

AZ SZJA. ÉS AZ E-MOBILITÁS KAPCSOLATA¹

1. Bevezetés

A személyi jövedelemadót, és általában a munkát terhelő közterheket ritkábban említik a környezetvédelmi adók vizsgálata során. A legtöbb alkalommal a „double” vagy „triple dividend” elvével² kapcsolatban azt emelik ki, hogy a környezetvédelmi adók, mint költségvetési források növelésével a munkabér és más munkát terhelő adók csökkentésére nyílik lehetőség. A tagállamok hivatalos statisztikai adatszolgáltatásai összeállításuk során, az Eurostat környezetvédelmi adóra vonatkozó iránymutatása alapján – az általános forgalmi adóval és a munkát terhelő más adókkal együtt – kiemelik a személyi jövedelemadót a környezetvédelmi adók köréből³⁴. Alappal merülhet fel az olvasóban tehát a kérdés, hogy milyen kapcsolat lehet a személyi jövedelemadózás és egy, a környezetvédelem körében is vizsgált társadalmi vívmány, az e-mobilitás vagy elektromobilitás között.

Az e-mobilitás lényegének megragadása egyébként sem egyszerű feladat. Holisztikus megközelítésű elemzések az e-mobilitás alatt több ipari ágazaton átívelő mozgalmat azonosítanak, amelynek középpontjában a mobilitás iránti igények fenntartható kiszolgálása

¹ A kutatást az EFOP-3.6.2-16-2017-00007 azonosítószámú, „Az intelligens, fenntartható és inkluzív társadalom fejlesztésének aspektusai: társadalmi, technológiai, innovációs hálózatok a foglalkoztatásban és a digitális gazdaságban” című project támogatta. A project az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap és Magyarország költségvetése társfinanszírozásában valósul meg.

² A „double” és a „triple dividend” elve azon a hipotézisen alapul, hogy a környezetvédelmi adókból származó államháztartási bevételek lehetőséget biztosítanak a kormányzat számára, hogy egyrészt a munkabért terhelő adókat, járulékokat, illetve a tőkejövedelmet terhelő adókat csökkentse; másrészt támogatást nyújtson a vállalkozások számára környezetvédelmi beruházások végrehajtására, amelyek az energiafelhasználás hatékonyságának növelésével, az externáliák csökkentésével, valamint a környezetre káros termékek, illetve gazdasági tevékenységek versenyhelyzetének befolyásolásával egyidejűleg járul hozzá a környezetvédelmi célok eléréséhez.

³ *Manuals and guidelens. Environmental Taxes, a statistical guide.* Publications Office of the European Union. Luxembourg, 2013. 16-17. <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5936129/KS-GQ-13-005-EN.PDF> (2020.02.02.)

⁴ Az Európai Parlament és a Tanács 2011. július 6-i, az európai környezeti-gazdasági számlákról szóló, 691/2011/EU rendeletének 2. cikk 2. pontja értelmében az az adó tekinthető környezetvédelmi vonatkozású adónak, amely egyrészt az ESA 95 adóként azonosít, másrészt olyan adó, amelynek alapja a környezetre bizonyított, konkrét negatív hatást gyakorló dolog fizikai egysége (vagy egy fizikai egység helyettesítője). A személyi jövedelemadó azonban – figyelemmel arra, hogy az szja alapja az adóalany költségekkel csökkentett bevétele, azaz jövedelme – nem tekinthető környezetvédelmi vonatkozású adónak.

áll, hordozható elektromos energiaforrás (akkumulátor) és egy olyan elektromos meghajtást használó jármű segítségével, amely esetében az elektromos energia alkalmazásának mértéke, azaz az elektrifikáció mértéke változó.⁵⁶ Az e-mobilitás, mint a közlekedés egyik lehetséges módja a személy- és teherszállítás, valamint az egyéni közlekedés körében vizsgálendő, így a személyi jövedelemadózással értelemszerűen azokon a pontokon jelentkezik kapcsolat elsősorban, ahol a természetes személyek által megszerzett jövedelem járművek használatához közvetlenül vagy közvetve kapcsolódik.

A természetes személyek több formában juthatnak forrásokhoz, támogatáshoz, amikor mobilitási igényeiket elégítik ki. Ennek formája lehet a központi költségvetésből folyósított közvetlen támogatás, mint amikor például valaki a nagycsaládosok személygépkocsi-szerzési támogatása keretében szerez vissza nem térítendő állami támogatást⁷. De megvalósulhat közvetett támogatás formájában is, amikor a jogalkotó mentességet biztosít egy jövedelemszerző tevékenységhez kapcsolódóan, a mobilitás során használt eszközökhöz kapcsolódó adójogi előírások vonatkozásában. Erre az esetre példa a munkavállalók munkába járásának munkáltató által történő költségterítése, amely – a vonatkozó kormányrendelet feltételei mellett – adóterhet a jelenleg nem visel Magyarországon.

A természetes személyek jövedelmi viszonyait befolyásolja, életminőségüket jelentős mértékben meghatározza, hogy mikor és milyen eszközzel tudnak utazni, ezért az élet-színvonalukra is hatással bír, hogy milyen adókönyvitésekkel vehetik igénybe a mobilitási igényeik kielégítésére felhasználható egyes közlekedési eszközöket. Sem az egyén helyzete, sem pedig a nemzetgazdaság szempontjából nem marginális, hogy a természetes személyek közösségi közlekedési eszközöket vagy saját, esetleg cégautót használnak akár hivatali, üzleti útjuk, akár saját célú utazásaik során.

Az egyéni és a nemzetgazdasági szempontok mellett lényeges kérdés, hogy a semleges, nem adóztató adópolitika érvényesülésével a környezetre káros szennyező anyagok kibocsátása miként alakul, hogyan változik meg. Ennek megfelelően az egyes preferenciával rendelkező mobilitási módok támogatásához fűződő, annak társadalmi igazságosságával kapcsolatos kérdések mellett a környezetvédelmi szempontoknak is szerepet kell játszaniuk az adópolitikai kialakítása során.

A közgazdaságtan által kidolgozott „double” és a „triple dividend” elve alkalmazásával egyre több helyen teret nyertek a környezetvédelmi adók alkalmazása, amelyek célja az externáliák okozta társadalmi terhek allokálása, a munkát terhelő adók csökkentése, a munkahelyteremtés és a versenyképesség növelése a gazdaságban.⁸ Az e-mobilitás, amelynek köszönhetően az energiamix változtatása mellett a légszennyezettség visszaszorítható és

⁵ ENGEL, Christian (et al.): *Holistically Definition E-Mobility. A Modern Approach to Systematic Literature reviews*. KIT Scientific Publishing, Karlsruhe, 2015. 25.

⁶ Az elektrifikáció mértékétől függően megkülönböztethetők a belső égésű motorral felszerelt járművek (ICEV – internal combustion engine vehicle), az elektromos hibrid járművek (HEV – hybrid electric vehicle), az ún. „plug-in” hibrid járművek (PHEV – plug-in hybrid electric vehicle) és a „tisztán” elektromos, akkumulátorral üzemelő járművek (BEV – battery electric vehicle) [Engel, 2015. 24.]

⁷ A magyar állampolgárok, a szabad mozgás és tartózkodás jogát három hónapot meghaladóan Magyarországon gyakorló személyek és a hontalanként elismert harmadik országbeli személyek a nagycsaládosok személygépkocsi-szerzési támogatásáról szóló 45/2019. (III.12.) Kormányrendelet alapján élhetnek ilyen lehetőséggel.

⁸ TAYLOR, Amy (et al.): *Environmental Tax Shifting in Canada. Theory and Application, The E-Drivers for Environmental Tax Shifting*. Pembina Intitute, Calgary, 2003. 10-11..

a villamos energiafelhasználás optimalizálható, a környezetvédelmi célok elérése mellett önmagában lehetőségeket rejt magában az adórezsim átalakításával és az adóterhek átcsoportosításával, amely egy fenntartható és kiegyensúlyozott gazdasági növekedéshez járulhat hozzá.⁹

2. „Green Growth Strategy” és a gépjárművek adózása Magyarországon

A zöld növekedés stratégiája, azaz a „Green Growth Strategy” nem más, mint a gazdasági növekedés és fejlődés előmozdítása oly módon, hogy a gazdasági fejlődéshez szükséges természeti erőforrásokat és környezeti szolgáltatásokat – amelyeken társadalmi jólétünk is alapul – folyamatosan biztosítani lehessen. A zöld növekedés stratégiája a beruházások és fejlesztések felgyorsításával segítheti elő a fenntartható gazdasági növekedés feltételeinek biztosítását és egyben új gazdasági lehetőségeket is nyithat a gazdasági szereplők előtt.¹⁰

A zöld növekedés stratégiája egyrészt szakít a hagyományos üzleti megoldásokkal, másrészt a gazdaságpolitika hagyományos tervezése és megvalósításának kereteit átlépve, új megközelítésben vizsgálja a gazdasági folyamatokat, mindenekelőtt szem előtt tartva a környezetvédelmi célok elérését. A zöld növekedés eléréséhez számos területen az adópolitika eszközeinek alkalmazása is hozzájárulhat, így támogatásokon keresztül lehetővé válik a nem megfelelő infrastruktúra fejlesztése, az adócsökkentéseknek köszönhetően a humán erőforrások növelése, az adóemeléshez kapcsolódóan a környezeti externáliák csökkentése, továbbá a kutatás-fejlesztés kiemelt támogatása. A „zöld szemlélet” elterjedése tekintetében ugyanakkor további előre lépést jelent, amennyiben az adók kivetése és kedvezmények biztosítása vonatkozásában a környezetvédelmi szempontokat érvényesítik.¹¹

A zöld növekedési stratégia hangsúlyos szerepet kap az Európai Unió szakpolitikai döntéseiben. A Bizottság a környezetvédelmi szakpolitika keretein belül folyamatosan figyelemmel kíséri a „zöld” adózás helyzetét az egyes tagállamokban, de a Tanács és a Parlament is szerepet vállal ezen a téren. A „Jólét bolygónk felélése nélkül” című cselekvési program¹² több vonatkozásban, így például a környezeti externáliák csökkentése, a környe-

⁹ Itt jelezzük, hogy a „double” és „triple dividend” elvének gyakorlati hasznosságának kérdése kezdetektől fogva vitát váltott ki a közgazdászok körében, hiszen a környezetvédelmi adók, mint az államháztartás bevételeinek felhasználása elsősorban gazdaságpolitikai kérdés, ezért az elvek alkalmazhatóságával kapcsolatban kétségbe vonták, hogy a környezetvédelmi bevételeket a gyakorlatban a kormányok valóban környezetpolitikai célok megvalósítására fordítják-e és az adók valóban visszaszorítják-e a káros anyag kibocsátását [MINTZ, Jack – JACCARD, Mark: *The Carbon Tax Tango*. Alternatives Journal, 2006/3. 34.]. Anélkül, hogy e közgazdasági vitában állást foglalnánk, e körben megelégszünk csupán annak rögzítésével, hogy az adóterhelés allokálása útján lehetőség nyílhat környezetpolitikai célok elérésére.

¹⁰ *Towards Green Growth*. OECD Publishing, 2011. 9. https://read.oecd-ilibrary.org/environment/towards-green-growth_9789264111318-en#page1

¹¹ *Tools For Delivering on Green Growth*. OECD Publishing, 2011. 9. <http://www.oecd.org/greengrowth/48012326.pdf> (2020.02.10.)

¹² Az Európai Parlament és a Tanács 2013. november 20-i, a „Jólét bolygónk felélése nélkül” című, a 2020-ig tartó időszakra szóló általános uniós környezetvédelmi cselekvési programról szóló 1386/2013/EU határozata [HL L 354., 2013.12.28.].

zet- és éghajlat-politikával összefüggő beruházások feltételeinek biztosítása¹³, valamint a nemzetközi környezettel és éghajlat-változással kapcsolatos kihívások kezelése¹⁴ terén is sürgeti az adópolitika szerepvállalásának növelését, az adóztatás szerkezetének átalakítását és más piaci alapú eszközök alkalmazását.

A környezetvédelmi politikák végrehajtásának 2019. évi felülvizsgálata során a Bizottság kiemelt témakörben vizsgálta a környezetvédelmi adózás helyzetét¹⁵. A Magyarországra kibocsátott országjelentés külön kitért arra, hogy – habár a környezetvédelemmel kapcsolatos adókból az uniós átlagnál magasabbak államháztartási bevételeket biztosítanak – a környezetvédelmi adóztatás lehetőségei mégis korlátozottak hazánkban. A magyar adórendszeren belül ugyanis a fogyasztási adók az összes adójellegű bevételhez viszonyított aránya már eleve az unión belül a legmagasabbak közé tartozik, így szűk mozgástér mutatkozik arra, hogy az adóterhelést a munkát terhelő adókról (így többek között a személyi jövedelem-adóról) a fogyasztási adók irányába lehetne elmozdítani.¹⁶ Ebben értelemszerűen szerepet játszik az unión belüli legmagasabb általános adókulccsal alkalmazott magyar hozzáadott-érték-adó (áfa), illetve az energiaadóztatást is magában foglaló jövedéki adó kiemelkedő szerepe az államháztartási bevételek főösszegét tekintve.¹⁷

Ennek ellenére a Bizottság a szűk lehetőségek között is jelezte, hogy Magyarországon továbbra is vannak lehetőségek az externáliák visszaszorítására a környezetvédelmi adók területén, de ezek elsősorban a jelenleg biztosított kedvezmények és mentességek visszaszorítását jelentik.^{18,19}

Magyarországon a gépjárművek adóztatása tekintetében – a Jedlik Ányos terv 2015-ös elfogadását követően – jelentős változások álltak be, amelyek elősegítették az e-mobilitás térnyerését. Ennek megfelelően az ún. környezetkímélő gépkocsik – azaz az elektromos gépkocsik és a nulla emissziós gépkocsik²⁰ – illetékmentesen szerezhetőek be visszterhes

¹³ 1386/2013/EU határozat 76. pont és 84/i. pont

¹⁴ 1386/2013/EU határozat 76. pont és 106/iii. pont

¹⁵ A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak, az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak és a Régiók Bizottságának: „A környezetvédelmi politikák végrehajtásának 2019. évi felülvizsgálata. A polgárainak védelmet és jobb életminőséget nyújtó Európa” [COM(2019) 149 final] 2.5 pont

¹⁶ A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak, az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak és a Régiók Bizottságának: *Az uniós környezetvédelmi politikák végrehajtásának 2019. évi felülvizsgálata. Országjelentés, Magyarország.* 29. https://ec.europa.eu/environment/eir/pdf/report_hu_hu.pdf (2020.02.05.)

¹⁷ A Magyarország 2020. évi központi költségvetéséről szóló 2019. évi LXXI. törvény 1. számú mellékletében szereplő XLII. fejezet előirányzatai alapján a központi költségvetésben, 2020. évre nézve, a fogyasztáshoz kapcsolt adók bevételi előirányzata 6 636 925 mFt összegben lett tervezve, amely a 14 522 857 mFt összegű közvetlen bevételi előirányzat 45,6 százalékát teszi ki. A fogyasztási adók bevételi előirányzatai (2. cím) között az általános forgalmi adó 4 969 725 mFt (2. cím 1. alcím), míg a jövedéki adó 1 226 400 mFt (2. cím 2. alcím) összegű előirányzatként szerepel.

¹⁸ Ilyen közvetett állami támogatás például a háztartási tüzelőanyagok felhasználásához kapcsolódó mentesség. A Bizottság e körben ugyanakkor említést tesz a cégautó használatának adóügyi magyarországi megítéléséről is.

¹⁹ A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak, az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak és a Régiók Bizottságának: *Az uniós környezetvédelmi politikák végrehajtásának 2019. évi felülvizsgálata. Országjelentés, Magyarország.* 30. https://ec.europa.eu/environment/eir/pdf/report_hu_hu.pdf (2020.02.05.)

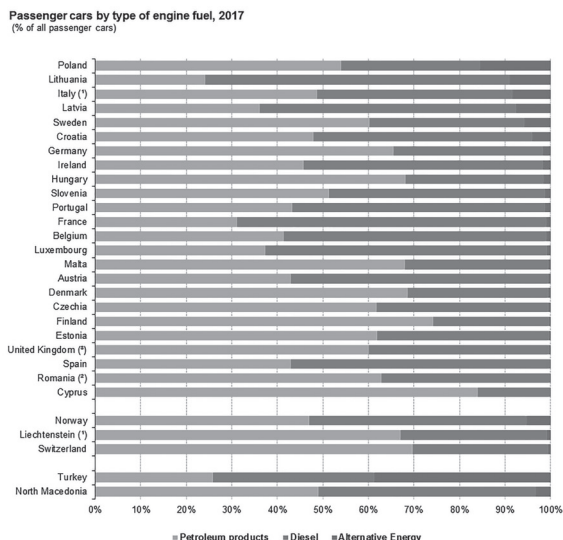
²⁰ A közúti járművek forgalomba helyezésének és forgalomban tartásának műszaki feltételeiről szóló 6/1990. (IV. 12.) KöHÉM rendelet. Megjelent a Magyar Közlöny 1990/33 (IV. 12.) számában. E jogszabályra a továbbiakban KöHÉM rendeletként hivatkozunk. KöHÉM rendelet 2. § (6) bekezdés

ügyletek keretében, első magyarországi forgalomba helyezésük alkalmával nincs regisztrációs adófizetési kötelezettség, valamint mentesülnek a belföldi gépjárművek adója alól is.²¹

Ugyanakkor aggodalomra adhat okot az a tény, hogy a környezetvédelmi szempontok egyoldalú érvényesítése mellett²² lényegében teljesen hiányzik a CO₂ kibocsátás tényleges mennyiségéhez igazodó környezetvédelmi adóztatás a gépjárművek esetében.

Többek között ennek tudható be, hogy Magyarországon jellemzően nem a leginkább környezetbarát kibocsátással rendelkező személygépjárműveket használják (1. számú tábla), habár az alternatív üzemanyaggal működő²³ új személygépjárművek forgalomba helyezési arányszáma a Jedlik Ányos tervben megjelölt intézkedések végrehajtását követően enyhén növekvő tendenciát mutat (2. számú tábla).

1. számú tábla



Note: Bulgaria, Greece, Netherlands, Slovakia and Iceland: data not available.
 (*) 2016 data instead of 2017
 (*) 2015 data instead of 2016
 (*) Great Britain only.
 Source: Eurostat (online data code: road_eqs_carpds)

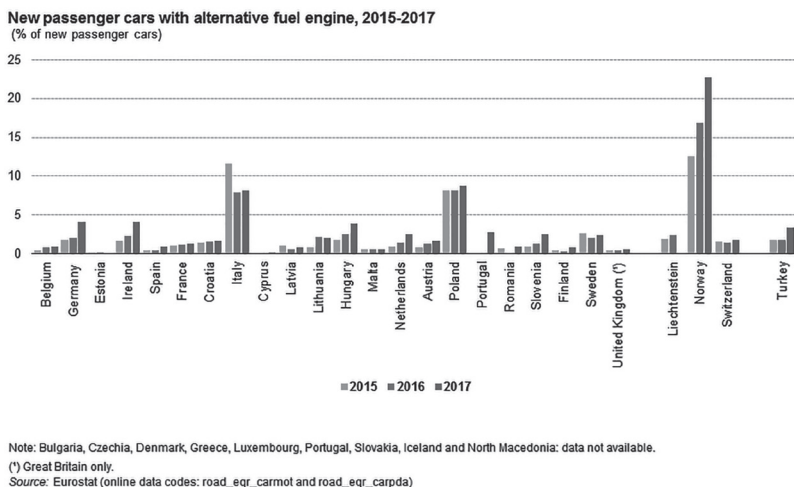
eurostat

Forrás: Eurostat

[https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Fig_3_Passenger_cars_by_type_of_engine_fuel_2017_\(%25_of_all_passenger_cars\).png](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Fig_3_Passenger_cars_by_type_of_engine_fuel_2017_(%25_of_all_passenger_cars).png) (2020.02.05.)

- ²¹ A zöld növekedési stratégia érvényesülése érdekében kidolgozott Jedlik Ányos tervhez fűződő módosításokra a III. részben részletesen kitérünk.
- ²² A gépjárművek megszerzéséhez, használatához kapcsolódó adónemek jellemzően környezetvédelmi kategóriába sorolásuktól vagy teljesítménytől teszik függővé az adómértékek alkalmazását.
- ²³ Alternatív üzemanyaggal működő gépjárművek között az elektromos járművek mellett az LPG, a CNG, NGL üzemű, az alkohollal, az alkoholok és más üzemanyagok keverékével, a hidrogénnel és bioüzemanyaggal meghajtott járművek is e körbe tartoznak. Ennek megfelelően az elektromos járművek aránya a személygépjárművek között a táblán szerepeltetett aránynál alacsonyabb.

2. számú tábla



eurostat

Forrás: Eurostat

https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/images/4/40/Fig_1_New_passenger_cars_with_alternative_fuel_engine%2C_2015-2017_%28%25_of_new_passenger_cars%29.png (2020.02.05.)

Az érintett gazdasági szereplők és a természetes személyek számára a környezetkímélő gépkocsik megszerzéséhez, illetve fenntartásához kapcsolódóan komoly támogatást biztosít a magyar adórendszer. Éppen ezért szükséges közelebbről vizsgálni, hogy a közvetlen és közvetett állami támogatások, valamint a infrastrukturális hiányosságok megszüntetése végett tett erőfeszítések ellenére az e-mobilitás jelentősége miatt csupán mérsékelten növekszik.

A zöld növekedési stratégia érvényesülésének akadályait – ahogy a Bizottság is megemlítette országjelentésében – Magyarországon nem csupán a környezetvédelmi adók rendszerében kell keresnünk, hanem holisztikus megközelítésben minden olyan adópolitikai eszközt vizsgálni szükséges, amely a gépjárművek használatához kapcsolódó adózást befolyásol. Ilyen terület a cégautók magáncélú használatának, a saját tulajdonban álló személygépkocsi, valamint a közösség közlekedési eszközök munkába járásra történő használatához kapcsolódó jövedelemadózási kérdései. A munkáltató ugyanis Magyarországon vagy megtéríti vagy saját maga nyújtja ezeket a szolgáltatásokat munkavállalói irányába.

3. A cégautók adózása Magyarországon²⁴

A cégautók adózásának jelenlegi szerkezetét a jogalkotó egy 2008-ben végrehajtott jogszabály módosítással alakította ki. A szabályozás eredményeként a korábban természetbeni juttatásként meghatározott, cégautó természetes személy által, saját (magán) célra történő használatával megszerzett jövedelemének adózása megszűnt. Ehelyett vagyonaadóként azono-

²⁴ Tanulmányunkban a cégautók adózásának általános forgalmi adóval kapcsolatos aspektusait nem elemezzük.

sítható cégautó adót vezettek be, és – habár az adó megállapításának módja és az adóterhet viselő személye azonos maradt – az új adójogi megközelítés alapvető változásokat jelentett.

Az Szja.²⁵ 2009. február 1. előtt hatályos rendelkezései szerint a cégautó magáncélú használatából származó jövedelem adójának megállapítása során az adómérték a személygépkocsi beszerzési árához, valamint a beszerzést követően eltelt időtartamhoz igazodott. Az akkori szabályozásban legfeljebb „nyomokban”, többszörös áttétellel és elsősorban új személygépkocsik esetében²⁶ lehetett környezetvédelmi megfontolásokat felfedezni.

Nem hagyható azonban figyelmen kívül, hogy az Szja. akkori rendelkezései szerint a kifizető terhére nem keletkezett adófizetési kötelezettség, amennyiben a juttatásban részesült természetes személy a cégautó magáncélú használatát megtérítette. E térítés összegének megállapítása során általános személygépkocsi normaköltség is alkalmazható volt²⁷, amely esetében a magáncélú felhasználás során megtett távolságot is figyelembe kellett venni. A járműhasználat során megtett távolság ugyanakkor összefüggésbe hozható a magáncélra használt cégautó környezetterhelésével, így – ha a jogalkotó elsődleges szándéka nem feltétlenül terjedt ki erre – környezetvédelmi szempontok is felismerhetőek az Szja. korábbi szabályai között.

Az Szja. 2009. január 31. napját követő módosítása következtében a természetes személyek a munkáltató (kifizető) által biztosított személygépkocsi magáncélú használata által megszerzett bevétel adómentessé vált.²⁸ Ennek megfelelően sem a természetes személyek, sem a munkáltatók (kifizetők)²⁹ adóterhet egyáltalán nem viselnek a természetes személyek e jövedelme után.

A 2009. február 1. napját követően a gépjárműadó³⁰, mint vagyoadó közé beépített „új” adónem, a cégautóadó eredményeként azonban a munkáltató (kifizető) oldalán új adóterhet jelentkezett. A strukturális változások következtében a cégautóadót már nem csupán a természetes személyek magáncélú használatát jelentő használat után kellett meg-

²⁵ A személyi jövedelemadóról szóló – többször módosított – 1995. évi CXVII. törvény. Megjelent a Magyar Közlöny 1995/113 (XII. 22.) számában. A tanulmányunkban Szja.-ként hivatkozunk e jogszabályra.

²⁶ Az Szja. 2009. január 1. és 2009. január 31. közötti időszakában hatályos rendelkezései szerint a cégautó adó tételes adóként, tíz sávban, 1 Ft és másfélmillió forint közötti, illetve az utolsó sávban 15 millió Ft feletti beszerzési értékhez állapított meg regresszív adómértéket. Környezetvédelmi megfontolást legfeljebb annak a ténynek lehetséges tulajdonítani, hogy a nagyobb teljesítményű motorral felszerelt, és ezáltal nagyobb feltételezett kibocsátással rendelkező személygépjárművek magasabb beszerzési áron voltak elérhetőek. Itt azonban rögtön le kell szögezni, hogy a magasabb beszerzési érték nem feltétlenül jelentette egy személygépjármű esetében az alacsonyabb értékű személygépkocsi kibocsátásához képest ténylegesen magasabb mértékű károsanyag kibocsátást. Ugyanakkor az élettartam növekedésével a személygépkocsi tényleges kibocsátása feltételezhetően tovább növekedett, azonban az adórezsím ekkor az életkor alapján (pontosabban a beszerzést követően eltelt évekhez kapcsolódóan) alacsonyabb adómértéket állapított meg.

²⁷ Szja. 2009. január 1. napján hatályos 70. § (12) bekezdése

²⁸ Szja. 7. § (1) bekezdés a) pontja és Szja. 1. számú melléklet 8.37. pont

²⁹ Az egyes adó- és járuléktörvények módosításáról szóló 2008. évi LXXXI. törvény 238. § (2) bekezdés 3. pontja hatályon kívül helyezte a kifizetőket terhelő cégautó adóra vonatkozó, Szja. 70. § rendelkezéseit, így 2009. január 31. napját követően a kifizetőket adó az Szja. rendelkezései alapján már az Szja. rendelkezései szerint e körben adót már nem fizettek. A 2008. évi LXXXI. törvény megjelent a Magyar Közlöny 2008/174 (XII. 9.) számában.

³⁰ A gépjárműadóról szóló – többször módosított – 1991. évi LXXXII. törvény. Megjelent a Magyar Közlöny 1991/145 (XII. 26.) számában. A továbbiakban e jogszabályra Gjt.-ként hivatkozunk.

fizetni. A cégautóadó adótárgyát ezt követően ugyanis már nem a használatból származó jövedelem képezte, hanem valamennyi személygépkocsi, mint vagyontárgy, amely nem természetes személy tulajdonában állt, vagy, amely után egyébként a számviteli szabályok szerint költséget, ráfordítást vagy az Szja. alapján tételes költségelszámolással költséget, értékesökkenési leírást számoltak el.³¹

Amennyiben tehát a munkáltató (kifizető) akár a Szja., akár a számviteli szabályok alapján – bármilyen jogcímen – költséget, ráfordítást számol el, a kifizetőt terhelő cégautóadó fizetési kötelezettség keletkezik. Ez a költség, ráfordítás jelentkezhet akár a cégautó hivatali, üzleti utazás során történő használatából adódóan³², akár a cégautó munkába járás végett történő vagy teljesen magáncélú használatából is.

Ennek megfelelően egyrészt a cégautóadó tárgyi hatálya jelentős mértékben kibővült, másrészt rendelkezni kellett a kettős adóztatás kizárásáról is, mivel a belföldön nyilvántartásba vett gépjárművek után a Gjt. szerint már korábban is adót kellett fizetni. A jogalkotó a kettős adóztatás kizárását adólevonás biztosításával oldotta meg, mivel negyedévente a cégautó adóból levonhatóvá vált a belföldi gépjárművek után határidőben megfizetett adó összege.³³

Mindazonáltal figyelemre méltó, hogy a cégautóadó tárgyi hatálya ezt követően már nem terjedt ki a kizárólag elektromos hajtómotorral ellátott személygépkocsira, amely már egyértelműen a környezetvédelemhez fűződő érdekek megjelenésére utal.³⁴

A Gjt.-be beépített cégautóadó rendelkezéseinek 2011. évben bekövetkezett változásai emellett már egyértelműen a környezetvédelmi szempontok érvényesülését tükrözik. A cégautóadó addigi két sávból álló, tételes adómértékét, a gépjármű hajtómotorjának teljesítménye, valamint a gépjármű környezetvédelmi-osztályba sorolása alapján megállapítandó, négy sávba besorolt adótételek váltották fel.³⁵ A környezetvédelmi szempontok érvényesülése felé tett újabb lépés eredményeként és a Jedlik Ányos terv végrehajtásának részeként a kifizetők 2016-tól már teljes egészében mentesülnek a cégautó adó alól, amennyiben a cégautó ún. környezetkímélő személygépkocsi egyben.³⁶

A cégautó birtokban tartásához, használatához kapcsolódó adók mellett a cégautó megszerzéséhez és használatához kapcsolódóan is felmerülnek kötelező befizetések a kifizető részéről.

A 2016. január 1. napját követően a cégautó tulajdonjogának, vagy a cégautóra vonatkozó vagyoni értékű jog megszerzéséhez kapcsolódóan a kifizető mentesül az illetékfi-

³¹ Gjt. 17/A. § (1) bekezdés

³² Itt meg kell jegyezni, hogy amennyiben egy vállalkozás – függetlenül attól, hogy egyéni vagy társas vállalkozó esetében merül fel ez a kérdés – a bevételeit a számviteli vagy az Szja. szabályai szerint nem könyvelni le és cégautóadót sem fizet, abban az esetben nem hivatkozhat arra, hogy az el nem számolt bevétellel egyező kiadás, ráfordítás ne lenne a vállalkozás érdekkörén kívül eső költség. A bírósági gyakorlatban a cégautó magáncélú használatának adómentes jogcímeire hivatkozással az érintett adózók számos alkalommal igyekeztek felelősségüket kimenteni (Legfelsőbb Bíróság Kfv. 35.150/201/5. számú ítélete).

³³ Gjt. 17/F. §

³⁴ Gjt. 17/A. § (1) bekezdés

³⁵ Az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény 183. §. Megjelent a Magyar Közlöny 2011/140 (XI. 29.) számában.

³⁶ Gjt. 5. § g) pontja. A módosítások az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény és egyes adótörvények módosításáról szóló 2015. évi CLXXXVII. törvény 57. § alapján 2016. január 1. napjától hatályosak.

zetési kötelezettség alól, amennyiben a gépjármű környezetkímélő személygépkocsinak minősül.³⁷ Érdemes megemlíteni, hogy a visszterhes vagyonátruházási illetékre vonatkozó szabályokkal ellentétben az ajándékozási és az öröklési illeték esetében a környezetkímélő gépkocsik esetében a tulajdonjog vagy az arra vonatkozó vagyoni értékű átszállása nem részesül kedvezményben.³⁸

Mindemellett – amennyiben a kifizető által megszerzett személygépkocsi Magyarországon a járműnyilvántartásba még nem került bejegyzésre – a kifizetőt terhelően regisztrációs adófizetési kötelezettség is felmerült.³⁹ Regatv. 2005-ös módosítását követően előbb kedvezményes adótétel alkalmazása mellett (190 eFt/db)⁴⁰, majd 2016. évet követően már – szintén a Jedlik Ányos terv végrehajtásának eredményeként – adófizetés nélkül lehetséges a környezetkímélő gépjárműveket forgalomba helyezni és Magyarország területén jogszerűen használni.^{41,42}

A cégautók adózására azért kellett ilyen részletességgel kitérnünk, mert a cégautót magáncélra használó természetes személyek ezek alól a terhek alól Magyarországon teljes egészében mentesülnek, ezáltal adómentes jövedelmet szereznek. A jövedelemadózás vonatkozásában ugyanakkor a cégautót magáncélra használó természetes személyek szemszögéből teljesen irreleváns, hogy a használat milyen mértékű károsanyag kibocsátást eredményez. Ez a tény pedig a környezetkímélő gépjárművek, mint cégautók kedvezményes adózásához kapcsolódó ösztönzők érvényesülését kedvezőtlenül befolyásolja.

4. A cégautók használatából származó jövedelem mentességének adópolitikai és környezetvédelmi vonzata

A cégautó magáncélú használatának alul adóztatása szembeötlő Magyarországon, hiszen, ahogy már korábban említettük, a személyi jövedelemadó esetében a jogalkotó adómen-

³⁷ Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 26. § (1) bekezdés w) pont. A továbbiakban e jogszabályra Itv.-ként hivatkozunk.

³⁸ A módosítások az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény és egyes adótörvények módosításáról szóló 2015. évi CLXXXVII. törvény 44. § (1) bekezdése alapján 2016. január 1. napjától hatályosak. Megjelent a Magyar Közlöny 1990/132 (XII. 24.) számában.

³⁹ A regisztrációs adóról szóló 2003. évi CX. törvény 3. §. Megjelent a Magyar Közlöny 2003/144 (XII. 13.) számában. A továbbiakban e jogszabályra Regatv.-ként hivatkozunk.

⁴⁰ Regisztrációs adó esetében az adókról, járulékokról és egyéb költségvetési befizetésekről szóló törvények módosításáról szóló 2005. évi CXIX. törvény 53. § és 13. számú mellékletének rendelkezése alapján 2006. január 1. napját követően már kedvezményes adómérték (190 eFt/db) mellett lehetett ezeket a gépjárműveket forgalomba helyezni Magyarországon. Megjelent a Magyar Közlöny 2005/150 (XI. 15.) számában.

⁴¹ A regisztrációs adóról szóló 2003. évi CX. törvény mellékletének I. részében található 1. számú táblázat 8. sor értelmében a regisztrációs adó mértéke 0 Ft / darab, így adófizetési kötelezettség – más adókötelezettségek teljesítése mellett – nem keletkezik. A környezetkímélő gépkocsik jelenleg hatályos 0 Ft/db tételű adómértékét az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény 6. számú melléklete 2012. január 1. napjától biztosítja. Megjelent a Magyar Közlöny 2011/140 (XI. 29.) számában.

⁴² A cégautó használatát befolyásoló más forgalmi típusú adókra részleteiben nem térünk ki, csupán jelezni kívánjuk, hogy a forgalmi adózás, így különösképp az általános forgalmi adó tekintetében további lehetőségek vannak az e-mobilitás elősegítésére, különösképp az áfa adólevonási jogának biztosítására az e-mobilitást elősegítő eszközök beszerzése után, illetve a felhasznált energia jövedéki adómentességének biztosítása területén.

tességet biztosít, nem csupán a magáncélú használatból származó jövedelemre, hanem egyúttal a használatlaltal kapcsolatban a kifizető által szolgáltatott bérletek és jegyek vonatkozásában is. A cégautó magáncélú használatából eredő jövedelem adózása, illetve a cégautóval kapcsolatos más adónemek esetében komoly kihívást jelent annak felmérése, hogy a környezetvédelmi megfontolások figyelmen kívül hagyása, azaz a környezetvédelem tekintetében neutrális adópolitika miatt mekkora a költségvetésbe be nem folyó, elengedett összeg nagysága.

A zöld növekedési stratégia elemeként nem csupán Magyarországon merül fel a kérdés, hogy a kormányzat az adóterhelés környezetvédelmi szempontok alapján történő átstrukturálása eredményeként milyen többlet bevételeket realizálhat az államkassza tekintetében. *Harding* 2014-es jelentésében az OECD országok vizsgálata során a környezetvédelmi szempontok alkalmazása mellett kivethető és a ténylegesen beszedhető adók összegét 19 milliárd EUR és 33,7 milliárd EUR közötti összegre becsülte.⁴³

A be nem szedett adók azonban nem csupán a költségvetési egyenlegre nézve jelenthetnek hátrányt, hanem a munkához kapcsolódó juttatások szerkezetében is változást idézhetnek elő. Egy (természetben) adott juttatásnak az összevont adóalapba tartozó jövedelem adózásához képest kedvezőbb vagy – ahogy a magyar cégautó magáncélú használatánál láthatjuk – adómentes adóztatása természetesen a munkabér és a (természetbeni) juttatások arányát megbontja. A neutrális adópolitika ugyanis azt eredményezi, hogy az egyébként magasabb adóterheléssel rendelkező munkabér és más juttatások (pl. jutalom, ajándék) helyett a munkáltató értelemszerűen azokat a juttatásokat fogja előtérbe helyezni, amelyek után a költségvetés irányában befizetési kötelezettsége nem keletkezik.⁴⁴ *Harding* rámutat, hogy a semleges adópolitika ilyen esetekben ténylegesen ösztönző tényezőként jelentkezik az adómentes juttatások irányában.⁴⁵ Komoly torzulás azonban nem következik be, amennyiben az adókönyvitéssel érintett juttatás összege nem meghatározó.⁴⁶ Más a helyzet azonban a juttatásban részesülő természetes személy számára a közel sem elhanyagolható összegű bevételt eredményező, a cégautó magáncélú használatának, mint juttatásnak a biztosítása esetében.

A természetes személyek cégautó magáncélú használata által megszerzett bevétele azért nem tekinthető marginális jelentőségű juttatásnak, mert az érintett bármilyen ellenszolgáltatás nélkül használhatja a munkáltató tőkéjét, mentesül a cégautóhoz kapcsolódó kötelező befizetések és más költségek megfizetése alól, valamint részben vagy egészben átvállalják tőle az üzemeltetéshez kapcsolódó fenntartási költségeket.

⁴³ HARDING, Michelle: *Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses. Estimating the Fiscal and Environmental Costs*. OECD Taxation Working Papers, 2014/20. 7. <http://dx.doi.org/10.1787/5jz14cg1s7vl-en> (2020.02.05.)

⁴⁴ Magyarországon jelenleg az összevont adóalapba tartozó bérjövédelmet 33,5 százalékos személyi jövedelemadó- (15 százalék) és járulékfizetési kötelezettség (10 százalék nyugdíj-, 7 százalék egészségbiztosítás járulék és 1,5 százalék munkaerőpiaci járulék) terheli. A kifizetett munkabér után a munkaadó 17,5 százalék szociális hozzájárulási adót, illetve 1,5 százalék szakképzési hozzájárulást kell befizetnie a központi költségvetés felé, így összességében a nettó munkabérré vetítve 78,94 százalékos adóterheléssel kell számolni.

⁴⁵ HARDING, 2014. 9.

⁴⁶ Például a jelenleg hatályos Sza. 70. § (6) bekezdése szerinti csekély értékű ajándék, amelynek összege a minimálbér 10 százalékát nem haladhatja meg.

A juttatásban részesülő természetes személy tehát egy olyan jószágnak szedi a hasznait, amely lényegében egy harmadik személy tőkét testesíti meg, azt kopatja, amortizálja. Ennek megfelelően az érintett részéről nem szükséges a cégautó értékének megfelelő, saját adózott jövedelmének felhasználása, amelyet egyébiránt szabadon használhat más jövedelemszerző tevékenységéhez. A juttatásban részesülő természetes személy mentesül a személygépjármű használatából adódó amortizáció költsége alól⁴⁷, sőt élvezi e juttatás azon előnyét is, ha balesete esetén a munkáltatója pótolja a megrongálódott, esetlegesen használhatatlanná vált gépjárművet.

A cégautó rendelkezésre bocsátásával a juttatásban részesülő természetes személy mentesül minden olyan teher alól, amely a saját tulajdonú személygépkocsi forgalomba helyezéséhez kapcsolódik. Ennek megfelelően fel sem merül a természetes személy részéről a kötelező jármű műszaki vizsgáztatás díjának⁴⁸, a vagyonszerzési illetéknek⁴⁹ vagy éppen a Magyarországon még forgalomba nem helyezett személygépjármű regisztrációs adójának megfizetése⁵⁰.

A cégautó használatának biztosításával a munkáltató jellemzően biztosítja vagy megtéríti a fenntartáshoz, gyakran a használathoz kapcsolódó költségeket is. A juttatásban részesülő természetes személynek tehát saját tulajdonú vagy használatú személygépkocsijának fenntartási költségeit nem kell viselnie, mert annak ellenértékét természetbeni juttatásként munkáltatójától szerzi meg. Ennek megfelelően jellemzően a munkáltató állja helyette a jármű szervizelésének költségeit (így különösen a meghibásodott, összetört, megrepedt alkatrészek, a gumiabroncs vagy a motor- és más kenőolaj cseréje miatt felmerülő kiadásokat), a kötelező időszaki műszaki vizsgáztatás és a forgalmi engedély cseréjének költségét, a belföldi gépjárművek gépjárműadóóját, valamint a kötelező gépjárműfelelősség biztosítás összegét, sőt annak adóját is.

A cégautóhoz kapcsolódóan a munkáltatónak lehetősége van arra, hogy ne csupán a cégautó fenntartását biztosítsa, hanem ahhoz kapcsolódóan előre biztosítsa vagy utólag megtérítse a juttatásban részesülő természetes személy részére a használatlalt kapcsolatban felmerülő üzemanyaggal és kenőolajjal kapcsolatos költségeket, úthasználatra vonatkozó bérletet vagy jegyet.

Míg a cégautó magáncélú használathoz kapcsolódóan a magyar jogalkotó az úthasználat során vásárolt bérletek és jegyek esetében adómentességet biztosít, addig az üzemanyagok természetbeni juttatása (például üzemanyag kártya biztosítása) esetén, a kifizető részéről már személyi jellegű kiadásnak minősíti ezt a juttatást és ennek megfelelően ez a bevétel már az összevont alapba tartozó egyéb bérjellegű jövedelemnek tekintendő. Az ún. cafeteria rendszer 2019-es évi átalakításával⁵¹ tehát a kormányzat – ha nem is feltétlenül a

⁴⁷ A munkáltató oldalán az értékcsökkenési leírás szabályai szerint érvényesítheti az amortizációhoz kapcsolódó költségeit, amennyiben saját tulajdonában áll vagy idegenbeli dolgon értéknövelő beruházást végzett.

⁴⁸ A közúti járművek forgalomba helyezésével és forgalomban tartásával, környezetvédelmi felülvizsgálatával és ellenőrzésével, továbbá a gépjárműfenntartó tevékenységgel kapcsolatos egyes közlekedési hatósági eljárások díjáról szóló 91/2004. (VI.29.) GKM rendelet 1. számú melléklete. Megjelent a Magyar Közlöny 2004/92 (VI. 29.) számában.

⁴⁹ Itv. 24. §

⁵⁰ Rega.tv. Melléklete

⁵¹ Az Szja. 70. § (1a) bekezdése alapján 2018. december 31. napjáig a munkáltatónak megvolt az a lehetősége,

környezetvédelmi politikai megfontolásból – de a kifizetőt terhelő kedvezményes adózási rendszer helyett az összevont adóalapba tartozó jövedelem adózáshoz kapcsolta a munkáltató által, a cégautó magáncélú használatára juttatott üzemanyag vagyoni értékének adóztatását, amely így már talán kevésbé tűnik vonzó juttatásnak, akár a munkavállaló, akár a munkáltató szemszögéből vizsgáljuk ezt a kérdést.

A cégautók magáncélú használata után megszerezett bevétel adómentessége azonban nem tisztán fiskális kérdés. A munkaáltatók ugyanis nem minden munkavállaló számára nyújtják ezt a fajta természetbeni juttatást. A cégautók magáncélú használata egyes munkakörökben széles körben elfogadott, mint például az értékesítéssel foglalkozó munkavállalók esetében, akiknek nincs állandó munkavégzési helyük, munkakörük része az állandó jellegű üzleti célú utazás.

A munkaerőpiacon azonban a cégautó magáncélú használatához kapcsolódó juttatásokat jellemzően a vezető munkakörrel vagy magas képesítéssel rendelkező munkavállalók számára nyújtott kiegészítő szolgáltatásként lehet kezelni. Ennek megfelelően a cégautók magáncélú használatából származó jövedelem adóztatásának elmaradása – a magyar személyi jövedelemadóztatáshoz hasonló esetekben – nem csak a költségvetési bevételek elmaradását eredményezi, hanem nagyon könnyen kikezdzheti az állampolgároknak az alkalmazott adórendszer igazságosságába vetett bizalmát is.

A közteljesítés Alaptörvényben lefektetett alkotmányos elve értelmében teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez.^{52,53} A teherbíró képesség tekintetében az adórendszer akkor tekinthető igazságosnak, amennyiben az kielégíti a horizontális és vertikális igazságosság (egyenlőség) elvéhez⁵⁴ fűződő követelményeket. A horizontális igazságosság elve alapján az azonos teljesítőképességgel, adózási képességgel rendelkező személyeknek azonos adóterhet kell viselniük, míg a vertikális igazságosság (egyenlőség) elve alapján a nagyobb teherbíróképességgel rendelkező egyéneknek nagyobb szerepet kell vállalniuk, nagyobb terhet kell viselniük a közfeladatok finanszírozása során.⁵⁵

A munkaszerződés létrehozásának legfontosabb mozzanata a munkabér és a kapcsolódó juttatások összegében és egymáshoz viszonyított arányaiban történő megállapodás. Ennek megfelelően amennyiben a cégautó magáncélú használatát biztosítja a munkaadó, az egyébként cégautó magáncélú használatában nem részesülő, de összességében azonos vagyoni értékű juttatásban részesülő más természetes személyhez képest kedvezőbb hely-

hogyan a valamennyi munkavállaló által megismerhető belső szabályzata alapján ingyenesen vagy kedvezményesen nyújtson szolgáltatásokat vagy adjon át termékeket munkavállalóinak egyes meghatározott juttatás címén. Az egyes meghatározott juttatások esetén az adóterhet a munkáltató (kifizető) viselte és a nettó juttatás összegére nézve az adóterhelés az összevont adóalap 81,95 százalékos adóterhelése helyett 68,66 százalékos adóterheléssel kellett számolni.

⁵² Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdés. Megjelent a Magyar Közlöny 2011/43 (IV. 25.) számában.

⁵³ E körben csupán megemlítjük, hogy az Alaptörvény XXX. cikk (2) bekezdése alapján a gyermeket nevelők a gyermeknevelés kiadásainak és a teherbíróképességük figyelembe vételével viselik a közös szükségletek fedezéséhez szükséges terheket.

⁵⁴ MUSGRAVE, Richard – MUSGRAVE, Peggy – KULLMER, Lore: *Die öffentliche Finanzen in Theory und Praxis*. J.C.B Mohr (Paul Siebeck, Tübingen, 1975. 2:22-24.

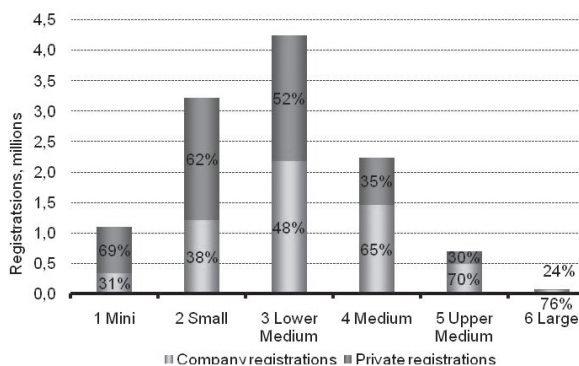
⁵⁵ HARDING, 2014. 9.

zetet teremt adórendszerünk, amely ahhoz vezet, hogy az azonos vagyoni értékű bevétellel rendelkező munkavállalók végül eltérő mértékben kénytelenek adót fizetni.

Mindazonáltal – ahogy már említettük – a cégautó magáncélú használatát a munkáltatók elsősorban vezető vagy „senior” munkakörben foglalkoztatott munkavállalók számára biztosítják, akiknek jövedelmi-vagyoni helyzete lényegesen masszívabb teherviselő képességet feltételez más munkavállalóhoz viszonyítva. A magyar adórendszerben alkalmazott megközelítéshez hasonló megoldások tehát oda vezetnek, hogy éppen a magasabb teherviselő képességgel rendelkező természetes személyek számára biztosítanak mentességet, holott a vertikális igazságosság (egyenlőség) elve érvényesülése esetén épp fordított helyzetnek kellene előállnia.

A cégautó magáncélú használatának adózása vonatkozásában a semleges adópolitikának szükségszerűen környezeti hatásai is vannak. Mivel az alkalmazott adópolitika jellemzően a magas jövedelemmel rendelkező természetes személyek esetében jelentősen torzítja az adóterhelést, így az természetszerűen hozzájárult a közúti közlekedésben résztvevő személygépkocsik számának ugrásszerű növekedéséhez⁵⁶. De nem csupán a személygépkocsik száma növekedett, *Næss-Schmidt és Winiarczyk*⁵⁷ az Európai Unió 18 tagállamában végzett elemzése során⁵⁸ összefüggést talált a cégautók összes személygépkocsinhoz viszonyított aránya és a személygépkocsi kategóriái között. Eszerint minél magasabb kategóriájú gépkocsikat veszünk górcső alá, annál nagyobb a cégautók aránya a regisztrált személygépkocsik között, ahogy azt a 3. számú tábla is mutatja.

3. számú tábla



Forrás: NÆSS-SCHMIDT (et al.) 2010. 23. p.

⁵⁶ Magyarországon a személygépjárművek állománya 2010 és 2019 között 2 984 063 darabról 3 812 013 darabra emelkedett a Központi Statisztikai Hivatal által közzétett adatok alapján. (https://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat_eves/i_ode006b.html (2020.3.31.))

⁵⁷ NÆSS-SCHMIDT, Sigurd – WINIARCZYK, Marcin: *Company Cars Taxation, Subsidies, Welfare and Environment by Copenhagen Economics*. Office for Official Publications of the European Communities, 2010 28. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/taxation_paper_22_en.pdf (2020.02.15.)

⁵⁸ Næss-Schmidt és Winiarczyk 2010-es tanulmányában Ausztria, Belgium, Csehország, Dánia, Finnország, Görögország, Hollandia, Luxembourg, Magyarország, Németország, Olaszország, Portugália, Spanyolország, Svédország, Szlovákia, Szlovénia, és az akkor az EU tagjaként az Egyesült Királyság helyzetét vizsgálta.

A személygépjárművek számának növekedése és a nagy(obb) kategóriás gépjárművek térnyerése konzekvensen nagyobb környezetterhelést eredményez. A személygépjármű használatának növekedése maga után vonja a gépjárművekkel megtett út hosszának a növekedését is, amely egyben a felhasznált üzemanyag mennyiségének növekedését jelenti. A felhasznált üzemanyag mennyiségének növekedése mindemellett azért is lényeges tényező, mert annak ellenére, hogy a technológiai fejlődés eredményeként az új személygépjárművek egyre kisebb kibocsátással rendelkeznek, de – miként azt Roy is kiemeli – a személygépjárművek számának növekedése az alacsonyabb kibocsátású személygépjárművek forgalomba helyezésével nyert előnyöket felemésztí.⁵⁹ Másrészt a nagyobb üzemanyag felhasználás egyben tovább növeli az energiatermékeket importáló országok függőségét, míg a forgalomban résztvevő személygépkocsik számának növelésével azok gyártásához szükséges alapanyagok, félkész- és késztermékek beszállításának volumene is növekszik. Ezek a következmények ugyanakkor már jóval szélesebb látókörű vizsgálatot is indokolhatnak és geopolitikai szemszögből is elemezhetőek.⁶⁰

Mindazonáltal a személygépjárművek számának növekedésével még a kisebb településeken is idővel elfogynak a parkolóhelyek és növekszik a megtett út hossza, illetve a közúton töltött időtartam, amely torlódásokhoz, közlekedési dugókhoz vezet.

Növekszik tehát a meglévő infrastruktúrára nehezedő nyomás, amely új utak, parkolóhelyek és kapcsolódó építmények létrehozásával további veszélyeket jelentenek a biodiverzitásra nézve. A megnövekedett forgalommal, a torlódások időben és térben történő kiterjedésével ugyanakkor a településeken megnő a szálló por koncentrációja, valamint a széndioxid és nitrogén kibocsátás, valamint növekszik a zaj- és fényszennyezés mértéke, így a helyi lakosság egészsége is nagyobb ártalomnak van kitéve. Emellett nem lehet figyelmen kívül hagyni a közúti balesetek számának növekedését sem.⁶¹

Úgy vélem, alappal vonható le következtetés arra nézve, hogy kapcsolat van a személyi jövedelemadó cégautó magáncélú használatához fűződő neutrális adópolitikai megközelítés és a társadalombiztosítási alapok kiadási oldalán növekedő, egyre terhesebbé váló fiskális igények között, amelyek elsődleges forrása a munkabérré rakódó járulékok, valamint a munkáltatók által fizetendő szociális hozzájárulási adó.

5. A munkába járással kapcsolatos költségek adó- és környezetvédelmi politikai megközelítése

A munkába járással kapcsolatos költségek munkáltató által történő átvállalása a cégautó magáncélú használatához képest jóval összetettebb képet mutat Magyarországon. Fontos megjegyezni, hogy a saját tulajdonban álló személygépkocsi munkába járással kapcsolatos költségtérítéséből adódó bevétel adójogi megítélése hasonló hatásokat válthat ki, mint a cégautók magáncélú használatának adóztatása, nem utolsósorban azért, mert a cégautók

⁵⁹ ROY, Rana: *Environmental and Related Social Costs of the Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses*. OECD Working Papers, No. 70, OECD Publishing, 2014. 13. <http://dx.doi.org/10.1787/5jxwrr5163zp-en> (2020.02.05.)

⁶⁰ ROY, 2014. 14-17.

⁶¹ VAN ESSEN, Huib (et al.): *External Costs of Transport, Update Study for 2008*. Delft, CE Delft, 2011. 29-70.

magáncélú használata jellemzően magában foglalja a munkába járással kapcsolatos használatot is.

Mindazonáltal mind a cégautó magáncélú, mind a saját tulajdonú gépjármű munkába járáshoz történő használatát a gyakorlatban nem egyszerű elhatárolni a személygépjármű hivatali, üzleti célú használatától. A személygépjárművek használatának alátámasztásához természetesen pontos és naprakész bizonylatok és nyilvántartások szükségesek, amelyek hiányosságából adódó hátrányos jogkövetkezmények – már-már objektív módon – a munkáltatót terhelik.⁶² Ugyanakkor a cégautó adóztatásával kapcsolatos, a jogszabályi környezetben 2009-ben elvégzett módosítások az adóhatóság ellenőrzési prioritásaiban és a bírósági joggyakorlat tekintetében is változásokat hoztak, hiszen a peresített követelések száma minimális szintre csökkentek a cégautók magáncélú használata vonatkozásában az Szja.-ba beépített adómentes jogcímnél köszönhetően.

Magyarországon a munkáltató köteles a munkavállaló számára a munkába járással és hazautazással kapcsolatos költségeket megtéríteni.⁶³ A jogalkotó Magyarországon részlegesen mentesíti a munkáltató költségtérítését a felmerülő adóterhek alól, mivel a külön Kormányrendeletben⁶⁴ szabályozott mértékű költségtérítés juttatásakor a jövedelem megállapítása során nem vehető figyelembe az a bevétel, amelyet a munkavállaló munkába járás vagy hazautazás címén kap⁶⁵, feltéve, hogy egyébként más jogcímen költséget nem számol el.⁶⁶

A munkáltató tehát a munkavállaló munkába járással és hazautazással kapcsolatos költségeit a Kormányrendelet feltételei szerint téríti meg, amely nem jelenti a munkavállaló költségeinek teljes mértékű megtérítését.^{67,68} Az adóterhet nem viselő költségtérítés mér-

⁶² KGD2012. 142.

⁶³ A munka törvénykönyvéről szóló 2012. évi I. törvény 51. § (2) bekezdése alapján a munkáltató köteles a munkavállalónak megtérítenie azt a költséget, amely a munkaviszony teljesítésével kapcsolatban indokoltan merül fel. A munka törvénykönyve a Magyar Közlöny 2012/2 (I. 6.) számában jelent meg.

⁶⁴ A munkába járással kapcsolatos utazási költségtérítésről szóló 39/2010. (II. 26.) Kormányrendelet Megjelent a 39/2010. (II. 26.) számában. A továbbiakban e jogszabályra Kormányrendeletként hivatkozunk.

⁶⁵ Szja. 25. § (2) bekezdés

⁶⁶ Szja. 25. § (4) bekezdés

⁶⁷ A Kormányrendelet megkülönbözteti a munkába járás, napi munkába járás, valamint a hazautazás jogcímén igénybe vett költségtérítést. A Kormányrendelet 2. § a) pontja szerint munkába járásnak az az utazás tekinthető, amely egyben a közigazgatási határon kívülről a lakóhely vagy tartózkodási hely, valamint a munkavégzés helye között munkavégzési célból történő helyközi (távolsági) utazással, illetve átutazás céljából helyi közösségi közlekedéssel megvalósuló napi munkába járás és hazautazás. Munkába járásnak minősül a közigazgatási határon belül, a lakóhely vagy tartózkodási hely, valamint a munkavégzés helye között munkavégzési célból történő napi munkába járás és hazautazás is, amennyiben a munkavállaló a munkavégzés helyét – annak földrajzi elhelyezkedése miatt – sem helyi, sem helyközi közösségi közlekedéssel nem tudja elérni, vagy olyan helyi közösségi közlekedési eszközzel tudja elérni, amelynek közlekedési útvonalát kifejezetten a település külterületén lévő munkáltató elérhetőségének biztosítása miatt létesítették, vagy módosították. A napi munkába járás ehhez kapcsolódóan a lakóhely vagy a tartózkodási hely és a munkavégzés helye közötti napi, valamint a munkarendtől függő gyakoriságú rendszeres vagy esetenkénti oda- és visszautazásként, míg hazautazás a munkahelyről legfeljebb hetente egyszer – az általános munkarendtől eltérő munkaidő-beosztás esetén legfeljebb havonta négyszer – a lakóhelyre történő oda- és visszautazásként lett a Kormányrendelet 2. § b) és c) pontjaiban meghatározva. Fontos hangsúlyozni, hogy a munkavállaló bármely a Kormányrendelet szerinti munkába járás vagy hazautazás körén kívül eső utazása tekintetében kapott költségtérítése a munkavállaló munkabérével egy tekintet alá eső jövedelemnek minősül.

⁶⁸ A Kormányrendelet 3. § (1a) bekezdése értelmében a munkáltató nem köteles megtéríteni a munkába járással

teke tehát korlátozott és amennyiben a munkáltató a Kormányrendeletben meghatározott összeget meghaladó költségtérítésben vagy az ott meghatározottaktól eltérő formában részesíti költségtérítésben a munkavállalóját, abban az esetben az elszámolható összeg feletti költségtérítés, mint a munkavállaló más bérjellegű jövedelme, a munkabérrel azonosképpen adózik.⁶⁹

A munkáltató Kormányrendelet szerinti költségtérítése elsődlegesen a közösségi közlekedési eszközök igénybeviteléhez kapcsolódik. Költségtérítés alapesetben – függetlenül attól, hogy teljes vagy kedvezményekkel csökkentett árú jegyről van szó – a belföldi vagy határon átmenő országos közforgalmú vasút 2. kocsiosztályán; menetrend szerinti országos, regionális és elővárosi autóbusszjáraton; elővárosi vasúton, valamint menetrend szerint közlekedő hajón, kompon történő utazáshoz megváltott menetjegy vagy bérlet esetében vehető igénybe. Hazautazás esetén a költségtérítés a légi közlekedésre is kiterjed.⁷⁰

A költségtérítés összege a napi munkába járás esetén legfeljebb az ilyen módon megváltott menetjegy és bérlet árának 86 százaléka, míg a hazautazás esetén legfeljebb havi 30 ezer forint összegnek, 2010-es bázisévhez viszonyított, a Központi Statisztikai Hivatal által közzétett átlagos fogyasztói árnövekedéssel növelt, a foglalkoztatáspolitikáért felelős miniszter közleménye szerint a Hivatalos Értesítőben évente közzétett, kiigazított összege.⁷¹

A közösségi közlekedési eszközök igénybevétele helyett, egyéni közlekedés esetén az Szja. szerinti 15 forint / kilométer mértékű költségtérítés 60 százaléka csak abban az esetben jár kötelező módon a munkavállalónak, amennyiben a munkavállaló lakó- vagy tartózkodási helye és a munkavégzés helye között nincs közösségi közlekedésre mód vagy a munkavállaló munkarendje miatt a közösségi közlekedés igénybevétele nem vagy csak hosszú várakozással lehetséges.⁷²

A jogalkotó a munkavállaló személyi körülményeit e körben annyiban értékeli, hogy amennyiben a munkavállalónak a mozgáskorlátozottsága vagy súlyos fogyatékosága miatt a közösségi közlekedést nincs lehetősége igénybe venni⁷³ vagy a munkavállalónak bölcsődei ellátást igénybe vevő, esetleg tíz év alatti köznevelési intézményben tanuló gyermeke van⁷⁴, abban az esetben kérésére biztosítani kell a munkavállaló saját tulajdonában álló személygépkocsi használata utáni költségtérítést. Sőt a munkáltató a munkavállaló előbb részletezett személyi körülményeire tekintettel minősítheti munkába járásnak a munkavállaló adott település közigazgatási határain belül történő utazását is.⁷⁵

kapcsolatos költségeket, amennyiben a munkáltató és a munkavállaló erre vonatkozó megállapodása értelmében a munkáltató a munkavállalóinak lakóhelyük (tartózkodási helyük) és a munkahelyük között történő oda-vissza utazását csoportos személyszállítás útján oldja meg.

⁶⁹ Szja. 25. § (3) bekezdés

⁷⁰ Kormányrendelet 3. § (1) bekezdés

⁷¹ A hazautazással kapcsolatos költségtérítés havi felső korlátja 2020-ban 38 460 forint. A foglalkoztatásért felelős miniszter közleménye a Hivatalos Értesítő 2020/6. (II.13.) számában jelent meg.

⁷² A Kormányrendelet 2. § g) pontja értelmében hosszú várakozásnak az az időtartam minősíthető, amely a munkavállaló személyi, családi vagy egyéb körülményeire tekintettel aránytalanul hosszú, és amely az út megtételéhez szükséges időt meghaladja.

⁷³ Kormányrendelet 4. § (1) bekezdés c) pont

⁷⁴ Kormányrendelet 4. § (1) bekezdés d) pont

⁷⁵ Kormányrendelet 5. §

A saját tulajdonú személygépkocsi a munkába járás és hazautazás tekintetében történő használatának költségtérítése ennek megfelelően még akkor is korlátozott mértékűnek és csupán szekunder jellegűnek tekinthető, ha egyébként a munkavállaló a 60 százalékos költségtérítés összegét egyoldalúan az Szja szerinti 15 forint / kilométer mértékéig növelten biztosítja.⁷⁶

A munkába járással és hazautazással kapcsolatos adópolitikai megfontolásokat jelentősen befolyásolja az a körülmény, hogy a cégautók magáncélú használatával ellentétben a juttatásban részesülő munkavállalók jellemzően alacsony vagy alacsonyabb jövedelemmel rendelkeznek. Az adóteher környezetvédelmi szempontok alapján történő növelése ebben a körben tehát szociálpolitikai okokból meglehetősen korlátozott keretek között lehetséges, hiszen a munkába járás és hazautazás költségtérítése egyébként is az ingázó munkavállalók bérjövödelmének meghatározó részét teszi ki.⁷⁷

Magyarországon a közösségi közlekedés jelenlegi infrastrukturális helyzete korlátozott mértékben teszi lehetővé a munkába járás és hazautazás költségtérítése vonatkozásában olyan környezetvédelmi szempontok érvényesítését, amelyek az adómentesség biztosítását az utazáshoz kapcsolódó károsanyag kibocsátásához kötnék. Amennyiben az infrastruktúra fejlődése eredményeként lehetővé is válna az adóalap környezetvédelmi szempontok szerinti bővítése, a saját tulajdonban álló személygépkocsik munkába járás vagy hazautazás céljából történő használatának korlátozására az érintett alacsony vagy alacsonyabb jövedelemmel rendelkező munkavállalók teherviselő képességéhez sávosan igazítva, a leginkább rászoruló természetes személyek kompenzálása mellett nyílhatna mód.

6. Az e-mobilitás lehetséges szerepe a munkavállalók mobilitásához kapcsolódó munkáltatói juttatások jövedelemadózásában

Az e-mobilitás tekintetében az egyik legfontosabb kérdés, hogy miként lehet „zöldebb” az elektromos járművek használata, amikor a megújuló energiaforrásokból származó energiafelhasználás⁷⁸ részaránya a fosszilis energiaforrások arányához képest alacsonynak tekinthető.^{79,80}

⁷⁶ Kormányrendelet 4. § (2) bekezdés

⁷⁷ A kötelező legkisebb munkabér (minimálbér) és a garantált bérminimum megállapításáról szóló 367/2019. (XII. 30.) Korm. rendelet 2. § szerint 2020. január 1. napjától kezdődően Magyarországon a minimálbér összege 161 000 Ft, míg a legalább középfokú képzésű munkakörben foglalkoztatottak felé fizetendő garantált bérminimum összege 210 600 Ft. Összehasonlításképp a MÁV Zrt. 2. kocsiosztályra vonatkozó, 100 km-es díjszabási ára szerint egy 30 napos bérlet ára 71 200 Ft, ami a megközelítőleg a minimálbér 44 százaléka.

⁷⁸ Megújuló energiaforrás az a nem fosszilis és nem nukleáris energiaforrás, amelyből nap-, szél-, légtermikus, geotermikus, hidrotermikus energia, vízenergia, biomasszából nyert energia – beleértve a biogázból (hulladéklerakóból, illetve szennyvízkezelő létesítményből származó, valamint az egyéb szerves anyagokból előállított éghető gázból) nyert energiát – állítható elő. A fogalmat a villamos energiáról szóló 2007. évi LXXXVI. törvény 3. § 45. pontja határozza meg. Megjelent a Magyar Közlöny 2007/86 (VII. 2.) számában.

⁷⁹ Magyarország 2010-2020 közötti időszakra vonatkozó megújuló energia hasznosítási tervében a megújuló energia részesedése összesen 14,65 százalék szerepel elérendő célként, míg közlekedési ágazatban ez az arányszám 10,00 százalékként volt megjelölve. *Magyarország megújuló energia hasznosítási terve 2010-2020.* Nemzeti Fejlesztési minisztérium, Budapest, 2010. 42.

⁸⁰ Magyarországon a KSH adatai szerint a megújuló energiatermelés aránya az összes villamos-energia felhasználásból 2018-ban 8,1 százalék volt. (http://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat_eves/ui_011b.html)

Vajon az e-mobilitás térnyerése a jelenlegi energiamix mellett nem csupán azt jelenti, hogy a fosszilis energiahordozók helyett más, szilárd tüzelőanyagból előállított elektromos energiát használnak fel a társadalom tagjai? A kérdés más európai országhoz hasonlóan Magyarországon is hűsbavágó.

Más államban bevezetett, azonos kormányzati intézkedések tekintetében a környezetvédelmi szempontok érvényesülése erősen függ az adott ország infrastrukturális helyzetétől, mert az elektromos járművek térnyerése értelemszerűen az elektromos energia fogyasztás növekedését idézi elő. Amennyiben tehát nem történik más, mint az elektromos energia előállítására használt hagyományos energiaforrások használatának intenzitása növekszik, abban az esetben csupán a szennyezőanyag kibocsátásának minősége és földrajzi helye változik meg. Habár nem lebecsülendő körülmény a szennyezés helyének allokálása⁸¹, mégis az üvegházhatású gázok kibocsátásának csökkenése a kívánt mértékben ilyen módon nem érhető el.

Az üvegházhatású gázok kibocsátásának csökkentése vonatkozásában időről-időre felmerül az atomenergia szélesebb körű alkalmazásának lehetősége is, azonban tanulmányunkban elsősorban a villamos energia megújuló energiaforrásokból történő előállítását és felhasználását tartjuk szem előtt, mint elérendő célt.

A villamos energia ellátását biztosító hagyományos rendszerek jellemzően még a XIX. században, lokális rendszerekből épültek fel, amelyeknek a középontjában jellemzően egy-egy város külső övezetében felépített, szilárd tüzelőanyag (lignit, barna- és feketeszén) felhasználásával működő erőmű állt. A XX. században ezeket a rendszereket összekapcsolták és a hálózat bővítésével további fosszilis (földgáz) energiahordozó vagy más természetű energia hasznosításával – például víz-, vagy nukleáris energia alkalmazásával – működő erőműveket kapcsoltak be. A hálózatok összekapcsolásával mára egész földrészeket összekötő magasfeszültségű elektromos hálózat jött létre.⁸² Viszont a rendszerek középontjában ma is jellemzően egy-egy nagy teljesítményű erőmű áll, így az energiaellátás és felhasználás egy-egy nagyteljesítményű erőmű termelésétől függ. Magyarországon ez a jelenség szembeötlő, ha a paksi atomerőmű szerepét vizsgáljuk a magyar villamos áram termelés vonatkozásában.⁸³

Az alternatív, megújuló erőforrások térnyerése azonban új megközelítés szükségességét vetítik előre a rendelkezésre álló elektromos rendszerek használatát illetően. A saját célra megtermelt nap-, szél- vagy geotermikus energia felhasználásával akár a magánszemélyeknek, akár a termelő vállalkozásoknak lehetősége nyílik arra, hogy az elektromos energia

⁸¹ A fosszilis energiahordozóknak a közutakon történő elégetése helyett ún. „barna” energia, azaz szilárd tüzelőanyagok elégetéséből származó elektromos energia felhasználása történik, abban az esetben a közúton történő kibocsátás helyett az üvegházhatású gázok kibocsátási helye az erőmű lesz, amely egyrészt lehetővé teszi az üvegházhatású gázok kezelésének hatékonyabb megoldását, másrészt pedig a városokban és településeken belül a belső égésű motorral felszerelt járművekből származó kibocsátás egészségkárosító hatásai, így a lég- és zajszennyezőségi mutatók is csökkenthetők.

⁸² KOLLEGA TARSOly István – BEKÉNY István – DÁNYI Dezső (szerk.): *Magyarország XX. századi története*. Babits Kiadó, Szekszárd, 1996-2000. <https://mek.oszk.hu/02100/02185/html/725.html> (2020.03.05.)

⁸³ Terv szerint, a paksi atomerőmű üzembe állításával, 2030-ra a magyar villamos energiatermelés kétharmad része az atomenergia felhasználásából fog származni. Magyarország nemzeti Energia- és Klímaterve (tervezet) 2018. 76. oldal https://ec.europa.eu/energy/sites/ener/files/documents/hungary_draftnecp.pdf (2020.03.10.)

fogyasztói helyett termelőként jelenjenek meg a piacon.⁸⁴ Az energiaellátás súlypontja ennek köszönhetően az importált nyersanyagokon alapuló energiatermelésről, nemzetgazdasági szinten a helyben működő, kisteljesítményű erőművekben, több termelő által előállított elektromos energia termelése irányába mozdítható el. A lokális termelés mozaikszerű összekapcsolásával az energia ellátás biztonsága növelhető, hiszen egy-egy kisteljesítményű termelőegység kiesése – összehasonlítva egy központi erőmű termelésének kiesésével – nem okoz zavart a rendszer működésében, ugyanakkor a termelő és felhasználó közötti távolság lecsökkenésével a hálózati veszteségek is mérsékelhetőek.⁸⁵

A megújuló energiaforrások termelése a természeti adottságtól erősen függ, a termelésben csúcsidezőszakok és szünetek jelentkeznek, amelyeknek kezelése kihívást jelent az ellátás és felhasználás oldalán is. Mindazonáltal a felhasználási szokások mérésével, rögzítésével, az okos fogyasztás elterjedésével a csúcsidezőszak időben elnyújtható, a kiugró termeléshez lehetséges igazítani a fogyasztási szokásokat és vice versa. A szenzorok elterjedésével a háztartásokra, a termelő üzemekre, továbbá időben lebontva lehetséges a fogyasztást befolyásolni. Az okos rendszereken, az ún. smart grid rendszereken keresztül megvalósulhat az ún. okos fogyasztás, amely lehetőséget biztosít arra, hogy egyes időszakokban (éjszaka vagy szélszél, esetleg vihar idején) az energiatermelés érdekében a hagyományos fosszilis tüzelőanyaggal üzemelő erőműveket – például szilárd tüzelőanyagot alkalmazó erőműveknél környezetkímélőbb megoldást kínáló földgázzal üzemelő erőműveket – állítsák hadrendbe. A nap- és szélenergia elterjedésével tehát a szilárd tüzelőanyaggal üzemelő erőművek alternatív, zöld energiát biztosító rendszerekkel kiválthatóak.

Témánk szempontjából azért kell helyet adni a smart grid rendszerek vizsgálatára, mert a különálló elemekből felépíthető smart grid rendszer egyik részét képezi az elektromobilitás, mind a közösségi közlekedés, mind pedig az üzleti vagy magáncélú személygépjárművek használata tekintetében. A hétköznapi felfogás szerint leegyszerűsítve az elektromos járműveket és elektromos közösségi közlekedési eszközöket külső forrásról tölthető járművekként azonosítják. A technológiai fejlődés eredményeként azonban ez a kép árnyaltabbá vált az ún. vehicle-to-grid (V2G) technológia elterjedésével, amely lehetőséget biztosít arra, hogy ne csupán a hálózathoz vett elektromos energiával lehessen a járműveket feltölteni, hanem a járművek hálózathoz kapcsolásával a járművek akkumulátoraiból az elektromos energiát az elektromos hálózatba vissza is lehessen táplálni.

A vehicle-to-grid technológia alkalmazásának eredményeként a tisztán elektromos akkumulátorral és elektromos meghajtással közlekedő járművek potenciális tárolóegységekké váltak. Ennek köszönhetően az elektromos járművek akkumulátorainak az alternatív energiaforrások, elsősorban a napenergia termelésének csúcsidezőszakban történő feltöltésével és az elektromos energia alvó időszakban hálózatba történő visszatáplálásával a termelési egyenetlenségek tovább csökkenthetőek. Ez azért lényeges, mert az alternatív energiaforrások alkalmazása előtt álló legnagyobb akadály a villamos energia tárolásához kapcsolódó műszaki kérdések a megoldása mutatkozik.⁸⁶

⁸⁴ SATO, Takuro (szerk.): *Smart grid standards. Specifications, requirements, and technologies*. Willey, Singapore, 2015. 37-40.

⁸⁵ SATO, 2015. 145.

⁸⁶ SATO, 2015. 160-166.

Az e-mobilitáshoz használt személygépjárművek beszerzéséhez és használatához kapcsolódó adókedvezmények rendszere, azaz a témánkhoz kapcsolódó közvetett állami támogatások rendszere a közúti járművek műszaki feltételeit szabályozó miniszeri rendeletben⁸⁷ meghatározott, elektromos gépkocsi fogalmához kapcsolódnak. Elektromos gépkocsi alatt azonban nem csupán a hétköznapi értelemben vett, tisztán elektromos járműveket kell érteni, hanem az elektrifikáció alacsonyabb szintjén álló járművek is ebbe a kategóriába tartoznak.

Elektromos járműnek kell tekinteni értelemszerűen a tisztán elektromos gépkocsit, amelynek a hajtáslánc legalább egy elektromos energiatároló eszközt, elektromos áram átalakító egységet, és olyan elektromos gépet tartalmaz, amely a gépkocsi meghajtására szolgáló tárolt elektromos energiát mechanikai energiává alakítja és a gépkocsi meghajtásához más erőforrással nem rendelkezik.⁸⁸ Ezek a BEV, azaz tisztán elektromos járművek nulla emissziós gépkocsinak is minősülnek egyben és gépjármű kipufogó gázának szennyezőanyag-tartalmát megjelölő környezetvédelmi osztályba sorolása során az 5E-s környezetvédelmi osztályba osztályozandóak.⁸⁹

A tisztán elektromos gépkocsi mellett elektromos gépkocsinak kell tekinteni a külső töltésű hibrid elektromos gépkocsit (plug-in hibrid gépkocsi vagy PHEV), valamint a növelt hatótávolságú elektromos gépkocsit is. A plug-in hibridek olyan elektromos gépjárművek, amelyek gyári kialakítása szerint rendelkezik olyan csatlakozóval és áramátalakítóval, ami lehetővé teszi az elektromos energiatárolójának külső elektromos energiaforrásból történő feltöltését, elektromos üzemben pedig a hatótávolsága – az ENSZ-EGB 101. számú előírás szerint mérve – legalább 25 km.⁹⁰ ⁹¹ Ezzel szemben a növelt hatótávolságú hibrid elektromos gépkocsi olyan plug-in hibrid jármű, amelynek hatótávolsága tisztán elektromos hajtással legalább 50 km.^{92,93}

A jelenlegi adórendszer által preferált elektromos járművek között ennek megfelelően megtalálhatóak olyan járművek is, amelyek esetében a használatól függően érvényesülnek a környezetvédelmi szempontok. A széles körben kedvelt plug-in hibridek ugyanis egyszerű belső égésű motorral felszerelt járműhöz hasonlóan, fosszilis üzemanyaggal is üzemeltethetőek. Ennek ellenére a plug-in hibridek beszerzése és használata tekintetében a magyar adórendszer teljes mértékben neutrális adópolitikát jelenít meg, amely hátrányosan befolyásolja a környezetvédelmi szempontok érvényesülését és a tisztán elektromos járművek helyett a plug-in hibridek irányába képez „felhajtó hatást”.

⁸⁷ KöHÉM rendelet

⁸⁸ KöHÉM rendelet 2. § (7) bekezdés a) pont

⁸⁹ KöHÉM rendelet 5. számú melléklet II. rész. A környezetvédelmi osztályba sorolásra azért térünk ki, mert a gépjárművek kipufogógázának szennyezőanyag-tartalma alapján történő kategóriák alapján történő adóztatás a környezetvédelmi szempontok megjelenítésének egyik lehetséges módjaként jelentkezik a jelenlegi magyar infrastrukturális rendszerben. Az adórendszer és a személyi jövedelemadó környezetvédelmi szempontok alapján történő továbbfejlesztése tekintetében példaként mutatkozik a regisztrációs adó esetében alkalmazott megoldás, amely az egyébként tétele adómérték összegét a gépjármű környezetvédelmi osztályba sorolásától teszi függővé.

⁹⁰ A plug-in hibridek a 5P-ös környezetvédelmi osztályba tartoznak.

⁹¹ KöHÉM rendelet 2. § (7) bekezdés b) pont

⁹² A növelt hatótávolságú hibrid elektromos gépkocsik környezetvédelmi osztályba sorolása 5N.

⁹³ KöHÉM rendelet 2. § (7) bekezdés c) pont

Harding a cégautók magáncélú használatához kapcsolódóan, valamint a munkába járás költségtérítéséhez kapcsolódóan a környezetvédelmi szempontok egyik megjelenítését a járművekkel megtett út és az ehhez kapcsolódóan a kibocsátott üvegházhatású gázok után történő adóztatásának megvalósításában látja. Habár a cégautók magáncélú használata esetében a vertikális és horizontális igazságosság követelményei nem elégíthetők ki kizárólag ezen az úton, mégis a gépjármű műszaki és egyéb paramétereire⁹⁴ vagy a járművek kötelező műszaki felülvizsgálata alkalmával mért tényleges kibocsátási értékekhez igazodó adóztatása enyhíthet a plug-in hibridekhez kapcsolódóan biztosított közvetlen és közvetett állami támogatásokkal kapcsolatban felmerülő társadalmi feszültségek kezelése során.

Másrészt a közösségi és egyéni közlekedésben használt és zöldenergiával üzemeltetett járművek esetében a munkába járáshoz kapcsolódó kedvezmények tovább szélesíthetők, míg a kedvezmények körének szűkítése a fosszilis üzemanyaggal meghajtott közlekedési eszközökkel történő utazás vonatkozásában a társadalom tagjai számára elfogadhatóbbá válnak.

A természetes személyek által a mobilitáshoz kapcsolódóan megszerezhető jövedelmek adóztatása körében jelenleg érvényesülő, igen nagyvonalú kedvezményeket biztosító adópolitika korrekciójával források nyerhetőek az infrastruktúra további fejlesztéséhez, az adóteher átcsoportosításával hátrányos helyzetbe kerülő természetes személyek támogatásához, valamint az adópolitikai prioritásoktól függően a munkabért terhelő adók további csökkentéséhez. Mindemellett az e-mobilitáshoz kapcsolódó kedvezmények és állami támogatások bővítésével, a mobilitás környezetterhelő módozatainak kellő mértékű adóztatásával a piaci szereplők érdeklődése a továbbiakban is fenntarthatónak tűnik az e-mobilitás irányában, így a környezetvédelmi célok eléréséhez az adópolitikai eszközök átalakításával a jogalkotó jelentős mértékben hozzájárulhat.

7. Záró gondolatok

A személyi jövedelemadózás átalakításával foglalkozó tanulmányok írása során nem árt Paul Gerber találóan fájó, egy millió majom és egy millió írógépre vonatkozó, tankönyvekben is idézett szavait szem előtt tartanunk.⁹⁵ Mégis úgy gondoljuk, hogy a jelenlegi magyar adórendszer – különösképp a személyi jövedelemadózás mobilitáshoz kapcsolódó nagyvonalú adókedvezményeket biztosító struktúrája – lehetőségeket rejt magában az adóteher viselésének szofisztikált allokálása vonatkozásában.

⁹⁴ A jelenlegi magyar infrastruktúra például lehetővé tenné, hogy a környezetvédelmi szempontok az adóztatás, az adóalap megállapítása a motor típusa (dízel- vagy Otto-motor), környezetvédelmi osztályba sorolása, életkora vagy a gépjárművel megtett út figyelembe vétele mellett történjen meg. Az adóztatás horizontális- és vertikális igazságosságához közelítő megoldás lehetne, amennyiben az Szja. 2009. február 1. napját megelőző rezsimhez hasonlóan a gépjármű értéke is adóalap növelő tényezőként jelentkezne a jövedelemadózás során.

⁹⁵ „...Az a gyanúm, hogy ha egymillió majmot írógép elé ültetnénk, szerdára valamelyikük előállna a személyi jövedelemadó törvény továbbfejlesztett változatával...” – Paul Gerber, Közigazgatási Fellebbviteli Bíróság, Ausztrália. Paul Gerber szavai többek között megjelenik a pénzügyi jog egyetemi oktatása során széles körben használt Pénzügyi Jog II. egyetemi tankönyvben is. [SIMON, István (szerk.): *Pénzügyi Jog II.* Osiris kiadó, Budapest, 2012. 159.]

Tanulmányunkban alapvetően két, egymástól eltérő teherbíró és érdekérvényesítő képességgel rendelkező társadalmi réteget érintő adókedvezményt vettünk górcső alá, ezért mindenképp kellő körültekintéssel – elsősorban szociális szempontú kitekintéssel – lehetséges véleményt formálni a jelenlegi adópolitikai megközelítés tekintetében. Nem lehetséges ezért figyelmen kívül hagyni az adóteher allokációjából eredően érzékeny veszteséget szenvedő társadalmi rétegek érdekeit, így az eddig neutrális adópolitika módosításakor szociálpolitikai megfontolásokat, a legalacsonyabb jövedelemmel rendelkező társadalmi rétegek támogatásának szükségességét is hangsúlyozni kell. A mobilitáshoz kapcsolódóan biztosított adókedvezmények szűkítésével szerzett többlet források felhasználása éppen ezért nem maradhatnak „pántlika” nélkül, a környezetvédelmi szempontok érvényesülésének eredményeként jelentkező többletbevételek nem oldódhatnak fel a központi költségvetés más forrásai között.

A tanulmány középpontjában a cégautók magáncélú használatának és a munkába járás költségterítésével kapcsolatban felmerülő kérdések, mint a mobilitás két legjelentősebb terület állt. A vizsgálatok során a látószögöből így kiestek a személyi jövedelemadózás és az e-mobilitás összefüggésének elemzésével kapcsolatban olyan területek, mint a hivatali, üzleti utazással elszámolásával kapcsolatban, a mezőgazdasági termelők adózásával, az egyéni vállalkozók vállalkozói jövedelmével vagy éppen a zöld beruházásokba, vállalkozásokba befektetett tőke adójogi megítélésével kapcsolatos adópolitikai ösztönző eszközökben rejlő lehetőségek feltárása.

Mindemellett úgy tűnik, hogy a mellőzött témákat célszerűbb a gazdasági tevékenységet végző vállalkozások adózásához kapcsolódóan holisztikus megközelítésben elemezni.

Zárószóként nem szabad szó nélkül elmenni amellett a körülmény mellett, hogy munkám során követett megközelítésnek mindig is voltak és lesznek ellenzői, akik akár közgazdasági, akár műszaki oldalról vonják kétségbe a zöld növekedési stratégia létjogosultságát. A mű terjedelme a jelenleg alkalmazott adójogi megoldásokat bemutatására és a lehetséges adópolitikai eszközök felvillantására összepontosított – más, kifejezetten érzékeny jogi kérdések vizsgálatát (például privacy) mellőzve. Mindazonáltal úgy vélem, hogy az adópolitikai eszközök zöld szemléletű alkalmazásával a technológiai fejlődést fenntartható keretek között is lehetséges biztosítani.