

Deák Dániel

A TULAJDON HÁBORÍTATLAN GYAKORLÁSÁHOZ FÜZŐDŐ JOG MEGSÉRTÉSE A KÖZSZOLGÁLATI VÉGKIELEÉGÍTÉS MEGADÓZTATÁSÁVAL

N. K. M. MAGYARORSZÁG ELLENI ÜGYE

1. ADÓZÁS, TULAJDON ÉS TÁRSADALMI KÖLTSÉGEK

Magyarország a politikai többség által követett gyakorlat miatt az utóbbi hónapokban fokozott mértékben ütközik a jogvédőkkel nemzetközi fórumokon. Az Európa Tanács monitoring eljárást helyezett kiállításba, az Európai Parlament a magyar alkotmányos rendet lényeges pontokon bíráló határozatot fogadott el, az Európai Bizottság újabb és újabb területen nyit frontot jogsértési eljárások megindításával. Ebbe a sorba illeszkedik a strasbourgi Emberi Jogok Európai Bíróságnak nem egy döntése, amellyel az utóbbi hónapokban elmarasztalta Magyarországot. Az alábbiakban a problémás esetek közül egy témát emelünk ki: ez a konfiskáló hatású (rejtett kisajátítást eredményező) adóztatás kérdése, amely különös figyelmet érdemel. Ezt bemutatandó, a címben említett jogesetet tárgyaljuk, és törekszünk arra, hogy feltárjuk a bírósági döntés hátterét. A Magyarországon hivatalban lévő kormányzat által alkalmazott szokatlan és az európai jogrendbe nem, vagy nehezen beilleszthető szabályozási eszközökhöz sorolható olyan adó alkalmazása, amely a megszerzett jövedelmet lényegében teljes egészében elvonja (sőt, a kivetett teljes közteher mértéke akár a 100%-ot is meghaladhatja). Az ilyen fiskális eszköz a ténylegesen kiváltott hatások alapján aligha tekinthető adónak.

Az adóztatás a terhek megosztásának eszköze az állam és polgárai között. Alkotmányos szempontból az adóztatás lényegét az fejezi ki, hogy az adóztatás aktusával az állam elismeri a magántulajdont, hiszen az állam csak azt a vagyont vagy jövedelmet adóztathatja meg, amelyik nem az államot illeti meg, vagyis magántulajdon. Éppen az volt az államszocializmus problémája e téren, hogy a magántulajdont és tőkepiacokat csak a periférián elismerő népgazdaság főszereplője az állami vállalat volt, amelynek megadóztatása azonban korántsem volt nyilvánvaló.

Ellenkezőleg: az állam tulajdonosként – és nem adóztató hatóságként – tarthatott igényt a vállalatai által megtermelt új érték jelentős részére.¹ Ezt következetesen fejezte ki pl. az NDK jogrendje azzal, hogy a vállalati jövedelemszabályozás eszközeként nem adókat (Steuern) alkalmazott, hanem normatív rendbe nem illeszthető elvonási eszközöket (Abgaben). A szovjet gazdaságirányítási rendszer sem ismerte a vállalati nyereségadóztatást. Helyette a nyereség állami eszközökkel megvalósuló központi megosztásáról, kiszámításáról volt szó (отчисление от прибыли).²

Azt gondoltuk, a központi tervgazdaság leépítése óta egyszer s mindenkorra megszabadultunk a polgári normákat meghaladó állami beavatkozással együtt járó problémáktól. A hivatalban lévő magyar kormány nonkonformista eszközei azonban nem egy tekintetben a polgári állam szakítópróbáját jelentik. Ennek példája a konfiskáló hatású adó, de ebbe a sorba illeszkedik pl. a magán-nyugdíjpénztári vagy állami elvonása, a hatályos bankkölcsön-szerződések utólagos felülírása a végtörlesztés lehetőségének törvényi előírása révén, ágazati különadók (ún. Robin Hood-adók) alkalmazása, vagy drasztikus és előkészítés nélküli hatósági árszabályozás bevezetése az energiaszektorban (rezsicsökkentés).

Mivel a tulajdonjog a társadalmi elismerés terméke, a tulajdonosnak számolnia kell korlátokkal. Jogaink gyakorlásának vannak társadalmi költségei, aminek fedezéséből a tulajdonosnak is részt kell vállalnia. Ennek alapvető formája az adózás, ami azonban nem lehet nyakló nélküli. Az adótörvényhozónak egyensúlyt kell találnia a társadalmi terhek előírása, valamint a tulajdonszabadság egyéni korlátozásának módja és mértéke között. Az adóztatás nyilvánvaló korlátja az, hogy az államnak nem illik elvonnia a tulajdoni tárgyak hasznosításából nyerhető haszon felét vagy annál többet. Ha szükséges lenne az, hogy az állam polgárait indokolt esetben a szokásosnál

nagyobb mértékben kötelezze vagyoni hozzájárulásra, akkor a közvetlen elvonás nem adójogi társadalomirányítási módszerét kell választania.

Előfordulhatnak olyan rendkívüli helyzetek, amikor pl. a 2008-ban globálissá váló pénzügyi válság kezelésének egyik eszközeként a vezető banktisztviselők jutalmait Franciaországban vagy az Egyesült Királyságban ideiglenesen 50%-os mértéket meghaladó adóval sújtották. Magyarországon erre a közszférában kifizetett nagy összegű végkielégítések esetében került sor. Mostanra azonban kiderült: a magyar állam nem olyan eszközt alkalmazott, amely az Emberi Jogok Európai Egyezményével (EJEE) összemerőve jogszerűnek bizonyult volna.

A jelen dolgozatban tárgyalt ügyön kívül a strasbourgi bíróság azóta még egy ilyen ügyben hozott ítéletet, amely a magyar államra nézve szintén elmarasztaló, és az indokolás is lényegében megismétlődik [*Gáll Magyarország elleni ügye*, 49570/11, Strasbourg, 2013. június 25.]. További hasonló döntések is várhatóak még. Az Emberi Jogok Európai Bíróságát (EJEB) megelőzően a magyar Alkotmánybíróság (AB) is foglalkozott a kérdéses adóval, ráadásul kétszer is. Megnyugtató megoldásra mégsem juthatott, mert mire másodszor is nekifogott volna a kérdéses adótörvény alkotmányos felülvizsgálatának, a törvényhozó már jelentősen korlátozta az AB hatáskörét.

2. AZ EJEB DÖNTÉSE

Az EJEB szerint megállapítható, hogy a jogvita tárgya a tulajdon, ideértve a jogos vagyoni várakozásokat is, mint pl. a végkielégítés. A közbizalom megtörése megzavarhatja a tulajdon háborítatlan élvezetét. A jó kormányzás alapja a hosszú távon érvényesülő kölcsönös bizalom, ami nélkül nem várható el a köztisztviselőtől lojalitás sem (37. §). A tulajdonba való beavatkozás nem feltétlenül jogszerűtlen, bár a konkrét esetben számos probléma vethető fel – amint ezt a két egymást követő, elmarasztaló magyar alkotmánybírósági ítélet is mutatja –, mint pl. hogy az adójogi rendelkezés keresztezi a munkajogi mechanizmus érvényesülését, az alkalmazott adómérték konfiskatórius, vagy ilyen probléma a vizsgálható hatály is (54. §). A beavatkozás ugyan általánosságban elfogadható (igazságérzet, költségvetési szempontok), a konkrét esetben azonban nem igazolható, aránytalan, mert az egyedi adózó nem okozója a törvényhozó által fölvetett problémáknak (59. §).

Az EJEB észrevételezte, hogy az EU Alapvető Jogok Kartájának a szociális biztonsághoz való jog-

ról szóló 34. cikke jogvédelmet foglal magában a munkaviszony megszűnése esetére is (70. §). A hivatkozott 34. cikk (1) bekezdése elismeri és védi a szociális ellátáshoz való jogot egyebek mellett a foglalkoztatás elvesztése esetére. Az adóztatás meghatározott csoportra nézve túlzott terhet rótt, ami aránytalansághoz vezet, vagyis a jogalkotó által alkalmazott eszközök nincsenek összhangban az általa kitűzött célokkal (72. §). Az aránytalanság problémája abból fakad, hogy az adóztatás révén megvalósuló beavatkozás ésszerűtlen, amennyiben az alkalmazott adómérték sokkal magasabb lett a jogviszony megszűntetésekor, mint volt akkor, amikor a jövedelemszerző tevékenység elkezdődött (74. §). Szintén aránytalansági probléma: miközben az adózó jóhiszeműsége nem vonható kétségbe, az adóztatás szerzett jogokat sértett, és megfosztotta az adózót a munkaviszony megszűntetése után az anyagi biztonságtól, amire pedig szüksége lett volna egészen addig, amíg ismét képzettségének megfelelő munkát talál (75. §).

3. TULAJDONSZABADSÁG ÉS JÓ KORMÁNYZÁS

A magyar Alkotmánybíróság a jó erkölcsökre való hivatkozás alaptalanságát [184/2010. (X. 28.) AB határozat, III. 4.2.], valamint a munka- és adójogi szabályok közötti összhang hiányát (III. 5.3.) rótt a törvényhozónak. Elmarasztalóan foglalkozott az Alkotmánybíróság az adómérték konfiskáló jellegével is (mialatt az adó mintegy elkobzás eszközévé válik; lásd szintén III. 5.3.), és külön problémaként hozta föl az AB a visszaható hatály indokolatlan alkalmazását (II. 4.2.). Az EJEB ehhez képest a tulajdon háborítatlan gyakorlásához fűződő jog megsértésének kérdését vizsgálta, amit a magyar AB hatáskörének szűkítése miatt nem tehetett meg. Mivel azonban az EJEB számára is kulcskérdés az alapvető jogok csorbításának igazolhatósága, ezen belül a jogszerűség, továbbá az arányosság kérdése, érvelése során a magyar AB-hoz hasonló irányt követett, amikor jogszerűségi, ill. arányossági problémákat vizsgált.

A magyar eljárásokhoz képest újdonság az, hogy az EJEB fölvetette a szociális biztonság megsértésének lehetőségét. Hangsúlyozta, hogy a végkielégítés természeténél fogva nem csupán anyagi javakat jelent, mivel a végkielégítéshez való jog a szociális biztonság elengedhetetlen alkotóeleme (39. §). A különadó eltúlzottnak tekinthető azért is, mert alkalmazása lehetetlenné tette a végkielégítés azon fon-

tos funkciójának betöltését, hogy a munka világába való újbóli beilleszkedést segítse (68. §). Az EJEB szerint a bírósági vizsgálat folyamán bebizonyosodott, hogy a különadó a társadalmi igazságosság érvényesítésének alkalmatlan eszköze, ezért a közérdekre való hivatkozás alaptalan. A különadó megfosztotta az érintetteket azon szerzett joguktól, hogy a végkielégítést a társadalmi beilleszkedés megkönnyítésére használhassák fel. Nem foszthatják meg különös és kényszerítő ok nélkül törvényes várakozásaiktól azokat, akik a törvényes szabályozásban bízva jóhiszeműen jártak el (75. §). Erre különös tekintettel következtetett az EJEB arra, hogy az adóteher túlzott, ill. hogy a munkaviszony megszűnéséhez kapcsolódó adószabály indokolatlanul sértett meg szerzett jogokat.

Ezzel összefüggésben a strasbourgi fórumon hangsúly kerül a jó kormányzás szempontjára is. Eszerint a köztisztviselői jogviszonynak hosszú évek során át kell jól működnie, amit az újonnan bevezetett adó kellőképpen nem igazolható módon megzavart. Az EJEB szerint nem lehet figyelmen kívül hagyni azt a jogos várakozást, hogy a közszolgálati viszony alapvető szabályai hosszú távon lényegében változatlanok. A jó kormányzás alapja a kormányzó és kormányzott közötti bizalom. Ennek megtörése folytán nem várható el a közszolgálatban egyébként megkívánható fokozott hűség és odaadás (37. §).

A magyar Alkotmánybíróság érvelése az absztrakció magasabb szintjén van (mint ugyanezen fejezetben fentebb láttuk: a jó erkölcsökre való törvényhozói hivatkozás kontraproduktív, az adószabály nincs összhangban a munkajogi szabállyal, a konfiskatórius adómérték alkalmazása alkalmatlan társadalomirányítási eszköz, amihez társul a visszaható hatály helyes alkalmazásának problémája). Az emberi méltóság védelmének vizsgálata ennyit tett lehetővé az AB számára. Mivel a magyar Alkotmánybíróságot a hatályos alkotmányos rend kalodába zárta, különös nehézséget jelentett a magyar bírák számára az adójogi problémát összefüggésbe hozni az emberi méltóság konkrét megnyilvánulásaival. Így a magyar bírói fórumon nem volt lehetséges kitérni a tulajdon háborítatlan élvezetéhez és a szociális biztonsághoz való jog megsértésének különös problémáira.

A magyar AB az aránytalanság tilalma olyan durva megsértését vélte fölfedezni, hogy azt ténylegesen összefüggésbe hozhatta az emberi méltóság vé-

delmével, utalva arra, hogy ilyen kirívó jogkorlátozásra az alkotmánybírák megítélése szerint konszolidált viszonyok között nem kerülhet sor. Az Alkotmánybíróság szerint az adózó cselekvési autonómiájának anyagi alapját a különadó mértéke és időbeli hatálya együttesen súlyosan veszélyezteti. Ha erre elfogadható indok nélkül kerül sor, akkor az állam illetéktelen beavatkozást valósít meg, ami alkotmányosan nem megengedhető [37/2011. (V. 10.) AB határozat, III. 4.2.5.].

Az alkotmányosan védendő tulajdon a partikuláris (egymástól elkülönített egyedi) javak világa. A strasbourgi bíróság ugyanakkor közelít az egye-

temes értékek felé is, amikor fölveti a jó kormányzás követelményét. Itt nem csupán az egyes ember életminőségéről van szó, hanem a jogrendszer összetartó erejéről, egységéről. Az EJEB kiemelte a jó kormányzással összefüggésben a bizalom és hűség kategóriáit is. Az EJEB számára alapvető szempont az, hogy csak hosszabb időskön lehet föltárni a jogsérelem lényegét. Erre a strasbourgi bíróságot az a meg-

fontolás indíthatta, hogy a jogállamiság csak akkor érvényesülhet, ha a jogviszonyok alakulása hosszú távon kiszámítható. A magyar bírói fórum nem vehette föl a jogállamiság kérdését, mert ezzel hatáskörét túllépte volna. Így viszont a magyar bíróság csak a pillanatnyi helyzettel foglalkozhatott.

Hegel kapcsolta össze először a kötelesség-etikát a hasznosság-etikával. Előbbi esetben az etika univerzalista-egyetemes oldalát emelhetjük ki, utóbbi esetben annak konkretizáló-partikuláris (részlegességben megmutatkozó) oldalát. A társadalmiságból fakadó sebezhetőség akkor küzdhető le, ha megvalósul a törvény előtti egyenlő bánásmód, valamint a másik ember személyének kölcsönös elismerése (szolidaritás).³ Ekkor lehetségessé válik a választás szabadsága (egyenlő elbánás), ill. az önzésen való túllépés (szolidaritás), másként fogalmazva kibontakozhat a negatív, ill. pozitív szabadság.⁴

Jogegyenlőség és emberi méltóság az alkotmányosság rendszerszintű elvei. Előbbi (emberi méltóság) iránytű ahhoz, hogy egyfajta jogi realizmus nézőpontjából felmérhető legyen: miként védhetők alkotmányos jogok és törvényes érdekek, miként jut valaki hozzá a boldogulás részleges, de fontos értékeihez, pl. a szociális biztonsághoz vagy a tulajdon háborítatlan élvezetéhez. Olyan helyzetekről van szó, amikor a jogok és kötelességek elosztása egyedi jogviszonyokban mérhető fel.

Utóbbi (jogegyenlőség) esetén nemcsak arról van szó, hogy az egyes helyzetekben a disztributív (szétosztó) igazságosság szempontja érvényesül-e (ennek fogalmáról lásd a 6. pontban alább). Az is kérdés, hogy a jogban olyan történések valósulnak-e meg, amelyek a jogrend egységét szolgálják. Az egyedi helyzetben meghozott döntések nemcsak konkrét ügyekre érvényesek, hanem érvényük kihat az egyedi esetek rendszerbe való szerveződésére is. Ez rendszeren akkor biztosítható, ha érvényesíthető a jogegyenlőség, amit következetesen számon lehet kérni minden egyes esetben. Az adószabályok alkotmányos vizsgálatának hozzárendelése az egyik oldalhoz (emberi méltóság), miközben a bíróság meg van attól fosztva, hogy a másik oldalról bemérhető értékrend felől (jogegyenlőség) is végezne vizsgálatot, torzított eredményez. Ez a legfőbb oka annak, hogy a magyar Alkotmánybíróság két egymást követő döntése – bár sok szempontból elismerést váltott ki –, nem oszlathatta el a kétségeket.

4. AZ EGYENLŐSÉG MINT RENDEZŐELV

A magyar Alkotmánybíróság ugyan utal arra az alkotmányos alapértékre, hogy az államnak polgárait egyenlő méltóságú személyként kell kezelnie [184/2010. (X. 28.) AB határozat, II. 3.2.], a 98%-os különadó vizsgálatát azonban nem hozza összefüggésbe a hátrányos megkülönböztetés tilalma alkotmányos elvével (erre csak Lenkovics Barnabásnak a korábbi AB határozathoz fűzött párhuzamos indokolásában találunk példát). Ezt az Alkotmánybíróság második határozatában érdemben már nem is teheti meg, mert az egyetlen rendelkezésére álló lehetőség ekkor legfeljebb az emberi méltóság materiális értékével való összefüggés keresése. Találunk ugyan a jogegyenlőség eszméjére való utalást azzal összefüggésben, hogy kezelhetők-e megkülönböztetendő módon azon adózók, akiknek jövedelme állami forrásból származik [37/2011. (V. 10.) AB határozat, III. 4.1.2.], annak alkotmányos vizsgálatára azonban mégsem kerül sor, hogy a konfiskáló hatású adó mint a rejtett kisajátítás eszköze hogyan hozható összefüggésbe az önkényes megkülönböztetés tilalmával, és ez hogyan vezet önmagában a jogegyenlőség alkotmányos értékének megsértéséhez.

Az egyenlőség mint rendszerszinten megjeleníthető rendezőelv különös jelentőséghez jut akkor, amikor összehasonlítható helyzetek értékeléséről van szó, továbbá annak vizsgálatáról, hogy a jog megfelel-e a szabályozás következetessége követelményének. Elemeiben ez felbukkan az AB eljárásában, így pl. akkor, amikor a jövedelemküszöb alatti és feletti jövedelmek megkülönböztetéséről van szó, vagy Kiss László párhuzamos indoklásában a 2010 előtti és a 2010-es időszakra vonatkozó visszaható szabályozással érintett helyzetek megkülönböztethetőségéről (II. 5.). A diszkriminációtílalom olyan aspektusa, mint a fordított hátrányos megkülönböztetés problémája már valóban olyan kérdés, amelynek kifejtése során a vizsgált adószabályt hozzá lehet mérni az egyenlőségeszményhez, ezt azonban az Alkotmánybíróság nem fejtette ki (lásd erre a 10. pontot).

Az Alkotmánybíróság eljárása helyeselhető abban, hogy a 98%-os különadó kérdését nem hozza összefüggésbe a köztulajdon védelme kérdésével [37/2011. (V. 10.) AB határozat, III. 4.2.4.]. A rendszerváltozást követően a köztulajdon fokozott védelmének követelménye amúgy sem tartható fenn. Helyette a kiindulópont polgári viszonyok között csak az lehet, hogy köz- és magántulajdon egyenjogú és egyenlő védelemben részesül. Egy olyan vizsgálat, amely e követelménynek a 98%-os különadóval való megsértésére irányult volna, lehetőséget teremtett volna arra, hogy az AB eljusson az önkényes megkülönböztetés problémájához is, de ezt hatáskör hiányában nem tehette meg.

Ha csupán partikuláris értékekre hivatkozunk, vagyis az egyes esetekben tanúsított magatartások jogszerűségét önmagukban vizsgáljuk, fontos felismerésekhez juthatunk ugyan, de csak a jog statikájához jutunk el. A jog dinamikája csak rendszerszemléletben tárható fel. Ehhez egy bírói fórumon akkor közelíthetünk, ha a bíróság egymástól különböző ügyeket sorozatban hozzámérhet állandó sztenderdekhez. A magyar Alkotmánybíróság számára sem lenne lehetetlen a partikuláris értékek világába beszorított állapotból kilépni, ha adóügyek vizsgálatában is képes lenne az egyenlőség eszményét mozgósítani, miközben a nemzetközi jogban általánosan elismert elvekhez folyamodna, amelyek elsőbbségét a hatályos magyar alkotmány is elismeri. Hasonlóképpen történik ez Hollandiában, ahol alkotmánybíróság hiányában is érvényesíthető a jogi konzisz-

MEGNYUGTATÓ MEGOLDÁS-
RA MÉGSEM JUTHATOTT,
MERT MIRE MÁSODSZOR IS
NEKIFOGOTT VOLNA A KÉR-
DÉSES ADÓTÖRVÉNY ALKOT-
MÁNYOS FELÜLVIZSGÁLATÁ-
NAK, A TÖRVÉNYHOZÓ MÁR
JELENTŐSEN KORLÁTOZTA AZ
AB HATÁSKÖRÉT.

tencia (következetesség) értékelési szempontja azáltal, hogy az eljáró nemzeti bíróság közvetlenül a jogegyenlőség nemzetközi jogilag elismert elvéhez fordul.

Ehhez persze azt a kérdést is föl kellene vetni, hogy a nemzetközi jog általánosan elismert elvei – azon túlmenően, hogy a hazai joghoz képest elsőbbséget élveznek, és hazai jogszabályban való kihirdetésükre nincs szükség – magukban foglalhatnak-e közvetlenül alkalmazható rendelkezéseket. A közösségi jog bizonyos forrásai tekintetében a helyzet a 26/62. *Van Gend en Loos* ítélet óta egyértelmű, igaz, a közösségi jog nem nemzetközi jog, hanem sajátos módon közvetlenül alkalmazható a belső jogban. Az alkotmányos szabályozás egyik lehetséges kiindulópontja az alkotmány alapjogi fejezetének élére helyezni az emberi méltóság védelmét, a másik lehetséges kiindulópontként pedig a diszkrimináció-tilalmat. Előbbire példa a német, utóbbira a holland alkotmány. A holland jog monista felfogása annyit jelent, hogy a hazai jog helyét csak a nemzetközi jogrendbe beillesztve lehet föllelteni, e felfogás szerint ugyanis a valóságban csak az egységes nemzetközi jogrend létezik, amelynek a hazai jogok csak ehhez igazodó kiterjedései.

Ebből következően a nemzetközi jog egyes rendelkezései, pl. az EJEB alapvető emberi jogokat közvetlenül érintő szabályai a holland igazságszolgáltatási rendszerben minden személyt közvetlenül köteleznek, vagyis közvetlenül alkalmazhatók. Az alapvető emberi jogok tekintetében a holland bíróságok a holland törvényt hozzámérhetik a nemzetközi joghoz, és konkrét ügy eldöntésére vonatkozóan ebből következtetést vonhatnak le (holland alkotmány 94. cikke). A törvények felülvizsgálatának itt említett jogosítványa nemcsak a bíróságokra, hanem minden holland hatóságra, így az adóhatóságra is kiterjed. A parlament által megalkotott törvények ugyan hatósági eljárásban nem mérhetők hozzá az alkotmányhoz (120. cikk), de a nemzetközi joghoz igen, amelynek rendelkezései a monista felfogásban elsőbbséget élveznek.⁵

5. MAGYAR ALKOTMÁNYBÍRÓSÁGI DÖNTÉSEK

A magyar Alkotmánybíróság 2011. május 6-án meghozott döntésével visszamenőleges hatállyal érvény-

telenítette azt a törvényi rendelkezést, amely a közszolgálatból visszavonulók végkielégítését a 2005. január 1-jétől megszerzett jövedelemre visszamenő hatállyal sújtotta konfiskáló hatású jövedelemadóval, nem kifogásolta azonban az adott körülmények figyelembe vételével (2010. november 20-tól jelentősen szűkült az Alkotmánybíróság hatásköre) a 2010. január 1-jétől megszerzett jövedelem konfiskáló hatású megadóztatását [37/2011. (V. 10.) AB határozat, III. 4.2.6.]. A bevezetett különadó ugyan csak szűk körre vonatkozik (kedvezményezettitől függően kétmillió, ill. 3,5 millió forintos határérték fölött), annak mértéke azonban sokkoló. Jellemző, hogy az adófizetési kötelezettség esedékessége idején már

nincs munkaviszonyban az érintett adózó, vagyis nincs kifizető, kifizető hiányában pedig a kedvezményezettnek nemcsak a 98%-os jövedelemadót kell megfizetnie a törvényi küszöböt meghaladó jövedelemre, hanem a 27%-os egészségügyi hozzájárulást is. Az adóztatás tehát messze meghaladja a 100%-os mértéket. Ilyen adóteher valószínűleg unikális a jogtörténetben.

Ugyancsak 2010. november 20-án lépett hatályba azon alkotmánymódosítás, amelynek megfelelően a közpénzből finanszírozott jövedelem megadóztatására vonatkozó szabályt be lehet vezetni visszamenőleges hatállyal olyan jövedelemre vonatkozóan, amelyet a hatályba lépést megelőző öt évben szereztek. Hasonló szabályt már az alkotmány korábbi módosítása is tartalmazott, ugyanis 2010. augusztus 19-i hatállyal bevezették azt, hogy visszamenőleges hatállyal meg lehet adóztatni azt a jövedelmet, amelyet a hatályba lépést megelőző évben szereztek, és amelyet a jó erkölcsökkel össze nem egyeztethető módon fizettek ki. Ez utóbbi szabályt azonban az Alkotmánybíróság egy korábbi döntéssel szintén visszamenőleges hatállyal [184/2010. (X. 28.) AB határozat] 2010. október 26-án megsemmisítette.

Túl azon, hogy a különadóról szóló rendelkezés nem volt összhangban a munkajog által objektív kritériumok mentén előírt, kötelezően követendő mechanizmusokkal, nyilvánvalóan nem volt szabad érintetlenül hagyni olyan törvényi rendelkezést, amelyből egyenesen következik azon törvényhozói feltételezés, hogy a magyar állam valamely szerve nem lett volna képes lényeges kérdésben a jó erkölcsökkel összeegyeztethető módon döntéseket hozni. Ez a jogállamba vetett bizalom olyan mértékű megrendítésére alkalmas, amely messze túlmegy az egy-

mással versengő politikai pártok által gyakorolt hatalom megengedhető keretein.

A visszaélésszerű kifizetéseket az Alkotmánybíróság a joggal való visszaélés problémájával hozza összefüggésbe. Felhozható kifogásként e tekintetben az, hogy a 98%-os különadó nem alkalmas eszköz a visszaélés megakadályozására, vagy az elszenvedett társadalmi sérelem orvoslására [184/2010. (X. 28.) AB határozat, III.5.3.], de az is, hogy a közpénzzel való ésszerű gazdálkodás érvényesítésének sem megfelelő eszköze [37/2011. (V. 10.) AB határozat, III. 4.2.4.]. Az Alkotmánybíróság nem mondja ki, de nehéz lenne eltekinteni olyan következtetés levonásától, hogy a 98%-os különadót megalkotó törvényhozó szerint a visszaélésszerű kifizetésekért nem csupán egyes tisztviselők hibáztathatók, hanem föl kell vetni az állam működése kérdését. Az alkotmányossági vizsgálat szempontjából nem az a kérdés, hogy a visszaélések ténylegesen milyen mértéket értek el, hanem az, hogy jogállamban meddig lehet elmenni a politikai ellentábor, ill. az általa működtetett államszervezet bírálataiban oly módon, hogy az ne feszítse szét a jogállami kereteket. A jó erkölcsök vélt megszegésére vonatkozó törvényhozás ezt a jóhiszeműségi küszöböt lépte át, ami miatt a különadóról megalkotott törvényi rendelkezés nem is tekinthető alkotmányosnak.

A második alkotmánybírósági döntést követően újabb törvény született, amely 2011. május 13-án lépett hatályba, és amely előírja a különadót immár az alkotmánybírósági döntés által megengedett határok között (tehát azon jövedelemre vonatkozóan, amelyet 2010. január 1-jétől szereztek meg). Fölmerült az alkotmánybírósági döntést követően azon sajtós probléma, hogy milyen jog vonatkozik a 2010. december 30. – 2011. május 14. közötti időszakban beadott bevallásokra (a különadóról rendelkező, a korábbi alkotmánybírósági döntést követő helyesbítő törvény december 30-án lépett hatályba, a második alkotmánybírósági döntést követő helyesbítő törvény pedig május 14-én). Lehetséges érvelni azzal: a megjelölt időszakra vonatkozóan nincs érvényben különadózásra kötelező hatályos törvény. Ennek oka az, hogy az Alkotmánybíróság kétszer is megakadályozta a különadóról szóló visszaható hatályú jogalkotást. Kérdés csak az, milyen szabály tekinthető visszaható hatályúnak.

Abban az Alkotmánybíróság 2011. május 6-i döntése eligazít bennünket, hogy az adóbevallással lezárt időszakot megelőző időben megszerzett jövedelemre nem lehet utólag adójogi kötelezést rendelni. Nem világos azonban az, hogy mikor tekinthető egy időszak adóbevallással lezártnak: vajon május 20-tól-e, vagyis az adóbevallás benyújtásának határidejétől, vagy azon korábbi időponttól-e, amely ja-

nuár 1. és május 20. közé esik, amikor is az adózó bevallását ténylegesen benyújthatja. E tekintetben későbbi jogviták nem zárhatók ki.

6. ANYAGI ÉS ELJÁRÁSHOZ KÖTÖTT IGAZSÁGOSSÁG

Ha a jóléti állam nem tud az elvárásoknak megfelelően teljesíteni, nem tudja betölteni alapvető funkcióját: nem képes a megtermelt érték újraelosztását a disztributív (szétosztó) igazságosság elvei szerint hatékonyan megvalósítani. Disztributívnak mondható az olyan igazságosság, amelyet gyakorlatilag kivitelezhetőnek gondolunk, mert a társadalmi jólét (ami nem más, mint a boldogság elanyagiasodott változata) elemi egységekre bontható, ezáltal mérhető, és a nagy társadalmi csoportok között szétosztható. Az igazságosság ekkor szubsztantív, vagyis a dolog lényegét, az ügy érdemét érintő. Ezt a jogász oly módon fejezi ki, hogy az állami szervek igazságosságra való törekvését ún. anyagi jogi elvek közé tereli (ennek magyarázatát a következő bekezdés adja meg).⁶

A jóléti állam működése mutatkozik meg pl. a progresszív jövedelemadózásban, regionális fejlesztési politikában stb. Lehetséges olyan közpénzügyi politika, amelynek jegyében a törvény előtti egyenlőség elvont mércéjét alkalmazzák különböző csoportokra, eltekintve a közöttük amúgy meglévő valós különbségektől. Az újraelosztás anyagi elvét jelenti viszont pl. az, hogy a jólét bizonyos szintje felett nem jár állami támogatás, viszont pl. a halmozottan hátrányos helyzetűeknek nem vagy kevesebb adót kell fizetniük.

A jóléti állam által elosztott javak többnyire kizárólagosak, vagyis egyesek minél többet fogyasztanak belőlük, másoknak annál kevesebb marad belőle. Lényegében az ipari tömegtársadalom termékeiről van szó, amelyek többé-kevésbé megbízhatóan mérhetők. Az elosztásra váró javak értéke nem függ attól, hogy e javak (ill. szolgáltatások) kihez kerülnek, hiszen a tömegtársadalomban az igényesek is tömegesek. A jóléti állam válsága alapvetően azzal függ össze, hogy az elosztandó javak mérhetősége egyre súlyosabb nehézségekbe ütközik.⁷ Megjelenik ugyanis olyan különös szellemi teljesítmény, amelynek értékességét a javakat befogadó személyhez fűződő viszony határozza meg. Itt ún. relációfüggő javak jönnek létre. Mivel lényegük szerint nem anyagi természetűek, nem is mérhetők úgy, mint a tömegtársadalom termékei. Következésképpen nem vethetők alá a disztributív igazságosság szempontjainak sem.⁸

A relációfüggő javak csak társas kapcsolatban élvezhetők, és nem is kizárólagosak, sőt, előfordulhat, hogy minél többet fogyasztanak el belőlük, annál értékesebbek lesznek. Pl. az oktatásba be kell vonni a tanulókat, a gyógyításba a beteget, és a nyújtott szolgáltatás akkor válik igazán értékessé, ha interakció jön létre a szolgáltatást nyújtó és azt befogadó fél között. Változásban, sőt fejlődésben lévő kapcsolatról van szó abban a folyamatban, ahogy a munkát kifejti és elismerik. Akár egy fülbesúgott üzleti tanács is ilyen, de még egy szellemi termék, pl. egy regény is, amelynek példányát az olvasó megveszi, de bizonyos értelemben folytatja a művet, amelyet egyébként már megírtak.

A javak személyes kapcsolatokba zárt elismerésének folyamatában már nem az a kérdés, hogy melyek azon anyagi elvek, amelyek mentén a javak eloszthatók (pl. fizessen a használó, vagy éppen ellenkezőleg, kívánatos kiegyenlíteni társadalmi különbségeket), hanem csak az, hogy melyek azok a játékszabályok, amelyek elosztásában az érintett csoportok egymás között meg tudnak egyezni. A disztributív igazságosságot felváltja a procedurális – eljárásokhoz kötött – igazságosság. Nincs szükség egy központi hatalomra, amelyik előre megmondja, mely elvek szerint történhet meg a javak elosztása. Inkább fontos az, hogy az érintettek egymással kapcsolatra lépve kialakítsanak egy közös nyelvet, majd egy irányadó értékrendet, amely ugyan csak kis csoportban érvényes, amelynek révén azonban az elosztás ebben a közegben megnyugtató módon végbemehet.⁹

7. ADÓSZABÁLY ÉS AZ EMBERI MÉLTÓSÁG ALKOTMÁNYOS VÉDELME

Adószabály alkotmányossága Magyarországon jelenleg lényegében csak akkor vizsgálható felül alkotmányos szempontból, ha az adózásra kötelezés összefügg az emberi élet és az emberi méltóság, a magánélethez fűződő jog, a lelkiismereti szabadság és az állampolgári jogok védelmével [vannak egyéb körülmények is, amelyek kifejtése azonban mondanánk szempontjából nem szükséges; lásd erre egészében az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdését]. Ha az emberi méltóságot úgy fogjuk fel, hogy az lényünk velünk született sajátja, akkor kijelenthető, hogy feltétlen (csak az élve születéstől függ). E tekintetben az állam alkotmányos kötelessége ennek tisztelete, ill. tisztelésének elősegítése.

Problémát jelent ugyanakkor, hogy adószabály rendkívüli helyzetektől eltekintve nem hozható össz-

szefüggésbe az itt felsorolt alkotmányos értékekkel. Az Alkotmánybíróság második döntésében mégis úgy ítélte meg: pontosan ilyen rendkívüli helyzet áll fenn, amelyben lépnie kell. Az emberi méltóság ugyanis fiskális ügyekben is védendő két esetben: az állam nem avatkozhat magánügyekbe, hacsak a beavatkozás ésszerű indoka nem áll fenn; a létminimum nem adóztatható meg. Mivel a helyzet kivételességéből adódóan nem lehetséges rendszert alkotni, jelenleg nem lehet elképzelésünk arról, hogy miként építhető fel egy olyan feltételrendszer, amelynek alapján a jövőre nézve vizsgálható lenne az adójogi kötelezés alkotmányossága.

Annyit azért tudunk, hogy adószabálytól elvárható a horizontális (vízszintes síkon értelmezhető) és vertikális (függőleges sík mentén elgondolható) méltányosság, továbbá a jogegyenlőség érvényesítése. Az előbbi elv (horizontális méltányosság) szerint elvárható, hogy az adókötelezettség ne térítse el szükségtelenül és indokolatlanul a gazdasági döntéseket az adózást megelőző döntésektől.¹⁰ Az utóbbi elv (vertikális méltányosság) szerint adózás közben érvényesíteni kell a disztributív igazságosság szempontjait.¹¹ Az előbbi elv alkalmazásának logikája az, hogy adózásban az egyenlőkkel egyenlően kell bánni, utóbbié pedig az, hogy akik objektív ismérvek alapján különböznek egymástól, azokra vonatkozóan a fiskális bánásmódnak is megkülönböztetettnek kell lennie. Mindkét elvről elmondható, hogy olyan gazdaságpolitikai követelményeket fogalmaznak meg, amelyek fontosak ugyan, de alkotmányos jogokban közvetlenül nem fejeződnek ki.

A jogegyenlőség kérdésének sajátos kifejezési módja a hátrányos, ill. önkényes megkülönböztetés tilalma, ami igen fontos szempont az adótörvényhozás alkotmányos megítélésénél, a hatályos magyar jogrend szerint azonban ennek vizsgálatára nem terjed ki az Alkotmánybíróság hatásköre. Kérdésként fölmerül: vajon előállhat-e olyan helyzet, amikor az Alkotmánybíróság szükségét látja annak, hogy közvetlenül fölhívja az EJEE 14. cikkébe foglalt diszkrimináció-tilalom elvét, ill. azt a nemzetközi jog általánosan elfogadott elveként kezelve beemeli-e adószabály vizsgálatának körébe. Ennek elvi lehetőségét – mint már említettük (lásd fent a 4. pontot) – a jövőre nézve nem zárhatjuk ki.

Az emberi méltósággal összefüggésben az adójogi kötelezés kapcsán az igazságosság szubsztantív, a jogegyenlőséggel összefüggésben annak procedurális oldala emelhető ki. Az utóbbi évtizedekben jelentős hangsúlyeltolódás ment végbe. A jóléti állam és a javak mérhetősége válságának következtében kétségesse válnak az igazságosság szubsztantív érvénye-

sítésének szempontjai. Ennek következtében nagyobb hangsúly esik a jogrendszer belső egységére és összhangjára, mint a disztributív igazságosság kiterjedt állami programjainak érvényesítésére.¹² Ezt figyelembe véve még hangsúlyosabbá válik egy olyan alkotmányos felülvizsgálati fórum működésének hatásossága, amelyik adókérdéseket alkotmányos szempontból nemcsak az emberi méltóság védelmével hozhat összefüggésbe, hanem kiterjesztheti vizsgálatát a diszkriminációtílalom lehetőségére is.

8. VISSZAHATÓ HATÁLYÚ JOGI SZABÁLYOZÁS AZ ADÓZÁSBAN

A visszaható hatályú jogalkotás az igazságosság ki-
fejezése átmeneti helyzetben. Alapérték a jog uralma, amelyet azonban felülírhat olyan igazságossági szempont, amely elég nyomós ahhoz, hogy kivételesen el lehessen térni a jogállami elvektől. A demokratikus országok gyakorlatában viszonylag sűrűn előfordul visszamenőleges hatályú jogalkotás, egyebek mellett adóügyekben is. Megtörténik pl. az, hogy visszamenőleges hatállyal törvényt alkotnak valamilyen adótervezési lehetőség kiaknázásának megakadályozására. Magyarországon érzékenyebbek vagyunk erre a problémára, mert a jogállam nem annyira kifejezett, mint a régi democráciákban. Ezért az Alkotmánybíróság a nyugaton megszokottnál szigorúbb mércét honosított meg.

A jog pozitivista megközelítésben a szervezett kényszer ígéretét hordozza, és a gyakorlatban annak következetes alkalmazását jelenti.¹³ Természetjogi felfogásban viszont a jog olyan társadalomirányítási eszköz, amelynek alkalmazása során elsőbbséget élvez a törvény feletti jog, a természetes jog, amelyből a tételes jog nyeri erejét. Ezért akár az is előfordulhat, hogy a törvényes jogtalanság veszi át a vezető szerepet az emberi magatartás szabályozásában. Ez rendkívüli lehetőség, de előfordulása nem lehetetlen.¹⁴ Ez történt pl. a náci bűnösöket elítélő nürnbergi perekben. Másfelől viszont rendszertani megközelítésben jog és igazságosság különválnak egymástól, és előbbi igazolásához nincs szükség az utóbbira való hivatkozásra. Jogszerű még az is lehet, ami igazságtalan, és nem szolgálja az emberek javát, de megfelelő eljárásban szűnnek. Pontosabb megközelítésben a jogszerűség megítélésében közömbös szempont az, hogy ami jogos, egybeesik-e azzal, ami igazságos.

A visszaható hatályú jogalkotás nem összeegyeztethető a pozitivista jogeszménnyel, de időnként elkerülhetetlen, vagy legalábbis célszerűségi szem-

pontokból erősen indokolt. Ez különösen igaz az adózásra, ahol az adóbevétel biztosításán túl fontos cél a disztributív igazságosság érvényesítése és a gazdasági stabilizáció is. A 2008-ban globálissá váló pénzügyi válságban alkalmazandó egyik lehetséges fiskális eszköz pl. a bankok utólagos kényszerítése arra, hogy vállaljanak részt a bankmentés költségeiből (*claw back*). Ekkor a pénzügyi kötelezés normatív struktúrája átcsap önmaga ellentétébe, az állami beavatkozás nem csupán utólagos, hanem eseti is: a normatív tartalom megszűnteti önmagát. Ez úgy fejezhető ki, hogy az ex ante irányítási eszközök helyét ex post eszközök veszik át (lásd ennek példáját Amerikában a Dodd–Frank törvény bevezetésekor 2010-ben).¹⁵ Visszaható hatálya van az adóamnesztianak is, amit egyre több országban alkalmaznak, Magyarországon is. Ennek lényege ugyanis az, hogy utóbb meghatározott körben olyan szabályt alkotnak, amelynek segítségével múltban fölmerült adókötelezettség illetékfizetés ellenében eltörölhető.

Megkülönböztetendő egymástól a retroaktív és retrospektív jogalkotás. Előbbi a múltban kezdődött és befejezett ügyekre vonatkozik (pl. az új jogszabály hatályba lépése előtt megszerzett jövedelemre). Utóbbi a múltban elkezdődött, de még be nem fejezett ügyekre vonatkozik (pl. az új adóeljárási szabályt alkalmazni kell a folyamatban lévő ügyekre is, feltéve azonban, hogy az új szabály alkalmazása az adózóra nézve nem jelent hátrányt). Érdekesség az, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlásra szorító elveket a magyar bírósági gyakorlat nem tekinti olyan anyagi szabálynak, amelyre vonatkozna a visszaható hatályú jogalkotás tilalma.

Néha nem egyértelmű, hogy mely esemény vehető ténylegesen számba az adójogi kötelezés szempontjából. Esetünkben pl. fontos lehet figyelembe venni a közszolgálati (köztisztviselői, közalkalmazotti) viszony kezdetét, és megfogalmazni azon elvárást, hogy drasztikus változást eredményező új adókötelezést a közszolgálati viszony megkezdése után már nem lehet bevezetni. Az érintettek ugyanis abban a tudatban léptek be a kapcsolati rendbe, hogy bíztak a szabályozás stabilitásában. Bár a tulajdon háborítatlan élvezetéhez kapcsolódó jog megzavarása szempontjából ez fontos szempont lehet, a visszaható hatályú jogalkotás ilyen szigorú értelmezése vitatható.

Hasonló probléma merül fel szerzett jogok esetén. Ekkor kiemelt szempont lehet az, hogy a szerzett jogokat érintő jogszabályi változathoz kellő átmenetet kell társítani. Az alkalmazkodás nehézségén lehet enyhíteni a *grandfathering* szabályozás technikájával. Ekkor a szerzett jogok által biztosít-

tott helyzetben lévőkre csak lassabban alkalmazhatók az új szabályok, mint azokra, akik lényeges létező jogokat még nem gyakoroltak széles körben.

A visszaható hatályú jogalkotás korlátozása fölveti a törvényhozó hatalom indokolatlan korlátozásának az esetleges problémáját. A törvényhozó ugyanis a maga szempontjából joggal hivatkozhat arra, hogy a törvényhozási hatalom csorbítása az, ha más hatalmi ág korlátozza a jogos felhatalmazással bíró törvényhozást szuverén akarata kinyilvánításában. A törvényhozó hatalom szuverenitásával szembeállítható szempont azonban a hatalmi ágak egyensúlya, sőt a fékek és ellensúlyok harmonikus rendje. Utóbbi (egyensúly) erősebb érvnek tűnik, mint előbbi (szuverenitás), ha arra gondolunk, hogy kellő korlátozás nélkül a mégoly igazolt törvényhozó hatalom sem mentes attól a lehetőségtől, hogy döntése önkényes legyen. Ha ez többször is előfordul, megrendül a jogállam, és oda van a jogegyenlőség és a jog uralma. Ez pedig túl súlyos ár lenne demokráciában, amit a parlamenti szuverenitás tiszteletben tartásáért fizetni kellene.

Mégoly nyomós gazdaságpolitikai ok esetén is meg kell fontolni a törvényhozás által választható egyes eszközök alkalmazását. A Magyarországon mind gyakrabban előforduló törvényalkotási láz sokkal inkább bírálendő, semmint dicsérhető jelenség. Az adótörvények felülírása a gazdasági év közben igazolhatatlan.

9. AZ ADÓZTATÁS FUNKCIÓI

Az adóztatástól egyrészt mindenkor az várható el, hogy bevételeket teremtsen elő közfeladatok pénzelátásához, másrészt pedig az, hogy hozzájáruljon a disztributív igazságosság érvényesítéséhez. Rawls nyomán azt fogalmazhatjuk meg, hogy a társadalmi csoportok közötti különbségek növekedése nem zárható ki, de csak akkor engedhető meg, ha az alapvető szabadságokat minden egyes polgár gyakorolhatja; és ha az adóztatás hozzájárul ahhoz, hogy nem rosszabbodik a legszegényebbek helyzete, sőt az adóztatás elősegíti a társadalmi különbségek enyhítését.

Ha egy állam adópolitikájában a szabadságelv szűk felfogása érvényesül, akkor hangsúlyosan liberális gazdaságpolitikát folytat. Ha viszont az adóztatás megcélazza az adózás utáni anyagi különbségek csökkentését, kiterjedt jóléti állam működésére következtethetünk.¹⁶

Bár a 98%-os különadót olyan kormány vezette be, amely kiiktatta az adóprogresszivitást, a gazdasági liberalizmust kiegészítik az igazságosság korporatív értelmezéséből fakadó szempontok. Eszerint

az állam joga és felelőssége egyes társadalmi csoportok (pl. a jól kereső többgyermekes családok) vagy kiemelt testületek (különféle, egyre szaporodó kamarák) előnyben részesítése másokkal szemben, és ehhez fiskális eszközök felhasználása. Ennek megfelelően a magyar állam törekvése egyes ágazatok eltérítése az új értékek elsődleges elosztásában elfoglalt helyzetükből (pl. ágazati különadók alkalmazásával). A 98%-os különadó a disztributív igazságosság szélsőséges megnyilvánulása, miközben alaphelyzetben a Kormány ezzel ellentétben erőteljesen liberális adópolitikát folytat. Ez már önmagában koherenciaproblémát vet fel, függetlenül a szabályozás, ill. a jogalkalmazás technikai nehézségeitől.

Az Alkotmánybíróság megítélése szerint a konfiskáló hatású adó esetében a törvényhozó olyan szabályozó eszközt választott, amely rendkívüli, és ebben a minőségében kétséges az is, hogy alkalmas-e a választott célok elérésére, vagyis hogy a társadalom igazságérzetét kielégítse. Helyesebb lett volna, ha a közvetlen elvonás költségvetési módszerét alkalmazzák (pozitív vagy negatív jövedelemtranszferrek beiktatásával), nem pedig az adórendszer terhelik meg rendkívüli állammal. Az adórendszer hatásos (és hatékony) működésének elengedhetetlen előfeltétele a stabilitás és kiszámíthatóság, amivel viszont nem egyeztethető össze a rejtett államosítás, ill. annak adószabályon keresztül megvalósítandó érvényesítése.

A magyar Alkotmánybíróság párhuzamba állítja a magyar különadót a bankárok jutalmát érintő különadózással [37/2011. (V. 10.) AB határozat, III. 4.2.4.]. Az EJE is érinti a kérdést (58. §). Hozzátehetjük: a bankárok jutalmának különadója megítélésében nem lényegtelen szempont az, hogy a beszédett jövedelmet az érintett állam a bankrendszer feljavítását célzó külön alapba irányította, a magyar adó azonban irányítás nélkül a központi költségvetésbe folyik be. Ennek következtében nyilván kisebb esély kínálkozik a magyar különadó jogosságának igazolására.

10. FORDÍTOTT HÁTRÁNYOS MEGKÜLÖNBÖZTETÉS

A jövedelem megszerzéséhez vezető munkajogi szabályok olyan mechanizmust írnak elő, amelyek érvényesítését a különadó szabályai kellő megkülönböztetés hiányában akadályozzák. Más szóval a kérdéses adószabályok nem elég célzottak, vagyis nem érvényesül a jogalkotással szemben támasztható arányossági követelmény. A közszolgálati végkielégítés feltételeinek megteremtése nyilvánvalóan jogszerű-

en fenntartott viszonyban, a vonatkozó munkajogi szabályokkal összhangban történik. Az adószabály ebbe a harmonikus jogrendbe avatkozik be oly módon, hogy a törvényes mennyiségi küszöb fölötti jövedelmet elvonja, anélkül azonban, hogy érdemi különbséget tenne a küszöb alatti és küszöb feletti helyzetek között [184/2010. (X. 28.) AB határozat, III. 5.3.]. Fordított módon vezet önkényes megkülönböztetéshez (reverse discrimination) az, hogy egymástól különböző helyzetekre vonatkozóan a jogi szabályozás nem eléggé árnyalt, vagyis a jogalkotó a különböző helyzeteket lényegében azonos módon kezeli. Jelen esetben tehát nem pozitív diszkriminációról van szó (hátrányos helyzetűek előnyben részesítése), hanem arról, hogy a jog azonos módon kezel embereket vagy azok csoportjait annak ellenére, hogy létezési feltételeik egymástól különböznek.

A különadó-törvény szerint pusztán mennyiségi kérdés az, hogy a különadó adott jövedelemre kivethető-e vagy sem. Ez nem kielégítő érv ilyen drasztikus intézkedés alátámasztására. Ezért jutott az EJEB is arra a következtetésre (lásd 71. §, 72. §, 75. §), hogy az arányossági követelmény nem teljesül, vagyis a jogalkotó által választott szabályozási eszköz nincs összhangban a jogalkotói céllal (nem foglalkozva itt azzal, hogy a cél egyáltalán helyeselhető-e). Az aránytalansági probléma kiküszöbölhető lenne akkor, ha létezne materiális szempont, amelynek alapján a pusztán mennyiségi megkülönböztetésen túl érdemben különbséget lehetne tenni az egyenes munkajogi szabályok által kiváltott kétféle adójogi mechanizmus között. Ez lehetséges volt 2010. október 28-a, vagyis azon időpont előtt, amikor az Alkotmánybíróság még nem zárta ki a jó erkölcsökre való törvényes hivatkozás lehetőségét.

Alkotmánybírói különvélemény (Kiss László véleménye) szerint egyébként a megkülönböztetés indoka problematikus lehet akkor is, ha formálisan már nem történik hivatkozás a jó erkölcsökre. A konfiskáló hatású adó bevezetésének ugyanis más elgondolható oka nem lehet, mint a törvényhozó azon feltételezése, hogy a jelzett körben adott végkielégítések joggal való visszaélést valósítottak meg. Az a feltételezés azonban, hogy maga az állam hivatalos eljárásában joggal való visszaéléssel terhelt, jogállamban nem engedhető meg. Még nagyobb baj az, hogy ezzel a feltételezéssel szemben az érintettek nem tudnak védekezni, ill. az érintett adózóknak nem volt reális lehetőségük arra sem, hogy elkerüljék a különadó alkalmazásához vezető helyzetet. Ennek következtében a nem eléggé célzott szabályozás problémája átcsap az emberi méltóság megsértésének problémájába. Ily módon kimondható a különadó egészéről, hogy alkotmányellenes. Kiss László

konkrét problémája az, hogy a többségi vélemény szerint eltérően kell megítélni a 2010-es és a 2005–2010 közötti időszakokra vonatkozó szabályozást.

Kiss László párhuzamos indokolásában (II. 5.) azt fejt ki, hogy szerinte az állami jogkorlátozást eredményező visszaható szabályozás mindkét időszakban problematikus, és alkotmányos szempontból kifogásolható. Kiindulópontja: szerinte az emberi méltóság lényeges funkciója az, hogy a politikai közösség tagjainak egyenlőséget kell biztosítani. Nem látja indokát annak, hogy az egyenlő méltóság fényében miért ne kellene egységesen kezelni a 2010-ben és a 2005–2010 közötti időszakban jövedelmet szerzők körét.

Az itt jelzett fejtegetésből az tűnik ki, hogy Kiss László érvelése az emberi méltóság alapértékéből átcsapott az alkotmányosság sarokkövét képező másik alapértékbe, a jogegyenlőségbe. Mivel itt az alkotmányos rend egymástól különböző kétféle megközelítési módjáról van szó, az egyik értékből a másikba való átváltás nem magától értetődő. Kiss László ennek a váltásnak nem adja magyarázatát. A demokratikus politikai közösség tagjainak egyenlő méltóságú személyként való kezelése nem azt jelenti, hogy az emberi méltóság tiszteletét és az egyenlő bánásmód követelményét ne kellene elvileg szétválasztani egymástól. Mint erre fent utaltunk (lásd a 3. és 4. pontokat), az emberi méltóság a jogok és kötelezettségek elosztásának kérdéséhez vezet (ahhoz a kérdéshez, hogy mit adhat a jog a polgároknak), a jogegyenlőség pedig a jogok és kötelezettségek érvényesítésének helyes módjáról szól (vagyis a jogrendszer működéséről). Éppen az itt bemutatott kétféle nézőpont az akadálya annak, hogy a többségi álláspontot kifejező Alkotmánybíróság túlterjeszkedett volna szűkös hatáskörén, és az emberi méltóság fogalmát összekapcsolta volna a egyenlő törvényes elbánás alkotmányos követelményével.

II. ELOSZTÁSI VITA VAGY A JOG HELYES MŰKÖDÉSÉNEK PROBLÉMÁJA?

Az adójogi viták alkotmányos nézőpontból végső soron kétféle irányból közelíthetők meg: a jogok és kötelezettségek elosztása (angolszász nézőpontból: allocation of privileges and immunities), valamint a jogi mechanizmusok működésének helyessége (amerikai, de nemzetközivé vált felfogásban: due process, vagyis tisztességes eljárás) felől. Mindkét irányból feltárható értékek az állami szervek működésének korlátját jelentik. Az első esetben azonban a mindenkori kormánypolitika számára sokkal tágabb moz-

gástér kínálkozik, mivel a vita tárgya a disztributív igazságosság érvényesítése, ami leegyszerűsítve a javak elosztásának a problémája, e tekintetben pedig az állam jelentős mozgásteret élvez.

Az említett egyszerűsítés azért lehetséges, mert élünk azzal a feltételezéssel, hogy a vitatott javak mérhetők, és ennek következtében eloszthatók. Ebből indul ki Arisztotelész és Aquinói Tamás, de ezt az utat követik az utilitáriánusok és a jóléti közgazdaságtan is. Elbizonytalaníthat mégis bennünket az, hogy előbb a jóléti állam, majd a neoliberális közgazdasági és politikai gondolkodás válságba jutásával párhuzamosan a javak mérhetősége is számos területen kétségesse vált. Mint említettük (lásd fent a 6. pontot), a gazdasági teljesítmény immateriális formáinak elterjedése folytán előtérbe kerül a befogadás és értékelés során a személyes kapcsolat, ezzel összefüggésben pedig megjelennek a relációfüggő javak. Ez a folyamat felgyorsul a digitális és globális térben.

Ha a jogvitában elosztási problémát látunk, arra kényszerülünk, hogy ne elégedjünk meg csupán az emberi méltóságra való hivatkozással. Rendszertani szempontból ugyan az emberi méltóság védelme kulcskérdés, az emberi méltóság azonban olyan érték, amely önmagában véve túlságosan elvont. Ennyiben kiegészítendő olyan különös értékekkel, mint az élet és magánélet védelme, lelkiismereti szabadság és állampolgári jogok. Ezen értékek közül valamennyi szerepel mint lehetséges vizsgálati tárgy az Alkotmánybíróság jogosítványaiában, mindez azonban – mint láttuk – még nem elégséges az adójogi vita eldöntéséhez. Ahhoz, hogy az Alkotmánybíróság valóságos lehetőséget kapjon a fiskális politika alkotmányos értékeléséhez, be kellene vezetnie annak vizsgálatát is, hogy miként érvényesülnek adott jogrendben gazdasági jogok, mint pl. a tulajdonszabadság és a szociális biztonsághoz való jog. A magyar Alkotmánybíróság végül is csak kivételesen jutott ahhoz a lehetőséghez, hogy elmarasztalja a 98%-os különadót, mert az adóztatási funkció rendellenessége és a fordított hátrányos megkülönböztetés problémájához hozzáadódott a visszaható hatályú jogalkotás kérdése. Ezek így együtt – de csak ezek együtt – késztették arra az Alkotmánybíróságot, hogy elmarasztaló döntést hozzon.

Mint említettük, a hivatalban lévő kormány számára igen tág mozgáster kínálkozik a gazdaságpolitikailag értékelhető környezet alakításához. A monetáris politika pl. kevés lehetőséget kínál nemzeti kormány számára az EMS (European Monetary System) közegében (amelyhez Magyarországot az elsődleges közösségi jog fűzi), és a közgazdasági logika sem enged meg következmények nélkül nagy

kilengéseket, hiszen a tőkepiacok azonnal jelzik ítéletüket a folyó államadósság finanszírozásában. A monetáris politikához képest a vállalkozási környezet alakítása vagy a fiskális politika terén egy kormány sokkal többet tehet. Itt van jelentősége az átfogó és részletekbe menő jogi vizsgálatnak. Ezért sajnálatos, hogy a magyar Alkotmánybíróság ettől meg van fosztva, és éppen azért született Magyarország számára hátrányos ítélet a tárgyalat ügyben Strasbourgban, mert az EJEB viszont nem volt korlátozva e szempontok vizsgálatában. Elegendő volt a tulajdonszabadság és a szociális biztonság kérdését fölvetni, és a magyar törvényhozó elvérzett.

Ha a jogvitában a jog mint rendszer helyes működésének problémáját látjuk, az állami szervek jogállami keretek között még kivételesen sem átléphető korlátokkal találják szemben magukat. Amennyiben a magyar Alkotmánybíróság e szempont vizsgálatától el van adóügyekben tiltva, súlyos jogállami deficitet kell megállapítanunk. Látható: mivel az EJEB nem volt elzárva e szempont alkalmazásától, rögtön bevonta a helyes működés (jó kormányzás) problémáját az elemzésbe, és ennek révén az elosztási vitát átalakította a rendszer működése helyességének kérdésévé. Ebből azonnal következett az is, hogy a magyar szabályozás elbukott az emberi jogi (a nemzeti jog felől nézve: az alkotmányosság) vizsgán.

12. ÖSSZEGZÉS

Az alkotmányozás két lehetséges kiindulópontjára a német és a holland alkotmány mutat példát (lásd erre a 4. pontot is):

– „Minden Hollandiában élő személyt azonos feltételek között egyenlő módon kell kezelni. Nem megengedett a hátrányos megkülönböztetés vallás, hitbeli meggyőződés, politikai vélemény, faj vagy nem okán, vagy bármely más okból.”¹⁷

– „Az ember méltósága érinthetetlen. Az államhatalomnak minden módon kötelessége azt tisztelni és védeni.”¹⁸

Valóban el lehet indulni az alkotmányozásban a jogérvényesítés rendje, és a kiosztandó jogok felől is. A magyar alkotmánybírósági gyakorlat a korai idők-től fogva vegyíti a két alapvető megközelítési módot, amelyek elvileg annyira különböző irányokat foglalnak magukba, hogy egymással lényegében nem békíthetők ki. Az ‘egyenlő emberi méltóság’ fogalmának bevezetésével az AB a méltóság tiszteletét átváltoztatja a jogegyenlőség elvévé, amikor az emberi méltósághoz való jog értelmezése során abból indul ki, hogy a méltósághoz való jog egyik funkciója az egyenlőség biztosítása. Innét már könnyű eljutni

a diszkriminációtálgomig. Ennek jegyében nemcsak jogalanyokat lehet általanossággban összevetni egymással, hanem sokféle módon különböző helyzete- ket, amiből megállapítható az, hogy az adott szabá- lyozás mennyire következetes [34/1992. (VI. 1.) AB határozat, III. 4.3.].

A hatályos magyar alkotmány eltította az Alkot- mánybírósgot attól, hogy adóügyekben az egyen- lőség szempontját behozza az elemzésbe, mert azt írja elő, hogy adózási kérdések csak az emberi méltóság megsértésével összefüggésében tárgyalhatók. Eközben az emberi méltóság jogának megsértése sem konkretizálható, mert az alkotmányos vizsgálat nem terjedhet ki a tulajdonhoz és a szociális biztonság- hoz való jog vizsgálatára. Ez nemcsak azért sajnála- tos, mert egyoldalúan szűkíti az Alkotmánybírósg hatáskörét, hanem azért is, mert megtöri a korábbi alkotmánybírósgai gyakorlatot, amely az 'egyenlő emberi méltóság' szintetikus fogalmával operált.

Ha a magyar alkotmánybírósgoklás költségvetési politikai, ill. adóügyekben megmutatkozó jelenlegi hatáskörét nézzük, azt mondhatjuk, hogy az alkot- mányossági felülvizsgálat leszűkítése az emberi méltóság elvont szempontjára, valamint a jog helyes mű- ködése vizsgálati lehetőségének kizárása olyan kör- ülmények, amelyek között nem várható el, és nem is várható, hogy megvalósuljon az adójogi törvény- hozás hatásos alkotmányos felügyelete. Ez nyilván azt jelenti, hogy a fékek és ellensúlyok rendszeréből hiányzik egy fontos pillér. E fejlemény értékelése azonban e dolgozatnak már nem lehet tárgya.

JEGYZETEK

1. DEÁK Dániel: Rendszerváltozás a pénzügyi jogban: gon- dolatok a közpénzügyi jog szerkezeti átalakulásáról. *Pénzügyi Szemle*, 1993/6, 459.
2. А. М. РУМЯНЦЕВ, О. Т. БОГОМОЛОВ et al. (eds): *По- литическая экономика*, Том 2 Москва, Экономика, 1982, 323.
3. Jürgen HABERMAS: Morality and Ethical Life: Does Hegel's Critique of Kant Apply to Discourse Ethics? *Northwestern University Law Review*, 1988/1–2, 44.
4. HABERMAS (3. vj.) 46.
5. Hans GRIBNAU: Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in The Netherlands; Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study, *Utrecht Law Review*, 2013/2, 55–56.
6. Serge-Christophe KOLM: Distributive Justice. In R. E. Goodin, Ph. Pettit (eds.): *A Companion to Contemporary Political Philosophy*. Oxford, Blackwell, 1993, 438–440.
7. Friedrich August HAYEK: *Lecture to the Memory of Al- fred Nobel*, December 11, 1974.
8. Pierre BOURDIEU: Social Space and Symbolic Power. In Donald McQuarie (ed.): *Readings in Contemporary Sociological Theory: from Modernity to Post-modernity*. Englewood Cliffs, 1995, Prentice Hall. (from: Pierre Bourdieu: Social Space and Symbolic Power. *Sociolog- ical Theory*, 1989/1, 324.); Luigino BRUNI – Stefano ZAMAGNI: *Civil Economy; Efficiency, Equity, Public Happiness*, Bern, 2007, Peter Lang, 22–23.; Luk BOUCKAERT: Spirituality in Economics. In Luk BOUCKAERT – Laszlo ZSOLNAI (eds.): *Spirituality as a Public Good*. Antwerpen, 2007, Apeldoorn, Garant, 17–18.
9. F. A. HAYEK: *Law, Legislation and Liberty*, Vol. 2: *The Mirage of Social Justice*, London, 1976, Routledge & Keagan Paul, 4, 70–71.
10. Richard A. MUSGRAVE: Public finance, The New Palgrave, *A Dictionary of Economics*, 2008, 1057–58.
11. Richard A. MUSGRAVE: *The Theory of Public Finance: A Study in Political Economy*, McGraw-Hill, 1959, 20.
12. DEÁK Dániel: A forma dicsérete. *Magyar Narancs*, 25. évf. 16. sz., 2013. április 18., 58–59.
13. Hans Kelsen: The Law as a Specific Social Technique. *University of Chicago Law Review*, 1941–42, 69 80.
14. Gustav RADBRUCH: Gesetzliches Unrecht und Über- gesetzliches Recht. *Süddeutsche Juristenzeitung*, 1946/1, 107.
15. Dodd–Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act, Pub. L. No. 111–203 (H.R. 4173), 124 Stat. 1376.
16. John RAWLS: A Kantian Conception of Equality. In V. HELD. (ed.): *Property, profits and economic justice*, Belmont, 1980, Wadsworth, (from J. RAWLS: A Kan- tian Conception of Equality. *Cambridge Review*, Feb- ruary 1975), 200–205.
17. "Artikel 1: Allen die zich in Nederland bevinden, worden in gelijke gevallen gelijk behandeld. Discrim- inatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht of op welke grond dan ook, is niet toegestaan."
18. "Artikel 1 (1): Die Würde des Menschen ist unantast- bar. Sie zu achten und zu schützen ist Verpflichtung aller staatlichen Gewalt."