilvánítani és büntetéssel sújtani olyan cselekmény miatt, amely az elkövetés idején nem volt bűncselekmény) általános érvényű szabályként értelmezi.<sup>3</sup>

Következésképpen a Törvény által bevezetni kívánt különadó szabályainak alkalmazása során továbbra is eleget kell tenni az alaptörvény azon rendelkezéseiben foglalt követelményeknek, amelyeket a mostani alkotmánymódosítás nem érintett, nem érinthetett. Érdemes idézni Sólyom László közel tíz éve tett megállapítását, miszerint „A tényleges visszahatás - az erről szóló elvülési törvényeken kívül - inkább ügytelenség, s főleg addig fordult elő, míg a közlönyök visszatünetozása divatban volt; az Alkotmánybíróság (technikailag nem is olyan egyszerű fellépése 1991-1992-ben ezt visszaszorította”.<sup>3</sup> Sólyom László okkal gondolta úgy, hogy a visszamenő hatályú jogalkotás ún. tankönyvi esetével az alkotmánybírósági gyakorlat térdhódítását követően a jogalkalmazónak már nem kell foglalkoznia. Annak ellenére, hogy a magyar alkotmányban formálisan nincs olyan szabály, amelynek módosítása, hatályon kívül helyezése eleve tilalmazott volna, az azért megkockáztatható, hogy mindaddig, amíg az alkotmányos berendezkedés módosítására nem kerül sor, nincs lehetőség a jogállami garanciák - így pl. a jogbiztonság gyűjtőfogalmának körébe tartozó visszamenő hatályú kötelezettség megállapítása tilalmának - kiiktatására.

## Összegzés

Az előzőekben kifejtettekben úgy gondolom, az következik, hogy az alkotmány 70/I. §-ának (2) bekezdéséből nem vezethető le, hogy

- minden közpénzből származó, kétfélmillió forint feletti juttatás jó erkölcsbe ütközőnek minősül, és ezért különadóval sújtható, valamint

- a 98 százalékos mértékű különadó összhangban van a közteherviselés alkotmányos rendeltetésével, továbbá

- az új különadó visszamenőleges hatályú bevezetése alkotmányos.

A törvényhozó által bevezetni kívánt új jövedelemadó alkotmányossága továbbra is az alaptörvény és az alaptörvény alkalmazása során kialakított precedensjog értelmezése segítségével lesz megítélhető. Az alkotmány alapjogi normákat rögzítő mondatainak egymást értelmező, kiegészítő építménye kiveti magából azokat a nyelvi szerkezeteket, amelyek nem képesek e logikai-morális rendszerbe (a jogállami alkotmányba) szervesen illeszkedni. Az elmúlt húsz év során kidolgozott alkotmánybírói esetjog intellektuális értelemben is jóval bonyolultabb annál, hogy szinte találmányra elhelyezett szófordulatokkal érdemi változást lehessen elérni. Az alkotmány július 22-én elfogadott módosítása érdemben nem módosíthatott a korábbi alkotmányos tartalmakon, kereteken. Mindazonáltal talán nem megalapozatlan az a feltételezés, hogy az Országgyűlés döntése - miközben alkalmatlan az aktuális jogpolitikai cél eléréséhez - az alaptörvény iránti tisztelet csökkenését idézheti elő.

1 Súlyom László: Az alkotmánybíráskodás kezdetei Magyarországon, *Osiris, Budapest, 2001.* 43. o.

2 Lásd a T/579. számon tárgyalt törvényjavaslatot a Magyar Köztársaság alkotmányáról szóló 1949. évi XX. törvény módosításáról.

3 Lásd a T/581. számon tárgyalt törvényjavaslatot az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról és módosításáról.

4 Schiffer joggal nehezményezte, hogy az alkotmánymódosítás szóhasználata alapján a különadófizetési-kötelezettséget nemcsak jó erkölcsbe ütköző szerződés, hanem akár jogszabályon alapuló juttatás is megalapozhatja.

5 Az alkotmány 70/I. § továbbra is - immár első bekezdésként - tartalmazza a következőket: „Minden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni”.

6 Lásd Szladits Károly: A magyar magánjog vázlatja I-II., *Grill Kiadó, Budapest, 1933.* 154-155. o.

7 Schiffer felhívta a figyelmet arra, hogy az alkotmány módosítás során „...olyan kategóriákat hoznak be az alkotmányba, amelyek nem az alkotmányba valók. Nem azon az absztrakciós szinten fogalmaznak, ahogy egy alkotmányban álláspontom szerint fogalmazni kellene”. A felszólalás olvasható az Országgyűlés honlapján: [www.parlament.hu](http://www.parlament.hu)

8 Lásd Tóth Gábor Attila: Túl a szövegen, *Osiris, Budapest, 2009.* 101. o.

9 Lásd Súlyom, i. m. 714. o.