

Soproni Egyetem
Lámfalussy Sándor Közgazdaságtudományi Kar
Széchenyi István Gazdálkodás- és Szervezéstudományok Doktori Iskola
Pénzügy program

**IDEGENFORGALOM HELYI ADÓZTATÁSÁNAK VIZSGÁLATA
EURÓPAI ÉS HAZAI VONATKOZÁSBAN**

Doktori (PhD) értekezés

Készítette:

Gróf Katalin

Témavezető:

Dr. Ambrus Rita Anna

Sopron

2020

**IDEGENFORGALOM HELYI ADÓZTATÁSÁNAK VIZSGÁLATA EURÓPAI ÉS
HAZAI VONATKOZÁSBAN**

Értekezés doktori (PhD) fokozat elnyerése érdekében

Írta:

Gróf Katalin

Készült a Soproni Egyetem

Széchenyi István Gazdálkodás- és szervezéstudományok Doktori Iskola

Pénzügy programja keretében

Témavezető: Dr. Ambrus Rita Anna

Az értekezés témavezetőként elfogadásra javasolt: igen / nem

témavezető aláírása

A komplex vizsga időpontja: 2018. június 6.

A komplex vizsga eredménye: 95%

Az értekezés bírálóként elfogadásra javasolt (igen /nem)

1. bíráló: Dr. _____ igen / nem

1. bíráló aláírása

2. bíráló: Dr. _____ igen / nem

2. bíráló aláírása

Az értekezés nyilvános védésének eredménye: _____ %

Kelt, Sopron, 20____ év _____ hónap _____ nap

a Bíráló Bizottság elnöke

A doktori (PhD) oklevél minősítése: _____

az EDHT elnöke

TARTALOMJEGYZÉK

BEVEZETÉS	1
1.1. A TÉMA KÖRÜLHATÁROLÁSA ÉS INDOKLÁSA	1
1.2. A TÉMA AKTUALITÁSA.....	2
1.3. A KUTATÁS CÉLKITŰZÉSEI	4
1.4. MEGFOGALMAZOTT HIPOTÉZISEK.....	5
2. ELMÉLETI ÁTTEKINTÉS	9
2.1. AZ ÖNKORMÁNYZATI GAZDÁLKODÁS LÉNYEGE.....	9
2.2. HELYI ADÓZTATÁS JELENTŐSÉGE ÉS JOGI KERETEI	12
2.2.1. Helyi gazdasági autonómia története	13
2.2.2. A helyi adóztatás európai jogszabályi környezete	15
2.2.3. A magyar helyi adórendszer jogi szabályozása.....	18
2.2.4. Helyi adóztatás alapelvei.....	22
2.3. AZ EURÓPAI HELYI ADÓRENDSZER-MODELLEK	25
2.3.1. Angolszász modell	27
2.3.2. Skandináv modell.....	30
2.3.3. Francia modell.....	33
2.3.4. Germán modell	37
2.3.5. Vegyes modell.....	40
2.4. A MAGYAR HELYI ADÓRENDSZER FELÉPÍTÉSE.....	42
2.4.1. Vagyoni típusú helyi adók.....	42
2.4.2. Kommunális jellegű helyi adók.....	45
2.4.3. Helyi iparüzési adó	49
2.4.4. Települési adó.....	51
2.5. IDEGENFORGALMI ADÓZÁS NEMZETKÖZI KITEKINTÉSBN	52
2.5.1. Európai idegenforgalmi adók jellemzői	54
2.5.2. Az idegenforgalmi adók egyéb formái	58
2.6. A MAGYAR IDEGENFORGALMI ADÓZÁS GYAKORLATI ASPEKTUSAI	61
2.6.1. Adóellenőrzés, mint adóelkerülés elleni eszköz.....	62
2.6.2. Új tendenciák és aktualitások az idegenforgalmi adóztatásban	69
3. A KUTATÁS TARTALMA, MÓDSZERE	75
3.1. KUTATÁS TÉRBELI ÉS IDŐBELI LEHATÁROLÁSA	77
3.2. FELHASZNÁLT ADATBÁZISOK	78
3.3. ALKALMAZOTT MÓDSZERTAN	79
3.3.1. Klaszteranalízis	80
3.3.2. Keresztábra-elemzés.....	83
3.3.3. Indexképzés	84
3.3.4. Mélyinterjú	85

4. VIZSGÁLATI EREDMÉNYEK	87
4.1. EURÓPAI ORSZÁGOK TÍPIZÁLÁSA AZ IDEGENFORGALMI ADÓZTATÁS ALAPJÁN	87
4.2. HAZÁNK IDEGENFORGALMI ADÓZTATÁSI GYAKORLATA	95
4.2.1. Országos idegenforgalmi adóztatás átfogó vizsgálata	95
4.2.2. Megyék vizsgálata idegenforgalmi adó szempontjából	99
4.2.3. Idegenforgalmi adóztatás településszintű elemzése.....	103
4.3. IDEGENFORGALMI ADÓZTATÁS TERÜLETI EGYENLŐTLENSÉGÉNEK ENYHÍTÉSE	107
4.3.1. Jövedelem-kiegyenlítés az önkormányzati rendszerben	109
4.3.2. Térség-szemlélet előtérbe helyezésének szükségszerűsége	115
4.3.3. Javasolt modell az idegenforgalmi adó egyenlőtlenségeinek mérséklésére	120
4.4. IDEGENFORGALMI ADÓELKERÜLÉS ELLENI KÜZDELEM.....	125
4.4.1. Adóelkerülés csökkentése a szállásadók ösztönzése által	125
4.4.2. Adóellenőrzési tevékenység vizsgálata.....	127
5. MEGÁLLAPÍTÁSOK ÉS KÖVETKEZTETÉSEK	137
5.1. A KUTATÁSI HIPOTÉZISEK ÖSSZEGZÉSE	137
5.2. A KUTATÁS ÚJ ÉS ÚJSZERŰ EREDMÉNYEI, TÉZISEI.....	138
5.3. KÖVETKEZTETÉSEK, JAVASLATOK.....	141
6. ÖSSZEGZÉS	145
7. SUMMARY	147
MELLÉKLETEK	
1. MELLÉKLET: IRODALOMJEGYZÉK.....	I
2. MELLÉKLET: EURÓPÁBAN ALKALMAZOTT HELYI ADÓNEMEK AZ IDEGENFORGALMI ADÓ KIVÉTELÉVEL, 2020	XIII
3. MELLÉKLET: MAGYAR HELYI ADÓBEVÉTELEK ADÓNEMENKÉNT 1995-2018-IG, MILLIÓ FORINT.....	XV
4. MELLÉKLET: EURÓPAI ORSZÁGOK VIZSGÁLT JELLEMZŐINEK ÖSSZEFOGLALÁSA.....	XVI
5. MELLÉKLET: H1 HIPOTÉZISHEZ TARTOZÓ ELEMZÉSI EREDMÉNYEK.....	XVII
6. MELLÉKLET: MEGYÉK VIZSGÁLT JELLEMZŐINEK ÖSSZEFOGLALÁSA.....	XXI
7. MELLÉKLET: H2 HIPOTÉZISHEZ TARTOZÓ ELEMZÉSI EREDMÉNYEK.....	XXII
8. MELLÉKLET: TELEPÜLÉSEKRE VONATKOZÓ HÁROM VÁLTOZÓ KORRELÁCIÓANALÍZISÉNEK EREDMÉNYE	XXVI
9. MELLÉKLET: ÖNKORMÁNYZATOK IDEGENFORGALMI KONCENTRÁLTSÁGI TOP50 RANGSORA.....	XXVII
10. MELLÉKLET: H3 HIPOTÉZISHEZ TARTOZÓ ELEMZÉSEK EREDMÉNYE	XXIX
11. MELLÉKLET: TOP50 TELEPÜLÉS 2020. ÉVI TÁMOGATÁSCSÖKKENTÉSE	XXXIV
12. MELLÉKLET: MÉLYINTERJÚ SORÁN FELTETT FŐ KÉRDÉSEK	XXXVI

TÁBLÁZATJEGYZÉK

1. táblázat: Helyi adónemeket bevezető önkormányzatok számának alakulása 20 év távlatában	44
2. táblázat: Európai idegenforgalmi adók összefoglaló táblázata	55
3. táblázat: Helyi adórendszer-modellek jellemzése	88
4. táblázat: A 31 ország vizsgálatába bevont változók egyszerű statisztikai mutatói	90
5. táblázat: Európa országainak a klaszteranalízis eredményeként létrejött csoportjai	93
6. táblázat: Idegenforgalmi adómérték átlaga tartózkodási idő után, 2013-2019	96
7. táblázat: Idegenforgalmi adóbevétel összegének és helyi adóbevételen belüli arányának alakulása településtípusonkénti bontásban	97
8. táblázat: Magyar megyéknek a klaszteranalízis eredményeként létrejött csoportjai ...	101
9. táblázat: Önkormányzatok idegenforgalmi koncentrálttsági indexe szerinti TOP10 magyar település, 2018	104
10. táblázat: A 2018. évi helyi iparüzési adóbevételek településtípusonkénti megoszlása	110
11. táblázat: Beszámítás és kiegészítés paramétertáblája	112
12. táblázat: Szolidaritási hozzájárulás mértékének számításakor alkalmazandó paramétertábla.....	113
13. táblázat: TOP50 és TOP10 település adatai és támogatáscsökkentése	114
14. táblázat: Helyi önkormányzatok idegenforgalmi adóbevételéhez kapcsolódó állami kiegészítés, 2012-2019.....	122
15. táblázat: Mélyinterjú vizsgálatba bevont települések 2018. évi adatai	129

ÁBRAJEGYZÉK

1. ábra: Adóbevételek megoszlása a kormányzati szintek között, 2018.....	26
2. ábra: Adó jellegű bevételek aránya a helyi bevételekből Európában, 2018	27
3. ábra: Európa területi és helyi önkormányzatainak adóbevétele az országos GDP arányában, 2018.....	31
4. ábra: Helyi adóbevételek adónemenkénti megoszlása 2018-ban	47
5. ábra: A kutatás felépítése.....	75
6. ábra: Klaszterezési eljárások csoportosítása	81
7. ábra: Az idegenforgalmi adóbevétel és a kereskedelmi szálláshelyeken eltöltött vendégéjszakák számának alakulása 2000-2018-ig	95
8. ábra: Egy lakosra jutó idegenforgalmi adóbevétel megoszlása régióként.....	96
9. ábra: Vendégéjszakák száma régiókénti bontásban, 2018.....	98
10. ábra: Idegenforgalmi adó helyi adóbevételeken belüli részarányának megoszlása régiókénti bontásban, 2018.....	98
11. ábra: A magyar megyékben alkalmazott idegenforgalmi adómértékek összehasonlítása, 2018.....	100
12. ábra: TOP10 település földrajzi elhelyezkedése.....	105
13. ábra: Járások idegenforgalmi adóbevételének térképes ábrázolása, 2018.....	115
14. ábra: Együttműködésre célszerűnek tartott közfeladatok együttműködési típusonként	119
15. ábra: Idegenforgalmi adóellenőrzést befolyásoló tényezők.....	130

IDEGENFORGALOM HELYI ADÓZTATÁSÁNAK VIZSGÁLATA EURÓPAI ÉS HAZAI VONATKOZÁSBAN

Analysis of local tourist taxation in Europe and in Hungary

Az értekezés alapvető célja az idegenforgalmi adóztatás európai és hazai szabályozásának és gyakorlatának feltérképezése, az adóztatás gyakorlati tapasztalatainak feltárása és elemzése, az adónem területi egyenlőtlenségeinek enyhítésére vonatkozó javaslat tétele és az adóelkerülés elleni küzdelem hatékonyságának megítélése. A szakirodalom és a jogszabályi környezet tanulmányozása és feldolgozása megfelelő kiindulási alapot biztosít a kutatás szerteágazó vizsgálódásainak. Az elemzés többféle módszertani eljárást is alkalmaz, annak érdekében, hogy az idegenforgalmi adóztatásnak, mint a tudományterület egy specifikus részének kiterjedt, sokoldalú vizsgálata minél komplexebb eredményeket biztosítson. A kutatás első lépésként az Európában alkalmazott idegenforgalmi adóztatási rendszereket kívánja tipizálni, azért, hogy a magyar rendszert az európai országok csoportjai közt pozícionálni tudja. A különböző szekunder adatbázisokból nyert információk és adatok lehetőséget biztosítanak az adónem részletes elemzésére, melynek során először az adóztatási gyakorlat országos tapasztalatait tárja fel. Mivel a vizsgálatok során kimutathatók az egyes magyar területi egységek közt számottevő különbségek, az európai csoportosítás nyomán a megyék klaszterelemzése is megvalósul. A lokális szintű elemzés a települések közt egy új mutató, az önkormányzatok idegenforgalmi koncentrátsági indexe segítségével állít rangsort, ami a kutatás többi vizsgálatához is használható. A szekunder adatok elemzése rámutat, hogy az adónem révén hazánkban kialakultak területi egyenlőtlenségek, amelyek mérséklésére a szerző egy modell formájában tesz javaslatot. A modell a települések idegenforgalmi adóbevétele közti különbségek enyhítését az önkormányzatok közti együttműködés erősítésében látja. A szakirodalom és az adóztatás gyakorlati tapasztalatai egyaránt azt mutatják, hogy az idegenforgalommal bíró települések konzisztens célja az idegenforgalmi adóból származó bevételeik növelése. Az adóbevétel gyarapítására különféle közvetett eszközök is az önkormányzatok rendelkezésére állnak, melyek közül kiemelt jelentőséggel bír az adóellenőrzés. Az ellenőrzés hatékonyságát nehéz megítélni, az értekezés azonban empirikus kutatás segítségével feltárja, hogy a hatékonyságra a hivatali szervezeti korlátok és a helyi adottságok mellett az ellenőrzési módszerek használatának korlátai is hatással vannak-e.

ANALYSIS OF LOCAL TOURIST TAXATION IN EUROPE AND IN HUNGARY

Idegenforgalom helyi adóztatásának vizsgálata európai és hazai vonatkozásban

The dissertation aims to explore the regulation and practical experiences of international and Hungarian local tourist taxation. The process of relevant literature and legislative environment provides an appropriate basis for presenting a wide-ranging analysis of tourist taxation. The research classifies the European local tourist tax systems, then locates the Hungarian system between these groups of countries. The thorough examination of tourist taxation at different territorial levels of Hungary reveals that there are considerable differences between the tourist tax revenues of settlements. The research provides a model, which can slightly reduce these differences, while it grants a financial solution, that suits the present compensational system of local governments. As well as the opportunity of regional redistribution of local tourist tax, the literature and the results of secondary examination also lead to the fact, that local governments consistently pursue the expansion of tourist tax revenues. The most frequent indirect method for this purpose is tax control. Although it is difficult to evaluate the effectiveness of the efforts against tax avoidance, from the result of the empirical research the influencing factors can be determined. The dissertation applies various methods during the research, in order to provide complex results through multifaceted approach.

BEVEZETÉS

Az értekezés vizsgálódásainak tárgya az adóztatás helyi kormányzati szintre történő kiterjesztésével létrejövő önkormányzati adórendszer, azon belül az idegenforgalmi adózás szabályozása és alkalmazásának gyakorlati tapasztalatai. Az önkormányzatiság a demokratikus államok nélkülözhetetlen sajátossága, a tartalma azonban országonként változó a decentralizáció és a szubszidiaritás elvének való megfelelés mértékétől függően. Az önkormányzatok pénzügyi autonómiája az önálló költségvetési gazdálkodásban testesül meg, amelyben a bevételek szerves részét képezik a helyi adók. Az önkormányzati működés alapvető feltétele a megfelelő mozgásteret és pénzügyi önállóságot biztosító helyi adóztatás, ami szorosan köthető a makro- és mikroszintű gazdasági folyamatok összefonódásához. A helyi adórendszerben az idegenforgalmi adó sajátos helyet foglal el, mivel országos viszonylatban nem keletkeztet jelentős helyi bevételt, azonban a turisztikailag frekventált településeken az adó-nemből származó források szerepe a helyi költségvetésben már számottevő.

1.1. A TÉMA KÖRÜLHATÁROLÁSA ÉS INDOKLÁSA

Hazánkban egyre több olyan település és térség található, amelyek arculatát, életét és fejlődését, az ott élő lakosság életszínvonalát, foglalkoztatási és jövedelemszerzési lehetőségeit mindinkább meghatározza az idegenforgalom. Nincs ez másképp az önkormányzatok tekintetében sem, mivel a költségvetési bevételeiket, fejlődési lehetőségeiket alapvetően meghatározhatja a turizmus. Nem csupán az idegenforgalmi adó révén, hanem annak számos hatása miatt, hiszen az idegenforgalom befolyással bír többek között az iparüzési adóbevételekre is a turisztikai szolgáltatók adóbefizetései, valamint a településre érkező vendégek által igénybe vett egyéb szolgáltatások útján is.

A szakirodalomban a központi adózási rendszer érintettségének, volumenének dominanciája érvényesül, a kutatók és szerzők körében a helyi adóztatás némileg kevesebb érdeklődést indukál. Ugyanígy a helyi adókon belül is megfigyelhetők e tekintetben különbségek, ugyanis az idegenforgalmi adónál az iparüzési adó nagyobb hangsúlyt kap, hiszen a helyi önkormányzatok jóval szélesebb körét érinti, emellett a szabályozásában évről-évre változások lépnek életbe.

Jelen értekezés az idegenforgalmi adóztatás nemzetközi és hazai szabályozásának tanulmányozását, valamint gyakorlati tapasztalatainak elemzését, összegzését és értékelését

tűzte ki célul. A kutatás újszerű megközelítésben vizsgálja az európai és a hazai idegenforgalmi adóztatást, tipizálva Európa és Magyarország területi egységeit, miközben igyekszik szintézist teremteni. Annak érdekében, hogy a vizsgálati témára vonatkozóan adott terület elemzésekor átfogó képet lehessen kapni, szükséges annak elhelyezése a már ismert rendszerek között. Jelen kutatás ennek megfelelően először a nemzetközi szakirodalom tanulmányozása révén megismert helyi adórendszer-modellek nyomán keres összefüggéseket az országok idegenforgalmi adózási gyakorlatában. A vizsgálat során létrehozandó csoportok közt törekszik ezután a magyar idegenforgalmi adórendszer pozicionálására.

A magyar települések idegenforgalmi adóztatását különféle tényezők alapján lehet elemezni és összehasonlítani, melyek eredményei nyomán feltárhatók az országban a területi egyenlőtlenségek. Annak következtében, hogy hazánk egyes területi egységei eltérő vendégéjszaka-számmal rendelkeznek, az idegenforgalmi adóbevételek összege és jelentősége is eltérő mértékben jelentkezik, így számottevő differenciák is fennállhatnak akár egymással szomszédos települések közt is. Az önkormányzatok jövedelemkiegyenlítő költségvetési szabályozásának módszeréből kiindulva felmerül a lehetősége a területi különbségek idegenforgalmi adó szempontjából történő csökkentésének.

A helyi adóbevételek pénzügyi önállóságban betöltött szerepe végett az önkormányzatok mindig konzisztensen törekednek a bevételek folyamatos növelésére, ami az idegenforgalmi adó esetében is érvényesül. Az adóbevétel gyarapítására több eszköz is a rendelkezésükre áll, melyek közül az adóellenőrzési tevékenység kiemelt jelentőséggel bír. Az ellenőrzés és az adóelkerülés elleni egyéb módszerek hatékonyságának megítélése azonban nem egyszerű, az értekezés az erre ható tényezőket szintetizálja.

A kutatás a témaköreinek elemzését leíró, feltáró és magyarázó jelleggel, valamint a nemzetközi és hazai folyamatok szekunder és primer adatainak vizsgálatával kívánja megvalósítani. Célja, hogy az idegenforgalmi adóztatás európai és hazai rendszerezése újszerű szemléletben valósuljon meg, a hazai adóztatási gyakorlatnak pedig a szakirodalomban eddig kevesebb figyelmet kapott szegmensei is elemzésre kerüljenek.

1.2. A TÉMA AKTUALITÁSA

Az önkormányzati alrendszer gazdálkodásának újragondolása és újraszabályozása a 2010-es évek első felében végbement, a helyi adórendszer azonban ugyanolyan, hacsak nem még fontosabb szerepet tölt be a helyi gazdálkodásban, mint korábban. A közfeladatok centralizálása után az önkormányzatok lokális szolgáltató jellege felerősödött, egyre hangsúlyosabb szerepet kap a településfejlesztési feladat, aminek az arra alkalmas településeken központi

eleme a turizmusfejlesztés. A települési önkormányzatoknak a helyi adórendszerüket a turizmusra (is) építve, illetve annak szerteágazó hatásait figyelembe véve kell kialakítani.

Az idegenforgalmi adóztatásra nagy hatással bír a közigazgatás és a turisztikai ágazat digitalizációja. Az önkormányzati egységes igazgatási platform, az ASP rendszer, valamint az elektronikus ügyintézés utóbbi években történt bevezetése az adóhatóságok feladatait újírtotta meg és alakította át. A turizmus fejlődését tekintve pedig a Nemzeti Turisztikai Adatszolgáltató Központ létrehozása és a szálláshely-szolgáltatási tevékenység 2019. évben kezdődött digitalizálása nagymértékben befolyásolja az idegenforgalmi adóztatást, főként az adóellenőrzés vonatkozásában. Az új kihívásoknak való megfelelés nem csak az önkormányzatok, hanem a szálláshely-szolgáltatók részéről is megköveteli, hogy lépést tartsanak a változásokkal. Az online rendszerek egyre nagyobb szerepet kapnak az adóellenőrzési tevékenység támogatásában. A különböző adatszolgáltatási felületek helyett az új NTAK rendszer egyetlen platformon biztosítja a szálláshely-szolgáltatási adatokat, amelynek jövőbeli informatikai fejlesztései várhatóan lehetővé teszik az elavult, papír alapú vendégkönyvek használatának megszüntetését.

Az önkormányzati költségvetés és azon belül a helyi adóbevételek tervezésére a helyi szerveknél általában a bázis alapú eljárás jellemző, az előző évi adóbevételek összegéből kiindulva. A helyi adónemek az iparüzési adót (annak konjunktúra-függése miatt) leszámítva viszonylag stabil bevételi forrásokat biztosítanak. Azonban a dolgozat aktualitását támasztja alá, hogy az idegenforgalmi adó bevezetésétől eltelt közel 30 év tapasztalatait sajnálatos módon felülírja a 2020-ban kialakult gazdasági válság. Amellett, hogy a recesszió felforgatta a helyi adóbevételeket és költségvetési terveket, a turizmus visszaesése következtében a helyi önkormányzatok 2020. évi idegenforgalmi adóbevétele is rendkívül lecsökkent. Az adót ráadásul az adóbeszedésre kötelezetteknek 2020. december 31-ig nem kell beszedni a vendégektől és megfizetni az önkormányzatok felé, de bevallást ekkor is kötelesek benyújtani az eltöltött vendégéjszakák számáról.¹ A helyi önkormányzatok pedig állami támogatás igénylésére jogosultak a be nem szedett, de bevallott adóköteles vendégéjszakák után. Mindez nem csak likviditási, hanem hosszabb távú pénzügyi nehézségeket is okozhat, ezzel újabb kihívások elé állítva az idegenforgalmi adóban érdekelt önkormányzatokat.

Az idegenforgalmi adó szabályozásában a rendszerváltás óta nem történt drasztikus változtatás, az önkormányzatok mindennapjaiban azonban számos alkalommal a figyelem

¹ A veszélyhelyzet megszűnésével összefüggő átmeneti szabályokról és a járványügyi készültségről 2020. évi LVIII. törvény 36. § (1) bekezdés

középpontjába kerülhet az adónem, akár egy-egy kisebb jogszabályi módosítás miatt, vagy, ahogy azt a 2020-as események is bizonyítják, a gazdasági folyamatok ingadozása következtében is.

1.3. A KUTATÁS CÉLKITŰZÉSEI

A kutatás megtervezésénél mindenekelőtt kitűzésre kerültek az elérni kívánt célok, ami elengedhetetlen ahhoz, hogy a kutatást időben és térben le lehessen határolni, valamint sor kerülhessen a konceptualizálásra és operacionalizálásra, és meghatározásra kerülhessenek a várható eredmények.

A különféle kutatások során lényeges a vizsgált területek pozicionálása az ismert rendszerek és modellek között, ahhoz, hogy átfogó képet lehessen kapni az adott terület elemzése során. Jelen kutatás ennek megfelelően először a magyar idegenforgalmi adórendszer elhelyezésére törekszik az európai idegenforgalmi adóztatási rendszerek közt. Ennek első lépéseként az Európában alkalmazott idegenforgalmi adórendszerek tipizálására van szükség, aszerint, hogy milyen mértékben adóztatják az idegenforgalmat.

A kutatás a hazai idegenforgalmi adóztatás részletes vizsgálatát tűzte ki célul, az adó területi egyenlőtlenségei kimutatásának szem előtt tartásával. Az adóztatást és az azt meghatározó tényezőket különböző területi szinteken elemzi, az idegenforgalmi adóztatás országos, megyei és lokális szintű eredményeinek feltárásához. A vizsgálatok különböző módszerekkel történő elvégzésével lehet minél komplexebb elemzést végrehajtani, ennek megfelelően a kutatás a módszertanát többféle tudományos és statisztikai eljárással szándékozik szélesíteni. A magyar települések összehasonlításához egy új mutatót, az önkormányzati idegenforgalmi koncentráltóságát kívánja létrehozni, amely a kutatás többi vizsgálódásánál is kiindulási alapot biztosíthat.

A kutatás célja továbbá a települések idegenforgalmi adóbevétele közti, a vizsgálatok során kimutatott különbségek mérséklésére alkalmas modell felállítása, amely ötvözi a térségekben való gondolkodást és a települési önkormányzatok közti együttműködések előnyeit, valamint alkalmas arra is, hogy az önkormányzati gazdálkodás hatályos szabályozásába lehessen illeszteni.

A helyi önkormányzatok érdekeltek a helyi adóbevételek folyamatos növelésében, mivel azok stabil hányadát képezik a bevételeiknek. Ezzel egyidejűleg a turisztikai forgalommal bíró települések önkormányzatai rendre az idegenforgalmi adóbevételeik gyarapítására törekszenek. Mindezt elsősorban azért, hogy finanszírozni tudják a turizmusfejlesztés-

tést. Az adónemből származó bevételek növelésének kézenfekvő módja az adómérték emelése, azonban figyelemmel kell lenni annak törvényi korlátjára. Közvetetten az adóköteles vendégéjszakák számának emelése lehet megoldás, melynek egyik fő módszere az adóelkerülés felderítése és megelőzése. Az adóelkerülő magatartás ellen az önkormányzatok számos módszert alkalmazhatnak, melyek közül kiemelt szereppel az adóellenőrzés bír. A kutatás az adóellenőrzési eszközök alkalmazásának tapasztalatait és hatékonyságát kívánja vizsgálni.

1.4. MEGFOGALMAZOTT HIPOTÉZISEK

A kutatások kiindulópontja a hipotézis, ami Perumal (2009) megfogalmazásában a kíváncsiságunkra és feltételezéseinkre alapozott sejtés, ötlet arról a jelenségről vagy összefüggésről, amit nem ismerünk (Lengyelne Molnár, 2013). Alkalmazása irányt ad a kutatásnak, fokozza az objektivitást. A feltevéseket Grinnell (1988) szerint úgy kell meghatározni, hogy azok érvényes és megbízható adatokkal bizonyíthatók vagy elvethetők legyenek (Kumar, 2011). Jelen értekezés hipotézisei mindezek figyelembe vételével és a kitűzött céloknak megfelelően az alábbi témakörökhöz kapcsolódóan kerültek megfogalmazásra:

1. Idegenforgalom helyi adóztatása Európa országaiban

A turizmus Európa nagy részén meghatározó gazdasági ágazat, ami a helyi igazgatási szinten is potenciális bevételi forrást biztosít. Az idegenforgalom helyi adóztatása széles körben elterjedt módszer a kontinensünk országaiban, az adóztatás gyakorlata azonban a helyi adórendszereken belül eltérő szerepet kap.

H1: Az európai helyi adórendszer-modellek közt Magyarország a vegyes modellek közé sorolható, az idegenforgalom helyi adóztatásának tekintetében azonban a klasszikusnak mondható modellektől eltérő csoportok különíthetők el Európában. Ezen csoportosításban a kelet-közép-európai országok, köztük hazánk is az idegenforgalom mérsékelt adóztatására utaló jegyeket mutatnak.

2. Idegenforgalmi adóztatás magyarországi területi különbségei

Az első hipotézist továbbgondolva, az európai országcsoportok idegenforgalmi adóztatás alapján történő kialakítása nyomán felmerül a kérdés, hogy Magyarország területi egységei közt is kialakíthatók-e egyenértékű változók mentén elkülöníthető csoportok. A magyar megyék közt idegenforgalmi szempontból számottevő különbségek állhatnak fenn, amelyek alapján azok feltételezhetően különféle csoportokba sorolhatók.

H2: A magyar megyék a helyi önkormányzatok idegenforgalmi adóztatását meghatározó, az európai országok tipizálásához használt mutatókhoz hasonló ismérvek alapján különböző klaszterekbe csoportosíthatók, amik megmutatják azokat a megyéket, ahol kifejezetten vagy éppen kevésbé jelentős az idegenforgalom a helyi önkormányzati gazdálkodásban. Előzőek főként dunántúli, míg utóbbiak nagyrészt Alföld és Észak országrészen található megyék.

Különböző turisztikai mutatók alapján számottevő különbségek tárhatók fel Magyarország térségei közt. Ezzel párhuzamosan és ennek következtében az idegenforgalmi adóztatásban is kirajzolódnak eltérések az ország területi egységei, elsősorban a régiók és a megyék között. Legfőbb összehasonlítási alapot az idegenforgalmi adóbevétel összege jelenti, valamint a vendégéjszakák száma, de ezek mellett feltétlenül szükséges megtekinteni az adó-nemnek a költségvetési bevételeken belüli arányát is. E három mutató alapján képezhető a települések idegenforgalmi adóztatásának jellemzésére használható változó, az önkormányzatok idegenforgalmi koncentrátsági indexe.

H3: Az idegenforgalmi adózás szempontjából kimutathatók az ország területi egységei között eltérések. Az idegenforgalmi adóbevétel nagyságát, a vendégéjszakák számát és az adó-nemnek a költségvetési bevételeken belüli szerepét is magában foglaló idegenforgalmi koncentrátsági index segítségével feltárható a különbözőségek, azonban a földrajzi elhelyezkedés ezt a változót csak gyengén determinálja.

Az idegenforgalmi adóbevételek területi egyenlőtlensége lokális szinten akár az egymással szomszédos települések közt is jelentős különbségeket jelent, annak ellenére, hogy a vendégforgalom nem izolált térben zajlik, nem lényegtelen, hogy a vendégek a turisztikai desztinációt milyen utakon, településeken és környezeten keresztül közelíthetik meg. A turizmus növekedését és innovációját ezért a pontszerű fejlesztéseken túl térség-szemléletben lenne célszerű véghezvinni, ami az önkormányzatok együttműködését követeli meg. Ennek létrehozására olyan koncepciót lenne szükséges alkotni, amiben a települések kooperálásával, fenntartható és kivitelezhető működéssel és finanszírozással valósulhatnak meg az idegenforgalom bővítésére vonatkozó fejlesztési tervek.

H4: A települési önkormányzatok között létrehozható olyan turizmusfejlesztési célú együttműködés, amellyel megvalósítható a turizmusnak a lokális térségekben² történő előremozdítása, racionális és megvalósítható finanszírozással.

² A lokális térség Lengyel (2010) szerint a város és vonzáskörzete, jelen értekezésben a lokális térség a magas idegenforgalmi adóbevétellel rendelkező települést és vonzáskörzetét jelöli.

3. Idegenforgalmi adóelkerülés elleni eszközök

Az adóelkerülés megelőzésére és feltárására irányuló legkézenfekvőbb módszer az adóellenőrzés. Az önkormányzatok idegenforgalmi adózásra vonatkozó ellenőrzési tevékenysége Magyarországon színes képet mutat. Nincs két település, ahol teljesen egyforma módszerekkel és eszközökkel végeznék az önkormányzatok az ellenőrzést. Ez kétségtelenül az országosan egységes ellenőrzési gyakorlat hiányából, és a települések nagysága, lakosság-száma, illetve ezzel együtt az önkormányzati hivatalok mérete közti eltérésekből adódik. A hivatalok adottságai és véges anyagi lehetőségei miatt a legtöbb településen az adóellenőrzés nem tud hatékonyan megvalósulni. A kutatás célja az ország önkormányzatainak sokszínű adóellenőrzési tevékenységének vizsgálata és az ellenőrzés hatékonyságára ható tényezők szintetizálása.

H5: Az önkormányzatok idegenforgalmi adóellenőrzési tevékenysége elsősorban különféle szervezeti korlátok miatt nem hatékony, melyek közt az erőforráshiány a leghangsúlyosabb.

2. ELMÉLETI ÁTTEKINTÉS

„Nincs tudomány, mely ne tett volna az emberiségnek fontos szolgálatot. Nincs tanszak, mely a szellemi élet fejlesztésén kívül közvetlenül vagy közvetve nem szaporítaná egyúttal az anyagi jólét tényezőit és elő nem mozdítaná az ember egyéni céljait.

Ilyen az államgazdaságtan is!”

Dr. Mariska Vilmos, 1905

A jogi szabályozás és a szakirodalom a téma specifikus jellegéből adódóan markánsan nem különíthető el, mindkettő áttanulmányozása szükséges párhuzamosan és egymással összefüggésben is ahhoz, hogy a helyi adóztatás, azon belül az idegenforgalmi adóztatás intézményét, működését és eredményeit vizsgálni lehessen. Az elméleti áttekintés során ennek megfelelően kerül elemzésre a kapcsolódó szakirodalom és a témára vonatkozó jogszabályi környezet.

2.1. AZ ÖNKORMÁNYZATI GAZDÁLKODÁS LÉNYEGE

Az önkormányzás általánosságban azt fejezi ki, hogy egy közösség az ügyeiben önállóan jár el, a működésének módját saját maga határozza meg. A helyi önkormányzás demokratikus módon megteremti a helyi közösségeken belüli együttműködést és általa megvalósul a helyi közakarat. A választópolgárok az önkormányzáshoz való közösségi jogaik érvényesítését választott képviselők és helyi népszavazások útján érik el. Az önkormányzatok azonban nem részesedhetnek teljes függetlenségben, hiszen az államszervezetek részét képezik, s ebből kifolyólag jogszabályok által szabályozott a feladat- és hatáskörük. A közigazgatás alrendszeréként az autonómia a saját normák megalkotásához való jogban testesül meg. Magyary Zoltán (1942) szerint az autonómia *„szó szerint az ellentétét jelenti annak, hogy valakit más kormányoz. Ha tehát egy szervről azt mondjuk, hogy önkormányzati joga van, akkor feltételezzük, hogy ez másként is lehetne, mert van felette egy erősebb hatalom, amely őt kormányozhatná.”* A korlátozott szuverenitás több területre is kiterjed, mint a szervezeti, rendelkezési vagy igazgatási önállóság, és ezek mellett a gazdasági vagy pénzügyi autonómia emelendő ki, ami a pénzeszközök teremtésére és felhasználására vonatkozik.

Az önkormányzati gazdálkodás alapjait a fiskális föderalizmus teremtette meg, amelynek (jellemzően észak-amerikai) elméleteit annak érdekében dolgozták ki, hogy szabályozzák a feladatok és szolgáltatások igazgatási szintek közti megosztását, alacsonyabb

szintre delegálását, decentralizációját és magasabb szinten tartását, centralizációját. Az Európai Unió alapelvei között a szubszidiaritás elve mondja ki, hogy a feladatokat azon a kormányzati szinten érdemes megvalósítani, ahol azokat a leghatékonyabban lehet ellátni, elsődlegesen a lakossághoz legközelebb álló önkormányzathoz kell őket telepíteni. A feladatokat akkor lehet másik önkormányzatra vagy szervre telepíteni, ha a jellegénél fogva meghaladja a település közigazgatási területét vagy jelentős hatékonysági, gazdaságossági vagy szakmai szempontok ezt indokolják (Nagy, 2019).

Az önkormányzati gazdálkodás lényege a helyi közfeladat-ellátás finanszírozása és pénzügyi megalapozása, a költségvetés egyensúlyának fenntartásával, vagyis a bevételek és a kiadások összehangolásával. Az önkormányzati rendszer három legfontosabb, klasszikus funkciója Musgrave (1959) azon csoportosításából származtatható, amelyben az állami gazdasági feladatokat három funkcióra osztotta: a forrásallokációra, a redisztribúcióra és a stabilizációra (Szalai, 2002), mely később kiegészült a regulációs funkcióval.³ Oates (1968) a stabilizációt és a redisztribúciót a legmagasabb szintű kormányzat feladatának tekinti, mivel a kisebb kormányzati egységek ezeket nem képesek befolyásolni. A helyi közjavakkal történő gazdálkodást azonban alacsonyabb szintre lehet telepíteni hatékonysági megfontolásból, az allokációs funkció tehát megosztható, hiszen a helyi hatóságok jobban ismerik a helyi igényeket és szükségleteket, így rugalmasabban valósulhat meg a felismert igényekhez történő alkalmazkodás. A decentralizáció optimálisabb döntéshozatalt és hatékonyabb forrásfelhasználást tesz lehetővé. Tiebout (1956) mobilitási elmélete szerint a közszolgáltatások decentralizálása lehetővé teszi, hogy a választók (fogyasztók) annak következtében, hogy a közjavak az egyes önkormányzatok területén eltérő mennyiségben és minőségben lesznek számukra elérhetőek, különböző helyi adó - helyi közjóság kosarak közül választhatnak a saját preferenciáiknak megfelelően, megteremtve ezáltal az alsóbb kormányzati szintek közt bizonyos fokú versengést (Horváth – Péteri – Vécsei, 2014). A decentralizáció magasabb színvonalú politikai hatalomgyakorlást eredményez, mivel a választók és a politikusok között kisebb a távolság (Rodríguez-Pose – Gill, 2005), megvalósulása esetén a közszolgáltatások az állampolgárok által értékelhetővé és számon kérhetővé válnak (Sivák, 2014).

A fiskális föderalizmusnak az előbbieken bemutatott első generációs elméletei fektették le az alapot az önkormányzati gazdálkodás kialakításához. A klasszikus elméletek az

³ Musgrave, R. A. – Musgrave, P. B. 1989

önkormányzati finanszírozás költségoldali megközelítését helyezik előtérbe és a fiskális decentralizáció legfontosabb eredményének a hatékonyságnövekedés által elérhető költségcsökkentést tekintik (Kovács, 2014). A bevételoldali megközelítés szerint a hatékonyságnövekedésnek az a feltétele, hogy a források megszerzése a lehető legalacsonyabb marginális határköltség mellett történjen. A két elméleti megközelítés mellett Martinez, Vazquez és Sepulveda (2012) a kiadások funkciója szerint kialakított forrásszerkezetet helyezi előtérbe helyi és delegált szolgáltatások elkülönítésével, és az önkormányzatok a helyi feladatok tekintetében rendelkeznek az önkormányzatok forráskivetési autonómiával, mivel azokat a helyi adottságokhoz és igényekhez tudják igazítani (Kovács, 2014).

A többszintű kormányzati rendszerekben a helyi igazgatás legfőképp a központi törvényhozástól függ, a legfelsőbb kormányzat által szabott keretek rugalmassága vagy szilárdsága határozza meg a helyi költségvetési rendszer alakulását. Vigvári (2005) a fiskális rendszer alapvető funkciójaként a klasszikus állami gazdasági funkciók mellett a forrásteremtést, ösztönzést és irányítást, valamint a kockázatkezelést emeli még ki. A helyi adózást tekintve emelendő ki a forrásteremtés, aminek révén valósul meg a közfeladatok finanszírozása. Az önkormányzati források lehetnek saját bevételek, felsőbb szintű kormányzati szektortól származó támogatások és kölcsönforrások. A pénzügyi föderalizmus Musgrave (1959) és Oates (1972) elméletei nyomán felhívta a figyelmet a saját bevételek fontosságára, ami a helyi feladatellátás költséghatékony működésének alapfeltétele lehet.

Az önkormányzati saját bevételszerzés legfontosabb szegmense a helyi adóztatás. A fiskális decentralizáció erősödő tendenciájának következtében egyre nagyobb hangsúlyt kapott a nemzeti szuverén adóztatási jogon belül az önkormányzati adópolitika, mivel a helyi adó az önkormányzattól el nem vonható bevétel (Potocskáné, 2016). A helyi adóbevételek hozzájárulnak az önkormányzati autonómia fenntartásához, mivel ezek révén a helyi költségvetés kevésbé érzékeny a felsőbb kormányzati szintek költségvetésének volatilitására. A kormányzati szintek közti vertikális közpénzügyi egyensúlyt a helyi adók rendszerének működtetése mellett a központi adók helyi hatóságokkal történő megosztása biztosítja (Vigvári, 2011a), ugyanis a feladatok megosztásával párhuzamosan szinte elengedhetetlen bizonyos adók adóztatási jogának alsóbb kormányzati szintre delegálása.

A helyi adórendszerek fő célja az önkormányzatok bevételeinek növelésén keresztül tehát a központi kormányzattól való függetlenedésük elősegítése. A helyi adók az önkormányzati autonómia kialakításának és fenntartásának közvetlen eszközei, melyek révén az önkormányzatok hatékonyabban és felelősségteljesebben gazdálkodhatnak. A helyi adók

kivetésén keresztül elért bevételek biztosítják a helyi közösségek önállóságához és megfelelő működéséhez szükséges forrásainak jelentős részét. A helyi önkormányzatok forrasszabályozásában a helyi adóztatás a költségvetés finanszírozásának garanciális eszköze, amely szinte minden európai országban meghatározó szerepet tölt be.

2.2. HELYI ADÓZTATÁS JELENTŐSÉGE ÉS JOGI KERETEI

Adam Smith (1776) szavait idézve „*az adó olyan befizetés, amely a társadalom működésének az ára. Nincs olyan ismert civilizáció, amiben ne lenne adózás.*” Az adófizetés alkotmányos kötelesség, Magyarországon az Alaptörvény⁴ 30. cikk (1) bekezdése rögzíti a közteherviselés elvét, miszerint „*teherbíró képességének, valamint a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez*”. Az adó a modern állami működés alapfeltétele, a közpénzügyi allokációs rendszer legfontosabb eleme (Földes, 2001). Jogszabályon alapuló olyan közvetlen ellenszolgáltatás nélküli, visszatérő, ismétlődő kötelezettség, amelynek az állam vagy annak egy szerve mértékét és módját egyoldalúan meghatározza, valamint a jogi feltételeit biztosítja (Bozsik et al., 2017). A közpénzügyi rendszernek olyan eleme, amely államhatalom útján kikényszeríthető. Az adótörténettel foglalkozó szakirodalom gyakran idézi az egykori francia pénzügyminiszter, Jean-Baptiste Colbert metaforáját, mely az adózás lényegét időtállóan szimbolizálja, miszerint „*az adóbevételek előteremtése olyan, mint a libatolltépkedés: minél több tollra akarunk szert tenni, lehetőleg minél kevesebb gágogás árán...*”. Társadalmi megközelítésben az adó vagyoni korlátozás, ugyanakkor a közösségi szolgáltatásokhoz való hozzájárulást testesíti meg. Közvetlen, kikényszeríthető ellenszolgáltatást nem eredményez, viszont az egyének szükségleteit az általuk létrehozott állam hatékonyabban és gazdaságosabban tudja megvalósítani. Sismondi ellenszolgáltatás elmélete szerint „*a polgároknak az adót megtérítésnek kell tekinteni a védelemért, amiben az állam személyüket és vagyonukat részesíti*” (Herich, 2009). Az állam és más közhatalmi szervezet (önkormányzat) által nyújtott szolgáltatások és a biztosított „védelem” ellentételezésére szolgál az adó, azonban nem egyéni, hanem csoportszinten (Halász, 2019), ez az ekvivalencia elve, ami az adózó és az adóztató hatalom kiegyenlített viszonyát feltételezi a szolgáltatás és az ellenszolgáltatás egyensúlyának megvalósulásával (Szilovics, 2016). Települési szintű megközelítésben az ekvivalencia elve alapján az adónemeknek kapcsolódni kell a helyi közszolgáltatások igénybevételéhez.

⁴ Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.)

Az önkormányzati gazdálkodás és a helyi adóztatás rendszerének működését a mindenkor nemzetközi és hazai jogszabályi környezet alakítja, melyet a helyi gazdasági autonómia kialakulásának története, valamint a napjainkban hatályos jogszabályok egysége és sokrétősége is tanúsít. A helyi gazdálkodás és adóztatás mechanizmusának vizsgálatához kulcsfontossággal bír a vonatkozó jogforrások áttanulmányozása, így a következő fejezetekben azok a főbb jogi elvek és szabályok kerülnek bemutatásra, amelyek a helyi önkormányzatok gazdasági és adókivetési tevékenységére kihatnak.

2.2.1. Helyi gazdasági autonómia története

„A helyi önkormányzás a választópolgárok közösségét érintő helyi közügyek önálló, demokratikus intézése, a helyi közhatalomnak a lakosság érdekében való gyakorlása.”

1949. évi XX. törvény Magyar Népköztársaság Alkotmányáról, 42.§

Az ókorban a görög félszigeten a poliszrendszerben mutatkoztak meg az önkormányzatiság első jelei, ugyanis a maga számára törvényt szabó közösség adta a polisz lényegét (Paczolay, 2004), ekkor a területileg tagolatlan városállamok egyszerre hordozták állami és önkormányzati tulajdonságokat. A középkor idején a rendi alapokra épülő rendszerben a városok tudtak a királynál némi autonómiának érvényt szerezni (Blazovich, 2014). A tradicionális, feudális államban a központi igazgatás és a különböző területi autonóm egységek egymással főként mellérendelt hatalmi és igazgatási viszonyban álltak, az európai államok abszolutisztikus központosítási folyamatai a XVI-XVIII. században az addig önkormányzó egységeket megpróbálták az állam központi szervei alá rendelni, amit a már kialakuló centrális pénzügyi igazgatási rendszer is segített (Tóth, 2014). A modern, polgári államban a központi hatalom egyre több feladatot vett el a területi egységektől és ezzel egyidejűleg kiépítette a saját államigazgatási területi szerveit. A XVI. század végétől a feudális királyságok felszámolásával megkezdődtek a változások az önkormányzatok és az állampolitika viszonyrendszerében. A kontinensen az államhatalom területi megszilárdítására és az önkormányzatiság demokratizálására törekvő államigazgatási rendszer fejlődött, ami a mai modern közigazgatás közvetlen elődjének számít.

A helyi önkormányzatok a Montesquieu (1689–1755) által képviselt hatalommegosztás elmélete alapján felépített hatalommegosztási rendszerben korábbi szakirodalmi álláspontok szerint a többi közigazgatási alrendszerhez hasonlóan a végrehajtó hatalmi ágba tartoznak és végrehajtó hatalmi ági funkciókat gyakorolnak, majd a XVIII–XIX. század fordulóján merült fel a helyi hatalom önálló hatalmi ágként történő elismerésének gondolata.

Főként a XX. század során széleskörű autonómiájuk miatt fokozatosan önálló hatalmi ági jellegük lett a hatalommegosztás területi dimenzióját megtestesítve (Papp, 2013). Benjamin Constant, svájci születésű, Franciaországban alkotó politikai gondolkodó sorolta be először a helyi, municipiális hatalmat önálló hatalmi ágként és kiegészítette a horizontális hatalommegosztást (a központi szervek egymáshoz való viszonyát) a vertikális tagolással (a központi és területi szervek közti viszony) és a decentralizációval (Feik ed., 2014). Verebélyi (1996) szerint a helyi önkormányzatok relatív autonómiával illeszkednek bele az Országgyűlés irányító tevékenységébe és a szabadon szerveződő helyi erők egyben ellensúlypontjai és korlátai is a centralizáció esetleges túlzásainak.

Magyarországon a polgári államra jellemző osztott közigazgatási struktúra a XIX. században alakult ki, a területi és helyi igazgatás elkülönült. A kiegyezést követően törvényhatóságok működtek a fővárosban, a vármegyében és a nagyobb városokban, amelyek élén a főispán állt (a fővárosban a főpolgármester), testületük pedig a törvényhatósági bizottság volt, amelynek tagjai egyrészt választott személyek, másrészt a legnagyobb adófizetők (virilisták) voltak (Feik ed., 2014). Hármasszerepekörük volt: egyrészt a helyi ügyek intézése, másrészt az államigazgatás közvetítése, harmadrészt pedig közérdekű és országos ügyekben véleményt alkothattak, és felterjesztési joggal élhettek az Országgyűlés bármelyik házához. A helyi igazgatási szinten a községi és a rendezett tanácsú városi önkormányzatok testületi szerve a képviselő-testület volt, ami községi bírót és városi polgármestert választott, az igazgatási szervezet élén pedig a jegyző állt (Máthé, 2014). A község a törvény keretei között önállóan intézte saját belügyeit, határozatot hozhatott, és szabályrendeletet alkothattott, ugyanakkor köteles volt végrehajtani a törvényhatóságnak a vonatkozó rendeleteit is (Árva et al., 2014).

A XX. század második felében az egységes, hierarchizált államigazgatás keretében tanácsrendszer alapú közigazgatás működött, melyben nem érvényesült a hatalommegosztás és a demokrácia elve. A Magyar Népköztársaság Alkotmányáról szóló 1949. évi XX. törvény és a helyi tanácsokról szóló 1950. évi I. törvény felszámolta az önkormányzati igazgatást, szovjet mintára tanácsokat hozott létre az egységes, centralizált államhatalom helyi szintjén, amik az államigazgatási feladatok helyi szintű végrehajtását szolgálták. A megyében, járásban, városban, községben és városi kerületben választott tanács működött. Szinte semmilyen autonómiával nem rendelkeztek, a költségvetés vonatkozásában is csak előkészítő és a végrehajtást ellenőrző szereppel bírtak (Feik ed., 2014). A második tanácstörvény (1954. évi X. törvény) tette átláthatóbbá a rendszert, mert elhatárolta egymástól a tanácses-

tületeket, mint az államhatalom helyi szerveit, a végrehajtó bizottságokat, mint az államigazgatás általános hatáskörű szerveit, és a speciális hatáskörű szakigazgatási szerveket, amelyek kettős alárendeltségben működtek (Árvai et al., 2014). A harmadik tanácstörvény (1971. évi I. törvény) tartalmazta az önkormányzati jelleget, az ezzel egy időben történt alkotmánymódosítás rögzítette, hogy a tanácsok a helyi célok megvalósításáról is gondoskodhattak, de az önkormányzati jelleg a valóságban mégsem érvényesült (Feik ed., 2014).

Az önkormányzatiság kialakítása iránti igények már az 1980-as években felmerültek a társadalom egyes rétegeiben, radikális változásra azonban csak az 1990-ben megtartott első demokratikus választás után került sor, ami a többpártrendszer megteremtése mellett visszaállította az önkormányzati igazgatást a tanácsrendszer helyett. Az Alkotmányban rögzítették a helyi közösségek önkormányzathoz való alapjogait, az önkormányzatokról szóló 1990. évi LXV. törvénnyel pedig kialakították az önkormányzatok működésére vonatkozó részletes szabályozást. A helyi önkormányzatok alkotmányos alapjogai és az ehhez kapcsolódó kompetenciák alkalmasak voltak a hatalomkoncentráció megakadályozására, kiegyensúlyozására, és lehetővé tették a vertikális típusú hatalommegosztás kialakulását. Az új modellben az önkormányzati jogokkal a települések lettek felruházva, ami a feladatellátásban elaprózottságot eredményezett, a települések széles feladat- és hatáskörrel rendelkeztek. Település-centrikus, kiadásorientált, nagy önállósággal rendelkező, ám ugyanakkor átfogó felelősségen alapuló önkormányzati struktúra jött létre.

Az önkormányzati autonómia magas fokú biztosításának egyik fő eleme a helyi adórendszer lett, melynek alapvető célja az önkormányzatok bevételeinek növelésén keresztül a kormányzattól való függetlenedésük elősegítése. Ahhoz, hogy az önkormányzatok hatékonyabban és felelősségteljesebben működjenek, ezáltal biztosítva a helyi közösségek önállóságát és megfelelő működését, meg kell teremteniük a szükséges forrásokat, melyeket nagyrészt a helyi adók kivetésén keresztül érnek el.

2.2.2. A helyi adóztatás európai jogszabályi környezete

A helyi adóztatási gyakorlat elemzéséhez elengedhetetlen a helyi adózásra vonatkozó európai egységes jog áttanulmányozása. Kontinensünk legtöbb országának elsődleges jogforrásai a helyi adóztatásra vonatkozóan az Európai Unió irányelvei és szabályai. Az Európai Unióban az adópolitika kialakítása tagállami hatáskörbe tartozik, a tagállamok önállóan rendelkeznek alkotmányos és közjogi berendezkedésükről, és maguk alakítják a közigazgatásuk szerkezetét is (Arató et al., 2018). Az Unió csak akkor él adóharmonizációs eszközével,

ha egyes adózással kapcsolatos kérdések nem oldhatók meg tagállami szinten. Az adóharmonizáció az indirekt adózás terén a legteljesebb körű, elsősorban a forgalmi adó (VAT – value added tax) vonatkozásában születtek irányelvek és alakult ki egységes gyakorlat. Ezzel szemben a közvetlen adók tekintetében főként ajánlásokra és az Európai Bíróság esetjogára lehet támaszkodni, tehát az államok viszonylag szabadon alakíthatják közvetlen adózási szabályaikat a négy alapszabadság, vagyis a személyek, a szolgáltatások, a tőke és az áruk szabad mozgásának korlátozása nélkül.

A globalizáció következtében ugyanis az egyes országok adórendszereinek kereszteződésével jelentős problémává vált a kettős adóztatás kérdése és a káros adóverseny. Az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 110-113. (korábban: EK-Szerződés 90-93.) cikke alapján tilos protekcionista és versenytorzító adópolitika folytatása az unió tagjainak. A Szerződés 87. cikke értelmében tilos minden olyan tagállami forrásból nyújtott támogatás, ami versenytorzító hatású bizonyos vállalkozások vagy áruk termelésének előnyben részesítése által. Ez a rendelkezés valamennyi állami, regionális vagy helyi szerv által nyújtott támogatásra és adókedvezményre vonatkozik, így tehát a helyi adóztatásra is kiterjed.

A helyi önkormányzati szint tekintetében az uniós csatlakozási (koppenhágai és madridi) kritériumok tartalmazznak kötelező érvényű megállapításokat a jogállamiságra és az intézményrendszer megfelelőségére vonatkozóan. Az önkormányzatok tevékenységét befolyásolja továbbá minden közösségi jogszabály, ami a jogalkotói, jogalkalmazói, munkáltatói, tulajdonosi vagy közösségi alap felhasználói feladatok ellátására tartalmazznak kötelező érvényű előírásokat (Arató et al., 2018). Az önkormányzatok szempontjából azonban a legkiemelkedőbb uniós jogforrás a Helyi Önkormányzatok Európai Chartája (European Charter of Local Self-Government), amelyben az Unió biztosítja a tagállamokban a helyi és regionális hatóságok jogait és autonómiáját. Ez a legfontosabb specifikus nemzetközi szintű jogi szabályozás Európában, ami a helyi önkormányzást szabályozza. A valamennyi tagállam által kötelezőnek elismert egyezmény 1985. október 15-én kelt Strasbourgban, hazánkban a 1997. évi XV. törvény iktatta be a nemzeti jogrendbe. A Charta 2. cikke értelmében a helyi önkormányzás elvét a belső jogalkotásban, és amennyire lehetséges, a nemzeti alkotmányokban is el kell ismerni. A Charta a helyi önkormányzás lényegét írja le, miszerint az önkormányzás a helyi önkormányzatoknak az a joga és képessége, hogy a közügyeik lényeges részét jogszabályi keretek között saját hatáskörben igazgassák és szabályozzák a helyi szükségletekhez mérten. Az önkormányzáshoz való jogot egyenlő, közvetlen és általános

választójogon alapuló szabad és titkos szavazással megválasztott testületek vagy tanácsok gyakorolják.

A Charta 9. cikkének 2-6. pontjaiban található a helyi önkormányzatok finanszírozására vonatkozó rendelkezések, itt kerül ismertetésre az önkormányzati gazdálkodásra vonatkozó legfontosabb három alapelv:

1. bevételi oldal elve: a helyi önkormányzatok saját pénzügyi forrásokra jogosultak, amelyekkel hatáskörükön belül szabadon rendelkezhetnek;
2. kiadási oldal elve: fontos, hogy a bevételek legalább egy részének felhasználásáról szabadon rendelkezessenek;
3. helyi adóhatalom elve: a források legalább egy részének olyan helyi adó- és díjbevételekből kell állnia, melyekre ezen helyi szerveknek hatásköre van, vagyis saját maguk dönthetnek azok mértékéről (Erdős, 2008).

A pénzügyi forrásoknak a helyi önkormányzatok jogszabályokban meghatározott feladataival arányban kell állnia. A pénzügyi rendszereknek, amelyeken a helyi önkormányzatok pénzügyi forrásai alapulnak, sokrétűnek és rugalmasnak kell lennie annak érdekében, hogy a helyi szervek lépést tudjanak tartani a feladatok megvalósításához szükséges költségek tényleges alakulásával (Feik ed., 2014). A helyi önkormányzatok saját feladatkörét illető döntési szabadság meg nem sértésével szükséges a pénzügyileg erőtlenebb helyi önkormányzatok védelme, olyan pénzügyi kiegyenlítési eljárásokkal és intézkedésekkel, amelyek a pénzügyi források egyenlőtlen elosztásának és a pénzügyi terhek által okozott hatásoknak a korrekcióját célozzák.

A vállalkozások adózására vonatkozó magatartási kódex (Code of Conduct on Business Taxation) az üzleti adózásra irányuló magatartási szabályokat tartalmazza, ez az egyik legfőbb eszköz az átlátható és tisztességes adóverseny fenntartásában. Az uniós tagállamok azt vállalták, hogy megszüntetik a Kódex alapján károsnak minősülő adókedvezményeket, és nem vezetnek be a Kódexben lefektetett szabályokkal összeegyeztethetetlen adókedvezményeket.

Az Európai Unió mellett az OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development - Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet) tevékenysége is nagy jelentőséggel bír a nemzetközi adózási kérdések harmonizációs folyamataiban. A szervezet Európa határain túlmutató nemzetközi egyezményekkel és szokványokkal szabályozza a tagországok adóztatási politikáját, így törekvései némiképp eltérnek az Európai Unió adóharmonizációs tevékenységétől, hiszen az OECD nem szembesül az EU tagállamainak költ-

ségvetési kihívásaival (Czakó, 2011). Egyezményei és állásfoglalásai azonban, a néhol eltérő szemlélet ellenére is iránymutatóak és támogató jellegűek az EU adóharmonizációs tevékenysége számára. Az OECD 1998-ban kiadott Káros Adóversenyről szóló Jelentése⁵ alapján akkor káros az adóverseny, ha eltorzítja a pénzügyi és beruházási folyamatokat. Fő feladatuk tűzte ki a szervezet a versenytorzító adókedvezmények, valamint az adóparadicsomok és off-shore cégalapítások elleni fellépést.

2.2.3. A magyar helyi adórendszer jogi szabályozása

Az önkormányzati autonómia legfontosabb garanciáit Magyarországon az Alaptörvény tartalmazza. A helyi önkormányzat a Chartában deklarált jogosítványoknak megfelelően az Alaptörvény 32. cikke értelmében a helyi közügyek intézése körében törvény keretei között:

- rendeletet alkot;
- határozatot hoz;
- önállóan igazgat;
- meghatározza szervezeti és működési rendjét;
- gyakorolja az önkormányzati tulajdon tekintetében a tulajdonost megillető jogokat;
- meghatározza költségvetését, annak alapján önállóan gazdálkodik;
- e célra felhasználható vagyonával és bevételeivel kötelező feladatai ellátásának veszélyeztetése nélkül vállalkozást folytathat;
- dönt a helyi adók fajtájáról és mértékéről;
- önkormányzati jelképeket alkothat, helyi kitüntetéseket és elismerő címeket alapíthat;
- a feladat- és hatáskörrel rendelkező szervtől tájékoztatást kérhet, döntést kezdeményezhet, véleményt nyilváníthat;
- szabadon társulhat más helyi önkormányzattal, érdek-képviselési szövetséget hozhat létre, feladat- és hatáskörében együttműködhet más országok helyi önkormányzatával, és tagja lehet nemzetközi önkormányzati szervezetnek;
- törvényben meghatározott további feladat- és hatásköröket gyakorol.

Az Alaptörvény a szabályok részleteit a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvényre (továbbiakban: Möt.) mint sarkalatos törvényre utalta. Az Möt. állapítja meg az önkormányzatok kötelező feladat- és hatáskörét, nem taxatív módon

⁵ Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue. OECD, 1998.

(Mötv. 13. §), a feladatokra vonatkozó konkrét szabályokat a szakági törvények határozzák meg. Emellett az Mötv. meghatározza az önkormányzatok saját bevételeit is, amelyek a következők lehetnek:

- a helyi és települési adók;
- saját tevékenységből, vállalkozásból és az önkormányzati vagyon hasznosításából származó bevétel, nyereség, osztalék, kamat és bérleti díj;
- átvett pénzeszközök;
- külön törvény alapján az önkormányzatot megillető illeték, bírság, díj;
- az önkormányzat és intézményei egyéb sajátos bevételei.

A helyi önkormányzatok gazdálkodásának alapja az éves költségvetés, amely központi költségvetési támogatásokkal kapcsolódik a központi költségvetéshez a mindenkori költségvetési törvény⁶ IX. fejezetén keresztül. Az éves költségvetésről az önkormányzat rendeletet alkot, annak elfogadásáról, a költségvetés alakulásáról és az év végét követően annak végrehajtásáról a képviselő-testület és a központi szervek számára be kell számolni. A helyi önkormányzatok gazdálkodásának sajátos szabályait, általános működésüket és az államháztartás önkormányzati alrendszerének finanszírozási rendjét az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (továbbiakban: Áht.) szabályozza részletesen. Az Áht. tartalmazza az önkormányzatok ágazati feladatainak támogatását, a számlavezetés szabályozását, a kezesség- és garanciavállalásuk lehetőségeit, valamint a zárszámadás készítésének kötelezettségét (Csóka et al., 2018).

A helyi adók, mint saját bevételek a költségvetés szerves részét képezik. A helyi adórendszer szabályozását az Országgyűlés által 1990. december 28-án elfogadott, 1990. évi C. törvényben (továbbiakban: Htv.) rögzítették. A helyi önkormányzatok szabadon alakíthatják saját helyi adóztatási rendszerüket. A jogalkotóknak a helyi adók megállapítására vonatkozóan kétféle közvetlen szabályozási módszerét különböztethetjük meg: a nyílt és a zárt listás módszert (Bosch – Durán, 2008). A nyílt listás módszer esetén a helyi önkormányzatok szinte teljes szabadságot élveznek az adókivetésben, bármilyen adót kivethetnek, ami nem ütközik alkotmányos jogba, és a többszörös adóztatás elkerülése végett nem vonatkozik olyan adótárgyra, amelyet felsőbb kormányzati szint már megadóztatott. Ritkán fordul elő a gyakorlatban, hogy egy államban a nyílt listás módszert alkalmazzák, mivel bonyolulttá és zavarossá, kevésbé kiszámíthatóvá teszi az adórendszert. A helyi adók megállapítására vonatkozó zárt listás módszer esetén jogszabályban rögzítik a helyi adók típusait, melyek

⁶ 2020. évre vonatkozóan a 2019. évi LXXI. törvény Magyarország 2020. évi központi költségvetéséről

közül a helyi szervek választhatnak, hogy mely adókat vezetik be. A döntési szabadság a jogszabályok által szabott határokon belül az adók alapjára, mértékére, a mentességekre és kedvezményekre is kiterjed (Kecső, 2013). Zárt listás adómegállapítási módszert alkalmazza az állami jogrendszer túlnyomó többsége, köztük hazánk is, vagyis magasabb szintű jogszabályok által megszabott keretek között az önkormányzatok maguk választhatnak, hogy bevezetik-e vagy sem a Htv.-ben felsorolt adókat.

A helyi adók bevezetése a települési képviselő-testület át nem ruházható hatásköre. A testület helyi adórendeletekben határozza meg az adókra vonatkozó rendelkezéseket, melyeket a következő évre szabadon módosíthat, vagy hatályon kívül helyezhet. Az önkormányzatok helyi szuverén adóztatási jogukból fakadóan kötelező és önként vállalt feladataik (amelyek nem veszélyeztetik az alapvető közhatalmi funkciókat) ellátásának finanszírozására vethetnek ki adókat. A törvényi szabályozás biztosítja az önkormányzatoknak az adóstruktúra szabad kialakítását, az adóztatás lokális sajátosságokhoz való igazítását és a szektorsemlegességet. Az önkormányzatok képviselő-testületei rendeleteikben a Htv. szabta keretek között kialakíthatják saját adópolitikájukat, megszabhatják a helyi adók fajtáját, mértékét, az adóalanyok közösségét, az adó alóli mentesség feltételeit, fizetési határidőket, illetve az adó bevezetésének időpontját és időtartamát.

A Htv. értelmében a helyi önkormányzatok adóztatási joga kiterjed az ingatlanulajdonra és az ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jogokra, a nem állandó lakosként a közigazgatási területen való tartózkodásra és meghatározott gazdasági tevékenységek gyakorlására, emellett minden olyan adótárgyra, amelyre nem terjed ki törvényben szabályozott közteher hatálya.⁷ Mindezek értelmében önkormányzati rendelettel vagyoni típusú adók, kommunális jellegű adók, helyi iparüzési adó és települési adó bevezetése lehetséges.

A helyi adómegállapítási jog gyakorlása kiterjed arra, hogy a Htv.-ben meghatározott adókat az önkormányzat bevezesse, a már bevezetett adót hatályon kívül helyezze vagy módosítsa és az adó bevezetésének időpontját és időtartamát meghatározza. Az adók szabályozásának évközi módosítása esetén azonban az adóalanyok terheit nem súlyosbíthatja (Htv. 6. § a) pont). Emellett a törvényben rögzített mentességeket és kedvezményeket további saját mentességekkel és kedvezményekkel bővítsen, az adómértéket az önkormányzat gazdálkodásának követelményeihez, az adózók teherbíró képességéhez és a helyi sajátosságokhoz igazítva állapítsa meg, valamint a Htv. és az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. tör-

⁷ 2015. január 1-től bevezetett települési adó tekintetében.

vény (továbbiakban: Art.) keretei között az adózás részletszabályait megalkossa. Az önkormányzat adómegállapítási jogát azonban több tényező is korlátozza, mivel egy meghatározott adótárgy esetében csak egyféle adónemet alkalmazhat, adómértékként nem állapíthat meg a Htv.-ben meghatározott maximumnál magasabb mértéket, a vagyoni típusú helyi adók esetében pedig az adót egységesen, vagyis tételes összegben vagy korrigált forgalmi értéket alapul véve határozhatja meg. Nem lehet kedvezményt és mentességet alkalmazni a vállalkozó üzleti célt szolgáló épülete, épületrésze utáni építményadó, telke utáni telekadó és a helyi iparüzési adó megállapítása során. A helyi iparüzési adó tekintetében pedig csak egy adómérték alkalmazható. Ezenkívül a Htv. 7. § d) pontja értelmében a fővárosban az a kerületi önkormányzat, amely beleegyezett, hogy egy meghatározott adónemet a fővárosi önkormányzat vezet be, azt az adót az adóévben nem működtetheti.

A költségvetést az önkormányzatok évente újratervezik, kijelölve a tárgyév során ellátandó feladatokhoz szükséges források mértékét és összetételét. Ezzel szemben a gazdasági programban a képviselő-testület stratégiai terveket készíthet több évet felölelően. Az önkormányzati célok hatékony megvalósítása érdekében a stratégiai és a költségvetési tervezést össze kell kapcsolni. Mindkét időtávra vonatkozó tervezési munka esetén prioritási sorrendet kell felállítani az ellátandó feladatokat illetően az erőforrások szűkössége végett, valamint meg kell vizsgálni a bevételi lehetőségeket. Ez alapján elemezni kell a jelenleg rendelkezésre álló forrásokat, illetve a jövőbeni rendszeres és eseti bevételeket. A tervezésnél differenciálni kell a forrásokat a felhasználás kötöttsége alapján is, számba kell venni, hogy a kötött források nélkül mekkora mozgástere marad az önkormányzatnak mind az önként vállalt feladatok ellátására, mind a saját stratégiai és fejlesztési célok megvalósítására. A költségvetés előirányzatainak kialakításakor figyelembe kell venni a feladatfinanszírozási támogatások havi folyósítási ütemezésének változását, valamint az Möt. 111. §-ában foglalt azon rendelkezést is, miszerint a költségvetésben működési hiány nem tervezhető. Az önkormányzati tervezés és beszámolás szabályszerűségét követeli meg, hogy amennyiben az önkormányzat a költségvetési évre vonatkozóan nem rendelkezik elfogadott költségvetéssel, nem fogadja el a költségvetési évet megelőző évre vonatkozó zárszámadását, vagy nem tesz eleget államháztartási beszámolási vagy vagyon-nyilvántartási kötelezettségének, az Möt. 111/A. §-a alapján a mulasztás megszüntetését követő hónapig a nettó finanszírozás keretében finanszírozott támogatásainak folyósítását felfüggesztik.

Az önkormányzatok saját bevételeinek tervezésénél a helyi adóbevételek előirányzatainak meghatározása az egyik legfontosabb feladat. A helyi adóbevételek struktúráját a ha-

zai és európai jogok, a közgazdasági hatások és az adóalanyok adóterhet viselő képességének figyelembevételével lehet kialakítani. Az adóbevételek tervezésekor tehát a szabályozások és a szakmai szempontok a meghatározók. A helyi adópolitika kialakításánál ezenkívül figyelembe kell venni az adómegállapítás törvényi korlátait. A törvényben meghatározott adómérték-határokat nem lehet átlépni, a mentességek és kedvezmények köre nem szűkíthető, illetve az adótöbbszörözés tilalma miatt egy adótárgyra csak egyféle adótétel lehet kivetni. Fontos mérlegelni a helyi adó rendeletek készítésekor, hogy az adóteher évközi növelésének tilalma végett azok év közben nem súlyosbíthatók.

A költségvetés tervezhetőségét elősegítendően szükség van az adóbevételek alakulásának szezonálisát, hullámváltozását mérlegelni a finanszírozási koncepciók létrehozásakor, hiszen az adóbevételek nagymértékben befolyásolhatják az önkormányzat fizetőképességét. Az adóbevételek évenkénti újratervezésekor tehát célszerű havi vagy negyedéves bontásban elvégezni a várható bevételek vizsgálatát. Az adófizetési határidőknek megfelelően havi részletezettséggel az idegenforgalmi adóbevételeket a legegyszerűbb megtervezni, míg a többi helyi adónemből származó forrásokat a márciusi és a szeptemberi időszakra, illetve iparüzési adó esetén még májusra és decemberre kell kalkulálni.⁸

2.2.4. Helyi adóztatás alapelvei

Az adóztatás a fiskális politika legfőbb eszköze. Megvalósulását az adójogszabályok mellett különféle adóztatási és adóigazgatási alapelvek biztosítják, így fontos áttekinteni, milyen követelmények támaszthatók az optimális adózási rendszerrel szemben. Az önkormányzatok adóztatási rendszerével kapcsolatos elvárások az adóztatás klasszikus általános alapelveiből vezethetők le. A közgazdasági szakirodalomban a legismertebb klasszikus elvrendszert kidolgozója Adam Smith (1776) volt, aki négy alapelvben foglalta össze a hatékony adórendszerrel szemben támasztott elvárásokat (Heller, 1943). Smith meglátása szerint az egyenlő közteherviselés elvének értelmében az optimális adórendszer elsősorban igazságos és arányos, mivel az adóalanyok fizetőképességéhez igazodik, ugyanis az adóalanyoknak a közteherviselési képességükkel és jövedelmükkel arányosan kell hozzájárulni az államháztartás fenntartásához. Második alapelvként Smith a kiszámíthatóságot emelte ki, miszerint az adórendszer legyen egyértelműen és pontosan meghatározható, annak érdekében, hogy

⁸ Előlegfizetési határidők: március 15. és szeptember 15., helyi iparüzési adó éves elszámolási határidő: május 31. és adóelőleg-kiegészítés megfizetési határidő: december 20.

ne lehessen a feltételeket félreértelmezni és az adóalanyok gazdasági helyzete minél kevésbé legyen bizonytalan. Harmadik elvként az alkalmasságot fogalmazta meg, miszerint az adófizetési kötelezettség teljesítési feltételei az adófizető számára is megfelelőek legyenek, az adót úgy kell megállapítani, hogy az adózóknak a lehető legkevesebb kellemetlenséget okozza. Végül a gazdaságosság és hatékonyság elvét hangsúlyozta az adórendszerrel szemben, amelynek eléréséhez minimalizálni kell az adózás többletterhét és az adminisztrációs költségeket, annak érdekében, hogy az adózás ne gátolja az adóalanyok gazdasági teljesítményének javulását (Lentner, 2018), vagyis ösztönözze őket az adóalapjuk növelésére.

Az adórendszerrel szembeni követelményeket több közgazdász is továbbfejlesztette a XX. század során, megfogalmazva különféle elvárásokat, melyek közül kiemelendő az általánosság, az egyenlőség, a verseny- és szektorsemlegesség, a méltányosság, a stabilitás, valamint az átlátható és kezelhető adminisztráció szükségessége. Musgrave (1989) amerikai közgazdász alapelveként a haszonelvű adóztatást emelte ki, melynek lényege, hogy mindenki, aki a közszolgáltatásokból részesül, köteles hozzájárulni valamilyen formában a szolgáltatások közterhéhez is. Fontosnak vélte továbbá, hogy a helyi adóztatási rendszerek érzéketlenek legyenek a gazdaság ciklikusságára. A közgazdász alaptételei közt szerepel az is, hogy az immobil adóalapot (például ingatlant) helyi vagy regionális szinten kell adóztatni, míg a mobil adóalapot (személyi jövedelmet, nyereséget) központi szinten (Vigvári, 2011b), hiszen így kiszámíthatóbbak és tervezhetőbbek a helyi bevételek.

Joseph Stiglitz (2000) öt elvárást fogalmazott meg az ideális adórendszerrel szemben, miszerint az legyen

- gazdaságilag hatékony (minél kevésbé befolyásolja az adózók magatartását),
- egyszerű és költséghatékony,
- rugalmas (radikális beavatkozás nélkül hozzáigazítható legyen a változó gazdasági feltételekhez),
- a közkiadások társadalmilag elfogadott mértékéhez igazodó (politikai felelősség), és
- igazságos (és méltányos) (Bánfi, 2014).

A magyar jogi szabályozásban az adózásra vonatkozó legfőbb alapelveket az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (továbbiakban: Air.) és az Art. tartalmazza. Az Air. 1-8. § sorolja fel a következő adózásra vonatkozó elveket, melyekre a helyi adóztatásban is figyelemmel kell lenni.

- *Törvényesség (legalitás) elve:* az adózó, az eljárás egyéb résztvevője és az adóhatóság meghatározott jogszabályoknak megfelelően gyakorolhatja jogait és teljesíti kötelezettségeit.
- *Szakszerű és hatékony eljárás elve:* az adóhatóság úgy szervezi meg a tevékenységét, hogy a szakszerűséget, a hatékonyságot és a költségtakarékosságot tartja szem előtt, az eljárást a lehető leggyorsabban lezárja a szereplőknek a legkevesebb költséget okozva.
- *Megkülönböztetés és „részhajlás” tilalma:* az adóhatóság minden ügyben jóhiszeműen, megkülönböztetés nélkül, a jogszabályoknak megfelelően köteles eljárni és intézkedni.
- *Egyedi elbírálás elve:* az adóhatóság az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően kell értékelnie és döntését valósághű tényállásra kell alapoznia.
- *Méltányos eljárás elve:* köteles az adóhatóság méltányosan eljárni, és törvényi feltételek fennállása esetén adótartozás mérséklést és fizetési könnyítést engedélyez.
- *Tájékoztatási kötelezettség, az adózói jogok gyakorlásának előmozdítása:* az adózónak a jogszabályok megtartásához szükséges tájékoztatást meg kell adni, az adózás rendjét vele ismertetni kell és figyelmeztetni kell jogai érvényesítésére.
- *Közérthetőség elve:* az adózókkal való kapcsolattartás nyelvezetének egyszerűnek és közérthetőnek kell lennie.
- *Jóhiszemű eljárás követelménye, az együttműködési kötelezettség elve:* az adózó és az eljárás egyéb résztvevője köteles a jogait jóhiszeműen gyakorolni és az adóhatóság feladatainak végrehajtását elősegíteni, jóhiszeműségét pedig az eljárásban vélelmezni kell.

A törvény 100. §-a értelmében az adókötelezettséget érintő jogviszony alanyainak ellenőrzése során ugyanazt a vizsgálattal érintett és már minősített jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során (*jogviszony eltérő minősítésének tilalma*).

Az Art 1-5. §-ában megfogalmazott alapelvek közül a joggal való visszaélés tilalmát szükséges kiemelni (*rendeltetészerű, célhoz kötött joggyakorlás*), mely szerint az adótörvények és önkormányzati rendeletek alkalmazásában nem minősül rendeltetészerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben vagy önkormányzati rendeletben foglalt rendelkezések megkerülése.

Mindezek mellett a Kúria helyi adókra vonatkozó gyakorlatát is szükséges megemlíteni. 2012-ben született döntés⁹ a teherbíró képességhez történő igazítással kapcsolatban, miszerint éves szinten a vagyon értékének 60-70 százalékát kitevő adó súlyosan aránytalannak minősül, mivel hamar felemészti az adótárgyat. Egy 2013-as döntés¹⁰ értelmében a közteherviseléshez való arányos hozzájárulás nem valósul meg akkor, ha a helyi adó csak egy jól körülhatárolható adóalanyt céloz meg.

Az adózási alapelvek figyelembevétele elengedhetetlen a helyi adóztatási rendszerek kialakításakor, az elméletek által megfogalmazott követelmények szem előtt tartása, valamint gazdasági, szociális és politikai szempontok együttes vizsgálata elősegítheti a hatékonyabb helyi adószerkezetek és adórendszerek kiépítését.

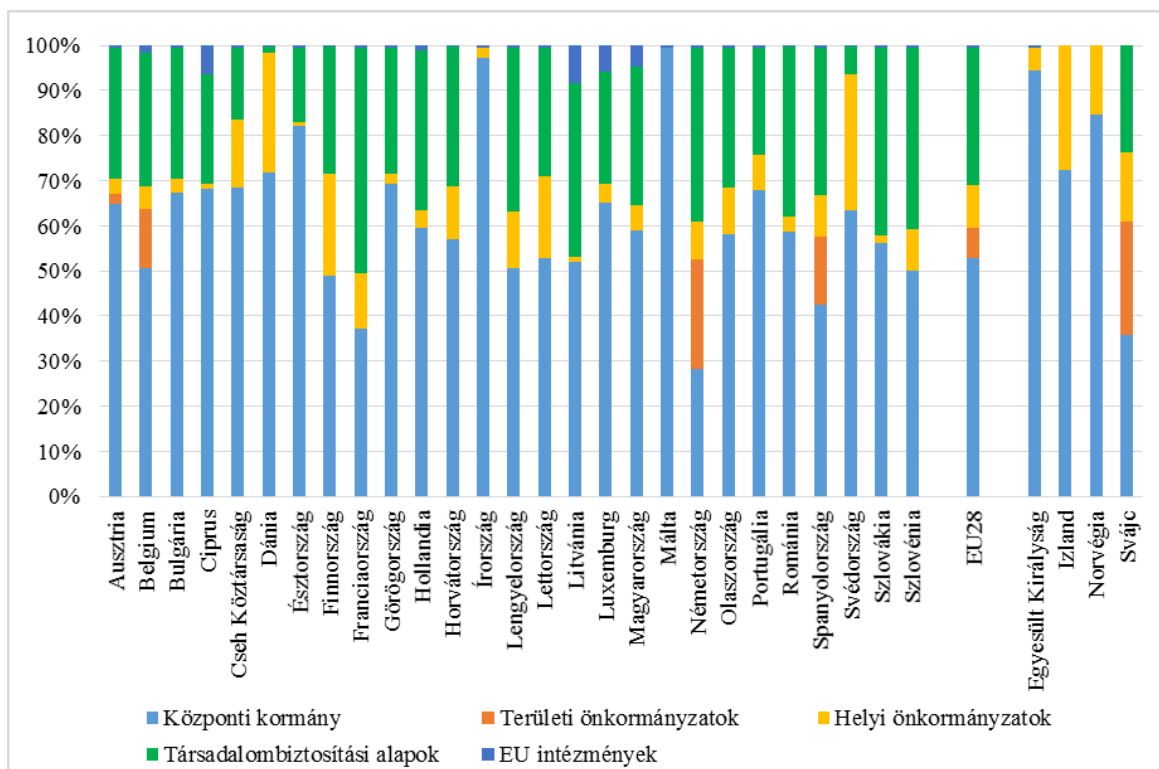
2.3. AZ EURÓPAI HELYI ADÓRENDSZER-MODELLEK

Európa országaiban az államrendszer és a közigazgatás eltérő fejlődése következtében az egyes államokban eltérően alakultak ki a helyi önkormányzatok, a szubnacionális kormányzati szint pénzügyi rendszere színes képet mutat, ami különböző rendszertípusok kialakulását okozta. Egységes európai önkormányzati „modell” nem létezik, ami a hatalom országon belüli eltérő területi megosztásából, földrajzi adottságokból, etnikai tagolódásból, az egyes területi egységek kialakulásának a történelmi körülményeiből, a helyi önkormányzatok alkotmányi szabályozásából vagy az alkotmányi szabályozás hiányából adódik (Feik ed., 2014). A jóléti államnak három elkülönülő típusa jött létre: a liberális, a konzervatív és a szociáldemokrata (Esping-Andersen, 1990). A három típus közti különbség a redistribúció mértékéből adódik: míg a liberális típusú államokban alacsony (pl. USA, Kanada), a konzervatív típusúakban közepes (pl. Franciaország, Németország), addig a szociáldemokrata típusú jóléti államokban magas mértékű a redistribúció (skandináv országok).

A helyi adózás tekintetében az európai gyakorlat rendkívül sokszínű. Az eltérő történelmi, társadalmi és kulturális fejlődés következtében az országok közigazgatási rendszereiben és fiskális politikájában különbségek mutatkoznak. Európa országaiban a fiskális decentralizáció mértékét tekintve jelentősebb eltérések is tapasztalhatók (Az 1. ábra mutatja az államok közti különbségeket a helyi önkormányzati szint adóbevételei szerinti sorba rendezésben).

⁹ Kúria Önkormányzati Tanácsának Köf.5.081/2012/4. számú határozata

¹⁰ Kúria Önkormányzati Tanácsának Köf.5.066/2013/4. számú határozata



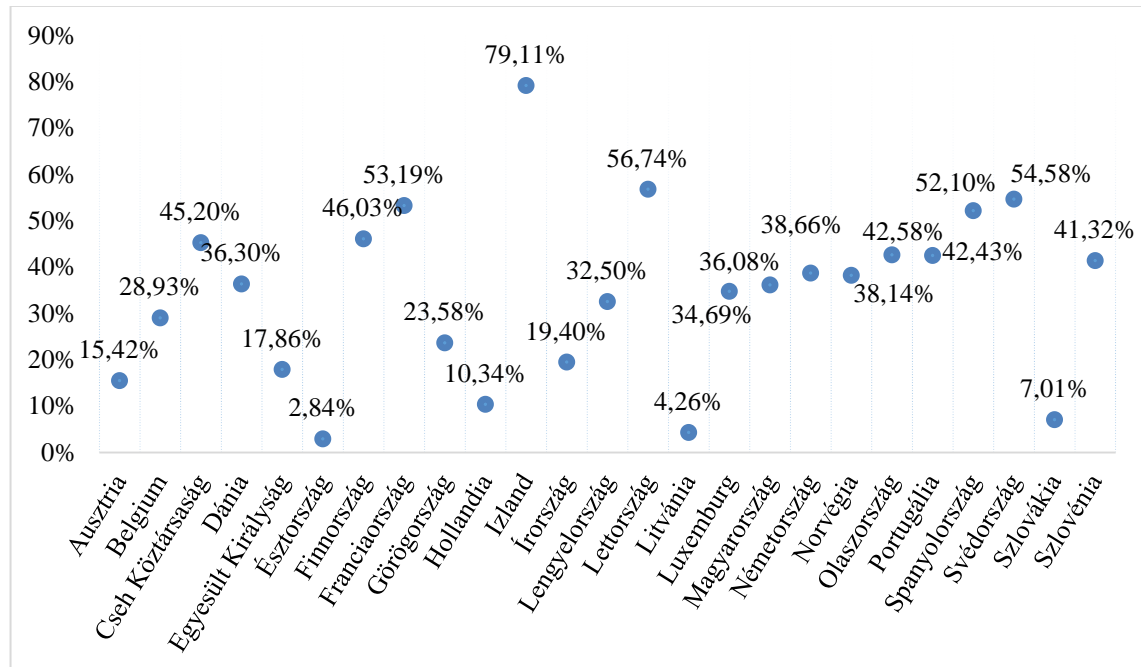
1. ábra: Adóbevételek megoszlása a kormányzati szintek között, 2018

Forrás: saját szerkesztés Eurostat (2020a) adatbázis alapján

A különbségek ellenére egyértelműen kijelenthető, hogy minden egyes országban a központi kormány realizálja az adóbevételek szignifikáns hányadát. Azokban az országokban, ahol a regionális kormányzati szint a közigazgatási struktúrában fontos szerepet tölt be (például Németországban, Svájcban), az adóbevételek jobban megoszlanak a kormányzati szegmensek között. Annak alapján, hogy a helyi önkormányzati bevételeknek mekkora hányadát teszik ki az adóbevételek, újabb különbségek tárthatók fel Európa államai közt (2. ábra). Az országok közt jelentős eltérések is tapasztalhatók, Izland közel 80 százalékos önkormányzati adó jellegű bevételeivel kimagasló értéket képvisel, míg az észt helyi kormányzati szint rendkívül kevés adójellegű bevétellel gazdálkodik.

Helyi adóztatás szempontjából az európai adórendszerek alapvetően kétféle adóztatási modell: az angolszász és a kontinentális modell jellemzőit hordozzák magukban. Az angolszász modell országaiban a központi hatalom állapítja meg az önkormányzati jogköröket és feladatokat, kezdetben az önkormányzatok szigorúan csak a törvényhozó által meghatározott feladatokat láthatták el. A kontinentális modell országaiban a helyi önkormányzatok a közszolgáltatások biztosítása és szervezése mellett közhatalmi funkciót is betöltenek, azaz hatósági jogalkotási és jogalkalmazási hatáskörük van. A kötelező feladatok mellett általá-

ban az önkormányzatok át is vállalhatnak más szervektől alternatív feladatokat, illetve szabadon vállalható feladatokat is elláthatnak. A kontinentális modellen belül több altípus is megkülönböztethető: a skandináv, a francia, a germán és a vegyes modell.



2. ábra: Adó jellegű bevételek aránya a helyi bevételekből Európában, 2018

Forrás: saját szerkesztés OECD (2019) alapján

2.3.1. Angolszász modell

Az angolszász típusú rendszerek centralizáltak, ahol a helyi igazgatás jelentős mértékű megosztottsága jellemző, a helyi kormányzati szintre jutó közfeladatok köre viszonylag szűk. A települési önkormányzatok felett a körzeti és megyei önkormányzatok működnek, melyek szélesebb felelősségi körrel rendelkeznek. A helyi önkormányzatok bevételét vagyoni típusú helyi adó, az ingatlanadó biztosítja. A modell jellemzőinek ismertetése az angol¹¹ helyi adórendszer bemutatásával valósul meg.

Az angol helyi önkormányzati rendszer három féle területre tagolódik: 6 nagyvárosi terület (metropolitan area), 56 grófsági terület (shire area, amelyek összesen 27 grófsági

¹¹ Az Egyesült Királyság sajátosan berendezett állam, magába foglalja Angliát, Skóciát, Walest és Észak-Írországot. Anglia önkormányzati rendszeréről a westminsteri parlament rendelkezik, amely a szabályozási hatáskört devolúció útján átengedte a skót, walesi és észak-ír területeknek, tehát azok saját parlamentjeinek hatáskörébe helyezték az önkormányzati szabályozást. A kutatás a továbbiakban csak Anglia helyi adórendszerével foglalkozik.

megyét és 201 grófsági kerületet foglalnak magukba) és a fővárosi terület (capital area).¹² A három fő területen belül működnek a helyi önkormányzatok, amelyek felelőssége a humán jellegű (pl. oktatás) és infrastrukturális közfeladatokra terjed ki. Angliában kétféle helyi adó volt hatályban, a háztartási és a vállalkozási célú ingatlanokat terhelő adók (domestic and non-domestic rates), egészen 1990. április 1-jéig, amikor is az önkormányzati finanszírozás reformjának keretében a domestic rate-et hatályon kívül helyezték, a non-domestic rate pedig egy központi költségvetési támogatás forrása lett (Kecső, 2015). Bevezetésre került a közösségi díj (community charge), amelynek célja a haszonelv szerinti adóztatás megvalósítása volt, tehát hogy mindenki járuljon hozzá a közterhekhez, aki a közösséghez tartozás előnyeiből részesedik. Az adó azokat a természetes személyeket terhelte, akik a 18. életévüket betöltötték, a helyi önkormányzat területén lakóhellyel rendelkeztek és nem vonatkozott rájuk adómentesség.¹³ A community charge rendkívül magas adóterhet jelentett, a lakosság nem tudta elfogadni, így szükségessé vált az adónem leváltása. 1993. április 1-től lépett hatályba az új helyi adó, a tanácsi adó (council tax), amely jelenleg az egyedüli helyi adónem Angliában. A tanácsi adó vagyoni típusú adó, melynek tárgya a lakás (dwelling). A lakás fogalmát a Local Government Finance Act 1992 rögzíti egyéb jogszabályokra hivatkozva, ez alapján a lakás a magánszemélynek olyan örökíthető ingatlana, amely lakóhelyi funkciót tölt be. Nem lehet az adó tárgya olyan ingatlan, amelyre a helyi önkormányzatok által beszedett, de központi bevételt jelentő non-domestic rate-et (köznyelvben: business rate) kivetették. Az adó alanya főszabály szerint az a 18. életévét betöltött természetes személy, aki határozatlan időre szóló korlátlan joga alapján a lakásban él. A tanácsi adó alapját a központi adóhatóság Valuation Office Agency (VOA) szervezeti egysége által 1991-ben megállapított forgalmi érték képezi.¹⁴ A szervezet által összeállított jegyzék alapján kell a helyi önkormányzatoknak a tanácsi adót kivetni. A jegyzék a készítésétől fogva nem lett frissítve, így a benne szereplő értékek nem alkalmazkodtak a jelenlegi lakáspiaci helyzethez. Az 1991. április 1. után épült lakások felértékelésekor azt veszik figyelembe, hogy mekkora lehetett volna a lakás ingatlanpiaci ára 1991-ben. Az ingatlanok újra-értékelésére csak kivételes esetekben kerül sor.¹⁵ Ugyanakkor elmondható, hogy ez a gyakorlat egyben stabil adóalapot és kiszámítható adóbevételt eredményez. Az adó mértékét

¹² Department for Communities and Local Government: Local Government Financial Statistics England, No. 28 2018, London, 4. p.

¹³ Local Government Finance Act 1988 2. § (1)

¹⁴ Local Government Finance Act 1992 21. § (1)-(2)

¹⁵ Például ha részben vagy egészben megsemmisül, ha értékesítésre kerül, vagy ha jelentős változások történnek az ingatlan térségében. (Forrás: www.gov.uk/council-tax Utoljára megtekintve: 2020.01.16.)

a helyi önkormányzat állapítja meg tételesen a törvény 5. § (2) bekezdésében meghatározott adósávok használatával. A lakás 1991. április 1-jei értéke alapján nyolc sávba (A-H) oszthatók az ingatlanok, amely sávok különböző arányúak. A törvény 5. § (1) bekezdése határozza meg az arányokat, amelyek alapján az adótételt a D sávhoz viszonyítva csökkenteni vagy növelni kell. A sávokban a progresszió alkalmazása szociális megfontolásból fakad, de ennek ellenére a tanácsi adó nem igazodik az adóalanyok jövedelmi helyzetéhez, hiszen a lakások értékéből indul ki az adó szabályozása, nem pedig a fizetőképességből (Kecső, 2015). Az önkormányzatoknak a tanácsi adó kivetésénél szem előtt kell tartaniuk a költségvetésük alakulását, az adó kivetésénél figyelembe kell venniük, hogy mennyi bevételre lesz szükségük. Az adómértéknek nincs törvényi határa, az önkormányzatoknak a D sávot úgy kell pozícionálniuk, hogy a helyi adóbevétel fedezze a kiadásaik azon részét, melyre a külső források nem elegendők. Az adó mértékének emelése azonban nem történhet felelőtlenül, ugyanis a Localism Act 2011 bevezetésével a helyi választópolgárok kezébe került a helyi adóemelések feletti kontroll. Kiugróan magas helyi adóemelés esetén népszavazást kell tartani arról, hogy a lakosság elveti vagy támogatja az adóemelést. A tanácsi adóbevételek az összes angol kormányzati adóbevételnek 5%-át teszik ki, a helyi önkormányzatok bevételeinek pedig átlagosan 16%-a származik a tanácsi adóból.¹⁶

Az angol helyi adóztatás tekintetében problémát jelent, hogy csupán egyetlen helyi adónem bevezetését eszközölhetik az önkormányzatok, ráadásul zárt listás módszert alkalmazva működik az adónem, melynek következtében csak arra van hatáskörük, hogy a D sáv adótételét meghatározzák, és az adókedvezményekről, valamint a mentességekről döntenek. Több előnye is tapasztalható a vagyoadó használatának, hiszen az immobil adóalap stabil forrást biztosít az önkormányzatoknak, kiküszöböli az ingatlanértékek ingadozásából származó kockázatokat, kiszámíthatóvá teszi az adóbevételeket, könnyen adminisztrálható, ráadásul a helyi viszonyoknak megfelelően alakítható ki az adópolitika. Mindezek ellenére felsorolható néhány hátrány is, melyek közül az egyik legfontosabb, hogy jelentős eltérések mutatkozhatnak az egyes önkormányzatok által kivetett adómértékek közt, mivel azokat nem csak a települések nagysága befolyásolja, hanem a helyi költségvetések kiadási oldalának alakulása is. Fontos hiányossága a helyi adórendszernek, hogy a lakásállomány piaci értékelése nincs frissítve, a szabályozás leragadt az 1991-es lakásáraknál, ami korántsem segíti elő a vagyoni helyzetnek és teherbíró képességnek megfelelő adóztatást. Problémát

¹⁶ Department for Communities and Local Government: Local Government Financial Statistics England, No. 28 2018, London,

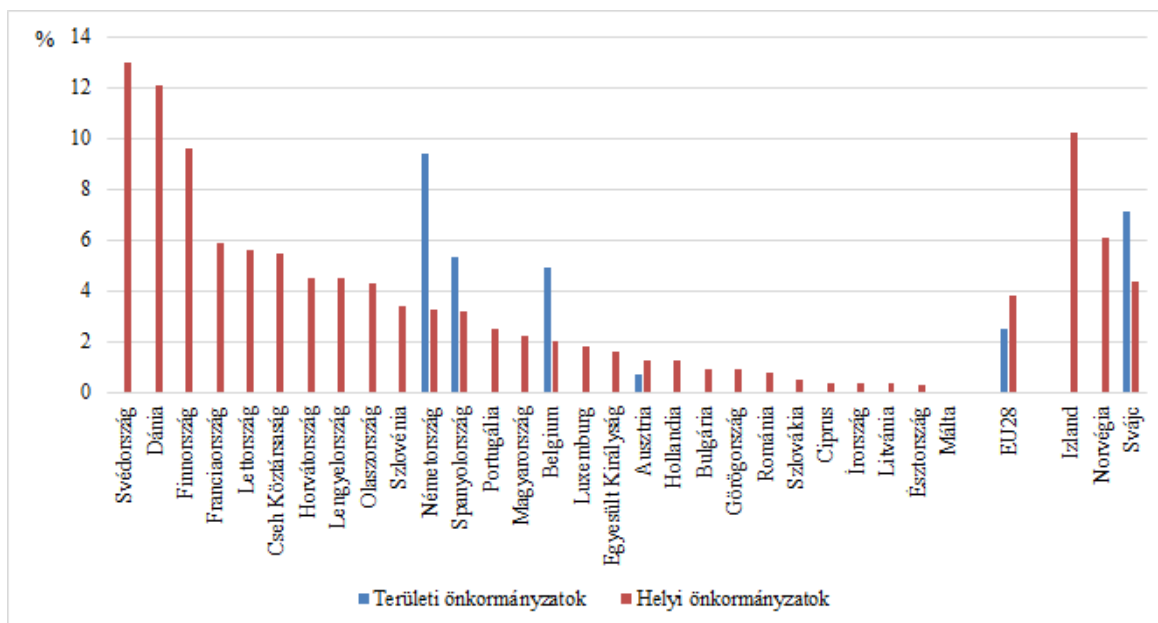
jelent emellett, hogy a tanácsi adó hatálya csak a természetes személyekre terjed ki, a vállalkozási szektorra nem. Ebből kifolyólag a helyi önkormányzatok adópolitikájukkal nem tudják befolyásolni a helyi gazdaságot és ösztönözni a helyi gazdaság teljesítményét, sem hatást gyakorolni a vállalkozások telephely-választási döntéseire.

2.3.2. Skandináv modell

A skandináv modellben a nagyméretű helyi önkormányzatok széles felelősségi és hatásköre a jellemző. Az önkormányzatok nagyfokú pénzügyi és gazdasági önállósággal rendelkeznek. A kisebb településeket összevonták, hogy a mérhető egységek létrehozásával megpróbálják elkerülni a települések nagyságrendbeli eltéréseiből adódó problémákat. A magas lakosságú települési önkormányzatok az alapfeladatok összességét ellátják. A modellben a helyi bevételek döntő szerepet játszanak a feladatellátás finanszírozásában, mivel a közjavak előállítása és az előállítás finanszírozási feltételeinek megteremtése a helyi önkormányzati szektorra épül (Vigvári, 2011a). A megye nyújtja a középfokú szolgáltatásokat, főként az egészségügyi, közoktatási és tömegközlekedési feladatok terén. A központi kormányzat feladatai pedig szinte csak a központi közjavak biztosítását és a területi különbségek kezelését foglalják magukba. A kormányzati szintek közti feladatmegosztás ezen arányait támasztja alá az is, hogy európai összehasonlításban a skandináv országokban messzemenően a legmagasabb a helyi adóbevételek GDP arányos értéke (3. ábra). A modellben a személyi jövedelemadó pótdóztatása teremti meg az önkormányzati adóbevételeket.

Svédország alkotmányos monarchia, parlamentáris rendszerrel és fejlett gazdasággal. Az önkormányzatiságnak Svédországban sok éves hagyománya van, az önkormányzatok az 1960-as években alakultak, a közigazgatási rendszer mai formája viszont az 1992-es törvénymódosítások révén alakult ki. A Svéd Alkotmányban (Grundlagar) fektették le az önkormányzás alapjait. Az alkotmány négy külön alaptörvényből¹⁷ áll, melyek közül a Kormányzati Okirat 14. fejezete rendelkezik a helyi szervekről, miszerint a választott helyi (települési) és megyei testületek felelnek a helyi és regionális önkormányzásért. Az állam felel azért, hogy a közszolgáltatások a társadalmi és gazdasági egyensúlynak megfelelően működjenek és fejlődjenek. Ám a megyei és helyi önkormányzatok felelősek a közszolgáltatások java részéért, így területi szinten kap hangsúlyt a közjólét biztosítása.

¹⁷ A négy svéd alaptörvény: Kormányzati Okirat 1974 (regeringsformen RF), Törvény a Sikerességről 1810 (successionsordningen SO), Törvény a Sajtószabadságról 1949 (tryckfrihetsförordningen TF) és a Törvény a Szólás Szabadságáról 1991 (yttrandefrihetsgrundlagen YGL).



3. ábra: Európa területi és helyi önkormányzatainak adóbevétele az országos GDP arányában, 2018

Forrás: saját szerkesztés Eurostat (2020a) adatai alapján

Jelenleg 290 helyi önkormányzat (kommuner) működik az alig kevesebb, mint 10 millió fő lakosságú országban, valamint 21 megyei önkormányzat (landsting), beleértve Skåne, Gotland, Halland és Västra Götaland régiókat. A svéd települések átlagos lakosságszáma több mint 30000 fő, így a svéd államban található a világ legnagyobb önkormányzatai.¹⁸ Érdekesség, hogy az önkormányzatok alacsony száma ellenére a közigazgatásban több, mint 1 millió fő, a svéd munkaerő körülbelül 25%-a dolgozik, illetve a választott tisztségviselők száma is magas, közel 50000 fő, ami azt jelenti, hogy a felnőtt svéd lakosság 1%-ának valamilyen politikai kinevezése van a helyi és megyei önkormányzatoknál.¹⁹

A svéd önkormányzatok magas autonómiát élveznek nemzetközi összehasonlításban. Az alaptörvény 14. fejezetének 4. §-a rendelkezik a helyi önkormányzás egyik legfontosabb aspektusáról, az adókivetési jogról, ami biztosítja az önkormányzatok feladatainak ellátását. Az 1992-ben hatályba lépett, több ízben módosított helyi önkormányzatokról szóló törvény (Kommunallag 1991:900) rendelkezik az önkormányzatokról, mind a települési, mind a megyei önkormányzatokról, és meghatározza a működésüket az ország közigazgatási

¹⁸ OECD (2018a)

¹⁹ Svéd Helyi Önkormányzatok és Régiók Szövetségének hivatalos honlapja: <http://skl.se/tjanster/englishpages/municipalitiescountycouncilsandregions.1088.html> (utoljára megtekintve: 2020.03.12.)

egységekre történő felosztásától kezdve, a döntési jogkörök és finanszírozási feladatok kijelölésén át egészen a képviselőtestületek (városi tanácsok) és bizottságok (helyi önkormányzati társulások) munkafadatainak kijelöléséig. A megyei önkormányzatok feladata az állami politika helyi érvényre juttatása, a választott testületi szerve a közgyűlés (landstingskommun), amely a nagyobb jelentőségű ügyekben dönt.

A svéd jóléti államnak az egyik legfontosabb alappilléret jelentik a helyi önkormányzatok, amelyek a közfeladatok széles körét ellátják, kötelező feladatkörükön belül biztosítják többek közt a szociális szolgáltatásokat, az oktatást, az építésügyet, könyvtárfenntartást, víz- és csatornarendszer működtetését, szemétszállítást és kezelést. Önként vállalt feladatként elláthatják a kulturális, technikai szolgáltatásokat, felelhetnek az energiaellátásért, közutak fenntartásáért és gazdaságfejlesztésért. A feladatokhoz kapcsolódóan helyi szinten az önkormányzatok az összes kormányzati kiadás 50,4%-át költötték el Svédországban 2018-ban,²⁰ ami jelentős arány európai összehasonlításban, ugyanis a svéd gyakorlathoz hasonlóan csak Dániában (63,6%) és Finnországban (40,1%) ilyen magas ez az érték. A kormányzati kiadásokból való magas helyi részesedés is mutatja, hogy a skandináv önkormányzati modell államaiban a helyi szervek felelőssége a közfeladatok ellátásáért rendkívül magas.

A jövedelemadóról szóló svéd törvény (Inkomstskattelag (1999:1229)) rendelkezik a nemzeti és a helyi jövedelemadóról. A törvény átfogóan tartalmazza a magánszemélyekre és jogi személyekre kivetett jövedelmi adóra vonatkozó szabályokat, akár korlátlan, akár korlátozott az adófizetési kötelezettségük. A svéd illetékességű magánszemélyeket a világjövedelmük, vagyis az összes jövedelmük után terheli adófizetési kötelezettség, a külföldi illetékességű magánszemélyek a Svédországban végzett munka után kapott jövedelmük, egyes nyugdíjjövedelmek és a svéd telephelyük útján megszerzett jövedelmük után adókötelesek. A magánszemélyek jövedelemadójának alapja három forrásból származik: a munkából, üzleti tevékenységből és a tőkejövedelmekből származó bevételekből.²¹ A nemzeti és a helyi jövedelemadót a munkából és üzleti tevékenységekből származó bevételek után együttesen vetik ki. A tőkejövedelmeket külön kezelik, ugyanis azokat helyi szinten nem adóztatják, rájuk 30%-os nemzeti szinten kivetett adómérték vonatkozik.²²

A helyi jövedelemadót illetően a központi kormány határozza meg az adóalapot és szedi be az adót, helyi szinten, zárt listás módon csak az adómértékről dönthetnek az önkormányzatok. A helyi adó tehát önkormányzatonként eltérő, mértéke az adóalany lakóhelyétől

²⁰ OECD (2020b)

²¹ Inkomstskattelag (1999:1229) 1. fejezet 3. §

²² Inkomstskattelag (1999:1229) 65. fejezet 7. §

függ. 2020-ban az adó átlagos mértéke 33,17%²³, amelyet minden adóalany a havi jövedelme után kell fizetnie. Az adómérték a helyi önkormányzatok és a megyei önkormányzatok által kivetett adómértéket is magában foglalja. A helyi önkormányzatokra az adómértéknek körülbelül 65%-a esik, ami 2020-ban 21,56%-os átlagos helyi önkormányzati adómértéket jelent. Az adómértékekben eltérés mutatkozik abból a szempontból, hogy mekkora az önkormányzatok lakosság száma, ugyanis a kevesebb lélekszámú önkormányzatok némileg magasabb adómértékeket állapítanak meg, mint a magasabb lakosság számú önkormányzatok, abból a célból, hogy kiadásaik fedezésére elegendő adóbevételt tudjanak realizálni a kevesebb adóalany ellenére. A jövedelemadó a helyi önkormányzati bevételek fontos komponense. Az adóbevételek az összes önkormányzati bevételnek több, mint 65%-át (2018-ban 66,5%-át)²⁴ biztosítják.

Svédországban vagyoadót csak nemzeti szinten vetettek ki az ingatlanokra, azonban az önkormányzatok az illetékességi területükön fekvő ingatlanok (különálló házak, ikerházak, társasházak, lakóépületek, valamint mezőgazdasági épületek) tekintetében úgynevezett ingatlan díjat (local government charge on real estate) szednek.²⁵

A bevételi struktúra alapján elmondható, hogy a svéd önkormányzatok magas autonómiát élveznek a költségvetésük kialakításakor, hiszen a bevételeik legnagyobb hányadát a helyi adóbevétel teszi ki, melynek mértékéről maguk dönthetnek. Ráadásul ezáltal viszonylag csekély mértékben függnék a központi költségvetési támogatások volatilitásától. A svéd helyi adóbevételek stabilak abból a szempontból, hogy kiszámíthatóvá teszik az önkormányzati költségvetés alakulását. Viszont csak egyetlen adónemet vehetnek ki és annál is csupán az adómértékről dönthetnek, adóbevételeik növelését csak a jövedelemadó helyi kulcsának emelésével érhetik el.

2.3.3. Francia modell

A francia modellre (más néven mediterrán modellre) a föderális felépítésű, többszintű igazgatással rendelkező államok elaprózott, kisközséges önkormányzati rendszere jellemző, melyben átfogó felelősség érvényesül. A helyi önkormányzatok a helyi közügyek és feladatok széles körét ellátják, az átfogóbb feladatokat azonban a nagyobb teljesítőképességű városok és a megyék látják el (Loughlin – Seiler, 2001). A modellre centralizált pénzügyi rendszer és az önkormányzati szint jelentős ellenőrzése jellemző (Hegedűs – Gácsi, 2014).

²³ SCB (2020a)

²⁴ SCB (2020b)

²⁵ 1398/2007. svéd törvény az ingatlanadóról – Lag (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift

Kialakultak regionális szintek, az alapfeladatokat a megyei önkormányzatok, a középszintű feladatokat pedig a regionális önkormányzatok látják el. Ezek mellett társulási rendszer is színesíti a közigazgatási struktúrát. A francia modell jellemző Franciaországon kívül a dél-európai országokra, mint Spanyolország, Olaszország, Portugália és Görögország. A helyi adónemek között főként az üzleti adó dominált, azonban helyette már főként vagyoadók és szolgáltatási adók jelentik a helyi adóbevételi forrásokat.

A következőkben a francia modellt képviselve Spanyolország helyi adórendszere kerül elemzésre. Az 1978-as spanyol alkotmány (Constitución Española) 137. §-a alapján a spanyol állam települési önkormányzatokra (municipios), tartományokra (provinciákra, provincias) és autonóm közösségekre (Comunidades Autónomas) tagolódik, melyek mindegyike önkormányzathoz való joggal bír. 50 tartomány és összesen 8124 települési önkormányzat található Spanyolországban.²⁶ Autonóm közösség pedig 17 van az országban, melyek olyan régiók, amik tagállamként működnek, ezekhez hozzátartozik még két exklávé: Ceuta és Melilla észak-afrikai autonóm városok. Az új kormányzati szint létrehozásával hatékonyabbá vált a közigazgatás és a közfeladatok ellátása. Az autonóm közösségek önkormányzati törvényt hoznak, amely a közösségek alapvető előírásai. Az autonóm közösségek saját pénzforrásai közt kiemelt szerepet kapnak a saját adók, illetékek és különadók.²⁷ Az alkotmány 140-142. §-a biztosítja a települések és tartományok önkormányzatát. A tartományok látják el a településeket meghaladó közfeladatokat, fontos feladatuk a területfejlesztés, szerepük a magyar közigazgatásban a megyékhez hasonlatos. A tartományok önálló helyi adóval nem rendelkeznek, hanem szabadon felhasználható központi támogatásokat kapnak, valamint olyan központi támogatásokat, melyeket a települési önkormányzatokra osztanak projekt támogatásokként, ezenkívül a tartományok 1990 óta pótdadót is kiszabhatnak a települési iparüzési adó tekintetében (Smith - Heywood, 2000). A települések feladatai közt megkülönböztethetők azok, amelyek a vagyonelemekhez kapcsolódó közszolgáltatásokat takarják (például közvilágítás, szemétszállítás, közutak fenntartása, stb.), másodsorban azok a feladatok, amelyek a lakosságszám arányában terhelik az önkormányzatokat (például parkfenntartás, könyvtár működtetése, hulladékkezelés, tűzoltóság, sportlétesítmények fenntartása), harmadrészt pedig az önként vállalt feladatok (amely kategóriába bármely helyi ügy beletartozhat) (Kecső, 2015). Az alkotmány rögzíti, hogy az önkormányzatoknak rendelkezniük kell a megfelelő eszközökkel ahhoz, hogy a feladataikat elláthassák,

²⁶ OECD (2018a)

²⁷ Spanyolország Alkotmánya 157. § (1)

és költségvetésüket alapvetően a saját adókból és az állam vagy önkormányzati közösségek adóiból való részesedéssel kell finanszírozniuk.²⁸ A települési önkormányzatok bevételei a helyi adókból, központi költségvetési támogatásokból, projekt támogatásokból és bírságokból, díjbevételekből állnak.

A helyi adók vonatkozásában hatályos törvény²⁹ öt helyi adónemet állapított meg, melyeket a helyi önkormányzatok kivethetnek. A zárt listás adókivetési módszer szerint az önkormányzatok csak az adómértékről dönthetnek a törvény által megszabott határokon belül. Az adónemek közül

- kötelező működtetni:
 - az ingatlanadót (IBI - Impuesto sobre bienes inmuebles, angolul: Real Estate Tax),
 - az iparüzési adót (IAE - Impuesto sobre actividades económicas, angolul: Tax on Economic Activities),
 - és a gépjárműadót (IVTM - Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, angolul: Tax on Vehicles);
- az önkormányzatok dönthetnek a bevezetésről:
 - az építési adó (ICIO - Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, angolul: Tax on Building Works),
 - és az értéknövekedési adó tekintetében (IIVTNU - Impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, angolul: Tax on the Increase of Value of Urban Land).³⁰

Az ingatlanadó tárgya az építmény és a telek. Az adótárgy hatálya kiterjed a vidéki és városi ingatlanokra is, azokat megkülönböztetve, valamint kiterjesztették az adót az önkormányzati ingatlanokra és egyéb speciális ingatlanokra is, mint például a díjköteles szárazföldi utakra.³¹ Az adó alanyai a 63. § alapján azok a magánszemélyek, jogi személyek és jogi személyiség nélküli szervezetek, amelyek az adótárgy tulajdonosai. Az adó alapját a Pénzügyminisztérium által működtetett Kataszteri Hivatal (Dirección General del Catastro, angolul: Office of the Cadastre) ingatlan-nyilvántartása alapján számítják (López-Laborda et al., 2006). Az értéket először a központi szerv felbecsüli, majd minden évben egy bizonyos százalékkal megnöveli az eredeti értéket.

²⁸ Spanyolország Alkotmánya 142. §

²⁹ Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, Real Decreto Legislativo 2/2004, rövidítve RDLeg. 2/2014

³⁰ RDLeg. 2/2014 59. §

³¹ RDLeg. 2/2014 61. §

Az iparüzési adó az önkormányzat illetékességi területén folytatott vállalkozási, szakmai és művészeti tevékenység után fizetendő. Adóalanyok azok a természetes személyek és jogi személyek, amelyek e tevékenységeket folytatják, és nem vonatkozik rájuk adómentesség. Az adóalap a nettó árbevétel, melyet sávosan, a törvény 86. §-ában meghatározott együtt-hatókkal kell korrigálni. Az adómértéket az önkormányzatok eltérő rendelkezés hiányában 0,4% és 3,8% között állapíthatják meg, viszont a törvény meghatároz speciális esetekben alkalmazható mértékhatárokat is, melyekről a helyi szervek dönthetnek. A gépjárműadó tárgya minden közlekedésre alkalmas gépjármű. Az adó alanya a gépjármű tulajdonosa, aki a Spanyol Nemzeti Közlekedési Hatóság (Dirección General de Tráfico) nyilvántartásában szerepel, és nem vonatkozik rá adómentesség. Az önkormányzatok meghatározott kedvezményeket is alkalmazhatnak, melyeknél például környezetvédelmi szempontokat vehetnek figyelembe (a magyar gépjárműadó gyakorlatához hasonlóan). Az építési adó fakultatív, az önkormányzatok dönthetnek az adó bevezetéséről, melynek tárgya a tervezéshez vagy engedélyhez kötött építési munka (építési és szerelési munkálatokat is beleértve).³² Az építési adó alanya az építési munka „tulajdonosa”, azaz aki az építési munkát végzi/végezteti, függetlenül attól, hogy az adott ingatlanban tulajdonosi részesedéssel bír-e. Az adó alapja az építési munka tényleges költsége, ami építész által ellenjegyzett költségvetéssel van alátámasztva (Kecső, 2015). Az adó mértékének felső határa 4%. Az RDLeg. 2/2014 törvény 103. § tartalmazza az építési adókedvezményeket, melyek közt szerepelnek a termikus vagy elektromos napenergetikai fejlesztések, fogyatékkal élőket segítő fejlesztések, vagy a társadalmi, kulturális, történelmi és művészeti építkezések. Az értéknövekedési adó tárgya a városi ingatlan nyilvántartási értékének vagyonaátruházásból fakadó értéknövekedése. A köznyelvben Plusvalía néven emlegetett adó az ingatlan átruházásakor lép életbe. Az adó alapja az ingatlan nyilvántartási értékében bekövetkezett növekedés összege, ami a szerzésekori és értékesítéskori érték különbsége, tehát független az ingatlan piaci árától, csak a nyilvántartásbeli érték változását veszi figyelembe. Az adómérték felső határa 30%.³³ Az önkormányzatok ezen kívül kedvezményeket is biztosíthatnak az adóalanyoknak, akár az adó 95%-áig is.

Spanyolországban az ingatlanadó a legjelentősebb helyi adónem, 2018-ban 13199 millió euró volt, ami a helyi adóbevételek közel 65%-át tette ki, ezt követi a gépjárműadó a helyi adóbevételekből való 12%-os részesedéssel.³⁴ A spanyol helyi adórendszert tekintve

³² RDLeg. 2/2014 100. § (1)

³³ RDLeg. 2/2014 108. § (1)

³⁴ Eurostat (2020b)

elmondható, hogy a helyi önkormányzatok magas fokú önállóságot élveznek az adókiivetésben. Az adóalap diverzifikált, többféle helyi adónemet is kivethetnek. Az önkormányzatok autonómiája nem csak az adómértékekre, hanem a biztosítható kedvezményekre is széles körben kiterjed.

2.3.4. Germán modell

Szükséges még megemlíteni a germán típusú közigazgatási rendszert (vagy más néven rajnai modellt), mely Németországban, Ausztriában és Svájcban működik. A többszintű igazgatással rendelkező, föderális berendezkedésű államokra hierarchikus felépítés jellemző (Vigvári, 2011a). A legmagasabb szint a szövetségi, középen pedig a tartományok (Land, Bundesland) vannak, melyek magas fokú önállósága érvényesül. A hierarchia alsó szintjén elhelyezkedő önkormányzati rendszerben az összes tartományra vonatkozó egységes szabályozás hiánya a jellemző, tartományon belül a községi, járási és kerületi önkormányzati szintek működnek (Szamel és társai, 2011). A modell bemutatása a német helyi adóztatási gyakorlaton keresztül valósul meg a következőkben.

Németország szövetségi állam, 16 tartomány (tagállam) alkotja, melyből három várostartomány. Az Alaptörvény, eredeti nyelven Grundgesetz biztosítja a tartományok jogait és hatásköreit. Minden tartománynak külön választott parlamentje működik, saját alkotmánnyal rendelkeznek, a tartományi törvényhozás alá rendelt ügyekben saját törvényeket és rendeleteket alkothatnak, de törvényhozásuk során a szövetségi törvények kereteihez kell igazodniuk. A Grundgesetz szabályai alapján az önkormányzati szervek kialakítása tartományi hatáskörbe tartozik. Kétféle önkormányzati típust különböztet meg: a települési (Gemeinde) és a járási (Landkreise) önkormányzatot. A települések autonómiáját a Grundgesetz 28. § (2) bekezdése biztosítja, mely alapján a szövetségi és tartományi jog keretein belül rendeleteket alkothatnak, saját költségvetésükért maguk felelnek, melynek keretében megállapíthatják a helyi adókat, melyek a helyi gazdaság teljesítőképességéből fakadó adóbevételeket jelentik. A települési önkormányzatoknak kötelező (ezen belül az átruházott is) és szabadon választott feladatait különítik el, melyek legfőképp az alapvető közfeladatok, lakossági nyilvántartások vezetése, közterület-felügyelet, hulladékkezelés, stb. A községek szintjét meghaladó feladatok (például szociális, közlekedésszervezési, környezetvédelmi feladatok, egészségügy, oktatási feladatok, tűz- és katasztrófavédelem) a járási önkormányzatok hatáskörébe tartoznak, így megvalósul a területi szintek közti feladatmegosztás (Lővétei, 2011).

Az önkormányzatok adóbevételeire vonatkozóan a Grundgesetz a legfőbb jogforrás, melynek 106. § (5) és (5a) bekezdése rendelkezik arról, hogy a jövedelemadóból (Einkommensteuer) és a forgalmi adóból (Umsatzsteuer) a tartományok útján részesednie kell a települési önkormányzatoknak. Annak ellenére, hogy a két adónem szabályozására nincs semmilyen hatáskörük, a megosztott adókból származó bevételeik kiszámítható és fontos részét képezik a költségvetésüknek. A Grundgesetz 106. § (6) bekezdésében foglaltak alapján a helyi önkormányzatokat illetik meg az ingatlanadóból (Grundsteuer) és az iparüzési adóból (Gewerbsteuer) származó bevételek, csakúgy, mint a helyi fogyasztási és fényűzési adók (Örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern). Rendelkezik továbbá arról is, hogy az iparüzési adóból a tartományok és a szövetségi kormány is részesedik. A bekezdésben rögzíti az alaptörvény, hogy az iparüzési és ingatlanadó mértékéről a törvényi keretek között a helyi önkormányzatok döntenek. Míg az iparüzési és az ingatlanadó működését szövetségi törvények szabják meg és ezek tekintetében zárt listás adómegállapítási módszert alkalmazva a helyi szervek csak az adómértékről dönthetnek, addig a harmadik helyi adó típus szabályozása teljes mértékben a tartományok hatáskörébe tartozik. A Grundgesetz 105. § (2a) bekezdése alapján helyi fogyasztási és fényűzési adók tekintetében a tartományok bírnak jogalkotói hatáskörrel, s a helyi önkormányzatok jogosultak kivetni az adókat, mindaddig, míg nincs azzal megegyező szövetségi szintű adó.³⁵ Ide kisebb adónemek sorolhatók, mint az ebadó (Hundesteuer), vadászati és halászati adó (Jagd- und Fischereisteuer), italmérési adó (Schankerlaubnissteuer), szórakozási adó (Vergnügungsteuer), második lakás adója (Zweitwohnungsteuer).

Az iparüzési adót (Gewerbsteuer) 1936-ban vezették be, a szövetségi szintű szabályozás a Gewerbesteuergesetz (továbbiakban: GewStG) által valósul meg, amely tartalmazza az iparüzési adóra vonatkozó rendelkezéseket. Az adó tárgya az iparüzési tevékenység (Gewerbebetrieb). Iparüzési tevékenységnek minősül minden esetben a gazdasági társaságok tevékenysége és a gazdasági társaságnak nem minősülő vállalkozások üzleti tevékenysége, más esetekben a fogalmat a Jövedelemadó törvény (Einkommensteuergesetz) szerint kell értelmezni. Az iparüzési adó alanya a GewStG 5. § alapján a vállalkozó, de több esetben is mentességet állapít meg a törvény 3. §-a (például a központi bank, egészségügyi vagy oktatási intézmények is mentesülnek az adó alól). Az iparüzési adó mértékének megállapítása sajátos a német adórendszerben. A törvény meghatároz egy 3,5%-os mértéket (Steuermesszahl), amelyhez hozzájön az önkormányzatok által meghatározott mérték

³⁵ Grundgesetz 106. § (6)

(Hebesatz).³⁶ Ennek minimális értéke 200%. Tehát a legalacsonyabb iparüzési adómérték 3,5% x 200%, vagyis 7%. Felső határa nincs megállapítva a kivethető önkormányzati mértéknek a szövetségi törvényben, azt a tartományok szabályozhatják. Az iparüzési adót az adóalanyok 4 részletben kell megfizetnie (február, május, augusztus, illetve november 15. napjáig).³⁷

Az ingatlanadó (Grundsteuer) az 1973-as Grundsteuergesetz (a továbbiakban GrStG) szövetségi törvény szabályozza. Az ingatlanadó tárgya a földterület (Grundbesitz), mely a törvény 2. § alapján magában foglalja a mezőgazdasági és erdőgazdálkodási hasznosítás alatt lévő területeket (az adózási gyakorlatban „A” típusú ingatlanadóként utalnak rá), továbbá a beépített és beépítetlen telkeket („B” típusú ingatlanadó) (Gutsche, 2014). A törvény meghatároz több olyan földterületet, amelyek mentesülnek az adó alól (például vasúti területek, egyházi területek, közszolgáltatásokhoz használt területek, stb.). Az ingatlanadó alapja a földterület becsült értéke.³⁸ Az értékelés szabályait egy szövetségi törvény, az értékbecslésről szóló Bewertungsgesetz (BewG) tartalmazza, mely a 18. §-ában megállapítja, hogy a földterületek értékének becslésére különös eljárást kell alkalmazni, nem csupán a piaci értékkel kell számolni. A „B” típusú területek értékének megállapításakor az ingatlan éves bruttó (költségekkel nem csökkentett) bérleti díját veszik alapul. Az értékelés elvégzése a tartományi adóhatóság feladata. Az ingatlanok értékének becslése hasonlóan az angol gyakorlathoz, rendkívül régi adatokra épül. 1964. január 1-jei adatokból indul ki az értékelés a nyugati tartományokban, míg a keleti tartományok esetén 1935. január 1-jei piaci értékekre épül az ingatlanadó-megállapítás.³⁹ Az ingatlanadó mértéke hasonlóan az iparüzési adóhoz, egy alpmértékből (Steuermesszahl) és egy önkormányzati mértékből (Hebesatz) tevődik össze. Viszont az ingatlanadónál az alap adómértékből többféle létezik, attól függően, milyen típusú az ingatlan. Az ingatlanadót az iparüzési adóval megegyezően négy részletben kell fizetni.⁴⁰

A német önkormányzatok viszonylag magas autonómiával rendelkeznek, többféle helyi adót is kivethetnek. Adóbevételeik (a megosztott adókat is hozzászámítva) a bevételeik több mint egyharmadát teszik ki, mindenképp fontos szerepet töltenek be az önkormányzati költségvetésekben. Az iparüzési és az ingatlanadó esetén az adómértékek egy ré-

³⁶ GewStG 11. § (2) és 16. § (4)

³⁷ GewStG 19. § (1)

³⁸ GrStG 10. § (1) és 13. § (1)

³⁹ BewG 19. § és 40. §

⁴⁰ GrStG 28. §

szét ugyan szövetségi szinten határozzák meg, az önkormányzati adómértékek megállapításával azonban hatékony adópolitikát tudnak kialakítani. Az ingatlanok értékelési módszérének vonatkozásában azonban nem lehet figyelmen kívül hagyni, hogy az 1939-es és 1964-es ingatlanpiaci árakhoz mérten veszik nyilvántartásba az ingatlanokat. Az elavult értékelési rendszer felváltásán már évek óta munkálkodnak, először a 2007. január 1-jei ingatlanpiaci értékeket akarták viszonyítási alapnak, majd a 2009. január 1-jei értékeket, ám a megoldás még várat magára. A helyi fogyasztási és fényüzési adók esetén a leginkább teljeskörű az önkormányzati autonómia, a települési adottságoknak megfelelően ki lehet választani, milyen adót célszerű kivetni, sőt ezek az adók biztos bevételi forrást jelentenek az önkormányzatoknak, még ha nem is jelentős összegben. Az ingatlanadó esetén az adótárgy jellegéből fakadóan elmondható, hogy ez a bevételi forrás kiszámítható, átláthatóságot biztosít, ráadásul független a gazdasági ingadozásoktól. Az iparüzési adó esetében már nem mondható el a konjunktúra-semlegesség, a bevételek ugyanis nem függetlenek a gazdasági ingadozásoktól. Az egy főre jutó iparüzési adóbevétel már lényegesebb eltéréseket mutathat az egyes települések között, hiszen nem ritkán előfordul, hogy egy-egy önkormányzat adóbevételeinek nagy része csupán egy vagy két domináns vállalatnál származik.

2.3.5. Vegyes modell

A harmadik kontinentális típusú önkormányzati rendszernek a vegyes rendszerek tekinthetők, ahová legfőképp a volt rendszerváltó közép-európai országok tartoznak (Kara – Kökényesi, 2007). Ezeknél a fentiekben felsorolt rendszerek jellemzői keverednek, hiszen a kialakult önkormányzati rendszerük jellegét a korábbi történelmi hagyományok mellett többféle hatás is befolyásolta. Hazánkban az egyre inkább germán mintákat követő tanácsrendszert francia típusú, decentralizált, elaprózott önkormányzati rendszer váltotta fel, ahol az egy település – egy önkormányzat elv valósult meg. Az adóbevételeken belül a helyi önkormányzatok adóbevételeinek arányát tekintve ugyancsak a francia modellhez közelít a magyar rendszer (2. ábra). Ugyanakkor a helyi önkormányzatok széles feladatköre a skandináv feladatmegosztás irányába mutat. Az önkormányzati rendszerek változatos szerkezete miatt a helyi adóztatási rendszerek is különféle jellemzőket mutatnak, többféle helyi adónem alkalmazásával.

Az önkormányzatok által bevezetett és bevezethető helyi adónemek változatos képet mutatnak Európában (2. melléklet). Az európai országok egy részében az immobil adóalapra kivetett helyi adók dominálnak, melyek közé a vagyoni típusú adókat sorolhatjuk. Annak ellenére, hogy ezek az adónemek háttérbe szorulóban vannak, számos országban a

helyi önkormányzati bevételek jelentős hányadát biztosítják, mint például az Egyesült Királyságban, Franciaországban, Spanyolországban, Lengyelországban. Az építmény-, telek- és földadó mellett előfordul, hogy több vagyonelemre is kiterjed az adó hatálya, mint Norvégiában, ahol a magánszemély egy bizonyos küszöbérték felett a nettó vagyona után az állami vagyonadó mellett helyi szinten is adóköteles. Több országban is érvényesül, hogy a vagyoni típusú adókat vagy csak természetes személyekre vagy csak a vállalkozási szférára vetik ki: az Egyesült Királyságban csak lakossági ingatlanadó van, míg Norvégiában az ingatlanadó a vállalkozásokra terjed ki. Mindenesetre kijelenthető, hogy az ingatlanadóból akkor származik számottevő bevétel, ha az adókötelezettség mind a lakossági, mind a vállalkozási szférát felöleli. Az ingatlanadózás tekintetében számos országban, főleg Nyugat-Európában, ingatlankatasztert vezetnek, vagyis államilag felértékelt ingatlan-nyilvántartást. Több országban korábbi évek értékelését veszik alapul, mint például az Egyesült Királyságban, vagy Németországban, ezzel szemben Hollandiában az ingatlanokat évente újraértékelik. Érdekes továbbá, hogy Spanyolországban és Portugáliában a helyi adórendszer eltérő adómértékek előírásával különbséget tesz vidéki és városi ingatlan között.

A vagyoni típusú helyi adóztatás mellett több államban is elterjedt a mobil adóalapok adóztatása helyi szinten, beleértve a személyi jövedelemadót és a vállalkozások nyereségadóját is. A skandináv országokban (például Svédországban, Norvégiában, Dániában), valamint Szlovákiában, Lettországban, Észtországban is a mobil adóalappal alkalmazott helyi adókból származó bevételek jelentik a helyi adóbevételek legnagyobb hányadát. Az államok jelentős részében a személyi jövedelemadóból és a vállalkozási nyereségadóból származó bevételeket az egyes kormányzati szintek közt megosztják, méghozzá úgy, hogy a helyi szervek pótdadó formájában vetnek ki egy adómértéket az adóalapra.

Az eddig említett főbb helyi adónemeken kívül találkozhatunk szélesebb körben elterjedt adónemekkel is, mint például a gépjárműadó, de előfordulnak olyan kisebb helyi adónemek is, mint az ebadó, a személyszállítási adó (pl. Olaszország, Franciaország), szórakozási adó (pl. Svájc), közterület-használati adó (pl. Szlovákia, Horvátország), háztartási adó (Svájc), lakóhelyi adó (Franciaország).

2.4. A MAGYAR HELYI ADÓRENDSZER FELÉPÍTÉSE

A helyi adókon belül megkülönböztettünk három adótípust: a vagyoni típusú adókat, a kommunális jellegű adókat, illetve a helyi iparüzési adót. Az adótípusokon belül az önkormányzat többféle adónem bevezetésére jogosult a Htv. értelmében. A vagyoni típusú helyi adók körében a helyi hatóságok a telekadót és az építményadót vethetik ki. A kommunális jellegű adók közé a magánszemélyek kommunális adója tartozik, valamint a tartózkodás után fizetendő idegenforgalmi adó. A vállalkozók kommunális adója, amelynek alapját az adóalany által az önkormányzat illetékességi területén foglalkoztatottak korrigált átlagos statisztikai állományi létszáma képezte, 2011. január 1-jével megszűnt, a vállalkozások és a helyi adóhatóságok adminisztratív terheinek csökkentése indokán. Ugyancsak ekkor helyezték hatályon kívül az üdülőépületek után kivetett idegenforgalmi adót, amit az üdülő hasznos alapterülete után kellett fizetni. A helyi iparüzési adónem esetében állandó és ideiglenes jellegű iparüzési tevékenység egyaránt adózatható. Bordás (2019) a felsorolt adónemeket klasszikus helyi adónemekként nevesíti, melyek mellett 2015-től megjelent egy új adónem, a települési adó, amely rendszertanilag elkülönül a többitől. Az önkormányzat települési adót bármely adótárgyra megállapíthat, feltéve, hogy arra nem terjed ki más törvényben szabályozott közteher hatálya.

A helyi adórendszer bevezetésétől eltelt közel 30 év hosszú idő, főként, ha adózásról beszélünk, így nem meglepő, hogy az adóalapok, adómentességek és adómértékek szabályozása folyamatosan változott. Az adóbevételek alakulását a 3. melléklet táblázata mutatja. Ugyanakkor radikális változtatásokra mégsem került sor az elmúlt évek során a helyi adórendszerünkben, a vállalkozási kommunális adó és az üdülőépület utáni idegenforgalmi adó eltörlésén és a települési adó, valamint az építményadó hatálya alá tartozó reklámhordozó utáni adó bevezetésén kívül.

2.4.1. Vagyoni típusú helyi adók

Az adózási gyakorlatban a vagyoadókat a természetes személyek és azok szervezeteinek vagyona után vetik ki, ami magában foglalja a tulajdont és a vagyoni értékű jogokat. A vagyoni típusú helyi adók célja, hogy a településen élő magánszemélyek és a településen gazdálkodó szervezetek vagyoni helyzetük arányában hozzájáruljanak a közszolgáltatások közös kiadásainak finanszírozásához (Sztanó, 2012). Az adórendszer helyi önkormányzati szintjén a helyi vagyoni érdekeltiséghez kapcsolódóan az ingatlanadóztatás a jellemző, melynek keretében az építményekhez és a telkekhez kapcsolódik adófizetési kötelezettség.

A vagyoni típusú helyi adókat az önkormányzatok előszeretettel alkalmazzák, mivel az adóalap immobil és kevésbé kitett a gazdasági környezet változékonyságának, a költségvetés tervezésekor ezen adónemekből származó bevételek stabilak és könnyen tervezhetők.

A Htv. értelmében az önkormányzati adóhatóságok kétféle vagyoni típusú adónemet vehetnek ki: az építményadó és a telekadót. Az építményadó tárgya az önkormányzati kül- és belterületen fekvő lakás és nem lakás céljára szolgáló épület (például garázs, üdülő, üzlethelyiség, üzem, raktár, műhely stb.) és épületrész. Az adókötelezettség kiterjed az építmények valamennyi helyiségére, rendeletetéstől és hasznosítástól függetlenül. Az építményadó alanya minden esetben az a magán- vagy jogi személy, aki a naptári év első napján az építményt illetően az ingatlan nyilvántartásban tulajdonosként szerepel. Több tulajdonos esetén a tulajdonostársakat a tulajdoni hányaduk arányában terheli adókötelezettség, valamint írásos megállapodás alapján egy tulajdonos is gyakorolhatja az adóalanyisággal kapcsolatos jogokat és kötelezettségeket. Ha az ingatlant vagyoni értékű jog terheli, akkor az építményadó alanya a vagyoni értékű jog gyakorlására jogosult személy. Az építményadó alapja lehet egyrészt az építmény négyzetméterben megadott hasznos alapterülete, másrészt a korrigált forgalmi értéke. A helyi adóhatóságok az építményadó tárgyát illetően a rendeltetése, használati célja mellett aszerint is differenciálhatnak, hogy az építmény a település kül- vagy belterületén található-e, ennek megfelelően többféle adómértéket állapíthatnak meg. Az építményadó kezdeti 300 Ft/m²-es hasznos alapterületre vonatkozó és 3%-os korrigált forgalmi értékre vonatkozó mértéke 2011. január 1-jétől már a jelenlegi 1100 Ft/m² (valorizált értéken 2020-ban 1951,65 Ft/m²)⁴¹ és 3,6% adómértékekre emelkedett, valamint több adómentességet is hatályon kívül helyeztek, mint például a lakások esetén mentesülő egyenesági hozzátartozónkénti 25 m². 2018. január 1-jétől bevezetésre került a reklámhordozók építményadója, melynek maximális mértéke 12000 Ft/m². A 3178 magyar önkormányzat közül 640 vetett ki lakások után építményadót 2020-ban, nem lakás céljára szolgáló építmény után pedig 821 (1. táblázat). Az önkormányzatok többsége a nem lakás céljára használt építményekre vetette ki az adót, ami azt jelzi, hogy az építményadóval is főként a gazdasági tevékenységet adóztatják. Az önkormányzatok számára a törvény előír kötelező mentességeket az építményadó kapcsán. A garanciális adómentesség a szükséglakásokra, a

⁴¹ A tételes összegben megállapított adómértékek (építményadó, telekadó, magánszemélyek kommunális adója, idegenforgalmi adó) esetében a törvény a 2005. évtől lehetőséget biztosít a helyi adóhatóságoknak, hogy az adók törvényben meghatározott felső mértékétől az infláció követésével eltérjenek. Az adómértékek felső határai tehát minden évben indexálásra kerülnek az infláció 2003-tól kezdődő figyelembe vételével.

házi orvosi ellátás céljára szolgáló helyiségekre és az állattartásra, növénytermesztésre szolgáló épületekre, valamint e tevékenységekkel összefüggésben használt tároló épületekre terjed ki. A törvény kitér továbbá a műemléképület felújításhoz kapcsolódó adómentességre is, melynek értelmében a védetté nyilvánított vagy helyi egyedi védelemben álló épület felújítása esetén az építési engedély jogerőre emelkedését követő három egymást követő adóévben mentesül az adó alól az épület.

1. táblázat: Helyi adónemeket bevezető önkormányzatok számának alakulása 20 év távlatában

	2001	2004	2008	2012	2016	2020
Építményadó lakás után	337	373	420	559	584	640
Építményadó nem lakás után	697	731	758	831	823	821
Telekadó	390	416	432	523	521	517
Magánszemélyek kommunális adója	1981	2154	2261	2312	2307	2305
Vállalkozások kommunális adója	746	713	693	-	-	-
Idegenforgalmi adó vendégéjszakák száma alapján	410	505	584	724	792	844
Idegenforgalmi adó szállásdíj alapján	6	4	9	16	13	13
Idegenforgalmi adó építmény után	171	162	167	-	-	-
Helyi iparüzési adó	2354	2548	2698	2736	2792	2886
Települési adó	-	-	-	-	51	107

Forrás: saját számítás és szerkesztés a Magyar Allamkincstár (2020a) és az Adó Online (2018) adatai alapján

A vagyoni típusú helyi adónemek másik típusa a telekadó, melynek esetén az adókötelezettség a helyi önkormányzat illetékességi területén lévő telket terheli. A törvény értelmében azokra a földrészletekre vonatkozik a telekadó-fizetési kötelezettség, melyek beépítetlen belterületiek, nem termőföldként nyilvántartott külterületiek, valamint épületnek nem minősülő építménnyel vannak lefedve (például úttal, parkolóval). Nem vonatkozik a telekadó-kötelezettség sem külterületi, sem belterületi termőföldekre, melyek művelés alatt állnak, valamint a közúti és vasúti pályákhoz tartozó földterületekre. A telekadó alanya a telek tulajdonosa, vagy az ingatlan-nyilvántartásba bejegyzett vagyoni értékű jog gyakorlására jogosult, az adóalany tehát lehet magánszemély és gazdálkodó szervezet is. Több tulajdonos esetén az építményadónál is felmerült rendelkezések az irányadóak, tehát a tulajdonosok a tulajdoni hányaduk arányában minősülnek adóalanyoknak, továbbá írásos megállapodás alapján egy tulajdonos is felruházható az adóalanyi kötelezettségekkel és jogokkal. Telekadó-kötelezettség az adótárgy jellegétől függően többféle módon is keletkezhet. Belterületi termőföld esetén a földrészlet mezőgazdasági művelésének megszüntetését vagy a művelési

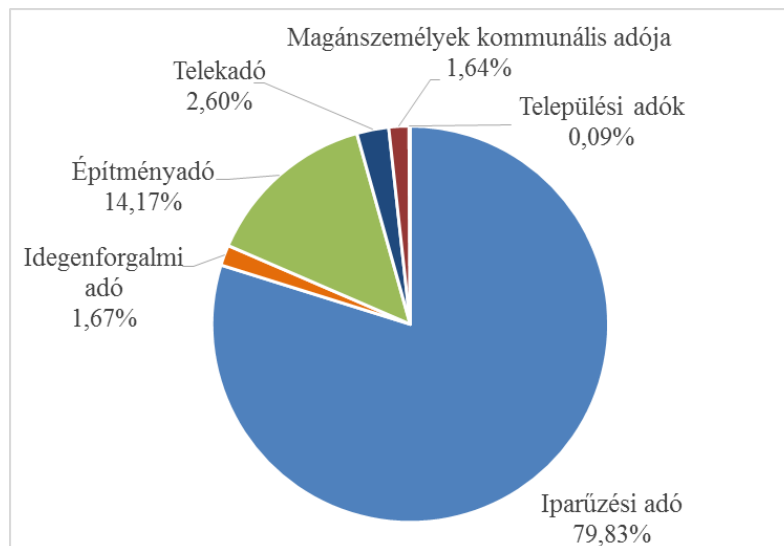
ág törlését követő év első napján keletkezik az adókötelezettség. Külterületi telek esetén szintén a művelési ág törlését követő év első napján, míg az épülettel beépített telkek után az épület megsemmisülését, lebontását követő félév első napján keletkezik adókötelezettség. Ennek megfelelően megszűnik az adókötelezettség a termőföldek művelési ágának ingatlan-nyilvántartási átvezetésének vagy művelése megkezdésének éve utolsó napján, illetve a telek épülettel való beépítésekor a félév utolsó napján. Az adókötelezettségre vonatkozó változások főszabályként a változás bekövetkeztét követő év első napjától kerülnek figyelembe vételre. A telekadó alóli mentességeket a törvény szűk körben határozza meg, miszerint mentesül az adó alól az épülettel, épületrésszel megegyező nagyságú telekrész, vagyis az építményadó alá eső rész, az erdőművelési ágban nyilvántartott telek, valamint az építési tilalom alatt álló telek adóköteles területének fele. A telekadó alapját az építményadóhoz hasonlóan kétféle módon határozhatja meg az önkormányzat. Az egyik számítási módszer esetén az adóalap a telek négyzetméterben megállapított területe, másik módszer alkalmazásakor az adóalapot a telek korrigált forgalmi értéke jelenti. A telekadó mértéke, ahogy az építményadónál is lehetőség van rá, differenciáltan is megállapítható az egyes önkormányzatok esetén az övezeti elhelyezkedés, a hasznosítás jellege, lehetősége vagy minőség alapján is. A telekadó maximális mértékei 20 éve változatlanok, ugyanis 1996. január 1-jétől emelkedett meg a hasznos alapterület utáni adózás esetén 100 Ft/m²-ről a duplájára (2020-ban a tényleges adómaximum: 354,8459 Ft/m²), míg korrigált forgalmi érték után 1%-ról 3%-ra. 2020-ban 517 helyi önkormányzatnál adókötelesek a telkek.

2.4.2. Kommunális jellegű helyi adók

Az önkormányzatok által kivethető kommunális jellegű helyi adók célja, hogy a lakosság hozzájáruljon a települések infrastruktúra-fejlesztéséhez, valamint a környezetvédelmi tevékenységek finanszírozásához. A kommunális jellegű adótípuson belül a helyi önkormányzatoknak a magánszemélyek kommunális adója és az idegenforgalmi adó bevezetésére van lehetősége.

A magánszemélyek kommunális adójának alanya megegyezik az építményadó és a telekadó alanyával, vagyis az ingatlan tulajdonosa, a vagyoni értékű jog gyakorlója, továbbá adóalanynak minősül a nem magánszemély tulajdonában álló lakás bérleti jogával rendelkező személy is, több bérlő esetén pedig a bérlőtársak egyenlő arányban adóalanyok. Az adótöbbszörözés tilalma következtében az önkormányzatok egy adótárgyra csak egyféle helyi adónemet vethetnek ki, tehát választaniuk kell az építmény- és telekadó, valamint a kommunális adó közül, hogy melyiket alkalmazzák a lakások, illetve a telkek adóztatására. A

magánszemélyek kommunális adójánál az adókötelezettség keletkezését és megszűnését illetően az építményadó és a telekadó vonatkozó szabályai az irányadóak. Lakásbérleti jog esetén a kommunális adókötelezettség a lakásbérleti jogviszony létrejöttét követő év első napján keletkezik, megszűnésére pedig a lakásbérleti jogviszony megszűnési évének utolsó napján kerül sor. Kivételt képez ez alól az az eset, amikor a bérleti jogviszony az adóév első félévében szűnik meg, mert ekkor már a második félévre vonatkozó adókötelezettség is megszűnik. A törvény lehetőséget biztosít a magánszemélyek számára az adófelfüggesztésre, melyre az építményadó esetén már korábban ismertetett szabályokat kell alkalmazni. A magánszemélyek kommunális adójának mértéke az építményadónál és a telekadónál meghatározott adótárgyanként, valamint lakásbérleti jogonként értelmezendő. Az adó legmagasabb mértékét először 3000 Ft-ban állapították meg, majd 2011. november 30-ától lépett érvénybe a jelenlegi, 17000 Ft-os maximális adómérték (2020-ban 30161,907 Ft/adótárgy). Az adómérték meghatározásánál az önkormányzatnak figyelembe lehet venni az ingatlan fekvését (kül- vagy belterületen helyezkedik el), állapotát és használhatóságát, valamint alapvető jellegét, rendeltetését (tehát lakásról, nem lakás céljára szolgáló építményről, telekről vagy bérleményről van-e szó). E szempontok mérlegelését követően differenciált adómértékek is meghatározhatók az önkormányzatnál. A törvény nem állapít meg a kommunális adó esetében kötelező mentességet, az önkormányzatok azonban indokolt esetben mentesíthetik az adóalanyokat az adófizetési kötelezettség alól. A helyi adóhatóságok tehát szélesebb körben figyelembe vehetik a helyi sajátosságokat a mentességek és kedvezmények meghatározásakor. Az önkormányzat döntése alapján szociális vagy egyéb megfontolás alapján biztosítanak adómentességet és adókedvezményeket a települések. A magánszemélyek kommunális adója a második leggyakrabban bevezetett helyi adónem Magyarországon (2020-ban 2305 település alkalmazza), amely a könnyű adminisztrálhatóságának és viszonylag egyszerű adóellenőrzésének köszönhető. A belőle származó bevételek azonban alacsonyok, 2018-ban kevesebb, mint 2%-át jelentették az összes helyi adóbevételnek (4. ábra). A vállalkozók kommunális adójának felső értékhatára 2000 Ft/fő összegben volt meghatározva, a belőle származó adóbevételek azonban csupán a helyi adóbevételek kevesebb, mint fél százalékát tették ki országos szinten. Emellett az adónemhez kapcsolódó sokrétű adminisztrációs feladatok is alapos indokot szolgáltattak az adónem megszüntetéséhez, melyek mind az adóhatóságok, mind a vállalkozások esetén fennálltak.



4. ábra: Helyi adóbevételek adónemenkénti megoszlása 2018-ban

Forrás: saját szerkesztés BM (2020) adatbázisa alapján

Idegenforgalmi adó

A kommunális jellegű helyi adók csoportjában az idegenforgalmi adó a másik adónem, melyet a helyi önkormányzatok bevezethetnek. A helyi adók között az idegenforgalmi adó jelentős helyet foglal el, hiszen vannak olyan önkormányzatok, ahol ezen adónem az egyik fő bevételi forrás. Így fontos áttekinteni, hogyan változik önkormányzatonként a szerepe, mennyi hangsúlyt kap az adott település költségvetésében. Az idegenforgalmi adó, mint fogalom a következőképpen definiálható az adóalany meghatározásának segítségével: „idegenforgalmi adókötelezettség terheli azt a magánszemélyt, aki nem állandó lakosként az önkormányzat illetékességi területén legalább egy vendégéjszakát eltölt” (Htv. 30. § (1) a) pont). Az adó megfizetése alóli mentesség csak a Htv.-ben felsorolt 6 esetben lehetséges. Elsősorban ha a magánszemély 18. életévét még nem töltötte be, illetve az önkormányzat illetékességi területén lévő üdülő tulajdonosa, bérlője, lakásszövetkezet tulajdonában álló üdülő használati jogával rendelkező lakásszövetkezeti tag vagy azok hozzátartozója. Mentés ugyancsak a gyógyintézetben fekvőbeteg ellátásban részesülő, vagy szociális intézményben tartózkodó, és közép- vagy felsőoktatási hallgatói jogviszony, munkaviszony, munkavégzésre irányuló egyéb jogviszony alapján vagy vállalkozóként az önkormányzat illetékességi területén tartózkodó magánszemély. Azok az egyházi személyek is mentesülnek az adó alól, akik az egyházi jogi személy tulajdonában lévő ingatlanban töltenek el vendégéjszakát. Mindemellett mentesül a Htv. 31. § f) pontjában meghatározott esetben a honvé-

delmi vagy rendvédelmi feladatokat ellátó szervek állományába tartozó személy hozzátartozója is. Mivel méltánytalan és célszerűtlen lenne a csupán egy-két éjszakát a településen eltöltő vendégeket arra kötelezni, hogy egyesével fáradjanak be a helyi polgármesteri hivatalba megfizetni az idegenforgalmi adót (Nagy, 2013), ezért az önkormányzatot megillető idegenforgalmi adó beszedésére a szálláshelyet biztosító, üzemeltető köteles. Az adót a beszedést követően az önkormányzathoz el kell juttatnia. Ha elmulasztja az idegenforgalmi adó beszedését, akkor is köteles azt megfizetni az önkormányzat részére (Htv. 34. § (2) bekezdés). A Htv. rendelkezéseinek betartása mellett a települési képviselő-testületek a törvény 1. § (1) bekezdése alapján az adómérték megállapítása mellett helyi rendeletben szabályozhatják azt is, hogy a szállásadók milyen módon és milyen adattartalmú nyilvántartást kötelesek vezetni a vendégekről.

1991-ben az idegenforgalmi adó alapját a 48 órát meghaladóan megkezdett vendégéjszakák számában, valamint az üdülőépület hasznos alapterületében határozták meg 100 Ft/fő/éj és 300 Ft/m² adómérték-határokkal. 1993-tól a megkezdett második és további vendégéjszakák száma utáni adóztatás kiegészült ezen vendégéjszakákra eső szállásdíj adóztatásának lehetőségével, mellyel a szállásdíj legfeljebb 4%-a lehetett az adómérték, valamint megmaradt az üdülőépület utáni idegenforgalmi adó is. Az idegenforgalmi adó alapja jelenleg vagy az önkormányzat illetékességi területén megkezdett vendégéjszakák száma, vagy a megkezdett vendégéjszakákra eső szállásdíj, ennek hiányában a szállásért bármely jogcímen fizetett ellenérték. Az adómértékek 1996-ban változtak utoljára, vendégéjszakák száma szerinti adóztatás esetén 300 Ft/fő/éj-re, a szállásdíj szerinti 4%-os mérték azonban a mai napig nem változott. Az inflációval korrigált tartózkodási idő utáni maximális adómérték 2020-tól 532,2 Ft/fő/vendégéjszaka. A legmagasabb alkalmazott adómértéket, 530 forintot négy helyi önkormányzat: Budapest XIV. kerület, Sopron, Bük és Hévíz vetette ki 2020. január 1-jétől. 515 forintos mértéket alkalmaz Balatonalmádi és Balatonfüred, 510 forintot a Pest megyei Verseg, 505 forintot pedig a Tolna megyei Újireg vetett ki, a legtöbb fürdővárosban pedig 500 forintos adómérték van érvényben, míg a balatoni települések többsége 400 és 500 forint közötti adómértéket alkalmaz (MÁK, 2020a).

Az adónemet kivető önkormányzatok száma az elmúlt 20 évben megduplázódott, azonban elmondható, hogy számottevő bevételek csak a kifejezetten turisztikai jellegű városokban és településeken keletkeznek. A települések idegenforgalmi adóbevételeit nagyban meghatározza emellett az adott település turisztikai jellege, ugyanis eltérő lehetőségekkel bírnak a fürdővárosaink, a fővárosunk, a történelmi múlttal rendelkező városaink és a vidéki falvak. Az összes helyi adóbevételnek mindössze 1-2%-a származik idegenforgalmi

adóból (3. melléklet), mely országos viszonylatban nem tűnik nagy jelentőséggel bíró bevételnek, ám az idegenforgalommal rendelkező települések költségvetésében mégis meghatározó szerepe van ennek az adónemnek. Az erős turisztikai profillal rendelkező települések költségvetésében kiemelt jelentősége van az idegenforgalmi adóbevételeknek, melyhez kapcsolódóan a központi költségvetésből biztosított támogatásról sem lehet megfeledkezni. Ugyanis az önkormányzatok minden idegenforgalmi adóforint után 1,00 forint üdülőhelyi feladatokra nyújtott támogatással számolhatnak, amelynek tényleges összege habár az iparűzési adóerő-képesség függvényében csökkenhet, de a települések többségében még így is fontos önkormányzati bevételi forrást jelent (Magyarország 2019. évi központi költségvetéséről szóló 2018. évi L. törvény 2. melléklet I. 1. e) pont). Az adónem jelentőségét mutatja az is, hogy több településünkön az önkormányzati közhatalmi bevételek több mint felét teszi ki az idegenforgalmi adóbevétel, mint például Cserkeszőlőn, Aggteleken, Hegykőn (TEIR, 2019).

Az idegenforgalmi adóbevételek meghatározó részét szinte minden turisztikai jellegű településen a szállodák fizetik. A bevételek megoszlásával ellentétben az adóztatás során azonban nem a nagyobb kapacitású szálláshelyek, hanem a magán szállások esetén keletkezik több adminisztrációs és adóellenőrzési feladat a helyi adóhatóságoknál.

2.4.3. Helyi iparűzési adó

A helyi önkormányzatok leggyakrabban működtetett adóneme a helyi iparűzési adó, melynek célja a helyi közszolgáltatásokat igénybe vevők bevonása a közfeladatok finanszírozásába a vállalkozási tevékenységük nagyságrendjéhez igazodóan. A helyi közösségi feladatok megoldásának segítése érdekében a helyi önkormányzatok az illetékességi területükön folytatott bármely gazdasági tevékenység után megállapíthatnak helyi iparűzési adót. Az adó alanyai azok a vállalkozók, akik az önkormányzat illetékességi területén állandó vagy ideiglenes jelleggel nyereség-, illetve jövedelemszerző vállalkozási, iparűzési tevékenységet végeznek. Az adóalanyok körébe tehát minden, a gazdasági tevékenységét üzletszerűen, haszonszerzés céljából végző jogi személy, egyéni vállalkozó, mezőgazdasági őstermelő és egyéni cég beletartozik.

Állandó jellegű iparűzési tevékenységet végez az a vállalkozó, aki az önkormányzat illetékességi területén székhellyel vagy telephellyel rendelkezik, függetlenül attól, hogy iparűzési tevékenységét ténylegesen esetleg az adott székhelyen vagy telephelyen kívül végzi. Ennek megfelelően az önkormányzat illetékességi területén székhellyel, telephellyel

nem rendelkező vállalkozások esetében merülhet fel ideiglenes jellegű iparüzési tevékenység. Ezen kategóriába az építőipari tevékenységek és a természeti erőforrások kutatására és feltárására vonatkozó tevékenységek tartoznak, valamint minden olyan egyéb gazdasági tevékenység, melyek folytatásából a vállalkozó közvetlenül bevételt szerez, feltéve, hogy egyetlen önkormányzatnál sem rendelkezik székhellyel, illetve telephellyel. A tevékenységek abban az esetben minősülnek ideiglenesnek, ha a tevékenységvégzés időtartama az adóévben meghaladja a 30 naptári napot, de 181 napnál kevesebb. Ideiglenes jelleggel végzett iparüzési tevékenység esetén a megkezdett naptári napok száma jelenti az adóalapot, amely után meghatározható az adó. Állandó jellegű iparüzési tevékenységnél azonban az adott önkormányzatra jutó adóalap meghatározása már összetettebb folyamat. Az adóalap kezdetben a nettó árbevétel volt, amelyhez 3 ezrelékes maximális adómérték társult, 1993-tól azonban már csökkenteni lehetett az eladott áruk beszerzési értékével, a közvetített szolgáltatások értékével⁴² és az alvállalkozói teljesítésekkel, 2000-től már az anyagköltségekkel is, emellett levonható az alapkutatás, alkalmazott kutatás, kísérleti fejlesztés adóévben elszámolt közvetlen költsége is. Az adómérték határát folyamatos emelkedést követően 2000-ben 2,00%-ban állapították meg. Adómentességet a bolti kiskereskedelem és a piaci értékesítés élvezett egészen 1995. december 31-ig. Az ideiglenes jelleggel végzett iparüzési tevékenység napi adóátalánya mindvégig 5000 Ft maradt az eltelt 30 évben. 1998-tól a piaci és vásároló kiskereskedelmi tevékenység is az ideiglenes iparüzési adó hatálya alá tartozott egészen 2010. december 31-ig, ám ma már csak az építőipari tevékenység, természeti erőforrás kutatás és a székhellyel vagy telephellyel sehol sem rendelkező vállalkozó minden egyéb bevételszerző tevékenysége adóköteles.

A törvény 52. § 22. bekezdésében foglaltak alapján külön nettó árbevétel-számítási módokat kell alkalmazni többek közt a hitelintézeteknek és pénzügyi vállalkozásoknak, a biztosítóknak, a befektetési vállalkozásoknak. Ha a vállalkozó tevékenységét több önkormányzat illetékességi területén vagy külföldön is végzi, a fentiek szerint megállapított korrigált adóalapot, amennyiben a tárgyévet megelőző teljes adóévi adóalapja nem haladta meg a 100 millió forintot, az adóalanynak meg kell osztania. A megosztási módszerek, mint például a személyi jellegű ráfordítással arányos, vagy az eszközérték-arányos megosztás, a Htv. 3. számú mellékletében kerültek részletezésre. Az iparüzési adóalap megállapítására a törvényben meghatározott esetekben egyszerűsített módon is lehetősége van az arra jogosult

⁴² Az eladott áruk beszerzési értékével és a közvetített szolgáltatások értékével a nettó árbevétel 2013. január 1-jétől sávosan csökkenthető (megállapította a 2012. évi CLXXVIII. törvény egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról 159. § (2) bekezdés)

adóalanyoknak (például 8 millió Ft-ot meg nem haladó nettó árbevétel esetén, kisadózók tételes adóját fizető vállalkozó esetén).

Az önkormányzatok a törvény értelmében többféle adómentességet és adókedvezményt biztosítanak vagy biztosíthatnak (például azon vállalkozóknak, amelyek vállalkozási szintű adóalapja nem haladja meg a 2,5 millió forintot). Az iparűzési adó a legdominánsabb helyi adónem, mind a bevezetettséget, mind az adóbevételek közti arányát tekintve. 2020-ban összesen 2886 helyi adóhatóság vetett ki iparűzési adót, ami az önkormányzatok 90,1%-át jelenti, az iparűzési adóból befolyt bevételek pedig minden évben a helyi adóbevételek szignifikáns részét, körülbelül 80%-át képviselik (2018-ban 79,83%). Az egy főre jutó iparűzési adóerő-képesség alapján a főváros szedi be a legtöbb iparűzési adót (2016-ban több mint 53 ezer Ft), ezt megközelítik a megyei jogú városok és a fővárosi kerületek, őket a városok követik (31 ezer Ft), a legkevesebb egy főre jutó iparűzési adót (14,4 ezer Ft) pedig a községek realizálták (Berczik, 2018).

2.4.4. Települési adó

A Htv. 1. § (1) bekezdése értelmében az önkormányzatok 2015. január 1-jétől települési adókat is kivethetnek, minden olyan adótárgyra, amelyre nem terjed ki törvényben szabályozott közteher hatálya, nyílt listás adó-megállapítási módszerrel, vagyis szabadon alakíthatják ki az adóalapra, adómértékre és egyéb szempontokra vonatkozó szabályozásukat. A települési adó alanya nem lehet állam, önkormányzat, szervezet, továbbá – e minőségére tekintettel – vállalkozó, amiből következik, hogy adóalany csak magánszemély lehet. A települési adóból származó bevétel az azt megállapító önkormányzat bevétele, amelyet a Htv. 1/A. § (5) bekezdése értelmében csak fejlesztési célra és a települési önkormányzat képviselő-testületének hatáskörébe tartozó szociális ellátások finanszírozására használhat fel.

Az adófajták kiválasztásakor azonban rengeteg szempontot figyelembe kell venni. A Miniszterek Tanácsának ajánlása (Council of Europe, 2005) szerint a helyi önkormányzatoknak az adómértékeket úgy kell megállapítani és változtatni, hogy a közszolgáltatások szintje a helyi igényekhez és preferenciákhoz igazodjon. Kerülni kell a túlzott számú és mértékű helyi adót, ami elkerülhetetlenül az adminisztrációs terhek és a beszedési költségek növekedését idézné elő. Emellett a helyi adók kivetésekor tiszteletben kell tartani az egyenlőség elvét, nem lehet bizonyos tevékenységeket ellehetetleníteni, az adó instrumentumait (adóalap, mérték, mentességek, kedvezmények) következetesen kell meghatározni. Stanford (1987) hét kritériumot fogalmazott meg a helyi adók kivetésével kapcsolatban. Az előző elveken túl a széles és egyenletes eloszlású adóalap szükségességét rögzíti, ami magas

és állandó hozamot biztosító adóbevételt eredményez, miközben az adóbeszedés pénzügyileg gazdaságos.

A települési adó fogalmának hangzatosága és a szinte korlátlan adókivetési jog ellenére 2015-ben csupán 16 helyi önkormányzat alkalmazott települési adót. Főként az önkormányzati rendszerben végbemenő folyamatos változtatások és a még kiforrotlan reformok miatt az önkormányzatok a kivárás taktikáját választották. 2020-ban is mindössze 107-re nőtt azoknak az önkormányzatoknak a száma, amelyek települési adóról rendelkeztek. A „legnépszerűbb” adónem a termőföldekre kivetett földadó lett, de alkalmaznak magas épületek adóját, járműadót, vízi járművek adóját, valamint külterületi adót is (MÁK, 2020a). Az adónem egyelőre gyenge próbálkozásnak tekinthető a feladatfinanszírozási rendszerben fellépő hiányok, rések kitöltésére, ebből számottevő bevételre aligha lehet számítani. 2018-ban összesen 811 millió forint származott országosan az adónemből, ami egy-egy kisebb település esetén akár némileg nagyobb részarányt is produkál a helyi adóbevételeken belül, országos viszonylatban azonban a helyi adóbevételeknek csupán kevesebb, mint egy tized százalékát teszi ki.

2.5. IDEGENFORGALMI ADÓZÁS NEMZETKÖZI KITEKINTÉSBN

Az európai helyi adórendszer-modellek és a magyar rendszer, azon belül pedig a magyar idegenforgalmi adó szabályozásának áttekintését követően a kutatás az Európában alkalmazott idegenforgalmi adók szakirodalmát és jogi környezetét szándékozik tanulmányozni.

Nem csupán központi és területi, hanem helyi kormányzati szinten is különféle pénzügyi források szükségesek ahhoz, hogy fenntartható turizmus⁴³ valósulhasson meg. Az idegenforgalmi adó szerepe a helyi adórendszer-modellekben csekélynek tűnik, ám a turizmus finanszírozásában meghatározó szerepet tölt be Európa legtöbb országában. A turisztikai adók lehetőséget biztosítanak a települési önkormányzatoknak arra, hogy minél több finanszírozási forrást tudjanak fordítani a turizmusfejlesztésre, illetve a turisztikai menedzsment tevékenységre (melyet Magyarországon a legtöbb turisztikailag frekventált településen

⁴³ „A fenntartható turisztikai fejlesztés egyrészt kielégíti a jelenlegi turisták és fogadó területek szükségleteit, másrészt védelmezi és növeli a jövő lehetőségeit. Az elképzelések szerint lehetővé teszi az erőforrások olyan módon történő menedzselését, hogy miközben az emberiség kielégítheti gazdasági, társadalmi és esztétikai igényeit, ugyanakkor megőrizheti az alapvető ökológiai folyamatokat, a biológiai változatosságot és az életet fenntartó rendszereket, valamint a különböző népek és csoportok kulturális integritását is.” (Inskoop, 1998, p. 21.)

a TDM szervezetek⁴⁴ látnak el), valamint a turizmus által a környezetben és a közösségi terekben okozott lehetséges káros hatások helyreállítására. Az Európai Parlament és a Tanács 2004/35/EC irányelvében szereplő „a szennyező fizet” („polluter pays”) elvre tekintettel a turistákat ideiglenes lakosoknak kell tekinteni és szükséges, hogy hozzájáruljanak az általuk meglátogatott desztinációk, közterületek és a természeti környezet rendben tartásához. Ugyanakkor az idegenforgalmi adók általános mértékének elég alacsonynak kell lenni ahhoz, hogy el ne rettentse az odautazó potenciális turistákat.

A turizmus ágazat különböző gazdasági tevékenységek szerteágazó rendszerét öleli fel, ezért erre a szektorra többféle adónem is hatással van, mint például az általános forgalmi adó. Mak (2006) a turizmusra kivetett adóknak két típusát különíti el: az érkezési/belépési (entry) és elutazási/kiszállási (departure) adókat, valamint a tartózkodásra kivetett adót (occupancy tax). Tisdell (1983) ezeket a szórakozási lehetőségekre és éttermi, vendéglátóhelyi szolgáltatásokra kivetett adókkal egészíti ki (mellyel összefüggésben ismét az általános forgalmi adó kap szerepet), azonban Fujie et al. (1985) kimutatta, hogy ezek az adók még egy turisztikailag frekventált térségben is a helyi állampolgárokat sújtják a leginkább, nem pedig a turistákat. Az idegenforgalmi adó kivetésénél szükséges figyelembe venni annak versenyképességre gyakorolt hatását is. Mindezek tekintetében elmondható, hogy a legrelevánsabb és leginkább elterjedt módja a turizmus közvetlen adóztatásának a tartózkodás után kivetett idegenforgalmi adó. Az idegenforgalmi adó a szálláshely-szolgáltatás rövid távú igénybevételére vonatkozik. Az adóalap vagy a szálláshelyen eltöltött vendégéjszakák száma vagy a tartózkodás idejére megfizetett szállásdíj összege. Az adót a szállásdíj általában nem tartalmazhatja. Az adó a szálláshely-szolgáltatón keresztül kerül kivetésre, aki köteles azt a vendégektől beszedni. Az idegenforgalmi adó éves mértékéről az önkormányzatok jellemzően saját hatáskörben dönthetnek jogszabályi keretek között. A leggyakrabban alkalmazott adómentességre a gyermekek jogosultak (többnyire 18 év alatt).

Az idegenforgalmi adóból származó bevételek felhasználásánál a viszonyosság elvét szükséges követni, tehát a bevételeket a turizmusra célszerű fordítani, olyan szolgáltatásokra és fejlesztésekre, amelyekkel a vendégek igényeit elégítik ki. A kötelező turisztikai célú forrásfelhasználás csak néhány országban érvényesül. Jó gyakorlat, ha az adóbevételek felhasználása transzparensten és ellenőrizhetően történik, a Baleár-szigeteken például olyan

⁴⁴ „[...]A Turisztikai Desztináció Menedzsment (TDM) fogalma a desztinációt alkotó szereplők (önkormányzatok, vállalkozások szakmai és civil szervezetek) szervezett együttműködésén alapuló olyan önkéntes tevékenység, amelynek célja turistáknak élmény a fogadó közösség számára pedig gazdasági társadalmi és környezeti előnyök nyújtása.” (Tózsér, 2010)

honlapot működtetnek, amelyen figyelemmel lehet kísérni az idegenforgalmi adó felhasználására működtetett projekteket (ETOA, 2019).

2.5.1. Európai idegenforgalmi adók jellemzői

A helyi adórendszer-modellekhez igazodva kerülnek a következőkben bemutatásra a főbb európai idegenforgalmi adók, amik a 2. táblázatban kerültek összefoglalásra, feltüntetve az adónem eredeti megnevezését, a jogforrást és az önkormányzatok által kivethető maximális adómértékeket.

Az angolszász és a skandináv országokban (Egyesült Királyság,⁴⁵ Írország, Dánia, Észtország, Finnország, Izland, Lettország, Norvégia, Svédország) Litvánia kivételével nincs hatályban idegenforgalmi adó, ezeken kívül ugyancsak nincs idegenforgalmi adó Andorrában, Cipruson, Grúziában, Liechtensteinben, Luxemburgban, Moldovában, Monacóban.

A belga helyi kormányzati szinten kivetett városi idegenforgalmi adó (angolul: local city tax) településenként eltérő jellemzőkkel bír (ETOA, 2019). Brüsszelben a szállodák éves díjat fizetnek a szobák után (különböző kategóriánként eltérő mértékkel), a szálláshely pedig továbbterheli a vendégekre a tartózkodási idő függvényében. A 2008-as „Tourism for All” belga rendelet célja, hogy a turizmus a flamand népesség minden szegmensének, különösképp a hátrányos helyzetűeknek (alacsony jövedelműeknek, mozgáskorlátozottaknak) elérhetővé váljon (OECD, 2018). Az adómentességi jogcímek városonként eltérnek, általában 18 éves életkor alatt mentesülnek az adófizetés alól a vendégek, kivéve Gentben, ahol 12 év alatt. Hollandiában az idegenforgalmi adót (Toeristenbelasting) több mint 400 település vezette be, az adómérték településenként, szálláshely-típusonként és kategóriánként változik, az adóalap nem csak a tartózkodási idő, hanem a tartózkodási időre eső szállásdíj is lehet, Amszterdamban például 7 százalék az adómérték. Litvániában az adómérték maximális összege mindössze 1 euró, az alkalmazott mérték tehát településenként eltérő, az idegenforgalmi adóból származó bevételeket pedig Palangában például kötelező a város infrastruktúrájára és turisztikai marketingre fordítani.

⁴⁵ A Skót Kormány várhatóan 2020. I. negyedévében nyújt be törvénytervezetet az idegenforgalmi adóról (Transient Visitor Levy (TVL)) a 2019. évi nyilvános konzultációt követően (Scottish Government, 2019). Edinburgh város az Egyesült Királyságban elsőként vendégéjszakánként 2 font adómérték bevezetését tervezi, amint a Skót Parlament törvényi felhatalmazást ad. Az adóval a városvezetés célja a tömegturizmus hátrányainak, mindenekellett a közlekedési problémák megoldásának finanszírozása (COSLA, 2018).

2. táblázat: Európai idegenforgalmi adók összefoglaló táblázata

	Megnevezés eredeti nyelven	Maximális adómérték vendégéjszaka után (€/fő/éj)	Maximális adómérték szállásdíj után	Jogforrás
Ausztria	Tourismusabgabe, Beherbergungsbeitrag, Gäste Taxe	3,80	3,20%	Szövetségi Alkotmány 116. cikk (2) bek. - Bundes-Verfassungsgesetz Art. 116. Abs. 2.
Belgium	Toeristenbelasting	4,24	-	2017.12.22-i belga törvény a helyi önkormányzatokról - Decreet over het lokaal bestuur
Bulgária	Туристически данък	1,53	-	1991. évi bolgár törvény a helyi adókról és díjakról – Local Taxes and Fees Act 1991
Cseh Köztársaság	Poplatek z pobytu	1,00	-	565/1990. cseh törvény a helyi adókról - Zákon České národní rady o místních poplatcích
Franciaország	Taxe de Séjour	5,00	-	Francia Általános Adókodeks – Code général des impôts
Görögország	Φόρος κατοικίας	4,00	-	4389/2016. görög törvény a költségvetési megszorító intézkedések végrehajtásáról
Hollandia	Toeristenbelasting	5,75	7,00%	1992.02.14-i holland törvény a településekről – Municipalities Act of 14 February 1992
Horvátország	Sojourn tax	1,35	-	115/16, 101/17. horvát helyi adó törvény – Zakon o lokalnim porezima
Lengyelország	Oplata klimatyczna	0,52	-	1991.01.12-i lengyel törvény a helyi adókról és díjakról – USTAWA z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych
Litvánia	Turistų rinkliava	1,00	-	2000. évi VIII-1725 litván törvény az adókról és díjakról - Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymas
Magyarország	Idegenforgalmi adó	1,57	4,00%	1990. évi C. törvény a helyi adókról
Málta	Kontribuzzjoni ekoloġika	0,50	-	395/2004. máltai törvény a környezetvédelmi hozzájárulásról - Eco-Contribution Act
Németország	Kulturförderabgabe, Bettensteuer, Übernachtungssteuer	5,00	7,50%	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Art 105 Abs. 2a) – Németország Alkotmánya (105.§ (2a) bek.)
Olaszország	Tassa di soggiorno	7,00	-	23/2011. olasz törvény a települési adóföderalizmusról - Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23 Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale
Portugália	Taxa Turística	2,00	-	859-A/2018. portugál törvény az idegenforgalmi adóról - Regulamento n. 859-A/2018 Taxa Municipal Turística e Regulamento
Románia	Taxa hoteliera locala	-	1,00%	2015. évi román Adókodeks – Codul fiscal din 2015
Spanyolország	Tassa turística, Ecotasa	4,00	-	2/2004. spanyol törvény a helyi adókról – Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, Real Decreto Legislativo (RDLeg)
Svájc	Beherbergungsabgabe und Kurtaxe	1,85	-	650/1996. svájci törvény a turisztikai díjakról és hozzájárulásokról – Gesetz über Abgaben und Beiträge im Tourismus (Tourismusgesetz)
Szlovákia	Daň za ubytovanie	1,70	-	582/2004. szlovák törvény a helyi adókról és díjakról – Zákon o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady
Szlovénia	Turistične takse	3,13	-	13/18. szlovén törvény a turizmusfejlesztésről – Zakon o spodbujanju razvoja turizma (ZSRT-1)

Forrás: nemzeti jogszabályok alapján saját szerkesztés

A francia Taxe de Séjour⁴⁶ településenként eltérő paraméterekkel rendelkezik, célja a turizmus fejlesztése, ezért a bevételeket a turizmus fellendítésével összefüggő kiadásokra

⁴⁶ Területi Közösségek Általános Kódexének L2333-26 - L2333-47 bekezdése

fordíthatják a települések. A helyi hatóságok választhatnak, hogy az adót a vendégéjszakákra vessék ki vagy a szálláshelyek kapacitása alapján számolják. Párizsban 15 százalék „extra” adót számítanak fel a kivethető adómértéken felül. Olaszországban és Portugáliában az idegenforgalmi adó vendégenként és vendégéjszakánként fizetendő, jellemzően a vendégéjszakák számát (vagyis az adó összegét) maximalizálva. Tassa di soggiorno – az olasz idegenforgalmi adó mértéke településenként, szezononként, szálláshely-kategóriánként eltérő, adómentesség több esetben is érvényesíthető (például fogyatékkal élők számára), gyermekekre általában csak 10 éves kor alatt vonatkozik. Spanyolországban a tartózkodás után kivetett idegenforgalmi adó régióként és településenként is eltérő. A Baleár-szigetek Kormánya fenntartható turisztikai adót (spanyolul: Ecotasa) vetett ki annak érdekében, hogy az adóbevételekből a természeti erőforrásaikat megvédjék, és a környezetet helyreállítsák.⁴⁷ Az adó mértéke településenként, szálláshely-kategóriánként és szezononként eltérő (novembertől áprilisisig akár 75 százalékkal is alacsonyabb az adómérték, a nyolcadik éjszakától kezdődően pedig 50 százalék kedvezmény jár a szigeteken), adómentességet a gyermekek 16 éves kor alatt élveznek. Katalóniában az idegenforgalmi adót (tassa turística) legfeljebb 7 vendégéjszakára kell megfizetnie a vendégeknek, az adómérték a szálláshely besorolásától függően változik, illetve Barcelonában magasabb mértékeket alkalmaznak. 2018. január 1-től Görögországban is fizetnek a turisták tartózkodási adót a 2016. évi 4689. görög törvény 53. bekezdése értelmében. A görög idegenforgalmi adómérték is a szálláshelyek besorolásától függően változik. A többi országgal ellentétben azonban a Görög Kormány egyfajta válságadóként vezette be az idegenforgalmi adót, az adóbevételek a központi kormányzat fiskális stabilitásának megteremtéséhez és adósságrendezéséhez járulnak hozzá.

A németországi települések önkormányzatai kulturális adót (németül: Kulturförderabgabe) vagy úgynevezett ágyadót (németül: Bettensteuer) vetnek ki a szálláshely-szolgáltatást igénybe vevőkre, tartományonként és településenként eltér, de például Münchenben nincs idegenforgalmi adó. Az adómértékeket vendégéjszakánként vagy a szállásdíj meghatározott százalékában határozzák meg a szállás típusától és elhelyezkedésétől függően. Sok esetben az adót az általános forgalmi adón felül vetik ki, és az üzleti utazások mentesek alóla. Berlinben például a városi adó (City Tax, Übernachtungssteuer) mértékét a nettó szállásdíj 5 százalékában határozták meg, az általános forgalmi adó és különféle szolgáltatási díjak nélkül számítva, az adót pedig legfeljebb 21 egymást követő vendégéjszakára

⁴⁷ 2/2016 Balearic Government Law

vetik ki (ÜnStG). Az idegenforgalmi adó elnevezése Ausztria kilenc tartományában változatos (Tourismusgesetz, Beherberungsbeiträge, Gäste Taxe), akárcsak az igénybe vehető adómentességek köre is, a gyermekek általában 15 vagy 14 év alatt mentesülnek. Az adót azonban jellemzően a vendégéjszakák száma alapján vetik ki, Bécsben viszont a szállásdíj képezi az alapját. Svájcban az idegenforgalmi adó mértéke szintén kantononként és településenként eltér, néhány esetben szálláshely-típusonként is. Az adó két részből áll, a Beherbergungsabgabe (BA adó) a turisztikai kampányokra és infrastruktúra-fejlesztésre, míg a Kurtaxe a vendégeknek nyújtott szolgáltatásokra és élményekre fordítandó.

A mediterrán országok megoldásához hasonlóan a horvát idegenforgalmi adó és a bolgár idegenforgalmi adó mértéke is szezononként változik. Horvátországban a nemzeti turisztikai egyesület, a Horvát Idegenforgalmi Közösség szedi be és osztja vissza a települési önkormányzatok részére az idegenforgalmi adót (Sojourn tax). A horvát településeket A-D kategóriákba sorolták, amely alapján (figyelembe véve a szezont is) az adómértéket számítják. A gyermekek 12 év alatt mentesülnek az adó alól, 12-18 éves kor között pedig 50 százalékos kedvezményben részesülnek. Bulgáriában ehhez hasonlóan területi és szezonális szempontok alapján kerül az adó kivetésre. Szlovéniában az idegenforgalmi adómérték meghatározott maximális összegétől 25 százalékkal térhetnek el a települések, az adómérték tehát településenként eltérő, csakúgy, mint az adómentes jogcímek. A gyermekek általában 7 éves kor alatt mentesülnek az adófizetés alól, 7-17 éves kor között 50 százalékos adókedvezmény jellemző. Romániában a taxa hoteliera locala egységes, 1 százalékos szállásdíj után kivetett adómértékkel terhel minden vendégéjszakát. Ha a szállás turista övezetben van, az adót csak az első éjszakára kell megfizetni. Mentességet biztosítanak 18 éves kor alatt, fogyatékkal élőknek, diákoknak és nyugdíjasoknak. A bevételeket a román turizmus támogatására fordítják.

Málta esetében az idegenforgalmi adóból származó bevételek a központi kormányt illetik, a bevételek elosztásának rendszerét a közigazgatási struktúra határozza meg, hiszen a szigetország az Európai Unió legkisebb tagállama, amelyben mindössze 68 helyi tanács (önkormányzat) működik. A bevételeket a turisztikai zónák gondozására fordítják. Az idegenforgalmi adómérték egységes, összege 0,50 euró. A többi európai idegenforgalmi adó-nemmel szemben Máltán a helyi lakosok is adókötelesek szálláshely-szolgáltatás igénybevételekor. A szálláshely-szolgáltatóknak negyedévente kell bevallani és megfizetni az idegenforgalmi adót.

Összességében elmondható, hogy az európai országok döntő többsége, az Európai Unió tagállamainak kétharmada adóztatja közvetlenül az idegenforgalmat helyi önkormányzati szinten.

2.5.2. Az idegenforgalmi adók egyéb formái

A Világgazdasági Fórum (World Economic Forum - WEF) méri 136 állam gazdaságának turisztikai versenyképességét. Az országokat a turisztikai versenyképességi index (angolul: Travel and Tourism Competitiveness Index) segítségével rangsorolja, ami gazdasági, infrastrukturális, környezeti és egyéb szempontok alapján épül fel. 2019-ben Spanyolország érte el a legmagasabb helyezést a listán, amelyet Franciaország, Németország, Japán, az Egyesült Államok és az Egyesült Királyság követ, Magyarország a 48. helyezést érte el (Uppink Calderwood - Soshkin, 2019). A turisztikai ágazat szinte minden állam gazdaságában kulcsfontosságú szerepet tölt be, ezért gyakran kényszeresen akarják elérni a turizmus folyamatos fejlesztését. A központi és helyi kormányzat, valamint a turisztikai szervezetek sokszor akkor ítélik megfelelőnek a turizmus teljesítményét, amikor az országba érkező vendégek száma és az ő fogyasztásuk egyre nagyobb méreteket ölt. Azonban néhány, a turisták körében népszerű országban és településen már felismerték a tömegetturizmus gyarapodó hátrányait is, miután bebizonyosodott, hogy turisták tömegei elkerülhetetlenül károsítják a kulturális és természeti környezetet, emellett az alacsony költségvetésű utazások alkalmával a turisták kevesebbet költenek a desztinációkban, így nem támogatják elég intenzíven a helyi gazdaságot. A turizmus szektor erőltetett vagy kontrollálatlan növekedése miatt a tömegetturizmus egyre több problémát generál, mint amennyi előny származik belőle. A túl nagy méreteket öltő tömegetturizmust a szakirodalom "overtourism" kifejezéssel illeti, mely hangzatos összefoglaló kifejezésévé vált a turisták tömegének befogadásakor fellépő negatívumoknak (Goodwin, 2017). Stanchev (2018) megvizsgálta az "overtourism" jelenségét és kijelölte azokat a desztinációkat, amelyeket az a leginkább befolyásol: Velencét, Barcelonát, Prágát, Santorinit, Amszterdami, Dubrovnikot és Mallorcát. Annak érdekében, hogy a tömegetturizmus hatásait csökkenteni lehessen, a felelősségteljes turizmus (angolul: responsible tourism) fogalma egyre inkább előtérbe kerül, amelyet 2002-ben, a Dél-Afrikai Köztársaságban 20 ország részvételével megrendezett nemzetközi turisztikai konferencián a Cape Town Nyilatkozatban (Cape Town Declaration) definiáltak.⁴⁸ Ekkor fogalmazódott

⁴⁸ International Conference on Responsible Tourism in Destinations (2002): The Cape Town Declaration, Cape Town

meg a felelősségteljes turizmus három alappillére, miszerint a turizmus fejlődése jobb gazdasági környezetet teremt, növeli a környező közösségek életszínvonalát és ugyanakkor növeli a turisták élményét.

Néhány európai városban a turisztikai szolgáltatásokra alkalmazott emelt kulcsú általános forgalmi adó mellett az idegenforgalmi adó egyéb, új formáival próbálják a tömegturizmus hátrányait kiküszöbölni, mint például a napi turista adó vagy a kilépési adó (angolul: departure tax). Az Olasz Kormány felhatalmazást adott az olasz települések hatóságainak, hogy a kulturális örökségük és a természeti környezet megóvása, valamint a közszolgáltatások finanszírozása érdekében hosszú távon mérsékeljék a turizmust. Velence több mint 130 ezer turista áradatával büszkélkedhet naponta, azonban a vendégek csaknem 70 százaléka egynapos kiránduló, akik szálláshely-szolgáltatást nem vesznek igénybe, így a helyi gazdaság gyarapodásához az aznapi költségeikkel csupán 30 százalékban járulnak hozzá (Squires, 2018). Emellett az utóbbi évtizedekben több tanulmány is foglalkozott a velencei tömegturizmus negatív hatásainak feltárásával (Horváth, 2018). Mindezek hatására Velence 3 euró összegű díjat vezet be, melynek mértékét 3 év alatt 10 euró összegig tervezik megemelni. A napi turistaadó a közlekedési vállalatokon keresztül megvehető egyfajta belépődíjként fog működni. Különböző színű címkék fogják jelölni a befizetett összegeket. A velencei lakosok, az ott dolgozók és 6 éven aluli gyermekek lesznek mentesek az adó alól. Velence igazgatása a bevételeket a lakosság által megfizetett drága közszolgáltatások kompenzálására akarja fordítani, mivel a közszolgáltatások, mint például a szemétszállítás, a geográfiai adottságok miatt nagyon költséges.

A Plitvicei-tavak Nemzeti Park, Horvátország legnagyobb és legrégebbi nemzeti parkja több mint 1,7 milliárd látogatót vonz évente. A Világörökség részét képező park is a túlszűfolttsággal küzd. A nemzeti park 2019-ben online jegyvásárlási rendszert vezetett be, ahol a látogatók kötelesek előre lefoglalni a belépőjegyüket legalább 2 nappal az érkezés előtt. Egy nap legfeljebb 10 ezer fő léphet be a nemzeti park területére. A belépőjegy-rendszer megteremtette a velencei megoldástól ugyan különböző, de működőképes napi turistaadó rendszerét. Ehhez hasonlóan az ecuadori Galápagos-szigetek Nemzeti Park is egy belépőjegyes rendszert működtet, a repülőjegy mellett a turistáknak egy úgynevezett tranzit ellenőrző kártyát is meg kell vásárolni. Ecuador 1998. évi Galápagosi törvénye⁴⁹ értelmében a bevételeket a turizmussal, a természeti környezettel, sporttal és egészséggel kapcsolatos kiadásokra fordítják.

⁴⁹ Special Law for Galapagos of 1998

Az idegenforgalmi adó másik különleges típusa az előzőeken kívül a kilépési adó, vagy más fordításban elutazási adó. Habár nem Európára jellemző, mégis említést kell tenni róla, hiszen a módszer akár az európai idegenforgalmi adóztatási gyakorlatba is beépíthető lehet. Kilépési illetéket több állam is kivetett, mint például az Egyesült Államok (Air Passenger Duty), Ausztrália (Passenger Movement Charge), Dél-Korea és néhány dél-kelet ázsiai ország. 2019. január 7-től Japánban minden személy, aki elhagyja az országot, 1000 japán jen (körülbelül 2700 forint)⁵⁰ mértékű nemzetközi idegenforgalmi adót, “Sayonara-adót” köteles fizetni⁵¹. Az adófizetési kötelezettség minden japán és külföldi személyre egyaránt vonatkozik, aki repülővel vagy hajóval elhagyja az országot, összege pedig beépítésre kerül a közlekedési díjakba. A Japán Kormány a többlet-adóbevételt a turisztikai infrastruktúra fejlesztésére fordítja, többek között arcfelismerő kapukat fognak telepíteni a repterekre és kikötőkbe a gyorsabb információ-feldolgozás elősegítésére, a kulturális látványosságokhoz többnyelvű információs táblákat helyeznek el és a tömegközlekedésben ingyenes wi-fi hálózatot építenek ki. Ezenkívül globális turizmus kampányokat fognak finanszírozni, hogy a vidéki desztinációkat is népszerűsíthessék.

A napi turistaadó csak olyan településeken állja meg a helyét, ahol az idegenforgalom javarészt csak a napi látogatók tevékenységéből áll. A legtöbb európai ország a vendégéjszakák számán alapuló adóztatást alkalmazza, ami az illetékes hatóságok szempontjából könnyebben ellenőrizhető. A napi turistaadó beszedésének lehetősége tehát a helyi adottságoktól függ, míg a kilépési adók olyan országokban kivitelezhetők, ahol az idegenforgalom egésze vagy legalább annak meghatározó része légi vagy vízi közlekedésen keresztül zajlik, vagy akár ahol szigorú határellenőrzés működik.

Hazánkban a külföldön egyre jobban elterjedő idegenforgalmi adótípusok bevezetéséhez hiányoznak feltételek. Káros tömegetturizmus nem fenyeget egyetlen települést sem, így a napközbeni idegenforgalmi adó kivetését latolgatni indokolatlan. Az országba érkező turisták külön adóztatása sem megoldható a földrajzi fekvés következtében, hiszen a vendégforgalom nagy része a szárazföldön bonyolódik. A magyar önkormányzatok turizmusból származó bevételeinek növelésére ezek a bemutatott adótípusok nem célszerűek.

⁵⁰ 2020. január 17-én érvényes hivatalos MNB árfolyam alapján 100 JPY értéke 273,62 HUF.

⁵¹ 2018. évi XIV. japán törvény a nemzetközi idegenforgalmi adóról

2.6. A MAGYAR IDEGENFORGALMI ADÓZÁS GYAKORLATI ASPEKTUSAI

Az idegenforgalmi adó más-más megnevezéssel, de régóta jelen van a magyar adórendszerben. Az üdülőhelyen fizetendő díjnak, akármilyen névvel illetjük, ugyanaz a célja: a vendégek hosszabb idejű és nagyobb tömegű jelenlétéből származó közkiadások fedezése (Schildmayer, 1994). Balatonalmádiban már a XIX. század végén találkozhatunk kurtaxával, amit az 1899. május 1-jén jóváhagyott „Almádi fürdőszabályzat” tett kötelezővé, 1920-ban az Almádi Fürdő Rt. kérelme alapján Veszprém vármegye alispánja állapította meg az akkoriban gyógy- és zenedíjnak nevezett díj összegeit (Schildmayer, 1994). A XX. század elején, a 1919–45 években, az ún. egyenes adók, azon belül a vegyes adók között már megtalálható volt az idegenforgalmi járulék és a gyógy- és üdülőhelyi díj is (Nagy, 2013). Magyarország idegenforgalma a XX. század elején számottevő méreteket csak Budapesten, a Balaton mentén és néhány határ menti gyógyfürdőnél öltött, az első világháború a turizmust visszavetette, majd az 1920-as évek végétől kezdődött meg a turizmus tudatos fejlesztése, megalakult az Országos Idegenforgalmi Tanács (Szigeti, 1999). Megfelelő propagandatevékenységeknek köszönhetően a turizmus élénkült, azonban a második világháború hatására a nemzetközi idegenforgalom hazánkban minimálisra csökkent, a belföldi turizmus (szociálturizmus) az 1960-as években kezdett fellendülni. A politikai légkör enyhülése után Magyarország fokozatosan, egyre erőteljesebben újra bekapcsolódott a nemzetközi idegenforgalomba, a külföldi látogatók száma egyre növekedett, a turizusból származó bevételek számottevő arányt képviseltek az ország gazdasági életében, a szálláshelyek száma egyre növekedett, kialakultak a jelenlegi turizmust is meghatározó üdülőkörzetek. A rendszerváltáskor létrejövő önkormányzati rendszer finanszírozására vonatkozó jogszabályi környezet kiépítésének egyik legfontosabb eleme a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény megalkotása volt, amely létrehozta az idegenforgalmi adót, az addigi gyógy- és üdülőhelyi díj 1992. január 1-jével hatályát veszítette. Az idegenforgalmi adó bevezetésének célja az volt, hogy az önkormányzat részesedjen az általa üzemeltetett létesítmények, az általa kialakított kulturált környezet előnyeiből, idegenforgalmi vonzerőt jelentő beruházásaiból származó jövedelmekből (Nagy, 2013). Az adónemre vonatkozó szabályozás és annak jellemzői a 2.4.2-es fejezetben már bemutatásra kerültek.

A turizmus Magyarország nagy részén meghatározó gazdasági ágazat, számos településünk van, amelynek gazdaságát és gazdálkodását az idegenforgalom határozza meg. A turizmus fenntartása és fejlesztése nem csupán az állam feladata, hanem helyben, a turisztikai jellegű településeké is. A helyi önkormányzatok az idegenforgalmi adóból származó

bevételeiket visszaforgathatják a turizmusba a különböző idegenforgalmi célú fejlesztési feladatok finanszírozására. Az önkormányzatok célja ezért az adóbevételnek a folyamatos növelése. Annak érdekében, hogy az idegenforgalmi adóztatás hatékonyságát megítélhesük, szükségszerű az adóelkerülés elleni fellépés hatékonyságát megvizsgálni. Az adózók adóelkerülési hajlama szinte egyidős az adók bevezetésével. Ahhoz, hogy az adóelkerülést meg lehessen akadályozni, szükséges ismerni az arra vezető okokat, tényezőket. Így érdemes az adóbeszedési kötelezettek, vagyis a szállásadók szemszögéből is megvizsgálni az adózási és egyéb feladatokra (például adatszolgáltatásra) vonatkozó szabályozásokat. Abban ugyanis nem csupán az adómérték nagyságának van jelentős szerepe, hogy milyen mértékű egy-egy településen az idegenforgalmi adóelkerülés.

A következő fejezetekben ennek megfelelően különböző adóelkerülésre vezető tényezők, valamint az idegenforgalmi adózásban jelentkező új tendenciák, változások és aktualitások kerülnek bemutatásra.

2.6.1. Adóellenőrzés, mint adóelkerülés elleni eszköz

*„Az emberekkel meg kell szeretetni az adófizetést.
... Mert Magyarországon egy baj van, egy óriási nagy baj:
Magyarországon az emberek nem szeretnek adót fizetni...
Senki sem szeret... én sem.”
Móricz Zsigmond, 1932*

Az idegenforgalmi adót kivető települések a turizmusnak (a kulturális, környezeti és társadalmi kérdésektől eltekintve) a helyi gazdaságra gyakorolt számos jótékony hatása miatt (mint például munkahely-teremtés, kiskereskedelem és helyi gazdaságok élénkítése) az idegenforgalom fokozásában és folyamatos fejlesztésében érdekeltek. A turisztikai települések helyi önkormányzatainak költségvetésében az idegenforgalmi adó fontos szerepet játszik az üdülőhelyi feladatok állami támogatásával együtt, függetlenül a működési támogatás csökkentésének rendszerétől. A folyamatos fejlődés alapfeltétele a forrásteremtés, ami legkézenfekvőbb módon a helyi adóbevételek növelésével serkenthető. Az idegenforgalmi adóbevétel növelésére többféle módon is lehetősége van a településeknek. Legegyszerűbb közvetlen eszköz az adómérték emelése,⁵² annak a törvényi, inflációkövető adómérték-határhoz

⁵² Igaz, előfordul, hogy épp az adómérték csökkentése a megoldás: a helyi képviselők Mogyoródon 2018. adóévre 450 forintról 290 forintra csökkentették az adót, ami ösztönzőleg hatott a szállásadók (mindössze 35 szállásadó) befizetési hajlandóságára, ugyanis 3 millió forintról 4,6 millió forintra nőtt a település idegenforgalmi adóbevétele. (Mogyoród Nagyközség Önkormányzat Képviselő-testületének 25/2013(XII.2.) számú önkormányzati rendelete a helyi adókról, valamint 9/2019 (V.31.) önkormányzati rendelete a 2018. évi költségvetés végrehajtásáról)

való igazítása. Közvetett eszköz lehet az adóellenőrzési tevékenység fokozása, mellyel feltárható vagy megelőzhető a potenciális adóelkerülés, emellett az adóbevételeket növelhetik a szállásadóknak nyújtott különféle fejlesztési támogatások is.

A szakirodalom a személyi jövedelemadóra, illetve a vállalkozási jövedelmek adóztatására vonatkoztatva foglalkozik az adóelkerülés kérdésével, de ugyanezen megállapítások igazak az idegenforgalmi adó szempontjából is. Az adóelkerülés meghatározásának alapot az Art. 1. §-ában szereplő rendeltetésszerű joggyakorlás elve ad, melynek értelmében joggal való visszaélésnek minősül az olyan joggyakorlás, amelynek célja az adótörvényekben és önkormányzati rendeletben foglalt rendelkezések megkerülése. Az adóelkerülés és adócsalás szorosan összefügg az adómorál fogalmával. A morál az erkölcsre, a szokásra és a jogra vonatkoztatva jeleníti meg az egyén objektív értelemben vett akaratát (Sipos, 2015). Az erkölcs és a jog társadalmi normák egymástól nem különválaszthatók. Turay (2000) szerint a moralitás és a legalitás összefügg egymással, a törvények és a jog az erkölcs külső normája. Ezzel kapcsolatban állapítja meg Aquinói Tamás, hogy "az emberileg előírt törvények vagy jogosak, vagy jogtalanok. Ha pedig jogosak, lelkiismereti fórumon is kötelező erővel bírnak" (Summa Theologiae I/II. q. 96. a. 4.)⁵³. Miskolczi (2015) szerint a jog egyrészt olyan magatartást vár el, ami az erkölcsi értékrend szerint is követendő, másrészt tiltja az olyan viselkedést, amit nem tekintünk etikusnak, tehát a jog és az erkölcs normarendszereinek tartalma azonos tendenciát mutat. Empirikus megfigyelések megerősítik, hogy az adómorál, amelynek fogalmát Frey és Weck-Hannemann (1984) vezette be a szakirodalomba, fontos szerepet játszik az adócsalás magyarázatában, mivel az erkölcsi viselkedés sokszor nem független mások megfigyelt viselkedésétől. (Méder – Simonovits – Vincze, 2012). Az adóelkerülés mértéke függ az adókulcs mértékétől is, melynek modellezésére a szakirodalomban legtöbbször emlegetett Laffer-görbe, azaz az adóbevétel–adókulcs függvény (Laffer, 2004) szolgál. A közgazdasági modellekben a Laffer-görbéknek természetes alakjuk van, először nulláról nőnek, majd nullára csökkennek, ennek megfelelően nulla adókulcs esetén nulla az adóbevétel, míg 100 százalékos adókulcs esetén viszont minden jövedelmet letagadnak az egyének (Méder – Simonovits – Vincze, 2012). Azonban nem bizonyított, hogy a magas adókulcsok csökkentése önmagában növelné az adófizetési hajlandóságot, habár pozitív összefüggés van az adóterhelés és a szürkegazdaság között, a tapasztalatok alapján pusztán az adóterhelés csökkentése nem csökkenti a rejtett gazdaság méretét

⁵³ Aquinói Szent Tamás: A Summa Theologiae kérdései a jogról. Budapest, Szent István Társulat, 2011, p. 49.

(Sipos, 2015). Frey és Weck-Hannemann (1984) szerint az adómorál legalább akkora szerepet játszik az adóbevétel alakulásában, mint az adókulcs. Simonovits (2010) adottnak vette az adómorált, és olyan hasznosságfüggvényt feltételezett, amelyben a fogyasztás nyújtotta hasznosság mellett a bevallásból is fakad hasznosság. Vizsgálataiban kimutatta, hogy minél erősebb az egyén adómorálja, annál nagyobb a bevallásból fakadó hasznossága, vagyis annál nagyobb a társadalmilag optimális jövedelem-újraelosztás és a nettó adó. Traxler (2010) a bevallásból fakadó hasznosságot függővé tette a normakövetők arányától is, minél kevesebben csálnak adót, annál nagyobb hasznosságot tapasztal egy adott egyén a bevallástól. Allingham és Sandmo (1972) az adóelkerülésre úgy tekintett, mint szerencsejátékra, azt vizsgálva, hogy adott valószínűségű adóellenőrzéssel feltárt adókerülés esetén és az adókerülés mértékével arányos büntetés mellett mennyi jövedelmet vállalnak be a kockázatkerülő egyének (Sipos, 2015).

Az adóelkerülés azóta létezik, mióta maga az adózás, a történelemben számos bizonyíték árulkodik mindenkori fennállásáról. Példaként hozható fel az angol ingatlanadózásnak egy sajátos módszere. Az Egyesült Királyság történelmi épületein sokszor találkozhatunk befalazott vagy kihagyott ablakokkal. Ennek magyarázata, hogy a középkori Nyugat-Európában elterjedt volt az ablakadó, melynek egy változatát 1696-ban, II. (Orániai) Vilmos uralkodása idején vezették be Angliában és Walesben. A szegényebbek először azzal védekeztek a súlyos adóterhek ellen, hogy bedeszkázták az ablakokat, azonban miután ezt nem fogadták el a hatóságok adómentességként, befalazták azokat, az új ingatlanokat pedig sokszor eleve vakablakokkal építették. Az adót végül 1851-ben eltörölték, mert az uralkodók felismerték, hogy a kialakult építési szokásoknak és adóelkerülő magatartásnak végzetes egészségkárosító hatása van. (Juhász, 2016)

Magyarországon a rendszerváltást követően az adórendszerben az önadózás módszere került előtérbe, amely esetén az adófizető saját maga állapítja meg, vallja be és fizeti meg az adót, tulajdonképpen önkéntes alapon. A szocializmus éveiben azonban a progresszív jövedelemadózás és a magas effektív adóteher következtében a jövedelem eltitkolása tipikus attitűddé vált (Sipos, 2015). Az adórendszer megreformálása ellenére az adófizetők nem váltak meg erősen gyökeret vert, korábbi tapasztalataiktól, így ebben a helyzetben Kornai (1990) véleménye szerint nem szerencsés az adórendszert ilyen mértékben az önkéntes adóbevallásra építeni, hiszen az nem szolgáltatja az adóköteles jövedelem valós értékét, és az adóhatóság kiegészítő információk megszerzésére kényszerül. Ilyen információk például

vagyonosodási vizsgálatokból és fogyasztást mérő megfigyelésekből eredő adatok vagy akár az irigykedő szomszédok terhelő nyilatkozatai is.⁵⁴

Az idegenforgalmi adózás rendszere is az önadózás mechanizmusán alapul. Az adót a Htv. 34. § alapján a szállásadó (a szálláshellyel, ingatlannal rendelkezni jogosult) szedi be a vendégektől az ott tartózkodásuk utolsó napján. Az adó tehát nem közvetlenül a szállásadót terheli, ám a 34. § (2) bekezdése rendelkezik arról, hogy akkor is kötelesek azt megfizetni, ha a vendégtől elmulasztották beszedni. A beszedett idegenforgalmi adót a szállásadók az Art 2. melléklet II. A) 3. pontja értelmében havonta, a tárgyhónapot követő 15. napig kötelesek bevallani és megfizetni az önkormányzati adóhatóság felé. A bevallási kötelezettséget az elektronikus ügyintézésre nem kötelezett szállásadók az önkormányzati hatóságok által rendszeresített, 35/2008. (XII. 31.) PM rendeletben szabályozott adattartalmú nyomtatványon teljesíthetik. 2018. január 1-jétől életbe lépett hazánkban a kötelező érvényű elektronikus ügyintézés. Az elektronikus ügyintézés és a bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. törvény (továbbiakban: Eüsztv.) 9. § (1) bekezdés szabályozza, hogy a gazdálkodó szervezetek és az önkormányzatok is elektronikus ügyintézésre és elektronikus kapcsolattartásra kötelesek. Az ügyintézés csak ügyfélkapun, cégkapun vagy hivatali kapun keresztül történhet. Ennek biztosítása érdekében az önkormányzatok az E-Önkormányzat Portálon keresztül biztosítják természetes személy és jogi személy ügyfelek számára az elektronikus ügyintézéshez szükséges szolgáltatásokat. A portálon rendszeresítik a helyi adóhatóságok az idegenforgalmi adóbevallási nyomtatványukat is, melynek online kitöltésével és ügyfélkapun vagy cégkapun keresztül történő beküldésével teljesíthetik a szállásadók az adóbevallási kötelezettségüket. Az elektronikus úton megküldött bevallások az adóhatóság számára hatékonyabb ügyintézészt biztosítanak, mivel feldolgozásuk az önkormányzati ASP (Application Service Provider) rendszerben gyorsabb, mint a papíron benyújtott bevallásoké. Az E-Önkormányzat Portálon vagy az elektronikus levelezés új felületén, az e-Papír rendszerben történő ügyintézés feltétele tehát az ügyfélkapu és cégkapu nyitás, valamint a cégkapuhoz történő hozzáféréshez a szükséges meghatalmazások bejelentése. A megfelelő jogosultságok birtokában az ügyfelek elektronikusan tudnak ügyet indítani, iratokat és bevallásokat küldeni az önkormányzatok hivatali kapujára, valamint lekérdezni az aktuális folyószámla-egyenlegüket.

Az önkormányzati adóhatóságok a legtöbb turisztikai jelentőségű településen hangsúlyt fektetnek az idegenforgalmi adóbevallások helyességének és a mentes vendégéjszakák

⁵⁴ Kornai (1990) p. 119.

jogszerűségének ellenőrzésére. Az idegenforgalmi adó megfizetése alól ugyanis több esetben is mentesülnek az adóalanyok. A Htv. 31. §-a alapján nem csak a 18. életévüket be nem töltött magánszemélyeket illet adómentesség, hanem többek között az üdülők tulajdonosait, bérlőit, használati jogával rendelkező lakásszövetkezeti tagokat és hozzátartozóikat, illetve a településen székhellyel vagy telephellyel rendelkező vállalkozások azon munkavállalóit is, akik munkavégzés céljából tartózkodnak a település illetékességi területén. Azért kerültek ezen mentességi jogcímek ismét kiemelésre, mert ezeknél nagyobb az esély az esetleges adóelkerülésre, könnyebben csalhatók el az adóköteles vendégéjszakák, így ellenőrzésük nagyobb körütekintést igényel.

Az adóellenőrzési tevékenység alapvető kiindulópontja a vendégkönyv, melyet a szállásadók kötelesek az összes vendégről a helyi rendeleteknek megfelelő adattartalommal vezetni. A vendégkönyvben külön megjelöléssel kell szerepeltetni az adómentes vendégéjszakákat, amelyek jogossága a születési dátumok vagy különböző igazolások alapján ellenőrizhető. A magánszállásadók papír alapú vendégkönyvet vezetnek, melyet minden esetben aláíratnak a vendégekkel, akik aláírásukkal igazolják a vendégkönyvbe felvezetett adatok hitelességét. Azon szálláshelyek (jellemzően a szállodák, panziók és kempingek), amelyek elektronikus vendégnyilvántartást vezetnek, kötelesek a vendégekkel bejelentőlapot kitölteni és aláíratni, annak igazolásaként, hogy az elektronikusan nyilvántartott adataik a valóságnak megfelelnek.

A vendégkönyvekben és vendégnyilvántartásokban szereplő adatok ellenőrzésén kívül azonban a legnehezebb feladata az adóhatóságnak a rejtett vendégéjszakák feltárása. Az adóelkerülés csökkentése ugyanis különböző ellenőrzési eszközöket is igényel, melyeket az önkormányzati adóhatóságok a helyi viszonyokhoz igazítva kell, hogy kialakítsanak, hiszen a be nem jelentett szálláshelyek működését, valamint az adóbevallások helyességét nehéz ellenőrizni és feltárni. Az adóbevallásokból eltitkolt vendégéjszakák a települések költségvetési bevételeit rontják, ezért felderítésük elsődleges célja az ellenőrzéseknek. Az adóelkerülés csökkentésének több módszere is létezik a közvetlen ellenőrzési eszközökön és folyamatokon kívül, mint például kedvezménykártya-rendszer bevezetése (Karcagi-Kováts – Timcsuk, 2016), mely a turistákat teszi érdekeltté az adó megfizetésében a településen igénybe vehető különféle kedvezményekért cserébe.

Az idegenforgalmi adózást érinti és az adófizetési hajlandóságot csökkentheti a 2019. évi jogszabályi változások miatt indokoltá vált módosítás, mellyel a kereskedelmi szálláshely-szolgáltatás fogalmi meghatározása tisztázásra került. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 2019. évi LXXIII. törvény 50. §

általi módosításával 2020. január 1-jétől a kereskedelmi szálláshely-szolgáltatást terhelő kedvezményes adómérték 18 százalékról 5 százalékra csökkent. Kereskedelmi szálláshelynek minősül a 239/2009. (X. 20.) Korm. rendelet alapján minden szálláshely-szolgáltatás folytatása céljából létesített vagy használt épület (szálloda, panzió, kemping, üdülöház, közösségi szálláshely), kivéve az egyéb szálláshelyeket. A magánszálláshely a rendelet értelmében az a nem kizárólag szálláshely-szolgáltatás folytatása céljából, magánszemély vagy egyéni vállalkozó által hasznosított lakás vagy üdülő, illetve azok egy lehatárolt részének és hozzátartozó területének hasznosítása, ahol a szobák száma legfeljebb nyolc, és az ágyak száma legfeljebb tizenhat. A kereskedelemről szóló 2005. évi CLXIV. törvény (továbbiakban: Kertv.) rögzíti, hogy a szálláshely-szolgáltatási tevékenység kereskedelmi jellegű turisztikai szolgáltatási tevékenységnek minősül. Annak meghatározása során, hogy az általános forgalmi adó szempontjából mit tekintünk kereskedelmi szálláshely-szolgáltatásnak, nem az ágazati jogszabályok fogalmi meghatározásai és nem a KSH általi TESZOR szám alá történő besorolás az elsődleges szempont, hanem a szolgáltatás jellegadó tartalma alapján kell dönteni. Figyelembe kell venni, hogy a kereskedelmi szálláshely-szolgáltatás tartalmában igazodik a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv szerint kedvezményezhető szolgáltatások köréhez. Ezért a fogalom alatt értendő minden olyan alapvetően turisztikai jellegű szolgáltatás, amely során ellenérték fejében az adott szálláshelyre vonatkozó jogszabályok szerinti követelményeknek megfelelő szállás biztosítása történik. Kereskedelmi szálláshely-szolgáltatásnak minősül tehát a következők által nyújtott szálláshely-szolgáltatás:

- a szálloda, panzió, kemping, üdülöház, turistaszálló, ifjúsági szálló,
- az üdülők (függetlenül attól, hogy a szolgáltatást igényjogosultak és azok hozzátartozói, vagy más személy veszi igénybe),
- a kollégiumok, diákotthonok (amennyiben az Áfa tv. 85. § (1) bekezdés i) pontja alapján nem minősül adómentes tevékenységnek), valamint
- a magánszálláshelyek idegenforgalmi célú hasznosítás esetén.

A fogalom tisztázása azért vált indokolttá, mert a turizmusfejlesztési hozzájárulás-fizetési kötelezettséget a 2019. évi LXXIII. törvény 61. §-a 2020. január 1-jei hatállyal kiterjesztette a kereskedelmi szálláshely-szolgáltatás ellenérték fejében történő nyújtására. A turizmusfejlesztési hozzájárulást a 2016. évi LXVI. törvény 261. §-a állapította meg, miszerint a hozzájárulás-köteles tevékenységek (a kereskedelmi szálláshely-szolgáltatáson kívül az étkezőhelyi vendéglátásban az étel- és a helyben készített, nem alkoholtartalmú italfor-

galom) általános forgalmi adó nélküli ellenértéke után 4% hozzájárulás fizetendő. A hozzájárulásból származó bevétel a központi költségvetés bevétele, amelynek megfelelő összeget a 261. § (9) bekezdés alapján külön jogszabályban meghatározott turizmus fejlesztési feladatokra kell fordítani a központi költségvetés turisztikai célelőirányzata útján. A hozzájárulás fizetésére kötelezettek minősül minden olyan személy, vagy szervezet, aki vagy amely saját nevében hozzájárulás-köteles szolgáltatást nyújt, függetlenül attól, hogy az adóalany az általános forgalmi adózás rendszerében alanyi adómentes.

Mindezek alapján elmondható, hogy azon kereskedelmi szálláshelyek, amelyek általános forgalmi adó kötelesek, az adómérték csökkenése következtében, a turizmusfejlesztési hozzájárulás 4 százalékos mértékét figyelembe véve, a beszedett szállásdíjak 9 százalékát takarítják meg 2020. január 1-jétől kezdődően. Ezzel szemben az általános forgalmi adó alól alanyi jogon mentes magánszállásadók a szállásdíjból származó bevételük 4 százalékától esnek el, hiszen az általános forgalmi adó mértékének csökkenése őket nem érinti. A magánszállásadók döntő többsége ebbe a kategóriába tartozik, amit a magánszálláshely forgalmi meghatározása is alátámaszt, hiszen ezen adóalanyok maximum 8 szobával és 16 férőhellyel rendelkezhetnek, amelynek hasznosításából származó éves bevétel az alanyi adómentességnek az Áfa tv. 188. § (2) bekezdésében meghatározott 12 millió forintos értékhatárát a legtöbb esetben nem éri el.

A turizmusfejlesztési hozzájárulás tárgyalása az idegenforgalmi adóztatás szempontjából azért lényeges, mert a magánszállásadókat ez az új kötelezettség a többi fizetési kötelezettség mellett még jobban megterheli. A szálláshelyet nem céggként és egyéni vállalkozóként, hanem adószámos magánszemélyként üzemeltető adóalanyok 15 százalékos személyi jövedelemadó fizetésére kötelesek, amelynek számításakor tételes költségelszámolás választása esetén a költségek a bevétel legfeljebb 50 százalékáig számolhatók el, de 10 százalékos költséghányad alkalmazását is választhatják. Ezen kívül szobánkénti évi 38400 forintos átalányadó fizetésével is teljesíthetik a személyi jövedelemadó-fizetési kötelezettséget, csak egy saját tulajdonú ingatlan esetén. A személyi jövedelemadó mellett a magánszállásadók 22 százalékos egészségügyi hozzájárulást is kötelesek fizetni, kivéve átalányadózás esetén (1995. évi CXVII. törvény 57/A. §). Mindezek 41 százalékos terhet jelentenek összesen a magánszállásadóknak (az átalányadózókon kívül), és ehhez társul még az idegenforgalmi adó. A megnövekedett anyagi terhek ugyancsak hozzájárulnak ahhoz, hogy a kisebb magánszálláshelyek üzemeltetői még nagyobb eshetőséggel megszüntetik tevékenységüket.

Az adóelkerülés feltárását szolgáló ellenőrzések gyakorisága, illetve a kapcsolódó szankciók komoly hatást gyakorolhatnak a jogszabályok betartására (Ambrus – Kovács, 2014). A vállalkozások adózási morálját vizsgálta Gelencsér és Bokorné (2012) egy nem reprezentatív kutatás során, melynek során úgy találták, hogy a büntetések volumene nem egyenes arányban javítja az adófizetési fegyelmet, a nagyobb összegű szankciók nem feltétlen visszatartó erejűek, ugyanis az alacsonyabb bírsággal sújtott adózók nagyobb arányban nyilatkozták, hogy ezen túl jobban figyelnek az adózási szabályokra és határidőkre. Idegenforgalmi adóztatás szempontjából egyéb tényezőket is célszerű szem előtt tartani, hiszen a település vezetésének nem érdeke magas bírságokkal az adózók ellehetetlenítése.

A szakirodalom és a kapcsolódó jogszabályi környezet tanulmányozása is rámutatott, hogy az adóellenőrzési tevékenység elengedhetetlen az idegenforgalmat adóztató településeken, amennyiben a helyi önkormányzat az adóelkerülést minimalizálni, az adóbevételt pedig maximalizálni szeretné.

2.6.2. Új tendenciák és aktualitások az idegenforgalmi adóztatásban

Az adóztatás folyamata az elektronikus ügyintézés általános bevezetésének köszönhetően folyamatosan digitalizálódik. Nem csupán a helyi adóhatóságok számára jelent kötelezettséget az elektronikus ügyintézés, hanem a szállásadóknak is, amely informatikai és szakmai felkészültséget is igényel. Ugyanis a helyi önkormányzatok felé teljesítendő adóbevallás mellett a szállásadóknak többféle adatszolgáltatási kötelezettségnek is eleget kell tenniük. Az állami turizmusirányítás célja a Nemzeti Turizmusfejlesztési Stratégia 2030 (a továbbiakban: NTS 2030) alapján, hogy 2030-ra Magyarország Közép-Európa vezető turisztikai térsége legyen, a turizmus közvetlen és közvetett hozzájárulása az ország GDP-jéhez 16% legyen és a kereskedelmi szálláshelyek 50 milliós vendégéjszakát számláljanak (MTÜ, 2017). A kitűzött célok eléréséhez elengedhetetlen, hogy a fejlesztési döntésekhez megfelelő mennyiségű és minőségű, naprakész információ álljon a döntéshozók rendelkezésére. Ennek eléréséhez a turizmus különböző területeinek, köztük a szálláshely-szolgáltatási tevékenységnek a digitalizációja szükséges.

A szálláshely-szolgáltatóknak többféle adatszolgáltatási kötelezettségnek is eleget kell tenniük. A helyi önkormányzatok felé teljesítendő adóbevallási kötelezettségen túl a Központi Statisztikai Hivatal (továbbiakban: KSH), a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (továbbiakban: NAV), valamint a Nemzeti Turisztikai Adatszolgáltató Központ (továbbiakban: NTAK) felé is kötelesek a szálláshely-szolgáltatási tevékenységgel foglalkozók rendszeresen adatot szolgáltatni. A KSH felé a korábban „kereskedelmi szálláshely” gyűjtőfogalom

körébe sorolt szálláshelyek⁵⁵ (a szálloda, panzió, kemping, üdülőház, turistaszálló, ifjúsági szálló) havonta kötelesek rögzíteni a kapacitásadataikat, vendégforgalmukat és árbevételi adataikat. Az adatszolgáltatás a KSH ELEKTRA rendszerén keresztül statisztikai célra történik az Országos Statisztikai Adatfelvételi Programról szóló 388/2017. (XII. 13.) Korm. rendelet alapján, figyelemmel a 692/2011/EU rendeletre. Az adatszolgáltatás elmulasztása, illetve a hamis adatszolgáltatás a hivatalos statisztikáról szóló 2016. évi CLV. törvény 32-33. §-a alapján közigazgatási bírság kiszabását is maga után vonhat. A havi adatszolgáltatásban fel kell tüntetni a szálláshely (tényleges) működési napjainak számát, az összes szoba és férőhely számát, a vendégforgalmi adatokat, a leszámlázott szállásdíjakból származó bevételt, illetve tájékoztató adatként az üdülési jogok tulajdonosaitól származó bevételeket. Az egyéb szálláshelyek adatairól a helyi önkormányzatok szolgáltatnak évente adatot a KSH részére.

A NAV felé a pénztárgéphasznlátra kötelezett, bizonylatadási kötelezettségüket kizárólag számlával teljesítő szálláshely-szolgáltatók a kibocsátott számláik adatairól havonta részletes adatszolgáltatást teljesítenek a NAV Általános Nyomtatványkitöltő Programján (továbbiakban: Ányk) keresztül. A 48/2013. (XI.15.) NGM rendelet 1. melléklete sorolja fel azon tevékenységi körök között a szálláshely-szolgáltatási tevékenységet (kivéve a falusi szálláshely-szolgáltatást), amelyek végzése pénztárgép használathoz kötött, vagyis a tevékenység végzése esetén gépi nyugtaadási kötelezettség áll fenn. Az 50/2013 (XI.15.) NGM rendelet 9/C §-a alapján akkor kell adatot szolgáltatniuk a szálláshely-szolgáltatóknak a kibocsátott számlákról, ha online pénztárgép hiányában nem tudnak (vagy nem akarnak) gépi nyugtát kibocsátani és emiatt állítanak ki számlát. A rendelet 9/C §-a tartalmazza továbbá az adatszolgáltatás tartalmára vonatkozó szabályokat, miszerint a számla keltét, sorszámát, a vevők nevét és címét, az ellenérték adót is tartalmazó összegét kell feltüntetni naponkénti bontásban a számla kibocsátási dátumát alapul véve. Az adatszolgáltatást a szállásadók az Ányk program PTGSZLAH elnevezésű nyomtatványán havonta, a tárgy hónapot követő hónap 15. napjáig kötelesek teljesíteni Ügyfélkapujukon keresztül elektronikus úton.

A szálláshely-szolgáltatók 2019-től új adatszolgáltatási rendszerben kötelesek regisztrálni, amely a turizmus fejlesztésének és digitalizációjának első nagy lépése. A rendszer célja egy országos, egységes informatikai adatbázis létrehozása, mivel a turizmus szektorban eddig még nem létezett komplex országos adatszolgáltatási rendszer. A turisztikai térségek fejlesztésének állami feladatairól szóló 2016. évi CLVI. törvény II/A. fejezete

⁵⁵ A fogalomkör tisztázására a 2.6.1. fejezetben már sor került.

rendelkezik az új, digitális adatszolgáltató rendszerről, a Nemzeti Turisztikai Adatszolgáltató Központtól, amely fogadja, tárolja és feldolgozza az országban található összes szálláshely forgalmi és statisztikai adatait. A Magyar Turisztikai Ügynökség (továbbiakban: MTÜ) által kezelt NTAK rendszer működésére, azon belül az üzemeltetésre, a regisztrációra és az adatszolgáltatás rendjére vonatkozó részletszabályokat a turisztikai térségek fejlesztésének állami feladatairól szóló 2016. évi CLVI. törvény végrehajtásáról szóló 237/2018. (XII. 10.) Korm. rendelet tartalmazza. A törvény 9/C §-a rendelkezik arról, hogy a szálláshely-szolgáltatók kötelesek regisztrálni a rendszerben a tevékenységük megkezdésétől számított 5 napon belül az Eüsztv. és annak végrehajtási rendeleteinek megfelelően elektronikus úton. A rendszer bevezetése 2019-ben fokozatosan történt. Egy hónapos regisztrációs időszakot követően a havi rendszerességű adatszolgáltatás szállodáknak 2019. július 1-jétől, panzióknak 2019. október 1-jétől kempingeknek, üdülőházaknak, közösségi szálláshelyeknek, egyéb szálláshelyeknek és falusi szálláshelyeknek 2020. január 1-jétől lépett életbe (237/2018. (XII. 10.) Korm. rendelet 15. §). Az új rendszer bevezetésével a szálláshelyek digitálisan, szálláshelykezelő szoftver használatával tudják teljesíteni a vendégek bejelentkezésénél előírt adatrögzítési kötelezettségüket. Ami vagy NTAK kompatibilis szoftverek használatával valósul meg, vagy az NTAK által biztosított, „Az Én Vendégszobám” elnevezésű ingyenes szoftver segítségével, amelyet az NTAK a legfeljebb 8 vendégszobával és 16 férőhellyel rendelkező szállások rendelkezésére bocsát. A szoftverek használatával a szálláshely-szolgáltatók automatikusan teljesítik jogszabályban meghatározott kötelezettségeiket, a szükséges adatokat ugyanis a szálláshelykezelő szoftverek automatikusan és anonimizáltan továbbítják az NTAK részére.

A szálláshely-szolgáltatási rendszer digitalizációja és az új adatszolgáltatási rendszer a turizmus fejlesztését szolgálja. Az egységes adatbázis létrehozásának egyik fő célja a turizmus ágazat fehéritése. Emellett a naprakész forgalmi adatok megkönnyítik a statisztikai méréseket, idegenforgalmi előrejelzések készítését, a turizmusfejlesztési stratégiaalkotást, nem utolsósorban (előbb vagy utóbb) csökkenteni fogják a szálláshely-szolgáltatók adminisztrációs terheit. A jelenlegi adatszolgáltatások egymással párhuzamosan folynak, különböző felületeken. Az NTAK rendszer adatbázisaihoz azonban nem csak az MTÜ fér hozzá, hanem a közfeladataik ellátásához kapcsolódóan a helyi önkormányzatok, a KSH és a NAV is, így a jelenlegi jelentési és bevallási kötelezettségek valószínűsíthetően egyszerűsödnek vagy megszűnnek. Az adóellenőrzési tevékenység támogatása az önkormányzatok tekintetében újabb ellenőrzési szempontokat hoz létre, az önkormányzati adóhatóságok ugyanis a

szállásadók NTAK rendszerben rögzített adatait össze tudják vetni az idegenforgalmi adóbevallások adattartalmával és az adóellenőrzések során tapasztaltakkal.

A digitalizáció természetes velejárója a fejlődésnek, hiszen megkönnyíti és gyorsítja a szektorban az információáramlást és a statisztikai elemzések készítését. A szállásadóknak azonban már az elektronikus ügyintézés és az elektronikus adóbevallás-benyújtás is kihívást jelent(ett). A magánszállásadók közül az adószámmal rendelkező magánszemélyek, vagyis akik nem egyéni vállalkozók, nem kötelesek az adóbevallásaikat elektronikus úton megküldeni az adóhatóságnak, így ők saját elhatározásukból választhatják az online ügyintézést. Mindaddig, amíg nem terjesztik ki az elektronikus kapcsolattartási és bevallási kötelezettséget az összes szállásadóra, megmarad az ügyintézésben a kettős jelleg. Holott az elektronikus ügykezelés adminisztrációs időmegtakarítást generál, hiszen az iratok a benyújtásukkor azonnal megérkeznek az adóhatóság hivatali kapujára, az ügyfeleknek pedig nem szükséges havonta a bevallások kézzel történő kitöltéséről és önkormányzathoz papír alapon történő eljuttatásáról gondoskodni. Az időmegtakarításhoz járul hozzá, hogy a bevallások feldolgozása is gyorsabb, amennyiben elektronikus úton érkeznek.

Az NTAK adatszolgáltatási rendszert az MTÜ a horvát e-Visitor rendszer alapján fejlesztette, melyben a szálláshely-szolgáltatók, hasonlóan a Magyarországon bevezetett módszerhez, naprakészen szolgáltatnak adatot a vendégekről. Emellett az online felületen keresztül teljesíthetik az idegenforgalmi adóbevallási, sőt, az adófizetési kötelezettségüket is. Hazánkban egyelőre csak statisztikai célú adatgyűjtésre használja az MTÜ a rendszert, így a helyi önkormányzatok számára elérhető adatbázis sem lesz egyelőre megfelelő arra, hogy az idegenforgalmi adóztatást kiváltsa vagy átalakítsa.

A digitalizáció tekintetében a különféle adatszolgáltatások és az elektronikus ügyintézés elvárásaihoz a magánszállásadók nehezebben tudnak alkalmazkodni, míg a nagyobb kapacitású szálláshelyeken, főként a szállodákban a megfelelő informatikai és szakmai human erőforrás már az új NTAK rendszer bevezetése előtt rendelkezésre állt. A szálláshely-szolgáltatók az adatszolgáltatási kötelezettségeiket NTAK kompatibilis szoftverekkel teljesítik, ami azt jelenti, hogy a legtöbb korábban is működő vendég-nyilvántartó szoftver kompatibilis az NTAK rendszerével, és az adatokat automatikusan, a napi zárásakor továbbítják az NTAK felé. Így a szállodáknak szinte alig okoz többletmunkát az új adatszolgáltatási rendszer. A magánszállásadók körébe viszont a kizárólag szobakiadással foglalkozó szállásadók mellett olyan szálláshely-szolgáltatók is tartoznak, akik csupán néhány férőhellyel rendelkeznek. Leginkább ennek a rétegnek teremt többletmunkát és többletköltséget a már meglévő adatszolgáltatási kötelezettségek mellett az NTAK felé teljesítendő folyamatos

adatrögzítés, annak ellenére is, hogy az NTAK ingyenes szoftvert is biztosít. Az adatszolgáltatást ugyanis naponta kell elvégezni, a többi szoftverhez hasonlóan naponta zárni kell a vendégforgalmat. Az elektronikus kötelezettségek teljesítésével vélhetően nem tud minden kisebb magán szállás maradéktalanul lépést tartani, így a szobakiadók között lemorzsolódás várható, hiszen azok, akiknek a működési engedélye érvényes, ugyanakkor tevékenységet már nem végeznek, vagy úgy határoznak, hogy inkább nem fognak végezni, a tevékenységük teljes megszüntetését és engedélyük visszavonását kérvényezték vagy fogják kérvényezni. Ez azonban újabb adóellenőrzési cselekményeket gerjeszt, hiszen a szálláshelyek engedély nélküli működtetése komoly szankciót von maga után, a jegyző azonnali hatállyal megtiltja a szálláshely-nyilvántartásban nem szereplő szálláshely üzemeltetését és pénzbírságot szab ki a 239/2009. (X. 20.) Korm. rendelet rendelkezéseinek megfelelően.

A digitalizáció az élet minden területén előretör, az oktatásban, a közsférában, a gazdaságban és azon belül a turizmusban is. A fejlődésnek folyamatos velejárója a változás. A gazdasági szereplőknek, jelen esetben a turizmus szereplőinek lépést kell tartani a változásokkal és meg kell felelni az új kihívásoknak, hiszen csak így teljesülhetnek a digitális átalakulás, átalakítás hosszú távú céljai. Összességében elmondható, hogy az elektronikus rendszerek az adminisztrációs terhek csökkenését fogják eredményezni, valamint a szektorális statisztikák gyorsabb készíthetőségét. Ezzel párhuzamosan a szálláshely-szolgáltatási tevékenység fehéredése várható a „nyugvó” működési engedélyek megszűnése és az NTAK rendszerrel nyíló új adóellenőrzési kiegészítő lehetőség révén. A valódi digitalizált turizmus megvalósulása hazánkban még várat magára, de az elektronikus ügyintézés, az új online adatszolgáltatási rendszer bevezetése és a jelenlegi szerteágazó adatszolgáltatási platformok várható, NTAK általi kiváltása mind közelebb visz majd hozzá. Az idegenforgalom és annak adóztatása az elektronikus eljárásokkal és módszerekkel a jövőben előreláthatóan gyorsabbá válik, egyszerűsödni fog, nem csak a hivatalok számára, hanem egyben ügyfélbaráttá is válik.

Az idegenforgalmi adóztatás vizsgálatakor fontos kiemelni a helyi adók konjunktúraciklusoknak és gazdasági ingadozásoknak való kitettségét, amelyet aktuálisan a 2020. márciusban kibontakozó gazdasági világválság⁵⁶ is bizonyít. Az önkormányzatok költségvetésében a helyi adók jelentik a legfőbb bevételi forrást, ennek következtében a gazdálkodásuk nagymértékben a helyi adóbevételek alakulásától függ. Amiatt viszont, hogy az iparüzési

⁵⁶ A koronavírus okozta világjárvány elterjedése következtében a magyar kormány a 40/2020. (III. 11.) Korm. rendelettel hirdette ki hazánkban a veszélyhelyzetet, ami a gazdaságra, ezzel egyidejűleg az önkormányzati gazdálkodásra is súlyos hatással bírt.

adó dominanciájának következtében a helyi adóbevételek legnagyobbbrészt a településeken működő vállalkozások gazdasági teljesítményének változásait követik, egy-egy gazdasági visszaeséskor az adóbevételek is redukálódnak. Erre a települések többé-kevésbe, a helyi lehetőségekhez mérten fel vannak készülve, megelőző lépések vagy eszközök hiányában is legalább az iparüzési adóbevételek ingadozásának tudomásul vételével. Az idegenforgalmi adóról ezzel szemben a szakirodalom is máshogy vélekedett, Kampler (2006) vizsgálatában a vagyoni típusú helyi adókhoz és a kommunális adóhoz hasonlóan stabil, konjunktúrasemleges bevételi forrásnak minősítette az adónemet. Az önkormányzatok mindeközéig nem számoltak az idegenforgalmi adóbevétel akkora visszaesési lehetőségével, mint amekkorával 2020. márciusában szembesültek, ugyanis a turizmus júniusig tartó szinte teljes leépülésével idegenforgalmi adóbevétel sem keletkezett. A bevétel csökkenése azonban nem csupán a tárgyhónapokat érinti, hanem hosszabb távú hatásai is lesznek. Ehhez hozzájárul az idegenforgalmi adóbevétel után számított üdülöhelyi feladatok támogatásának kivétele az önkormányzati támogatási rendszerből.⁵⁷ Emellett a turisztikai szolgáltatók iparüzési adójának csökkenése is majd a következő évek adóelőlegeit és adóbevételét fogja negatívan érinteni. A veszteség tehát több évre húzódik szét, azonban a helyi gazdasági szereplők aktuális pénzügyi helyzete függvényében a tárgyévi adófizetési kötelezettségek teljesítése is várhatóan akadozva, fizetési halasztásokkal valósul meg. Mindezek az éves költségvetések átdolgozását, súlyosabb esetben fejlesztések és beruházások elhalasztását kívánják és kívánják meg a közeljövőben is.

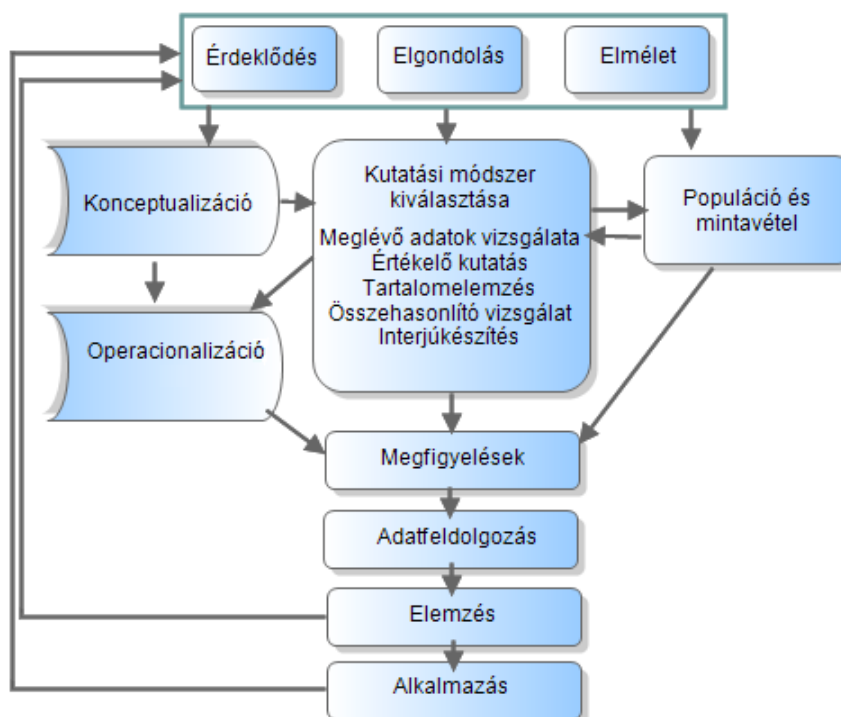
Összességében a kialakult helyzet várhatóan drága tanulópénz lesz, ugyanis a stabilnak tűnő idegenforgalmi adóbevételek befolyását sem szabad természetesnek venni. A településeknek a saját lehetőségeik szerint meg kell valósítani, hogy a helyi adók esetében is „több lábon álljanak”, annak érdekében, hogy a bevételek ingadozását minél jobban kivédjék, az adóbevételek tervezésénél pedig különös óvatossággal célszerű eljárniuk.

⁵⁷ A Magyarország 2020. évi központi költségvetéséről szóló 2019. évi LXXI. törvény módosításáról 2020. évi LX. törvény felfüggesztette az üdülöhelyi feladatok támogatásának folyósítását, a Magyarország 2021. évi központi költségvetéséről szóló 2020. évi XC. törvényben pedig már nem is szerepel ez a támogatási jogcím.

3. A KUTATÁS TARTALMA, MÓDSZERE

A tudomány az emberi tudás szisztematikus, igazolt ismeretekre épülő rendszere, a megismerés egyik válfaja, a világról való tudásszerzés egy módja, amelyben Babbie (2003) meghatározása szerint az elmélet, a kutatómódszertan és a statisztika egy összefüggő rendszert alkot. A tudományban egy állításnak logikailag és empirikusan is alátámasztottnak kell lennie. A kutatások lehetőséget kínálnak a társadalmakban, gazdaságokban működő folyamatok vizsgálatához, megértéséhez. A társadalomtudományi kutatás az emberi társadalom összefüggéseinek vizsgálatára és megértésére ad lehetőséget, a különböző társadalomtudományok, mint például a közgazdaságtan, más-más módon és módszerekkel közelítenek a törvényszerűségekhez.

A kutatások kiindulópontja Babbie (2003) kutatótervezési fázisai közt a kutató érdeklődésének, elgondolásának és az elméletnek összefüggő együttese (5. ábra), mely determinálja a kutatások következő lépéseit. Ezek közül a legfőbb lépések a célok kitűzése és a vizsgálati módszerek kiválasztása. Emellett a konceptualizáció, a minta meghatározása és az operacionalizáció is szükséges az adatgyűjtés megkezdése előtt. A megfigyelések elvégzése után pedig a feldolgozás, az elemzés és az értékelés következik, végül az eredmények alkalmazása.



5. ábra: A kutatás felépítése

Forrás: Babbie (2003) alapján saját szerkesztés

A társadalomtudományi kutatások céljainak, a hipotézisek igazolásának megvalósításához szükséges a fogalmak egyértelmű definiálása. Ez a folyamat a konceptualizáció, ami magában foglalja a fogalmak méréséhez szükséges indikátorok (változók) és a mérendő fogalmak különböző aspektusait jelentő dimenziók megállapítását is. A dimenziók kiemelésével meghatározott fogalmak a vizsgált jelenség árnyaltabb megértését teszik lehetővé. A konceptualizálás folyamatában meghatározásra kerültek a vizsgálandó egységek, fogalmak és változók, melyek pontos megfogalmazása szükséges a kutatás hitelességéhez, érvényességéhez.

A konceptualizálás folyamatának a folytatásaként a méréshez használt konkrét eljárások kialakítása az operacionalizálás feladata, ami a jó hipotézissel szemben támasztott követelmények teljesíthetőségének feltétele. Mérés során a dolgok kijelölt tulajdonságához adott szabály alapján adatot rendelünk. Meg kellett határozni a kutatási céloknak megfelelő pontosságot, a mérés terjedelmét, kiemelni a főbb dimenziókat és határozni a változó attribútumairól, valamint a mérési szintről. Az operacionalizálás tehát a hipotézist alátámasztó vagy elvetéséhez vezető kutatási módszerek kijelölését jelentette, ami lehet megfigyelés, kérdőív, interjú vagy kísérlet (Lengyelne Molnár, 2013). Mivel a definíciók a kutatás során mindvégig felülvizsgálatra kerülhetnek, az operacionalizálás folyamatos munka, a kutatás minden szakaszában, még az eredmények elemzésénél is felbukkant.

A kutatási témához kapcsolódó tájékozódásnak alapvető része a releváns szakirodalom alapos megismerése. A kutatási terv elkészítése során kijelölésre került a feldolgozandó hazai és nemzetközi szakirodalom. Az irodalomkutatás elsősorban az elméleti összefüggések áttekintésére fókuszált, de a szekunder kutatásnak az európai országokban alkalmazott idegenforgalmi adóztatási gyakorlat megismerése is szerves részét képezte. A fogalmi keretek tisztázása, az elméleti modellek és a korábbi legfontosabb kutatási eredmények feltérképezése során a kutatásnak törekedni kellett a viszonylagos teljességre, miközben tekintetbe vette a források érvényességét és megbízhatóságát, a témára nézve pedig szintézist igyekszik teremteni. A szakirodalom feltárásához különböző források gyűjtése vált szükségessé, úgy, mint *előzetes források* (például katalógusok, bibliográfiák), *elsődleges források* (a különféle kutatási eredményeket első kézből bemutató kutatási beszámolók, folyóiratcikkek, disszertációk, monográfiák), és *másodlagos források* (az elsődleges források alapján készített összefoglalások, elemzések) (Kontra, 2011).

3.1. KUTATÁS TÉRBELI ÉS IDŐBELI LEHATÁROLÁSA

A kutatás célkitűzéseihez igazodva a vizsgálatok az európai országok, valamint a magyar települési önkormányzatok vonatkozásában kerültek elvégzésre. Az európai kiterjedésű elemzésbe 31 ország lett bevonva, az Európai Unió 27 tagállama mellett az Egyesült Királyság, Izland, Norvégia és Svájc, annak érdekében, hogy a vizsgálatok a kontinenst minél jobban lefedjék. A minta elemeinek kiválasztását befolyásolta, hogy Európa többi független államáról sem az Eurostat, sem az OECD nem rendelkezik adóztatásra és turisztikai teljesítményre vonatkozó, összehasonlítható adatbázissal. Magyarország esetében a vizsgálatok kiindulópontját a településsoros adatok alkották, melyek alapot nyújtottak a megyei és regionális elemzésekhez is, így az analízis a régiók (NUTS 2),⁵⁸ a megyék (Budapesttel együtt, NUTS 3) és a települések (LAU 2)⁵⁹ dimenziójában is megvalósulhatott. Az Möt. 3. § alapján a helyi önkormányzás joga a települések mellett a megyék választópolgárainak közösségét is megilleti. Jelen kutatás azonban a területi önkormányzatokkal nem foglalkozik, csak a települési önkormányzatokkal, amelyek a községekben, a városokban, járasszékhely városokban, megyei jogú városokban és a fővárosi kerületekben működnek. Ennek oka, hogy a regionális közigazgatási szint pénzügyei a települési önkormányzatokétól eltér.

A kutatás során a vizsgált témák és azoknak megfelelő minták térben egyre szűkülnek, így az értekezés is ehhez igazodva épül fel: először az európai országok helyi és idegenforgalmi adórendszerei kerülnek tipizálásra, mely csoportosításokban ezután a magyar rendszert lehet pozicionálni. Ezt követi a hazai idegenforgalmi adóztatás elemzése, melynél elsősorban a megyékre vonatkozóan készül az európai országoknál alkalmazott módszerek szerinti vizsgálat. Ezután kerül felállításra az önkormányzatok idegenforgalmi koncentrált-sági indexe alapján egy rangsor a települések közt. A rangsor szerint kialakult TOP50 helyi önkormányzati csoporttal folytatódik a továbbiakban a kutatás, majd még szűkebb mintára vonatkozóan kerül lefolytatásra az empirikus vizsgálat. Legvégül egyetlen település, egy fürdőváros esetében kerül vizsgálat alá egy közvetett adóelkerülés elleni módszer.

A vizsgálatok időhorizontját a rendelkezésre álló adatok alapvetően meghatározták. Nemzetközi és hazai szintű elemzésben is a 2018. év lett az alapvetően vizsgált időszak, a szisztematikus, konzisztens kutatás megvalósulása érdekében. Emellett a magyar helyi és azon belül idegenforgalmi adóztatás alakulását több költségvetési év távlatában is szükséges

⁵⁸ Az Európai Parlament és a Tanács 1059/2003/EK rendelete a statisztikai célú területi egységek nomenklatúrájának (NUTS) létrehozásáról (2003. május 26.)

⁵⁹ Az Európai Parlament és a Tanács 2391/2017/EU rendelete az 1059/2003/EK rendelet területi tipológiák (Tercet) tekintetében történő módosításáról (2017. december 12.)

vizsgálni, hogy a tendenciák feltárhatóvá váljanak. Ugyanis azokat csak megfelelő távlatban lehet értékelni, természetesen az adatok rendelkezésre állásának függvényében, így a helyi adóbevétel 1995-2018-ig, a vendégéjszakák száma 2000-2019-ig került vizsgálat alá. A kutatás időhorizontját korlátozta, hogy a magyar központi költségvetés az Áht. 90.§ (1) bekezdése értelmében a 2019. évi zárszámadásról szóló törvényjavaslatot a Kormány csak a 2020. szeptember 30-áig köteles az Országgyűlés elé terjeszteni, az önkormányzati gazdálkodás esetében a 2019. költségvetési év zárszámadását a helyi önkormányzatoknak olyan határidővel kell rendeletben megalkotni, hogy legkésőbb 2020. május 31-ig hatályba léphessen (Áht. 91.§ (1) bekezdés), így a vizsgálatba bevonható utolsó költségvetési év a 2018. év volt. Mindezek figyelembe vételével lehetett keresni és feldolgozni a különféle szekunder adatbázisok tartalmát.

3.2. FELHASZNÁLT ADATBÁZISOK

Az európai adatok alapját az Európai Unió Statisztikai Hivatala, az Eurostat nemzeti gazdálkodási adatbázisa, az OECD gazdálkodásra és adózásra vonatkozó statisztikai adatbázisa szolgáltatta, valamint az országok turizmusának a nemzeti GDP-hez való hozzájárulásáról az Utazási és Turisztikai Világtanács (WTTC, 2020) adatbázisa nyújtott forrást. Az Eurostat adatbázisában az Unió tagállamaival kapcsolatos statisztikai adatok érhetőek el, ahol az adattáblák tematikus bontásban böngészhetőek, az OECD statisztikai adatbázisában a tagállamiról és néhány kiválasztott nem tagállamról érhetőek el tematikus bontásban statisztikai adatok. Az Eurostat (2020a, 2020b) és az OECD (2018a, 2019, 2020a, 2020b) adatbázisai közt néhol eltérések is tapasztalhatók, így a mutatók vizsgálatakor figyelmet kellett fordítani arra, hogy a számítások vagy az egyik, vagy a másik forrás alapján legyenek végezve. Az esetenként részleges adathiány néhol nehézséget okozott, így végül a vizsgálatok egy évre vonatkozóan történtek, habár hosszabb időszak elemzésével a következtetések megbízhatósága is növekedhetett volna. A nemzetközi tendenciák és az egyes európai országok gyakorlatának tanulmányozása, összevetése ezen adatbázisokon kívül az önkormányzati gazdálkodásra és helyi adókra vonatkozó nemzeti jogszabályok, az Európai Unió intézményeinek kiadványai és gyorsjelentései, valamint nemzetközi elemzők publikációi alapján történt.

A magyar szekunder adatbázis információforrását elsősorban a Magyar Államkincstár (MÁK, 2020a, 2020b), a Központi Statisztikai Hivatal (KSH, 2020a, 2020b), az Országos Területfejlesztési és Területrendezési Információs Rendszer (TEIR, 2020) és a Belügyi-

nisztérium (BM, 2020) adatbázisai jelentették. A Magyar Államkincstár rendszerében a településeken bevezetett hatályos helyi adók adatai találhatóak, a korábbi évek helyi adókra vonatkozó adatsorait a TEIR (2020) rendszer szolgáltatta, ahol nem csak az adók, hanem az önkormányzati gazdálkodás adatbázisa is megtalálható. Az elemzésben a 2016-ig terjedő időszak vonatkozásában a TEIR (2020) adatsorai kerültek felhasználásra, a 2017. év és a 2018. év országos helyi adóbevételei a KSH (2020a) STADAT táblájából származnak, illetve a 2018. évre vonatkozó településsoros helyi adóbevételi adatokat a Belügyminisztérium (2020) szolgáltatta közérdekű adatigény alapján nyújtott adatszolgáltatásként. A KSH STADAT táblarendszere a KSH által gyűjtött, illetve más szervezetektől átvett legfontosabb adatokat, mutatókat tartalmazza. Az elemzésekhez szükséges egyéb információk tekintetében ezen táblák nyújtottak segítséget, például a megyék lakosságszámának, a nemzet GDP-jéhez történő hozzájárulásának meghatározásában. Emellett a KSH Statinfo Tájékoztató Adatbázisból származnak a települések lakosságszámára, jogállására vonatkozó adatok, valamint az Ágazati Gazdaságstatisztikai adatbázis szolgáltatott adatokat a turisztikai keresletre, vagyis a szálláshelyek vendégforgalmára vonatkozóan 2000-2019-ig terjedő időszakban, ami kiválóan alkalmasnak bizonyul tér- és időbeli elemzések lefolytatására egyaránt.

A szekunder kutatómunka során megszerzett elméleti ismeretek és tapasztalatok, valamint a statisztikai adatbázisok által nyújtott források kiegészítésére, valamint a feltevéseim igazolása céljából primer kutatás is megvalósult. A primer kutatómunka előre megtervezett kvalitatív adatgyűjtésen alapuló empirikus kutatás készítésével került végrehajtásra. Az adatgyűjtés interjúkészítéssel valósult meg, amelynek eredményeit kvalitatív elemzés keretében lehetett vizsgálni.

3.3. ALKALMAZOTT MÓDSZERTAN

A szekunder kutatás a helyi adórendszerek működésének, felépítésének, módszereinek feltárásával, bemutatásával foglalkozó nemzetközi és hazai szakirodalom feldolgozásával zajlott. Az államháztartási rendszer részét képezik az önkormányzatokat szabályozó törvények, rendeletek és egyéb jogforrások, így kiemelten fontos és elengedhetetlen volt a jogszabályi háttér átfogó vizsgálata. A hazai és nemzetközi kutatások eredményeinek áttanulmányozását az önkormányzati gazdálkodás és a helyi adóztatás jellemzőinek összesítésére és összevetésére törekvés motiválta, ami kiindulópontként jelentette a hipotézisek megfogalmazásának is. A szekunder forrásokból származó adatsorok a Microsoft® Excel 2013 táblázatkezelő szoftver és az IBM® SPSS® Statistics 25.0, Statistical Package for the Social Sciences (statisztikai programcsomag társadalomtudományok részére) programcsomag segítségével

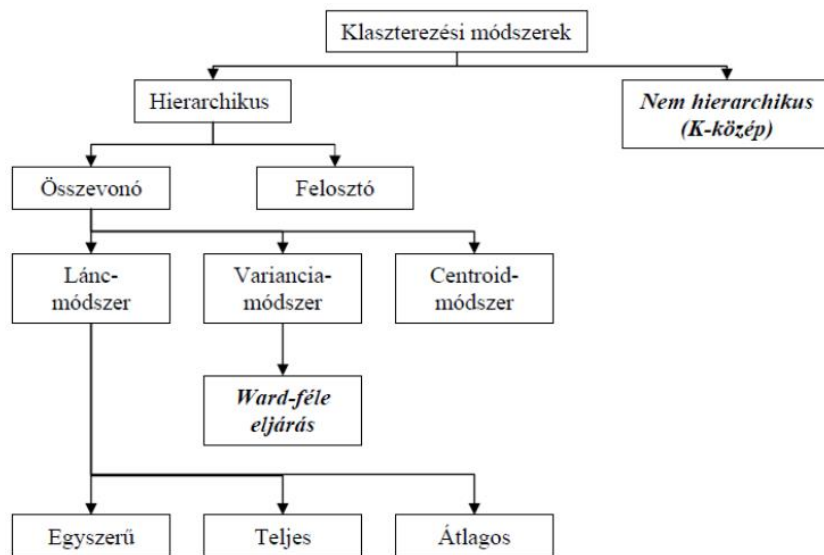
kerültek feldolgozásra. A különféle adatállományokon, az Excel táblázatokba, valamint az SPSS programcsomagba történő importálás után, első lépésként el kellett végezni a szükséges átkódolásokat és adattisztításokat. A kutatás során az egyes problémák analizéséhez a szerző többféle vizsgálati és statisztikai elemzési módszert is alkalmazott, de a következőkben részletesen csak azok a módszerek kerülnek bemutatásra az értekezés felépítéséhez igazodó sorrendben, amelyek a hipotézisek alátámasztásához közvetlenül kapcsolódnak.

3.3.1. Klaszteranalízis

Az európai országok és a magyar megyék idegenforgalmi adóztatás szempontjából történő csoportosítása érdekében klaszteranalízis alkalmazására került sor, ami olyan dimenziócsökkentő eljárás, amellyel adattömböket lehet viszonylag homogén csoportokba klasszifikálni az egyedeknek egy bizonyos ismérv-rendszerben felvett értékeit figyelembe véve. Általános célja annak kiderítése, hogy léteznek olyan csoportok, amelyek tagjai jobban hasonlítanak egymáshoz, mint más csoportok tagjai, vagyis az egy csoporton belüli elemek minden ismérv mentén közel vannak egymáshoz és minden más csoporttól távol vannak. Az alapvető fogalom a klaszterelemzésnél tehát a távolság. Ennél az eljárásnál, ellentétben a diszkriminancia-elemzéssel, nem rendelkezünk előzetes, priori információkkal egyetlen elem klasztertagságáról sem. Minél nagyobb a homogenitás a csoportokon belül és minél nagyobb a különbség az egyes csoportok között, annál pontosabb a klaszteranalízis eredménye. A klaszterek egy teljes gyűjteményére általában a klaszterezés elnevezés használatos (Tan – Steinbach – Kumar, 2006; Takács – Makrai – Vargha, 2015). A klaszterelemzést leggyakrabban piacszegmentálásra, piacszerkezet-elemzéshez, adatcsökkentéshez, a megfigyelési egységek számának csökkentésére használjuk, ebből következően az elemzés eredménye alapján a mintából nem vonhatók le következtetések az alapsokaságra (Sajtos – Mitev, 2007), hanem elsősorban feltáró statisztikai módszer.

A klaszterezési eljárások egyik lehetséges felosztása a hierarchikus és nem hierarchikus szempont szerinti besorolás. Lényeges különbség a két eljárás között, hogy a klaszterek száma a hierarchikus módszerekben nincs előre meghatározva, míg a nem hierarchikus osztályozásoknál előre meghatározott számú klaszterbe sorolódnak az esetek. A vizsgált minta kis elemszáma miatt elsősorban a hierarchikus eljárás kap szerepet. A hierarchikus elnevezés azt tükrözi, hogy az eljárás az adathalmaz klasztereit egy hierarchikus adatszerkezet szerint dolgozza fel, amely szerkezet általában egy fa, annak csúcsai pedig maguk a klaszterek. A hierarchikus módszer lehet agglomeratív (összevonó) vagy divizív (felosztó), előbbinél alulról felfelé, utóbbinál fentről lefelé irányuló stratégia valósul meg (Han – Kamber

– Pei, 2001). Az összevonó klaszterezés esetén minden elemet önálló klaszternek tekintünk, amelyek közül lépésenként összevonjuk a két legközelebbit, míg a felosztó klaszterezésnél egyetlen, minden elemet tartalmazó klaszterből indulunk ki és azt osztjuk ketté mindaddig, amíg minden elem önálló klaszter nem lesz (Tan – Steinbach – Kumar, 2006). A hierarchikus eljárás tehát az új klasztereket az előzőleg kialakított klaszterek alapján keresi meg, ezzel szemben a nem hierarchikus algoritmus egyszerre határozza meg az összes klasztert. Az elemzés során a hierarchikus és nem hierarchikus típusú klaszterezési eljárások (6. ábra) kombinálva történtek: a hierarchikus klaszteranalízis segítségével megállapításra került a klaszterek ideális száma, majd a kiugró elemek kiszűrését követően nem hierarchikus klaszterezési vizsgálattal alakultak ki a végső országcsoportok.



6. ábra: Klaszterezési eljárások csoportosítása

Forrás: Sajtos – Mitev, 2007

A vizsgálatok elvégzéséhez szükséges kvantitatív változók meghatározása után azok korrelálatlanságának igazolása Perason-féle lineáris korrelációs együttható számításával történt, melynek értéke a következő módon határozható meg:

$$r = \frac{\sum_{i=1}^N (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum_{i=1}^N (x_i - \bar{x})^2 \sum_{i=1}^N (y_i - \bar{y})^2}}$$

ahol N az elemszám,

\bar{x}, \bar{y} az x_i, y_i értékek átlagai.

Ezután meghatározásra került a távolságnak az elemzésben használt mértékegysége, a négyzetes euklideszi távolság, amely a következő képlet alapján számítható ki:

$$d_{ij} = \sum_{k=1}^p (x_{ik} - x_{jk})^2$$

ahol p egy egynél nem kisebb valós szám.

A klaszterképző változók különböző mértékegységűek, ezért a mértékegység befolyásoló hatását az elemzés előtt standardizálással ki kellett küszöbölni, hogy ezáltal is növekedjen a jobb besorolás esélye. A változókból kivonásra került az átlaguk (\bar{x}), majd az eredményt szükséges volt osztani a szórásukkal (s), ezáltal egy 0 átlagú, 1 szórású változóvá (z) transzformálódtak az alábbi képlet alapján:

$$z_i = \frac{x_i - \bar{x}}{s_x}$$

A klaszteranalízis első fázisában hierarchikus klaszterezési eljárással történt az országok klaszterekbe sorolása. Az egyes hierarchikus eljárások abban különböznek egymástól, hogy milyen elv alapján számítják a távolságot az adott elem és az új klaszter között. Ez alapján az alábbi hierarchikus agglomeratív eljárásokat különböztetjük meg:

- legközelebbi szomszéd vagy egyszerű láncmódszer (single linkage), amely azokat az elemeket vonja össze első lépésben, amelyek között a távolság a legkisebb, vagyis amelyek a legjobban hasonlítanak egymáshoz (Ennél a módszernél két klaszter közötti távolságot mindig a két legközelebbi pont távolsága határozza meg.);
- legtávolabbi szomszéd vagy teljes láncmódszer (complete linkage), amelynél két klaszter közötti távolságot a két legtávolabbi pont határozza meg;
- átlagos láncmódszer, amely esetén két klaszter távolságát az összes elem páronkénti távolságának átlaga definiálja;
- Ward-féle eljárás, amely olyan variancia módszer, melynek keretében minden klaszterre kiszámításra kerül az összes változó átlaga, majd minden elemre meghatározzuk a négyzetes euklidészi távolságot, és minden lépésnél azt a két klasztert vonjuk össze, amelyeknél a klaszteren belüli szórásnégyzet növekedése a legkisebb;
- centroidmódszer, melyben két klaszter közötti távolság megegyezik a centroidjuk (összes változó átlaga) közötti távolsággal és a centroidokat minden lépés után újra számoljuk (Obádovics, 2009; Csallner, 2015).

Az elemzés elsősorban a Ward-féle eljárást alkalmazta, ami a gazdasági alkalmazásokban rendkívül elterjedt, a legtöbb esetben a szakirodalom és annak vizsgálatai alapján jó felosztásokat eredményez és az egyes elemek csoportokba sorolása is megfelelőnek bizonyul (Simon, 2006). A kiugró értékeket az egyszerű láncmódszer segítségével lehetett kiszűrni. Az

eljárás más távolságmértékekkel is megismétlődött, mint például a Csebisev-távolsággal, amely az alábbi képlet alapján határozható meg:

$$d_{ij} = \text{Max}_{1 \leq k \leq p} |x_{ik} - x_{jk}|.$$

Ezt követően a végleges csoportképzés érdekében nem hierarchikus módszer került alkalmazásra, k-központú klaszterképzéssel (k-means cluster). Ez a módszer a legszélesebb körben elterjedt nem hierarchikus eljárás, amit először MacQueen írt le tanulmányában (1967). A módszer az egyszerű euklideszi távolságot használja a klaszterek közti távolságok méréséhez, amelyet a következő képlet alapján számolunk.

$$d_{ij} = \sqrt{\sum_{k=1}^p (x_{ik} - x_{jk})^2}$$

ahol p egy egynél nem kisebb valós szám.

A klaszteranalízis megbízhatóságát különböző eljárások segítségével növelhetjük (Han – Kamber – Pei, 2001; Obádovics, 2009; Sajtos – Mitev, 2007). Az elemzéshez más távolságmértékeket vagy más klasztereljárásokat alkalmazhatunk, kevesebb elemmel is elvégezhetjük, majd a különböző módszerek által létrehozott klasztereket összehasonlítva meg lehet bizonyosodni az analízis validitásáról. Nem hierarchikus eljárás esetén az eredmény az elemek adatbázisban elfoglalt helyétől is függhet, így az elemzést az elemek más sorrendjével is célszerű lehet elvégezni.

3.3.2. Keresztábla-elemzés

A kutatás során csoportképző ismerv képzése valósult meg az önkormányzatok idegenforgalmi koncentrátsági indexéből, amelynek nominális ismérvekkkel való összefüggéseit keresztábla-elemzésekkel lehet vizsgálni. A keresztábla-elemzés egy alapvető technika két kategoriális (nominális vagy ordinális mérési szintű) változó, az idegenforgalmi koncentrátsági index és a település területi elhelyezkedése között fennálló kapcsolatnak a vizsgálatára. A két változó összefüggésének statisztikai szignifikanciája a Pearson-féle Khi-négyzet (χ^2) próbával mérhető. A Khi-négyzet próbával a nullhipotézist (H_0) ellenőrizhetjük, amely egy összefüggés-vizsgálat esetében azt feltételezi, hogy a vizsgált változók között nincs összefüggés. A Khi-négyzet próba egyenlete a következőképp írható fel:

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \frac{(A_{ij} - E_{ij})^2}{E_{ij}}$$

ahol A_{ij} az i-edik oszlop és a j-edik sor tényleges gyakorisága

E_{ij} i-edik sor és a j-edik oszlop várható gyakorisága.

A képlet az elvárt és a tapasztalati értékeket veti össze. Az elvárt érték a szabadságfoktól és a szignifikanciaszinttől függ. A szabadságfok a $(n-1)(t-1)$ képlet alapján számítandó, ahol n és t a vizsgált kontingencia tábla sorainak és oszlopainak száma. A kutatásban a legáltalánosabban elfogadott szignifikancia szinttel ($p = 0,05$) történtek a számítások, így az elemzések megbízhatósági szintje 95 százalék. Amennyiben a vizsgálat során a nullhipotézist fogadjuk el, akkor célszerű további vizsgálatokat végezni, a kapcsolat erősségének meghatározásához. A sztochasztikus kapcsolat kimutatásához használt mutató típusa attól függ, hogy a változók nominális, vagy ordinális skálán mértek. Mivel a kutatásban az idegenforgalmi koncentrátsági indexből ordinális változó képződött, a települések földrajzi elhelyezkedését mutató régió és megye pedig nominális változók, a köztük lévő kapcsolat szorosságának mérésére a Cramer's V asszociációs együttható szolgált. A mutató a Pearson-féle Khi-négyzet (χ^2) próbán alapszik, az összefüggések szorosságát 0 és 1 közötti intervallumban méri, a számításának a módja pedig a következő:

$$V = \sqrt{\frac{\chi^2}{N(k-1)}}$$

ahol N az elemszám

k a sorok vagy oszlopok száma, attól függően, hogy melyik értéke kisebb

3.3.3. Indexképzés

A magyar települések idegenforgalmi teljesítmény és az idegenforgalmi adóztatási hatékonysága szerinti rangsorolásához három mutató került kiválasztásra, melyek értékeit normalizálva, vagyis belőlük egyenként részindexet számítva végül egy úgynevezett önkormányzati idegenforgalmi koncentrátsági index képzése történt. A részindexek számítása egy általános, az emberi fejlődés mutatójának (Human Development Index, HDI) kiszámításakor is alkalmazott képlet (Obádovics – Kulcsár, 2003) felépítéséhez hasonlóan a következőképp történt:

$$I_i = \frac{X_i - X_{\min}}{X_{\max} - X_{\min}}$$

ahol X_i a változó aktuális értéke,

X_{\max} a változó rögzített maximális értéke,

X_{\min} a változó rögzített minimális értéke.

Az önkormányzatok idegenforgalmi koncentrátsági indexének számításához három részindex képzésére volt szükség:

1. *Idegenforgalmi adóbevétel index*, amelynek képzéséhez az egy lakosra jutó idegenforgalmi adóbevétel mutatója került felhasználásra;
2. *Vendégforgalom index*, ami az egy lakosra jutó vendégéjszakák számát veszi alapul, ami magában foglalja a kereskedelmi szálláshelyeken és a magánszálláshelyeken eltöltött vendégéjszakák számát egyaránt;
3. *Idegenforgalmi adó arányának indexe*, amely az idegenforgalmi adóból származó bevételeknek az összes költségvetési bevételen belüli arányát jelzi.

A települések rangsorolásához használt mutató végül a számolt indexek egyszerű számtani átlagával került kiszámításra a következő képlet alapján:

$$I = \frac{I_1 + I_2 + I_3}{3}$$

Az index segítségével pedig felállíthatóvá vált a magyar helyi önkormányzatok idegenforgalmi koncentrátsági szerinti rangsora. A rangsor alapján létrejövő TOP50 helyi önkormányzat további vizsgálatok mintáját képezte.

3.3.4. Mélyinterjú

A szekunder kutatás során megszerzett elméleti információk kiegészítésére és a megfogalmazott (H5) feltevés igazolására primer kutatómunka végzése szolgált. Az empirikus kutatás a kvalitatív módszerek közül a mélyinterjú készítésével valósult meg. A téma jellegéből fakadóan (adózás, önkormányzati gazdálkodás) egy kvantitatív, kérdőíves felmérés nem bizonyult volna célszerűnek és megvalósíthatónak. Az elemzés lefolytatásához nem véletlenszerű mintavétellel történő, célirányos vagy más néven szakértői kiválasztás állapította meg a vizsgálatba bevont településeket. A kvalitatív vizsgálatoknál a minta nagyságát részben szakmai megfontolások, részben statisztikai módszerek határozzák meg, valamint az alkalmazni kívánt módszer és a vizsgálat idő- és költségigénye is. A mintavételi eljárásoknak természetes velejárója a statisztikai értelemben vett hiba, ami nem feltétlenül jelent problémát, csak elkerülhetetlen következménye annak, hogy nem a teljes sokaságot vizsgáljuk (Hunyadi – Vita, 2002). Az adatfelvétel során felmerült hibák lehetnek mintavételi vagy nem mintavételi hibák. Az előző a reprezentativitás hiányát jelenti, ami megelőzhető a mintavétel megfelelő tervezésével. Az utóbbiak hatása gyakran nem számítható, mint például hiúsági hatás, amikor a válaszadó a közvetlenül általa irányított vagy felügyelt szervezet

teljesítményét kedvezőbb színben tünteti fel a valóságosnál (Szűcs, 2002). A mintába bevont önkormányzatok kiválasztásánál a lakosságszám, a hivatali szervezetek eltérő adottságai, valamint a földrajzi elhelyezkedés és az idegenforgalmi adóbevételek nagysága is figyelembe lett véve, a kutatás korábbi eredményeivel összhangban. A mintába végül az idegenforgalmi adóztatás szempontjából kialakított TOP10 önkormányzat került, amely lista még kiegészült négy másik településsel is, annak érdekében, hogy minél több olyan település tevékenységét is meg lehessen ismerni, ahol az idegenforgalmi adó rendkívül meghatározó. Az interjúk alanyai önkormányzati adóhatósági dolgozók, jellemzően vezetők, annak érdekében, hogy szakmailag releváns véleményekhez lehessen jutni. Ahhoz, hogy széleskörű, releváns és objektív információk gyűjtése valósulhasson meg, félig strukturált interjú készítésére került sor. A strukturált interjú kötött beszélgetés, tulajdonképpen egy szóbeli kérdőív, melynek célja a kódolható adatgyűjtés. A mélyinterjú az alany tapasztalatainak és gondolatainak feltárására vagy egy témakör mélyreható megismerésére irányul, az interjú folyamán a kutató engedi az alanyt kibontakozni, közbekérdezéssel nem zavarja. A félig strukturált interjú ezt a kettőt ötvözi, a folyamán a kutató előre meghatározott kérdéseket tesz fel, de van lehetőség a kötetlen beszélgetésre is, illetve közbülső kérdések feltevésére. Az interjúk készítése előre megtervezett szerkezetben összeállított kérdések alapján, személyesen történt. Az eredmények elemzése különféle szabályok és algoritmusok hiányában nehéz, ezért fontos lépés volt, hogy az interjúbeszélgetések kimenetele és összefüggései írásban rögzítésre kerüljenek, majd szövegelemzés formájában legyenek feldolgozhatók és értékelhetők az eredmények. Az elemzés során az adatok összesítésre, a szövegek kondenzálásra, az információk pedig kategorizálásra kerültek, hasonlóságokat és különbségeket keresve, annak érdekében, hogy a települések tevékenységei összehasonlíthatóvá váljanak.

4. VIZSGÁLATI EREDMÉNYEK

Jelen fejezet a kutatási eredmények bemutatására és elemzésére szolgál mind az európai, mind a hazai idegenforgalmi adóztatásra vonatkozóan.

4.1. EURÓPAI ORSZÁGOK TÍPIZÁLÁSA AZ IDEGENFORGALMI ADÓZTATÁS ALAPJÁN

Európa országainak idegenforgalmi adóztatás alapján történő vizsgálatához különféle mutatók kerültek alkalmazásra, melyek segítségével az államok közti különbségek feltárhatók. A vizsgálatok lefolytatása előtt meghatározásra került, hogy az egyes országok mely helyi adórendszer-modell tulajdonságait hordozzák. Az európai helyi adórendszer-modellek kialakulását különféle hatások, történelmi események, társadalmi hagyományok befolyásolták, melynek következtében összesen öt modell különíthető el, amelyek az elméleti áttekintés 2.3 fejezetében ismertetésre kerültek. Magyarország a vegyes modellbe tartozik, mivel hazánkban az egyre inkább germán mintákat követő tanácsrendszert francia típusú, decentralizált, elaprózott önkormányzati rendszer váltotta fel, ahol az egy település – egy önkormányzat elv valósult meg. Ugyanakkor a helyi önkormányzatok széles feladatköre a skandináv feladatmegosztás irányába mutatott, ami az önkormányzati rendszerünk átalakítása után mérséklődött. Az államok önkormányzati alrendszereinek változatos szerkezete miatt a helyi adóztatási rendszerek is különféle irányokba mutatnak, az országok többféle helyi adónemet is alkalmaznak, köztük szerepel az idegenforgalmi adó is. A 4. melléklet táblázatában kerültek összefoglalásra az államok idegenforgalmi adóztatását meghatározó tényezők. Az elemzésbe 31 ország került bevonásra, az Európai Unió 27 tagállama mellett az Egyesült Királyság, Izland, Norvégia és Svájc, annak érdekében, hogy a vizsgálatok a kontinenst minél jobban lefedjék. A 31 államból kettő esetében, Máltán és Cipruson nem beszélhetünk helyi adórendszerről, ezenkívül Cipruson idegenforgalmi adó sincs, viszont Máltán létezik az adónem, csupán a bevételek nem helyben maradnak, hanem a központi költségvetést gyarapítják. (Emellett Görögországban jelentenek központi bevételt az idegenforgalmi adóból származó források.) A többi állam besorolható a modellek valamelyikébe, ami alapján az egyes modellek idegenforgalmi adó szempontjából jellemezhetők (3. táblázat). A modellek összehasonlításakor a legszembeűnőbb, hogy a skandináv országokban önkormányzati idegenforgalmi adó nincs hatályban, amit a vendégéjszakák alacsony száma is indokol, tehát számottevő bevételt nem biztosítana az adónem. Az önkormányzatoknak a

jövedelemadó helyi pótdóztatásából származó helyi adóbevétele európai összehasonlításban messze a legnagyobb arányt képviseli, ami a széleskörű feladatellátást finanszírozni tudja. Más helyi adónem, mint akár az idegenforgalmi adó, nem színesíti a helyi adórendszerüket. A turisztikai teljesítményből történő haszonszerzés céljából az idegenforgalmi adó helyett a turizmus adóztatásának legkézenfekvőbb módszerét, a szálláshely-szolgáltatásra kivetett általános forgalmi adónak alkalmazását használják fel összességében nagyobb mértékben, mint Európa többi országa.

3. táblázat: Helyi adórendszer-modellek jellemzése

Helyi adómodell	Országok száma	Helyi adóbevétel GDP-hez viszonyított aránya (%)	Turizmus hozzájárulása a GDP-hez (%)	Vendégéjszakák száma (millió db)	Egy lakosra jutó vendégéjszaka (db)	Maximális adómérték átlaga (€/fő/éj)	Szálláshely-szolgáltatás áfájának átlaga (%)
angolszász	6	1,40	2,17	709,02	6,82	1,83	10,17
skandináv	5	10,3	3,77	159,83	5,91	0,00	16,60
francia	5	3,44	5,97	1536,04	7,87	4,40	9,80
germán	3	3,07	4,07	598,48	5,93	3,55	7,00
vegyes	10	3,13	3,62	362,04	3,63	1,08	13,20

Forrás: saját szerkesztés

Az angolszász modellbe sorolt 6 állam esetében a vagyoni típusú adók dominálnak helyi szinten. Ezen országok közül három alkalmaz idegenforgalmi adót. Belgium és Hollandia viszonylag magas adómértéket használ, Litvánia azonban alacsonyabban. Itt is elmondható, hogy míg az adónemet alkalmazó országok alacsonyabb mértékű áfát vetettek ki a szálláshely-szolgáltatásra, addig az idegenforgalmi adót nem működtető angolszász államok esetében az átlagos áfa mérték erre a szolgáltatási tevékenységre vonatkozóan jóval magasabb, Luxemburg kivételével, ahol az áfamérték, annak ellenére, hogy nincs idegenforgalmi adó, Európában a legalacsonyabb. A turizmus erőteljesebb adóztatása az angolszász modell országaiban sem indokolt, mivel az ágazatnak az államok GDP-jéhez történő hozzájárulása a modellek közt a legalacsonyabb mértékű.

A francia típusú helyi adórendszerek közé mediterrán országok sorolhatók. Ebből következően nem meglepő, hogy ezen országoknál a turizmus jóval meghatározóbb gazdasági súllyal bír, a kereskedelmi vendégéjszakáik száma, annak ellenére, hogy csak 5 állam alkotja a francia modellt, messze a legmagasabb. Az idegenforgalmat Portugália kivételével

(ahol maximum 2 euró lehet a helyi adómérték) a kontinensen előforduló legmagasabb mértékekkel adóztatják a helyi önkormányzatok. A szálláshely-szolgáltatók áfa fizetési kötelezettsége ezzel egy időben a többi modellhez viszonyítva alacsony mértékű.

A három germán típusú önkormányzati adórendszer esetében magas az egy lakosra jutó vendégéjszakák száma, a turizmus fontos szerepet kap az országok gazdaságában, ennek megfelelően a maximálisan kivethető adómérték vendégéjszakák száma után magas, emellett az adót a szállásdíj összege után is kivethetik Ausztriában és Németországban is, amit jellemzően a nagyvárosok alkalmaznak. A szálláshely-szolgáltatásra kivetett áfa mértéke a germán típusú helyi adórendszert működtető országokban a legalacsonyabb.

A vegyes modellbe tartozó államok esetén a helyi adóztatás különböző jellemzői keverednek, az egyes vizsgált tényezők színes képet mutatnak köztük, de összességében esetükben az önkormányzatok alacsony adómértéket alkalmazhatnak az idegenforgalmi adó kivetésekor. Két ország, Észtország és Lettország nem vezette be az adónemet. Észtország a skandináv típusú államokhoz közelít helyi adóztatás szempontjából, azonban a jövedelemadó mellett ingatlanadót is működtet, helyi adóbevétele pedig nagyon alacsony mértékű az ország GDP-jéhez képest, ami miatt a skandináv modell helyett a vegyes rendszerek közé került besorolásra. Lettország helyi adóbevételei azonban nagyon magas arányú forrást jelentenek a lett gazdaság GDP-jéhez mérten, így hiába működtetnek csak egyetlen helyi adónemet, az ingatlanadót, nem sorolható az ország az angolszász modellbe. A vegyes modell országai realizálják a második legkevesebb kereskedelmi vendégéjszakát, annak ellenére, hogy ez a modell foglalja magába a legtöbb, összesen 10 országot, egy lakosra vetítve pedig a legalacsonyabb vendégforgalommal bírnak.

Az idegenforgalmi adóztatás szempontjából történő összehasonlítás nem egyértelműen a helyi adórendszer-modellek alapján történt csoportosítást követi. A vizsgált minta idegenforgalmi adóztatás alapján történő csoportokba sorolása érdekében klaszteranalízis alkalmazására került sor, hierarchikus és nem hierarchikus módszereket kombinálva.

A klaszteranalízis elvégzéshez mindenekelőtt szükséges volt kiválasztani azt a négy kvantitatív, skála típusú változót, amelyek alapján az elemek klaszterekbe sorolása történik (4. táblázat). Az országok helyi adórendszer-modellekbe való besorolásának figyelembe vételéhez első változónak a *helyi adóbevételek GDP-hez viszonyított nagysága* került kiválasztásra, ugyanis a helyi kormányzati szint adóbevételeinek aránya következtetni enged a helyi adórendszer-modellre. Mivel az önkormányzati rendszerek struktúrái nagymértékben eltérnek az egyes országokban, ezért a jobb összehasonlíthatóság végett az országok GDP-jéhez viszonyított értékkel került ez a változó összehasonlításra. A második változó a 2018.

évben alkalmazott *vendégéjszakánkénti maximális idegenforgalmi adómérték*,⁶⁰ amelynek vizsgálatba vonása nélkül az idegenforgalmi adóztatás elemzése nem valósulhatna meg. A harmadik változó a 2018. évben érvényes *szálláshely-szolgáltatás általános forgalmi adó mértéke*, amelynek figyelembe vétele, annak ellenére, hogy nem helyi önkormányzati bevétel, az idegenforgalom adóztatásában mégis szükségszerű. A negyedik kiválasztott ismérv pedig az összehasonlíthatóság biztosítása érdekében a 2018. évi vendégéjszakák számának reprezentálására az *egy lakosra jutó vendégéjszakák száma* a 2018. évi lakosság számot alapul véve.

4. táblázat: A 31 ország vizsgálatába bevont változók egyszerű statisztikai mutatói

	Minimum	Maximum	Átlag	Szórás
Helyi adó aránya GDP-hez viszonyítva (%)	0,00	13,30	3,81	3,49
Egy lakosra jutó vendégéjszakák száma (db)	1,50	23,50	7,80	6,06
Maximális adómérték tartózkodási idő után (€)	0,00	7,00	1,77	2,07
Szálláshely-szolgáltatás áfája (%)	3,00	25,00	11,68	5,59

Forrás: saját szerkesztés

Korrelációanalízissel, Pearson-féle lineáris korrelációs együttható számításával lehet meggyőződni róla (5.1. melléklet), hogy a változók közti korreláció nem szignifikáns, ami például a Ward-féle eljárásnak is egyik alapfeltétele. Nullától távol eső (1-hez vagy -1-hez közeli) értékek bizonyos korreláció meglétére engednek következtetni. Szignifikáns eltérés esetén a H_0 hipotézist, miszerint a korrelációs együttható értéke nulla, elvetjük és az r értéke különbözik nullától, tehát valós lineáris kapcsolatnak minősítjük. A kutatásban azonban mind a négy változó esetében $p > 0,05$. Ezt követően kiválasztásra került a változókhoz a távolságnak az elemzésben használt mérőszáma, a négyzetes euklideszi távolság. Az elemzés megkezdése előtt az eltérő mértékegységekből adódó hatások semlegesítése érdekében a változókat standardizálni kellett.

A klaszterelemzés lefolytatása előtt egy elemet, Romániát annak a torzító hatásnak okán volt indokolt kivenni a mintából, hogy Romániában nincs vendégéjszakák számán alapuló adómérték, csak a szállásdíj alapján történő, százalékos mérték-megállapítás van ér-

⁶⁰ Az európai idegenforgalmi adóztatási rendszerek összehasonlításához kapcsolódó messzemenő következtetések korlátját jelenti, hogy a vizsgálatban az idegenforgalmi adóra vonatkozóan a jogi szabályozás alapján kivethető legmagasabb adómértékek kerültek elemzésre. A ténylegesen alkalmazott adómértékek átlaga ettől eltér. Azonban ahhoz, hogy az országokat az adóztatás intenzitása tekintetében össze lehessen vetni, a maximális adómértékek is megfelelőnek bizonyulnak.

vényben, így a *vendégéjszakánkénti maximális idegenforgalmi adómérték* változó nulla értéke nem ekvivalens azon országok nulla értékével, ahol az idegenforgalmi adó bevezetésre sem került.

Az elemzésben a hierarchikus eljárások közül elsősorban a tér-konzerváló Ward-féle eljárás került alkalmazásra, ami a gazdasági kutatásokban rendkívül elterjedt, a legtöbb esetben a szakirodalom és annak vizsgálatai alapján jó felosztásokat eredményez és az egyes elemek csoportokba sorolása is megfelelőnek bizonyul (Simon, 2006). Az eljárás abban az esetben nagyon alkalmas módszer, amikor az adatbázisban a hasonlóság mérésére távolságot lehet alkalmazni, minden változó metrikus skálán mérhető és azok nem korrelálnak egymással, nincsenek kiugró adatok és a klaszterek méretében várhatóan nem lesznek nagy eltérések. Jelen adatbázis megfelel ezeknek a kritériumoknak. A kiugró értékeket az egyszerű láncmódszer segítségével lehet kiszűrni, melynek következményeképp négy országot ki kellett vonni az elemzés alól: Ciprust, Izlandot, Horvátországot és Máltát. A négy ország egy külön klasztert is alkothatna, azonban az egy lakosra jutó vendégéjszaka-számon kívül, ami közel azonos a négy országban, minden más változó mentén számottevő eltérést mutatnak.

A hierarchikus módszerek előnye, hogy összevonási séma (dendrogram) formájában biztosítják a klaszterek grafikus megjelenítését (Han – Kamber – Pei, 2001), amely segítséget nyújt a klaszterek számának meghatározásakor és az eredmények értelmezésénél is. A Ward-féle klaszteranalízis elvégzéséről készült dendrogram (5.2. melléklet) segítségével meg lehetett határozni, hogy három klasztert szükséges kialakítani. A kapott eredmény ellenőrzéseképp a Ward-eljárásos klaszteranalízis egy másik távolságmértékkel is lefolytatásra került. A Csebisev-távolság alkalmazása is ugyanarra az eredményre juttatott, miszerint három klaszter különíthető el (5.3. melléklet).

Ezt követően következett a végleges csoportképzés érdekében a nem hierarchikus módszer alkalmazása k -központú klaszterképzéssel, amely az egyszerű euklideszi távolságot használja a klaszterek közti távolságok méréséhez. Első lépésként a létrehozni kívánt klaszterek számát kellett megadni (k), amely alapján az algoritmus k darab klasztert hozott létre úgy, hogy véletlenszerűen meghatározta azok középpontjait és minden elemet a legközelebb eső klaszterközepponthoz rendelt. Majd az algoritmus meghatározta a klaszterek új középpontjait a klaszterekbe sorolt elemek alapján számítva és ismételten kiszámította az elemek klaszterközepponctól mért távolságát, ami alapján előfordulhat, hogy egy-egy elem új klaszterbe sorolódik. A számításokat az iteráció során mindaddig ismételte, amíg minden elem a megfelelő klaszterbe nem került vagy az előre meghatározott iterációs számot

el nem érte (Takács – Makrai – Vargha, 2015). Az elemzésben az iterációk számát szükségtelen volt magasabb értékre állítani az alapértelmezett 10 iterációnál a minta kis elemszáma miatt. Az elemzés eredményeképp (5.4. melléklet) létrejött klaszterek középpontjai mind a négy klaszterképző változó mentén szignifikánsan különböznek, amit az F-statisztika bizonyít ($p < 0,05$). Ennek alapján az országoknak a létrejött klaszterekbe történő besorolására a harmadik változónak, a *vendégéjszakánkénti maximális idegenforgalmi adómértéknek* volt a legnagyobb hatása. Ugyanis ezen változó mentén sikerült a leghomogénebb klasztereket kialakítani és ezen változó mentén vannak egymástól a legtávolabb a klaszterközéppontok.

A klaszterek elnevezéséhez a klaszterközéppontok nyújtanak segítséget. Az első csoportba 5 ország került, amelyeknél a helyi adóbevételek GDP-hez viszonyított nagysága és a szálláshely-szolgáltatásra kivetett áfa mértéke átlag feletti, ugyanakkor európai átlagon aluli a realizált vendégéjszakák száma, valamint a kivethető idegenforgalmi adómérték összege is (5. táblázat). A Dániából, Finnországból, Lettországból, Svédországból és Norvégiából álló csoport *nem érdekelt az idegenforgalom közvetlen adóztatásában* a vendégéjszakáik európai összehasonlításban alacsonyabb számának köszönhetően, emellett a helyi adóbevételeik magas aránya sem indokolja az önkormányzati bevételeik idegenforgalmi adóval történő növelését. Ugyanakkor a szálláshely-szolgáltatásra magas áfa-mértéket vetettek ki. A második csoportba 9 ország tartozik, amelyek átlagon felüli maximális adómértéket alkalmaznak az idegenforgalmi adó esetében, a vendégéjszakáik száma éppen hogy átlag feletti, viszont a szálláshely-szolgáltatásra alacsonyabb áfa-mértéket alkalmaznak. Ez az az csoport, amelynek tagjainál (a mediterrán térség államaiban, Ausztriában, Németországban és Hollandiában) *nagy jelentőségű az idegenforgalom adóztatása*, hiszen összehasonlításban ezen országokban mutatható ki nagyobb vendégforgalom, ami az idegenforgalmi adómérték maximumának magas összegét is indukálja. A helyi adó magas mértékének ellensúlyozásaként a szálláshely-szolgáltatás áfa mértéke jellemzően alacsonyabb, mint a másik két csoport országaiban. A harmadik csoport 12 országa mind a négy vizsgált változó tekintetében elmarad az európai átlagtól, alacsony vendégéjszaka-számmal bírnak és összességében alacsonyabb idegenforgalmi adómértéket alkalmaznak, miközben a szálláshely-szolgáltatás áfa-mértéke sem magas. A csoport ez alapján az *idegenforgalmat mérsékelten adóztató* országokból áll, mint például a visegrádi négyek.

5. táblázat: Európa országainak a klaszteranalízis eredményeként létrejött csoportjai

	1. klaszter	2. klaszter	3. klaszter
Országok	Dánia Finnország Lettország Norvégia Svédország	Ausztria Belgium Franciaország Görögország Hollandia Németország Olaszország Spanyolország Szlovénia	Bulgária Cseh Köztársaság Észtország Írország Lengyelország Litvánia Luxemburg Magyarország Portugália Szlovákia Egyesült Királyság Svájc
Helyi adóbevétel GDP-hez viszonyított arányának átlaga (%)	9,40	2,96	2,37
Egy lakosra jutó ven- dégéjszakák számának átlaga (db)	5,02	7,77	4,62
Maximális adómérték átlaga vendégéjszaka után (€/fő/éj)	0,00	4,66	0,93
Szálláshely-szolgálta- tás áfájának átlaga (%)	18,60	9,44	10,42
Klaszter elnevezése	Idegenforgalom köz- vetlen adóztatásában nem érdekeltek	Nagy jelentőségű az idegenforgalom adóz- tatása	Idegenforgalmat mér- sékeltlen adóztatók

Forrás: saját szerkesztés

A klaszterelemzés eredményeképpen kapott csoportok jóságát többféleképpen lehet értékelni, de a hasznosságának megítélése csak szubjektív értékeléssel lehetséges. A klaszteranalízis megbízhatóságát azonban különböző eljárásokkal növelhetjük (Han – Kamber – Pei, 2001; Sajtos – Mitev, 2007). Az elemzéshez más távolságmértékeket vagy más klasz-

tereljárásokat alkalmazhatunk, kevesebb elemmel is elvégezhetjük, majd a különböző módszerek által létrehozott klasztereket összehasonlítva meg lehet bizonyosodni az analízis validitásáról. Nem hierarchikus eljárás esetén az eredmény az elemek adatbázisban elfoglalt helyétől is függhet, így az elemzést az elemek más sorrendjével is célszerű lehet elvégezni. Ennek megfelelően ahhoz, hogy a végső klaszterstruktúra jóságáról meg lehessen győződni, a nem hierarchikus, k-közepű klasztereljárás újbóli lefolytatása szükséges az elemek sorrendjének megváltoztatásával. Az eredeti klaszteranalízis az országnevek szerinti abc sorrendben lévő elemekkel történt. Az elemek új sorbarendezéséhez egy külső változó került kiválasztásra, ami nem mutat egyik klaszterképző változóval sem szoros összefüggést. Ennek ellenőrzésére Pearson-féle korrelációs együttható számítása történt (5.5. melléklet), így végül az országok egy lakosra jutó GDP-jének USD-ben kifejezett értéke szerinti növekvő sorrend alapján lettek az elemek újrendezve. A k-közepű klaszteranalízis újbóli elvégzése megerősítette az eredeti klaszterezés során kapott eredményeket, ugyanis a klaszterek elemszáma egyáltalán nem, a klaszterközpontok értékei pedig csak minimálisan változtak (5.6. melléklet).

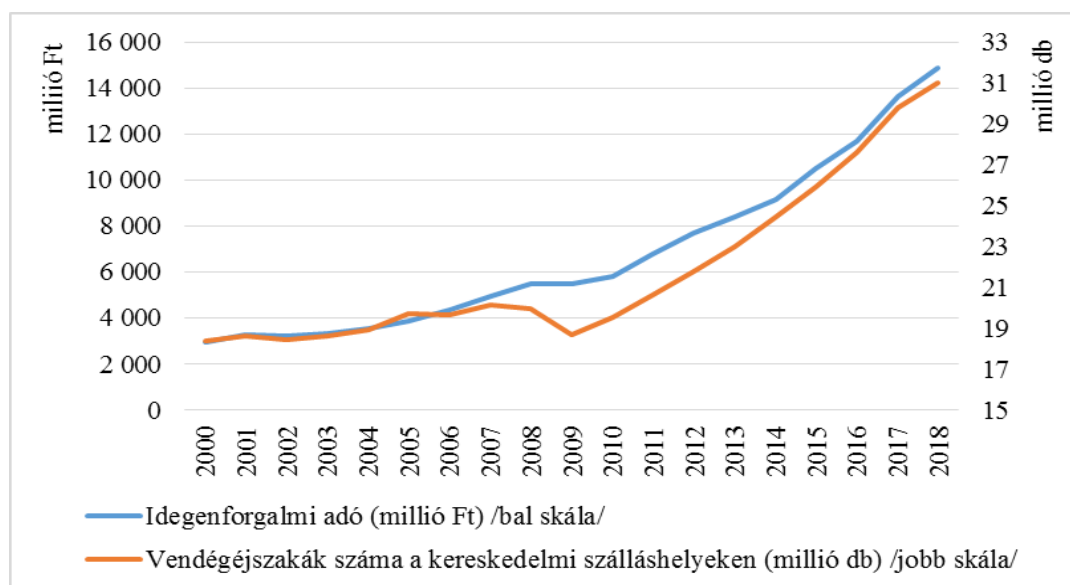
Az elemzés eredményeként összességében elmondható, hogy az észak-európai térségben kevesebb jelentőséggel bír a turizmus, mint a kontinens többi részén, így önkormányzataik az idegenforgalmi adó kivetése helyett más módszereket preferálnak a turizmusból származó hasznok kiaknázására. Ezzel ellentétben, főként a mediterrán országokban a gazdaság egyik fő mozgatórugójaként működik az idegenforgalom. Így esetükben a helyi költségvetésben is célszerű biztosítani annak lehetőségét, hogy a települések is részesedjenek a turizmusból származó előnyökből. Európa legtöbb államában viszont a két típus közötti, közepes mértékben játszik szerepet az ország gazdálkodásában az idegenforgalom adóztatása. Ezért a csoportjukban előfordulnak olyan államok, ahol nem is működtetnek helyi önkormányzati idegenforgalmi adót. Ennek ellenére a többségük bevezette az adónemet, azonban a 2. klaszterhez viszonyítva alacsonyabb adómértékekkel. A visegrádi országok is ez utóbbiak közé sorolhatók, ugyanis helyi önkormányzataik adóztatják az idegenforgalmat, de európai összehasonlításban alacsony, kevesebb, mint 2 euró maximális adómértékkel.

4.2. HAZÁNK IDEGENFORGALMI ADÓZTATÁSI GYAKORLATA

Az európai országok idegenforgalmi adóztatásának tanulmányozása, és hazánknak az elemzés alapján kialakított országcsoportok közti pozicionálása után a magyar idegenforgalmi adóztatás gyakorlatát szükséges megvizsgálni. A kutatás során először országos szintű analízisre kerül sor, annak érdekében, hogy átfogó képet lehessen kapni az adónem alkalmazásáról. Ezt követi a megyék összevetése az idegenforgalmi adóztatás szempontjából, majd ezek után kerül sor településszintű vizsgálatra. Mindezzel megteremtve a lehetőséget annak, hogy az idegenforgalmi adózásban kialakult területi egyenlőtlenségeket fel lehessen tární és az adóztatást komplexen lehessen értékelni.

4.2.1. Országos idegenforgalmi adóztatás átfogó vizsgálata

Magyarországon a turizmus meghatározó gazdasági ágazat, közvetlen hozzájárulása a GDP-hez 2018-ban 2,41% volt, közvetetten azonban a gazdaság számos területén keresztül történő teljes hozzájárulása 8,5% volt (WTTC, 2020). Az idegenforgalom folyamatos növekedést mutat hazánkban, amit a kereskedelmi szálláshelyeken eltöltött vendégéjszakák számának dinamikus növekedése is igazol (7. ábra).⁶¹



7. ábra: Az idegenforgalmi adóbevétel és a kereskedelmi szálláshelyeken eltöltött vendégéjszakák számának alakulása 2000-2018-ig

Forrás: KSH (2020a, 2020b) alapján saját szerkesztés

⁶¹ Mivel a KSH adatbázisa a magán szálláshelyek adatait csak 2005-től tartalmazza, ugyanakkor a magyarországi vendégéjszakák számának több, mint 75-80%-át a kereskedelmi szálláshelyeken töltik a vendégek (2018-ban 76,77%), és a turisztikai kereslet a magán szálláshelyeken is hasonló, növekvő dinamikát mutat, a szemléltetéshez elegendőnek bizonyul a kereskedelmi szálláshelyek vendégéjszakáit bemutatni.

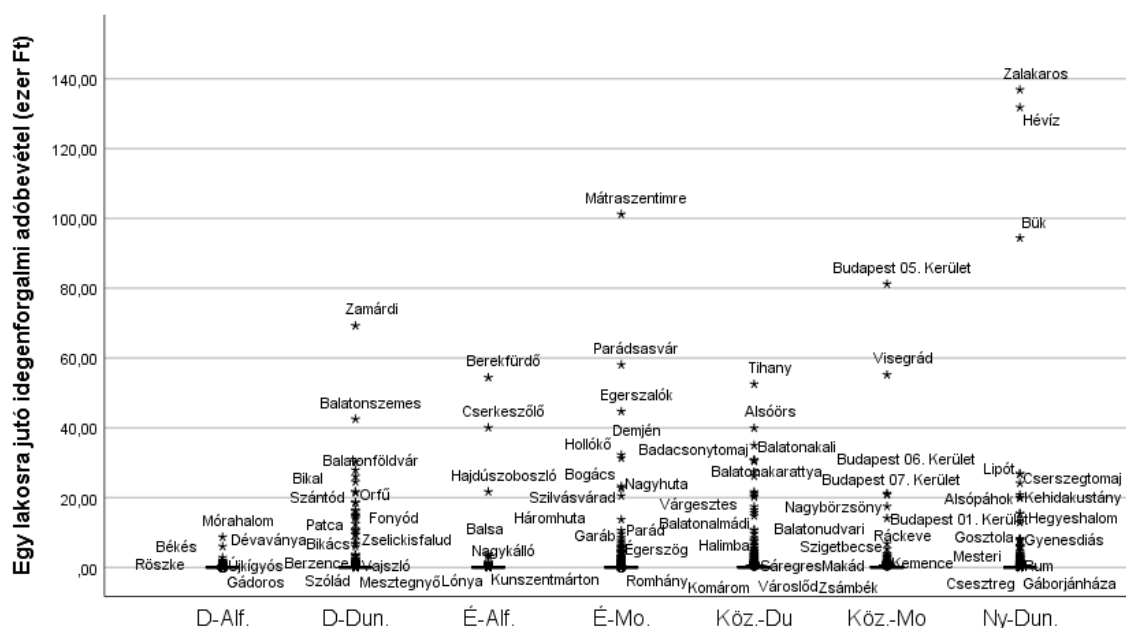
Az önkormányzatok szempontjából a turizmus legfontosabb vetülete az idegenforgalmi adó, ami az ágazatból származó előnyök kiaknázásának közvetlen, szinte azonnali eredménye. Az adónemből származó országos bevétel folyamatosan gyarapodik, 2018-ban megközelítette a 15 milliárd forintot, a növekedési üteme szinte megegyezik a vendégéjszákéval. A folyamatos növekedés annak köszönhető, hogy egyrészt az idegenforgalom permanensen bővül, másrészt a települések az alkalmazott adómérték meghatározásakor folyamatosan követik az inflációhoz igazított maximális törvényi mértéket (6. táblázat).

6. táblázat: Idegenforgalmi adómérték átlaga tartózkodási idő után, 2013-2019

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Átlagos idegenforgalmi adómérték (Ft/fő/éj)	253	256	261	268	273	276	280
Adómaximum	469	497	505	504	504	506	518

Forrás: Magyar Államkincstár adatbázisa (2020) alapján saját szerkesztés

A 3178 magyar helyi önkormányzat közül 844 vetette ki az idegenforgalmi adót 2018-ban, adóbevétel belőle azonban csak 757 települési önkormányzatnál keletkezett. A településeknek az idegenforgalmi adóbevétele szempontjából történő összevetését a lakosságszámra történő vetítéssel célszerű megtenni, ugyanis az egy lakosra jutó adóbevétel segítségével tárhatók fel az effektív különbségek (8. ábra). A magyar települések közt Budapest rendkívül kiugró értéket képvisel, 2018. évi bevétele 6,412 milliárd forint volt. A vizsgálatokban a kerületek, mint települési önkormányzatok adatai kerültek felhasználásra.



8. ábra: Egy lakosra jutó idegenforgalmi adóbevétel megoszlása régiónként

Forrás: BM adatbázis (2020) alapján saját szerkesztés

Az országban a legnagyobb egy főre jutó adóbevétellel nyugat-dunántúli települések rendelkeztek 2018-ban, de számos fürdőváros és község, illetve balatoni település is kimagasló arányt képvisel.

Az adónemből származó bevételek településtípusonként is eltérnek (7. táblázat). A fővárosi kerületek esetében rendkívül meghatározó aránnyal bír az egy lakosra jutó bevétel, valamint az adónemnek is meghatározó szerepe van az adóbevételek között.

7. táblázat: Idegenforgalmi adóbevétel összegének és helyi adóbevételen belüli arányának alakulása településtípusonkénti bontásban

	Db	Összes idegenforgalmi adóbevétel (millió Ft)	Egy önkormányzatra jutó idegenforgalmi adóbevétel (millió Ft)	Egy lakosra jutó idegenforgalmi adóbevétel (Ft)	Idegenforgalmi adó aránya a helyi adókon belül (%)
fővárosi kerület	23	6102	290,6	3487	3,17
megyei jogú város	23	1633	71,0	835	0,71
város	188	5223	27,8	2472	3,02
nagyközség	37	222	6,0	1693	3,46
község	485	1567	3,2	2972	7,50

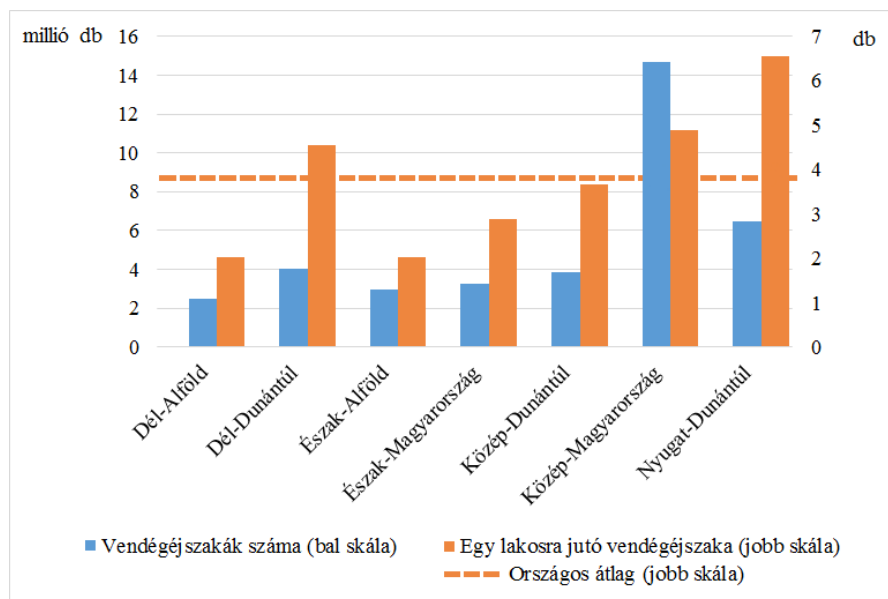
Forrás: BM adatbázis (2020) alapján saját számítások és szerkesztés

A településtípusok összehasonlításakor azonban szem előtt kell tartani, hogy míg a kerületek többsége esetében jelentős az idegenforgalom, addig a többi típusú település közt számos olyan található, ahol alig keletkezik ilyen adóbevétel. Viszont a községekben tölti be a legnagyobb szerepet a helyi adóbevételekben az idegenforgalmi adó. Összességét tekintve a városok idegenforgalmi adóbevétele a legjelentősebb, azonban az egy lakosra vetített érték a községekben meghaladja a városokét.

A vendégéjszakák számának alakulása összefügg az idegenforgalmi adóbevételek nagyságával. A KSH (2020b) adatbázisa azonban az összes vendégéjszakát tartalmazza a kereskedelmi és az üzleti célú magán szálláshelyek esetében, míg az idegenforgalmi adó összegének adómértékkel történő osztásával csak az adóköteles vendégéjszakák számát kaphatjuk, amelyben a mentes éjszakák nem szerepelnek. A régiók között kimutathatók különbségek az összes vendégéjszaka-szám alapján (9. ábra), aminek tekintetében Budapest jelenléte miatt Közép-Magyarország rendelkezik a legtöbb vendégéjszakával. A mutatónak a lakosok számára történő vetítésével viszont a nyugat-dunántúli régió áll az élen.

Amikor az idegenforgalmi adóbevétel összege szempontjából vetjük össze a településeket, szükséges az adónemnek az összes helyi adóbevételen belüli megoszlását is tekintetbe venni. A fővárosban és a városokban dominál leginkább a helyi adóbevételekben

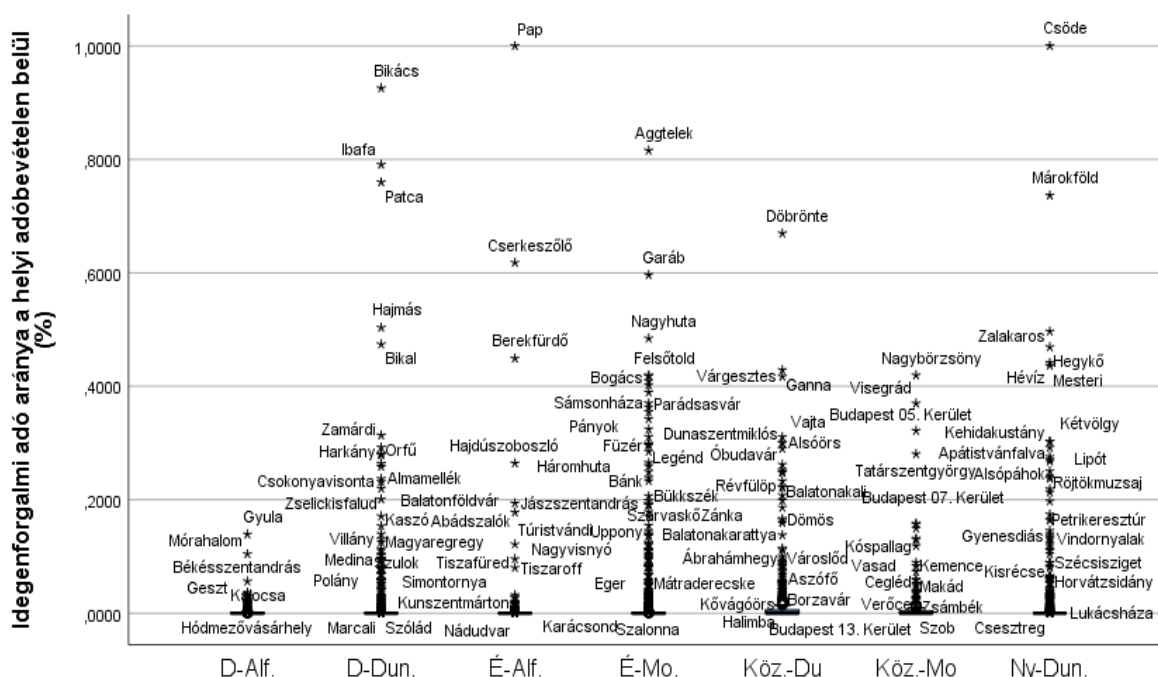
az idegenforgalmi adó, ahogy azt a 6. táblázat adatai bizonyították, emellett elmondható, hogy a kisebb településeken nagyobb szerepet játszik a költségvetésben, mint a többi településtípus esetében.



9. ábra: Vendégéjszakák száma régiókénti bontásban, 2018

Forrás: saját szerkesztés KSH (2020b) adatbázis alapján

A változó további vizsgálatának segítségével megmutatkozik, hogy melyek azok az önkormányzatok, amelyek adóbevételei közt kiemelt jelentőséggel bír az idegenforgalmi adó (10. ábra).



10. ábra: Idegenforgalmi adó helyi adóbevételeken belüli részarányának megoszlása régiókénti bontásban, 2018

Forrás: BM adatbázis (2020) alapján saját szerkesztés

Az ország összes régiójában megtalálhatók olyan települések, amelyek kiugróan magas aránnyal rendelkeznek, sőt, öt régióban is előfordulnak olyan települések, amelyek helyi adóbevételein belül az idegenforgalmi adóbevétel több, mint 50 százalékot képvisel. A Zala megyei, 86 fő lakosságú (2019.01.01.) Csöde és a Szabolcs-Szatmár-Bereg megyei, 1948 fő lakosságú (2019.01.01.) Pap községekben 2018-ban nem keletkezett más helyi adóbevétel az idegenforgalmi adón kívül.

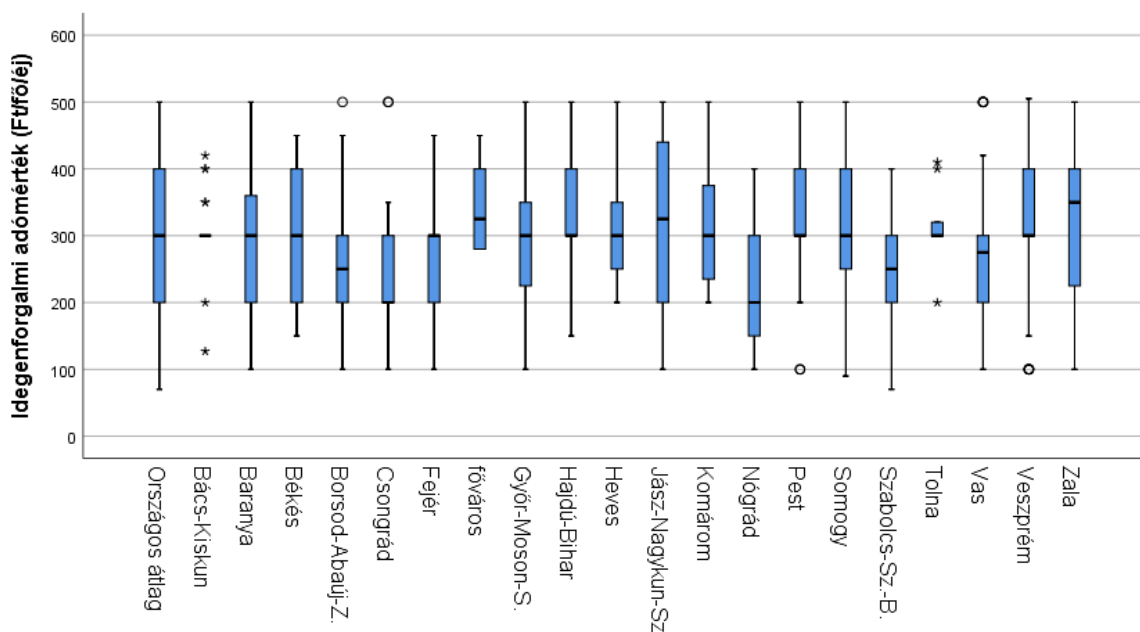
4.2.2. Megyék vizsgálata idegenforgalmi adó szempontjából

Az idegenforgalmi adóztatás vizsgált ismérveinek szempontjából jelentős különbségek mutathatók ki a megyék között, mind az adóbevételeket, mind a vendégéjszaka-számot tekintve (6. melléklet). Az egy lakosra jutó idegenforgalmi adóbevétel Zala megyében a legmagasabb, Szabolcs-Szatmár-Bereg megyében pedig a legalacsonyabb. A kivetett idegenforgalmi adómértékek tekintetében az egyes megyék átlagai közti különbséget szemlélteti a 11. ábrán található boxdiagram, mellyel nem csak a megyékben alkalmazott adómértékek átlaga hasonlítható össze, hanem az adómértékek szórása is.

Az európai idegenforgalmi adóztatási rendszerek vizsgálata nyomán a kutatás elsősorban arra kereste a választ, hogy hasonló változók szempontjából a magyar megyék közt is kialakíthatók-e különböző csoportok. A megyék csoportokba sorolására ismételten klaszteranalízis bizonyult megfelelő módszernek, amiben először a hierarchikus eljárás segítségével lett megállapítva a klaszterek ideális száma és nem hierarchikus klaszterezési vizsgálattal jöttek létre a végső megyecsoportok. A klaszteranalízis lefolytatásához ugyanazok a kvantitatív, skála típusú változók kerültek meghatározásra a megyékre vonatkozóan, amelyek alapján az európai országok is klaszterekbe lettek sorolva, a szálláshely-szolgáltatás áfamértékének kivételével, mivel annak mértéke megyei szinten irreleváns. Az első változó mindennek megfelelően a 2018. évi *helyi adóbevételek megyei GDP-hez viszonyított nagysága*, a második változó a 2018. évben alkalmazott *vendégéjszakánkénti átlagos idegenforgalmi adómérték*,⁶² és a harmadik az *egy lakosra jutó vendégéjszakák száma* a 2018. évi lakosságszámot alapul véve. Az analízis mintáját tehát a megyék alkotják,

⁶² Az európai összehasonlításnál alkalmazott maximálisan kivethető idegenforgalmi adómérték helyett a megyék településein kivetett adómértékek átlaga került kiválasztásra ismérvnek a minta elemzéséhez, ami alkalmasabb az adómérték nagysága szerinti vizsgálatokhoz. 2018-ban a következő megyékben nem volt olyan település, amely több, mint 450 forintos vendégéjszakánkénti adómértéket vetett volna ki: Bács-Kiskun, Békés, Fejér, Nógrád és Szabolcs-Szatmár-Bereg megye.

Pest megye esetében azonban a főváros és a megye többi része, mint Pest megye külön szerepel, így a minta összesen 20 elemből áll.



11. ábra: A magyar megyékben alkalmazott idegenforgalmi adómértékek összehasonlítása, 2018

Forrás: saját szerkesztés MÁK (2020a) alapján

Korrelációanalízissel, Pearson-féle lineáris korrelációs együttható számításával valósult meg annak az ellenőrzése, hogy az egyes változók közti korreláció nem szignifikáns (7.1. melléklet). Majd ezekhez a változókhoz távolságmértékek kiválasztásra került a távolságnak az európai elemzéshez is használt mérőszáma, a négyzetes euklideszi távolság. Mivel az elemzésbe vont változók különböző mértékegységűek, a mértékegység befolyásoló hatását az elemzés előtt standardizálással szükséges volt kiküszöbölni, hogy ezáltal is növekedjen a jobb besorolás esélye.

A klaszteranalízis első fázisában Ward-féle eljárással folyt le a megyék klaszterekbe sorolása. Az agglomerációs eljárásról készült dendrogram (7.2. melléklet) segítségével meghatározhatóvá vált, hogy négy klasztert szükséges kialakítani. A kapott eredmény ellenőrzéseképp a Ward-eljárással készülő klaszteranalízis egy másik távolságmértékkel is megtörtént, a Csebisev-távolsággal, amelynek alkalmazása ugyanerre az eredményre jutott (7.3. melléklet), miszerint négy klasztert ajánlatos elkülöníteni.

Ezt követően a végleges csoportképzés a nem hierarchikus módszerrel, a k-központú klaszterképzéssel valósult meg. Az elemzés eredményeképp (7.4. melléklet) létrejött klaszterek középpontjai mind a három klaszterképző változó mentén szignifikánsan különböznek, amit az F-statisztikák szignifikanciája bizonyít ($\rho \leq 0,01$).

A klaszterek a klaszterközéppontok alapján, illetve a klaszterképző változók klaszterenkénti átlagainak különbségei alapján jellemezhetők (8. táblázat). A *turisztikailag legmeghatározóbb* 6 elem került az első csoportba, Budapest, valamint Heves, Somogy, Vas, Veszprém és Zala megye, amelyek vendégéjszakák szempontjából jóval meghaladják az átlagos vendégéjszaka-számot, holott az alkalmazott adómértékek átlagosan nem magasak. A helyi adóbevételek GDP-hez viszonyított nagysága ugyanakkor átlagosnak mondható.

8. táblázat: Magyar megyéknek a klaszteranalízis eredményeként létrejött csoportjai

	1. klaszter	2. klaszter	3. klaszter	4. klaszter
Megyék	<ul style="list-style-type: none"> • főváros • Heves • Somogy • Vas • Veszprém • Zala 	<ul style="list-style-type: none"> • Csongrád • Fejér • Komárom-Esztergom • Pest • Tolna 	<ul style="list-style-type: none"> • Bács-Kiskun • Baranya • Békés • Győr-Moson-Sopron • Hajdú-Bihar • Jász-Nagykun-Szolnok 	<ul style="list-style-type: none"> • Borsod-Abaúj-Zemplén • Nógrád • Szabolcs-Szatmár-Bereg
Helyi adóbevétel megyei GDP-hez viszonyított arányának átlaga (%)	2,11	2,28	1,82	1,74
Egy lakosra jutó vendégéjszakák számának átlaga (db)	8,78	1,82	2,77	1,48
Alkalmazott adómértékek átlaga vendégéjszakák után (Ft/fő/éj)	299,00	285,40	291,17	225,33
Klaszter elnevezése	turisztikailag legmeghatározóbb	iparűzési adóra koncentrált	az idegenforgalmi adó nem hangsúlyos	turisztikailag közömbös

Forrás: saját szerkesztés

A második csoportot azok az elemek alkotják, ahol ugyan magas idegenforgalmi adómértékekkel működik az adóztatás, a helyi adóbevételek GDP-arányos nagysága azonban az *iparüzési adóra koncentrált*ságot tükrözi. Ide tartozik Csongrád, Fejér, Komárom-Esztergom, Pest és Tolna megye is. Érdekes, hogy a harmadik legtöbb helyi adóbevételt realizáló elem, Győr-Moson-Sopron megye nem ebbe a csoportba került, ami annak köszönhető, hogy a megyei GDP-hez mérten a helyi adóbevételek nagysága már messze nem az élvonalba juttatja a megyét. A harmadik csoportba 6 megye sorolódott, melyeknél a kivetett idegenforgalmi adómértékek megyei átlagos értéke viszonylag magas, azonban a vendégéjszakák száma nem számottevő. Ezekben a megyékben (Bács-Kiskun, Baranya, Békés, Győr-Moson-Sopron, Hajdú-Bihar és Jász-Nagykun-Szolnok megye) összességében a helyi önkormányzati *idegenforgalmi adóbevétel nem hangsúlyos*. A negyedik csoportba a *turisztikailag közömbös* 3 megye, Borsod-Abaúj-Zemplén, Nógrád és Szabolcs-Szatmár-Bereg megye került, melyek mindhárom változó mentén jóval átlag alatt teljesítenek.

A klaszterelemzéssel kialakított csoportok jósága és az analízis megbízhatósága ezt követően a nem hierarchikus, k-közepű klasztereljárás újbóli, az elemek sorrendjének megváltoztatásával történő lefolytatásaival került ellenőrzésre. Az elemek sorbarendezéséhez a megyék esetében több külső változó került kiválasztásra, mivel az európai elemzés esetében használt mintánál is kisebb minta került felhasználásra a megyék esetében, mindössze 20 elemmel, a nem hierarchikus klaszterezés pedig minél kisebb a minta, annál érzékenyebb az elemek sorrendjére. Három olyan változó került kiválasztásra, amelyek nem mutatnak egyik klaszterképző változóval sem szoros összefüggést. Ez Pearson-féle korrelációs együttható számításával került ellenőrzésre (7.5. melléklet). A megyék GDP-jének, lakosságszámának és önkormányzatai számának növekvő sorrendjében lettek az elemek újrarendezve. A k-közepű klaszteranalízis újbóli lefolytatásai során a megyék klaszterbesorolása közt alig tapasztalható eltérés (7.6. melléklet). Mindössze két megye sorolódott át két analízis során másik klaszterbe: az egyik Vas megye, ami az iparüzési adóra koncentrált megyékhez közelít, a másik pedig Heves megye, ami két klaszterezés eredményeként is azon megyék közé került, amelyeknél az idegenforgalmi adó nem annyira hangsúlyos, mint azt az eredeti klaszterezés Heves megye esetében mutatta. A klaszterekbe sorolás alakulása mellett a klaszterközpontok alapján is szükséges ellenőrizni az eredeti klaszterezés eredményét. A klaszterezések során a négy klaszter közül három középpontjaiban kismértékű változás történt Vas és Heves megye átsorolásának következtében (7.7. melléklet). A klaszterek elemszámának és a klaszterközpontok értékeinek alacsony mértékű változása összességében alátámasztja az eredeti klaszterezés során kapott eredmények jóságát.

4.2.3. Idegenforgalmi adóztatás településszintű elemzése

Az európai és megyei elemzést továbbgondolva a településekre vonatkozóan az előzőeknek megfelelő változók mentén újabb klaszteranalízis lenne indokolt. A változók a helyi önkormányzati szintre kalkulált egy lakosra jutó vendégéjszakák száma, a bevezetett vendégéjszakánkénti idegenforgalmi adómérték és (települési GDP értékének hiányában) az egy lakosra jutó helyi adóbevételek nagysága lenne. Azonban a három változó között szignifikáns ($\rho < 0,01$) korreláció mutatható ki (8. melléklet), így a klaszterelemzés ezen változók mentén nem prezentálna hiteles eredményeket.

A 3178 magyar települési önkormányzat közül 844 vetette ki az idegenforgalmi adót, vagyis az alkalmazott adómértékük nem nulla. A települések rangsorolásához a vizsgálati mintába azonban csak az a 756 önkormányzat került be, ahol egyrészt alkalmaztak 2018-ban idegenforgalmi adómértéket, másodsorban idegenforgalmi adóbevétel is keletkezett, harmadrészt pedig vendégéjszaka is realizálódott.⁶³ Az elemzéshez kiválasztottam azokat a változókat, amelyek az idegenforgalmi teljesítmény és az idegenforgalmi adóztatási hatékonyság, összefoglalva az önkormányzati idegenforgalmi koncentráltóság meghatározásában játszanak szerepet. Ezek az egy lakosra jutó idegenforgalmi adóbevétel, az egy lakosra jutó vendégéjszakák száma és az idegenforgalmi adóból származó bevételeknek a költségvetési bevételen belüli aránya. Az adatsorok összehasonlíthatósága érdekében az egyes változók relatív értékét vette figyelembe a vizsgálat. A normalizálásához egyenként egy viszonyszám, index hozzárendelése történt a változókhoz. Az indexek számításakor egy általános, az emberi fejlődés mutatójának (Human Development Index, HDI) kiszámításakor is alkalmazott képlet (Obádovics – Kulcsár, 2003) biztosított kiindulási alapot, ami a következőképp számítja a változókhoz tartozó részindexeket:

$$I_i = \frac{X_i - X_{\min}}{X_{\max} - X_{\min}}$$

ahol X_i a változó aktuális értéke,

X_{\max} a változó rögzített maximális értéke,

X_{\min} a változó rögzített minimális értéke.

Az önkormányzatok idegenforgalmi koncentráltásági indexének számításához a következő három részindex képzése valósult meg.

⁶³ Az utolsó két feltétel egymástól független, ugyanis adóbevétel olyan adóévben is befolyhat az önkormányzathoz, amikor nincs hatályban idegenforgalmi adó (például december hónap után januárban megfizetett adó, vagy hátralék utólagos kiegyenlítése).

1. Idegenforgalmi adóbevétel index (I_1), amelynek képzéséhez az egy lakosra jutó idegenforgalmi adóbevétel mutatóját használtam fel;
2. Vendégforgalom index (I_2), melynél az egy lakosra jutó vendégéjszakák számát vettem alapul, ami magában foglalja a kereskedelmi szálláshelyeken és a magánszálláshelyeken eltöltött vendégéjszakák számát egyaránt;
3. Idegenforgalmi adó arányának indexe (I_3), amely az idegenforgalmi adóból származó bevételeknek a költségvetési bevételeken belüli arányát jelzi.

Az indexek számításakor az adatok forrását a KSH és a Belügyminisztérium 2018. évre vonatkozó adatbázisai biztosították.

A települések rangsorolásához használt mutató végül a számolt indexek egyszerű számtani átlagával került kiszámításra a következő képlet alapján:

$$I = \frac{I_1 + I_2 + I_3}{3}$$

Az értékek 0 és 1 közé esnek, a magasabb érték idegenforgalmi adóztatás szempontjából kedvezőbb helyzetű besorolást jelent, vagyis minél magasabb egy település értéke, annál meghatározóbb az idegenforgalmi adó hatása a helyi költségvetésre.

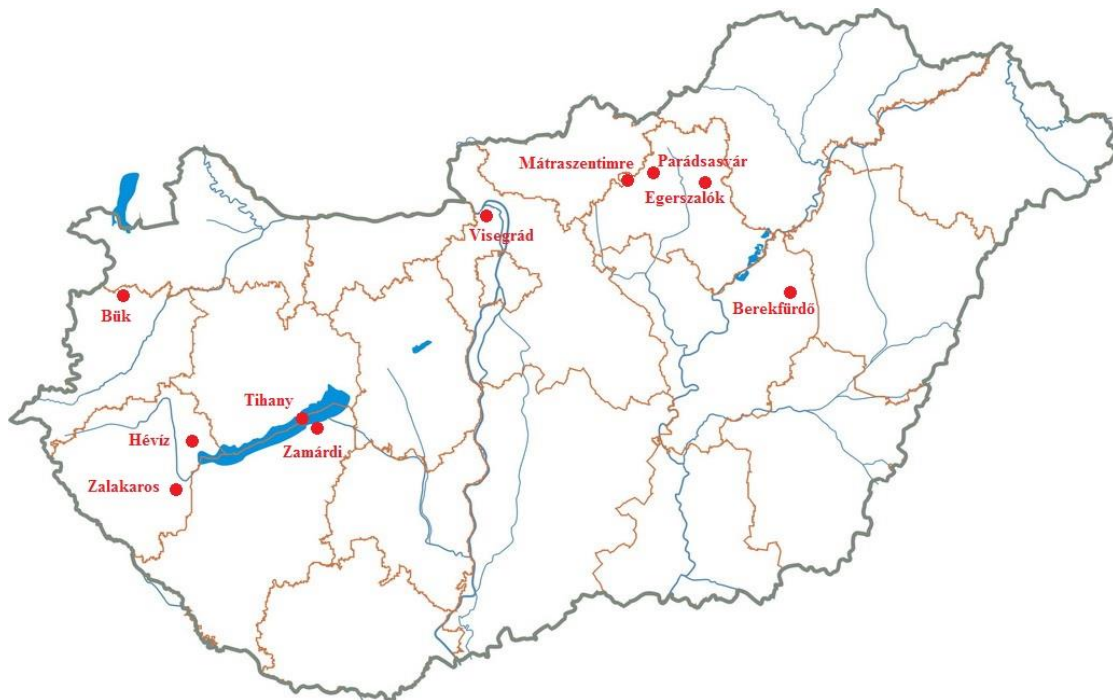
Az elemzés eredményeképp az önkormányzatok idegenforgalmi koncentrátsági indexe a 9. táblázatban szereplő rangsort állította fel a települések között. A TOP50 település listája és azok főbb adatai a 9. mellékletben található. A rangsor alapján az idegenforgalmi adóra leginkább koncentrált település Zalakaros.

9. táblázat: Önkormányzatok idegenforgalmi koncentrátsági indexe szerinti TOP10 magyar település, 2018

	Település	Lakosok száma, 2018 (fő)	Vendégéjszakák száma, 2018 (db)	Idegenforgalmi adóbevétel, 2018 (millió Ft)	1. rész-index	2. rész-index	3. rész-index	Index
1.	Zalakaros	1996	723052	273,2	1,0000	1,0000	0,8278	0,9426
2.	Hévíz	4633	1279882	610,7	0,9630	0,7626	1,0000	0,9085
3.	Mátraszentimre	417	137936	42,2	0,7393	0,9131	0,5482	0,7335
4.	Bük	3631	840451	342,7	0,6895	0,6390	0,7658	0,6981
5.	Zamárdi	2410	350724	166,8	0,5057	0,4017	0,6470	0,5182
6.	Visegrád	1841	287991	101,6	0,4032	0,4318	0,7135	0,5162
7.	Parádsasvár	328	45741	19,0	0,4243	0,3850	0,7012	0,5035
8.	Berekfürdő	1001	138027	54,4	0,3973	0,3806	0,6167	0,4649
9.	Egerszalók	2024	235703	90,5	0,3265	0,3215	0,6541	0,4340
10.	Tihany	1342	169565	70,5	0,3836	0,3488	0,4136	0,3820

Forrás: saját szerkesztés

A TOP10 között gyógy- és termálfürdővel rendelkezők mellett balatoni települések is helyet foglalnak. De nem csak fürdővárosok és fürdővel rendelkező községek alkotják a listát, mert Visegrád és Parádsasvár is az első tíz olyan önkormányzat közé került, ahol legmeghatározóbb az idegenforgalom a település életében és a helyi költségvetésben. Heves megyéből három község indexe is magasnak bizonyult (12. ábra), ami a térségük turisztikai szerepének erősségére enged következtetni.



12. ábra: TOP10 település földrajzi elhelyezkedése

Forrás: saját szerkesztés

A kutatás eddigi eredményeiből, a feltárt területi különbségekből következően felmerül a kérdés, hogy a települési önkormányzatok földrajzi elhelyezkedése hatással van-e az önkormányzatok idegenforgalmi adóztatására. Az adóztatás három fő tényezőjét magában foglalja az önkormányzatok előzőekben kiszámított indexe. Ennek megfelelően a földrajzi elhelyezkedés idegenforgalmi adóztatásra gyakorolt hatásának kimutatásához azon vizsgálatok szükségesek, hogy fennáll-e összefüggés a települési önkormányzatok idegenforgalmi koncentrátsági indexe és aközött, hogy az adott települési önkormányzat melyik régióban és melyik megyében helyezkedik el. Az összefüggések vizsgálatához a koncentrátsági indexből csoportképző, ordinális skálán mért ismérv képzésére került sor. A változóknak a földrajzi elhelyezkedéssel fennálló összefüggései keresztábla-elemzésekkel kerültek vizsgálatra, hogy kimutatható legyen, fennállnak-e területi különbségek a változó mentén.

A kereszttábla-elemzés egy alapvető technika két kategoriális (nominális vagy ordinális mérési szintű) változó kapcsolatának vizsgálatára. Mivel a vizsgálatban a földrajzi elhelyezkedés, vagyis a régió és a megye nominális változó, az index pedig ordinális skálán mért, a kereszttábla-elemzés bizonyult megfelelő módszernek az összefüggések vizsgálatához. (A kereszttáblák terjedelmük végett a 10. mellékletben szerepelnek). Az elemzésekbe nem csak az a 756 település került bevonásra, amelyek koncentráltági indexe számításra került, hanem az első indexkategóriát azon települések alkotják, ahol az index értéke nulla, vagyis ahol az idegenforgalmi adónak nincs szerepe a helyi költségvetésben.

Két változó összefüggésének statisztikai szignifikanciája a Pearson-féle Khi-négyszet (χ^2) próbával mérhető. A próba során a nullhipotézis azt feltételezi, hogy a vizsgált változók között nincs összefüggés, vagyis nincs különbség a csoportok között. A Khi-négyszet próba feltétele, hogy az elvárt gyakoriság a kontingencia táblázat minden egyes cellájában legalább öt kell, hogy legyen. A megyék viszonylag nagy száma következtében azonban szükséges volt egy megengedőbb feltételt alkalmazni, amit a kutatók általában használnak, miszerint az összes cella legfeljebb 20 százalékában lehet az elvárt gyakoriság száma kevesebb, mint öt. A Pearson-féle Khi-négyszet próbák eredményei alapján (régiók esetén: $\chi^2(18) = 139,672$, $\rho = 0,000$; megyék esetén: $\chi^2(57) = 323,070$, $\rho = 0,000$) megállapítható, hogy a változók közti összefüggések szignifikánsak. Mivel a vizsgálatok során a nullhipotézisek elutasításra kerültek, további vizsgálatok végzése következett a kapcsolatok erősségének meghatározásához. A sztochasztikus kapcsolat erősségének kimutatásához használt mutató típusát meghatározta, hogy a változók nominális és ordinális skálán mértek, mivel egy nominális és egy ordinális változó esetén a Cramer's V asszociációs együtthatóval mérhető a változók közti kapcsolat szorossága, amit a mutató 0 és 1 közötti intervallumban mér. A változók szimmetrikussága, vagyis hogy a független és a függő változók felcserélése nem változtatja meg az eredményt, illetve a Cramer's V együttható szignifikancia szintje miatt a mutató megbízható eredményt ad, az együttható értékei alapján pedig bebizonyosodott, hogy a változók közti kapcsolat gyenge (régiók esetén: $V = 0,121$, $\rho = 0,000$; megyék esetén: $V = 0,184$, $\rho = 0,000$).

Összességében tehát elmondható, hogy az önkormányzatok idegenforgalmi koncentráltági indexének kategóriája és aközött, hogy a település melyik régióban, illetve melyik megyében helyezkedik el, szignifikáns összefüggés áll fenn, azonban ez az összefüggés a régiók és a megyék szintjén is gyengének mutatkozik.

4.3. IDEGENFORGALMI ADÓZTATÁS TERÜLETI EGYENLŐTLENSÉGÉNEK ENYHÍTÉSE

A kutatás eddigiekben bemutatott eredményei azt igazolják, hogy annak ellenére, hogy nincs a földrajzi elhelyezkedésnek erős befolyása az idegenforgalmi adóztatásra, Magyarország területi egységei, a megyék és a települések között számottevő különbségek is kimutathatók. Gyakran egymással szomszédos települések idegenforgalmi adóbevételei között hatalmas különbségek állnak fenn, pedig a turizmusnak, mint a nemzetgazdaság egyik fontos ágának fejlődéséhez nem elegendő csak a desztinációkat pontszerűen fejleszteni, hanem az adott turisztikai célpont térségét is figyelembe kellene venni. Ahhoz, hogy a települések közötti különbségeket enyhíteni lehessen, először az önkormányzati rendszerben már működő jövedelemkiegyenlítést volt indokolt tanulmányozni. Ez azért is vált szükségessé, mert az önkormányzatok saját bevételnövelési érdekeltségét az önkormányzati gazdálkodásra vonatkozó központi szabályozások erőteljesen befolyásolhatják. Ezek közül pedig legfőképp a jövedelemkiegyenlítő eljárások vannak negatív hatással az önkormányzatok azon céljaira, hogy saját, helyi iparüzési adóból származó bevételeiket minél jobban növeljék. Ezáltal felértékelődik a többi helyi adónem, köztük az idegenforgalmi adó szerepe is. A jövedelemkiegyenlítő eljárások a költségvetési gazdálkodás részét képezik, a feladatfinanszírozási rendszeren alapulva. Így mielőtt a jövedelemkiegyenlítésre került a kutatás fókuszra, fontos volt a feladatfinanszírozás jellemzőit is megismerni.

A 2012-es önkormányzati reform keretében az MÖtv. a gazdálkodásra vonatkozóan bevezette a feladatfinanszírozáson alapuló rendszert, amelyben a kötelező feladatok ellátását az állam feladatalapú támogatással biztosítja. A támogatás megállapítása a takarékos gazdálkodás, az önkormányzatok jogszabályon alapuló, elvárt saját bevétele és a tényleges saját bevétele figyelembe vételével történik (Fellegi, 2015). Az új rendszer a korábbi, rendszerváltás óta működő forrásszabályozási módszert váltotta fel, az adósság és az alulfinanszírozottság megszüntetését és mérséklését kitűzve célul.⁶⁴

A feladat alapú finanszírozás fogalmával a nemzetközi szakirodalomban „spending needs” vagy „expenditure needs” (kiadási szükséglet) néven találkozhatunk, amit Bev Dalbhy abban az összegben határoz meg, amivel a szubnacionális kormányzati szintek a

⁶⁴ A helyi önkormányzatok gazdálkodását tekintve számos új törvényi korlát is van, amelyek az Alaptörvény 34. cikk (5) bekezdésén nyugszanak, miszerint „törvény a költségvetési egyensúly megőrzése érdekében a helyi önkormányzat törvényben meghatározott mértékű kölcsönfelvételét vagy más kötelezettségvállalását feltételhez, illetve a Kormány hozzájárulásához kötheti”. Ennek megfelelően például egyéb törvényi feltételek teljesülése mellett az önkormányzat érvényesen kizárólag a Kormány előzetes hozzájárulásával vállalhat a Polgári Törvénykönyv szerinti kezességet és garanciát, valamint köthet adósságot keletkeztető ügyletet (2011. évi CXCV. törvény 10. § (1) bekezdés).

közszolgáltatásokat biztosítani tudják hasonló önkormányzati jellemzők mellett (Bordás, 2017). A feladatfinanszírozás során az Möt. alapján először az egyes önkormányzati feladatok kiadási szükséglete kerül meghatározásra, és ehhez igazítják a támogatást a feladatok egyedi jellemzőit figyelembe véve. Mivel a költségvetési előirányzatokat kizárólag az adott feladatok ellátására lehet fordítani, a feladatfinanszírozás szigorúbb költségvetési gazdálkodást teremt (Török, 2014). Az Országgyűlés a központi költségvetésről szóló törvényben meghatározott módon a helyi önkormányzatok kötelezően ellátandó, törvényben előírt egyes feladatainak a feladatot meghatározó jogszabályban megjelölt közszolgáltatási szintnek megfelelő ellátását feladatalapú támogatással biztosítja, vagy azok ellátásához a feladat és a helyi szükségletek alapján jellemző mutatószámok, valamint a lakosságszám alapján támogatást biztosít (Holczreiter – Papp – Simon, 2015). A korábbi forrásszabályozás keretében az önkormányzatok a saját bevételeiken túl egységes szabályok szerint elosztott támogatásban részesültek, tehát a bevételeik a saját és megosztott bevételekből, valamint a támogatásokból tevődtek össze, az önkormányzatok érdekelték voltak a saját bevételek növelésében és a takarékos gazdálkodásban. A feladatfinanszírozás rendszerében a kemény költségvetési korlát⁶⁵ jellemző, valójában azonban a feladatfinanszírozás csak a források feladathoz kötött felhasználását jelenti. Ugyanis a támogatási összegek megállapításakor nem a valódi, pontos költségek kerülnek meghatározásra, hanem a korábbi forrásszabályozás idején alkalmazott technikákat alkalmazzák (Bordás, 2019). Ebből kifolyólag előfordulhat, hogy egy feladat finanszírozására több támogatást kap egy önkormányzat, mint a megvalósításához valójában szükséges, de a források átcsoportosítási lehetőségének hiánya végett (Bordás, 2019), illetve amiatt, hogy maradványt a költségvetési év végén nem tarthat meg (Fellegi, 2015), arra kényszerül az önkormányzat, hogy a maximális forrást mindenképp elköltse. Holott célszerűbb lehetne olyan feladatokra átcsoportosítani a fennmaradó összegeket, amelyek előirányzata nem is bizonyul elegendőnek.

A feladatfinanszírozás a jelenlegi gyakorlatával nem éri el a kitűzött céljait, az említett tényezők rontják a helyi gazdálkodási rendszer hatékonyságát, másrészt a saját bevételnövelési érdekeltség sem áll fenn az elvárt mértékben, mert a támogatási rendszer a helyi iparüzési adóra koncentrál. Pedig az adott szolgáltatás iránti igény nem feltétlenül kapcsolódik az adott településen lévő vállalkozások nettó árbevételéhez (Péteri, 2015). Giday (2014) szerint a feladatfinanszírozásnak kétségkívül velejárója, hogy a helyi

⁶⁵ A költségvetési korlát keménysége azt jelenti, hogy a szervezet, amennyiben kiadásai tartósan túllépi bevételeit, nem képes működését folytatni. (Kornai, 2000)

adóbevételek megszerzésére való ösztönözöttség nem lesz maximális. Nagy (2019) is úgy véli, hogy a rendszer nem feltétlenül ösztönzi az önkormányzatokat bevételszerzésre. Az állítás megalapozottságát árnyalja, hogy mivel a költségvetési rendszerben a támogatások számításának alapja az iparűzési adó, az önkormányzatok a többi helyi adónemre történő koncentrálásban érdekeltek. Vagyis a vendégforgalommal bíró településeknek az iparűzési adó helyett inkább az idegenforgalmi adó növelésével érdemes adóbevételeiket gyarapítani. Mindezek mellett az idegenforgalmi adónövelési ösztönözöttség esetében is felmerülnek korlátok, melyek feltárásához az önkormányzati jövedelemkiegyenlítést szükséges áttanulmányozni.

4.3.1. Jövedelem-kiegyenlítés az önkormányzati rendszerben

A települések között nem csak hazánkban, hanem Európa országaiban is fennállnak különbségek társadalmi és gazdasági téren egyaránt. Az igazságosság elvét előtérbe helyezve a horizontális közpénzügyi kiegyenlítésnek, az önkormányzatok pénzügyi pozíciójából fakadó eltérések csökkentésére különféle módszerek léteznek. Ilyen a bevételkiegyenlítő módszer is, ami az önkormányzatoknak járó állami támogatások összegét bizonyos arányok szerint csökkenti a központi meghatározott elvárt adóbevétel (Blöchliger et al., 2007).

Svédországban 1996-ban vezették be az önkormányzati jövedelem-kiegyenlítő rendszert. A kiegyenlítés célja az volt, hogy a helyi önkormányzatok mindegyikének egyenlő feltételeket teremtsenek a közfeladatok ellátásához, függetlenül az önkormányzat szervezeti felépítésétől és adóalapjától. A jövedelem-kiegyenlítés a települési és a megyei önkormányzatok szintjén is két részből áll: egyrészt a bevételek, másrészt a kiadások kiegyenlítéséből.⁶⁶ A „Robin Hood-elv” érvényesülésekként a bevételek egyfajta újraelosztása lehetővé teszi az adóalap nagyságából eredő különbségek ellensúlyozását, és ezt elsődlegesen az állam finanszírozza. A kiadások kiegyenlítése a szervezeti felépítésből és az ellátandó közfeladatokból eredő költségkülönbségeket csökkenti, és ennek gyakorlati megvalósítása úgy történik, hogy a kedvezőtlen költségstruktúrával rendelkező önkormányzatok kiadás-kiegyenlítő támogatást kapnak, míg a kedvező kiadási struktúrájú önkormányzatok díjat fizetnek.⁶⁷ A díjak fedezik a kiadás kiegyenlítési támogatásokat, így a kiadások kiegyenlítése az állam számára finanszírozási szempontból szinte semleges. Amennyiben a központi kormányzat elvonásokból származó bevételei meghaladják a kiosztandó támogatások összegét,

⁶⁶ 773/2004 svéd törvény az önkormányzati jövedelemkiegyenlítésről – Lag om kommunalekonomisk utjämning

⁶⁷ 773/2004. törvény 4-10. §

akkor a fennmaradó összeget egységes támogatásként köteles megosztani a települések között.⁶⁸ A svéd önkormányzati rendszerben alkalmazott jövedelem-kiegyenlítés révén megvalósul, hogy az ország egyik szegmense sincs „megfosztva” a nemzeti jóléttől a költségvetési különbségek mérséklése által. A rendszer azonban az önkormányzatok szemszögéből azzal a hátránnyal jár, ami ugyanakkor az adófizetők szempontjából előny, hogy kiküszöböli a túlzott adómérték-növelés veszélyét, mivel az önkormányzatok nem érdekeltek minél magasabb jövedelemadó-bevételek realizálásában, hiszen a többletet úgyszólván átcsoportosítják a hátrányosabb helyzetű önkormányzatokhoz.

A magyar önkormányzati rendszerben, Európa többi államához hasonlóan, szintén számottevő jövedelmi különbségek mutatkoznak a települések között. A saját források a helyi adórendszer bevezetését követő években még csak egyötödnyi részt képviseltek a bevételeken belül (Horváth – Péteri – Vécsei, 2014), mára ez az arány meghaladja a 30 százalékos értéket. A saját bevételi kapacitások tekintetében azonban nagy különbségek alakultak ki területileg és településméret szerint is a magyar önkormányzatok között, köszönhetően az iparüzési adó dominanciájának, ami szintén a finanszírozási rendszer reformjára adott okot. A magyar önkormányzati alrendszer nagyfokú jövedelmi egyenlőtlenségét igazolja, hogy a magyarországi lakosság szám 20%-át kitevő, legnagyobb iparüzési adóbevételel rendelkező önkormányzatok az országos iparüzési adóalapból 50%-os mértékben részesednek (Berczik, 2018). Emellett a 10. táblázat is bizonyítja az iparüzési adó koncentráltságát, ugyanis a településtípusonkénti vizsgálat szerint országon belül Budapest és kerületei, valamint a megyei jogú városok (mindössze 47 önkormányzat a 3178 helyi önkormányzathoz) részesedése a 2018. évi iparüzési adóbevételekből 61,9%-os.

10. táblázat: A 2018. évi helyi iparüzési adóbevételek településtípusonkénti megoszlása

Településtípus	Érintett lakosság szám, 2018		Önkormányzatok száma, 2018		Iparüzési adóbevétel, 2018 (millió Ft)	
Főváros	-	-	1	0,0 %	148816	20,9 %
Fővárosi kerület	1749734	17,9 %	23	0,7 %	126218	17,8 %
Megyei jogú város	1956344	20,0 %	23	0,7 %	164873	23,2 %
Város	3183293	32,6 %	322	10,1 %	195164	27,5 %
Község	2889000	29,5 %	2809	88,4 %	75791	10,7 %
Összesen	9778371	100,0 %	3178	100,0 %	710862	100,0 %

Forrás: BM (2020) és KSH (2020b) alapján saját szerkesztés

⁶⁸ 773/2004. törvény 15-16. §

A települési és területi különbségek mérséklésére már korábban is léteztek kiegyenlítési technikák. A forrásszabályozási rendszer idején a személyi jövedelemadó megosztás, az adónak a keletkezési helyére történő visszajuttatása játszotta a fő kiegyenlítő szerepet, ami érdekeltté tette a településeket abban, hogy növeljék a lakosság számát és munkahelyeket teremtsenek (Bordás, 2019). Az önkormányzati rendszer átalakítása után a különbségek mérséklésére, a települések közti ellátásbeli különbségek megszüntetésére vonatkozó céllal centralizálták a feladatokat, miszerint az állampolgárok a közszolgáltatásokhoz az ország egész területén egyforma színvonalon és áron jussanak hozzá. A jövedelem-kiegyenlítésre azonban két közvetlen eszköz is bevezetésre került: a beszámítás és kiegészítés rendszere, mint bevételkiegyenlítő módszer, valamint a szolidaritási hozzájárulás.

A feladatalapú támogatási rendszer és azon belül a kiegészítés-beszámítás, valamint a szolidaritási hozzájárulás is a települések adóerő-képességére támaszkodik, melynek számítása a helyi iparüzési adóra épül. Az iparüzési adóalap egyfajta általános települési fejlettséget mérő mutatószám lett (Péteri, 2015), mely hatalmas különbségeket mutat egyes települések között. A 2016. évben például a legalacsonyabb egy lakosra jutó adóerő-képességgel Alsószentmárton (325 forint), a legmagasabbal Tiszatardos (535 181 forint) rendelkezett (Berczik, 2018). A költségvetési gazdálkodás és a vonatkozó törvények szempontjából az iparüzési adóerő-képesség a települési önkormányzat iparüzési adóelőlegét meghatározó adóalap 1,4%-a. Ez a szám egyfajta átlagos kalkulált szintet jelent, ami azt mutatja meg, hogy ha egy településen 1,4%-os adómértékkel vetnék ki az iparüzési adót, mekkora bevétel jutna egy lakosra. Így az iparüzési adóerő-képesség olyan általános mutatóvá vált, ami alapján a települések saját jövedelemtermelő képessége mérhető és összehasonlítható. A 2018. évben befolyt adóbevételt tekintve a legmagasabb egy állandó lakosra jutó iparüzési adóbevételt (1226 ezer forint) a Borsod-Abaúj-Zemplén megyei Berente község realizálta. 2018-ban mindössze 323 település nem vezette be az iparüzési adót.

A finanszírozás tekintetében a települések közti jövedelem-kiegyenlítést 2020-ban a beszámítás rendszere szolgálja,⁶⁹ amely a nagyobb iparüzési adóbevétellel rendelkezőktől a támogatások terhére elvon, míg a kisebb bevétellel rendelkezőket kompenzálja, ennek megfelelően az önkormányzatok elvárt iparüzési adóbevétele csökkenti egyes működési támogatások összegét. A rendszer a bevezetésétől kezdve fokozatosan finomodott, a beszámítás egyre differenciáltabban történt.

⁶⁹ A Magyarország 2021. évi központi költségvetéséről szóló 2020. évi XC. törvény alapján 2021-től a beszámítás szerepét teljesen átveszi a szolidaritási hozzájárulás.

A beszámítás alapja az önkormányzat elvárt bevétele, amely az iparüzési adóalap 0,55%-a (korábban 0,5%-a), ami azt jelenti, hogy amennyiben az önkormányzat a maximális 2%-os adókulcsot alkalmazza, akkor a beszámítás az adóbevételének körülbelül egynegyedét (27,5%-át) tette ki. A 2020. évi költségvetési törvény az egy lakosra jutó adóerő-képesség alapján az önkormányzatokat különböző kategóriákba sorolta és meghatározta az egyes kategóriákat érintő beszámítás mértékét. Az alacsony, 15 001 forint alatti egy lakosra jutó adóerő-képesség esetén elvonás nem sújtotta az önkormányzatokat, 11 000 forint és az alatti adóerő-képesség esetén kiegészítést kaptak a települések, azaz magasabb összegű állami támogatásban részesültek a jövedelmi különbségek erőteljesebb kiegyenlítése érdekében. 15 000 forint felett sávosan jelentkezett a támogatások csökkentése, melyet az alábbi képlet alapján kellett számítani egész számra kerekítve:

$$TCS = IA * \frac{c + \frac{AE - a}{b - a} (d - c)}{100}$$

ahol: IA a 2018. évi iparüzési adóalap 0,55%-a,

AE az önkormányzat egy lakosra jutó adóerő-képessége, ami alapján a támogatás-csökkentés és a kiegészítés mértékének számításakor alkalmazandó paramétertábla (11. táblázat) megfelelő sora alkalmazandó

a-d a paramétertábla szerinti értékek.

11. táblázat: Beszámítás és kiegészítés paramétertáblája

	Kategóriák az egy lakosra jutó adóerő-képesség szerint (forint)		Támogatáscsökkentés mértéke a számított bevétel százalékában		Kiegészítés mértéke a kiegészítés alapjának százalékában	
	alsó határ	felső határ	minimum	maximum	maximum	minimum
	a	b	c	d	e	f
1.	1	7 500	0	0	50	45
2.	7 501	11 000	0	0	30	20
3.	11 001	15 000	0	0	0	0
4.	15 001	25 500	20	75	0	0
5.	25 501	50 000	75	100	0	0
6.	50 001	115 000	100	110	0	0
7.	115 001	536 000	120	125	0	0

Forrás: 2019. évi LXXI. törvény 2. melléklet I. 1. f) pont alapján saját szerkesztés

A legfeljebb 11 000 forint egy lakosra jutó adóerő-képességgel rendelkező önkormányzatok esetében a kiegészítés mértéke (%) a 11. táblázat paramétertáblájához igazodóan a következő képlet alapján határozható meg:

$$KM = e + \frac{AE - a}{b - a} (f - e)$$

A kiegészítés és a beszámítás rendszere mellett 2018-tól kezdődően bevezetésre került a szolidaritási hozzájárulás. 2020. évre vonatkozóan a 34 000 forint feletti egy lakosra jutó adóerő-képességgel rendelkező települési önkormányzattól a támogatáscsökkentés beszámítás alapját meghaladó része a nettó finanszírozás keretében elvonásra kerül szolidaritási hozzájárulás jogcímen⁷⁰, ami az alábbi képlet alapján számítandó:

$$SZH = SZHA * \frac{c + \frac{AE - a}{b - a} (d - c)}{100} - KT$$

- ahol: SZHA szolidaritási hozzájárulás alapja,
 AE az önkormányzat egy lakosra jutó adóerő-képessége, ami alapján a szolidaritási hozzájárulás mértékének számításakor alkalmazandó paramétertábla (12. táblázat) megfelelő sora alkalmazandó,
 a-d a paramétertábla szerinti érték,
 KT 15 millió forintos korrekciós tényező, ami csak 500 fő lakosságszám alatti települések esetében alkalmazandó.

12. táblázat: Szolidaritási hozzájárulás mértékének számításakor alkalmazandó paramétertábla

	Kategóriák az egy lakosra jutó adóerő-képesség szerint (forint)		Hozzájárulás mértéke a szolidaritási hozzájárulás alapjának százalékában	
	alsó határ	felső határ	minimum	maximum
	a	b	c	d
1.	0	34000	0	0
2.	34001	45000	15	50
3.	45001	60000	50	75
4.	60001	125000	75	100
5.	125001		100	

Forrás: 2019. évi LXXI. törvény 2. melléklet V. pont alapján saját szerkesztés

A 2021. költségvetési évben a szolidaritási hozzájárulás számítása már 22 000 forintot meghaladó adóerő-képesség esetén jelentkezik, kiváltva ezáltal a támogatáscsökkentés számítását. Támogatáskiegészítést pedig a 13300 forintnál alacsonyabb adóerő-képességű települések kapnak.

A beszámítás során támogatáscsökkentés címén elvont támogatás 2020. évi összege az önkormányzatok idegenforgalmi koncentrálttsági indexe szerinti TOP50 település

⁷⁰ Budapest Főváros Önkormányzatának kivételével, mely esetében a szolidaritási hozzájárulás összege 10 milliárd forint.

esetében (Budapesten kívüli 47 település esetében)⁷¹ került kiszámításra (11. melléklet). A TOP50 település támogatáscsökkentésének 2020. évi összege több, mint 2 milliárd forint (13. táblázat), holott a rangsor első 50 helyéből 34-et községek foglalnak el. Egy kivétellel minden településen kisebb-nagyobb összeggel csökken az önkormányzatnak *települési önkormányzatok működésének támogatása* jogcímen juttatott támogatás.⁷² Ugyanezen települési önkormányzatok szolidaritási hozzájárulása 2018-ban összesen 14 milliárd forint volt.

13. táblázat: TOP50 és TOP10 település adatai és támogatáscsökkentése

	Lakosság, 2018 (ezer fő)	Vendégéjszaka, 2018 (millió db)	Egy főre eső iparüzési adóerő-képesség, 2018 (ezer Ft)	Beszámítás összege, 2020 (millió Ft)
TOP50	123,0	10,27	40,43	2077
TOP10	19,6	4,21	70,86	659

Forrás: KSH (2020b) és MÁK (2020b) alapján saját számítások és szerkesztés

A beszámítás során elvont támogatás és a szolidaritási hozzájárulás magas összege is azt erősíti, hogy a nettó finanszírozás keretében megvalósuló jövedelemkiegyenlítés következtében az idegenforgalmi adóból származó bevételek növelése egyre inkább érdeke a turisztikai jelleggel bíró településeknek. Azonban az idegenforgalmi adónövelési ösztönzőség esetében is felmerülnek korlátozó tényezők, mint az, hogy a beszámításba 2020-ig az üdülőhelyi feladatok támogatása is bevonásra került. Ezen támogatásként nyújtott idegenforgalmi adóforintonkénti 1 forint állami kiegészítés⁷³ a két évvel korábbi tényadatok alapján jár az önkormányzatoknak. A beszámításnál azonban ennek terhére is csökkentésre kerül a működési támogatás.

⁷¹ A fővárosi kerületek az iparüzési adó sajátos szabályozása miatt kerültek ki ebből a vizsgálatból, ugyanis a beszedett adóból a főváros és kerületei külön forrásmegosztási törvény alapján részesednek.

⁷² A települési önkormányzatot a következő sorrend szerint a c), d), ba), bb), bc), bd), e) és a) jogcímenek megillető támogatás összegéig terheli a támogatáscsökkentés. Ezek: a) Önkormányzati hivatal működésének támogatása, b) Településüzemeltetéshez kapcsolódó feladatellátás alaptámogatása [ba) A zöldterület-gazdálkodással kapcsolatos feladatok ellátásának alaptámogatása, bb) Közvilágítás fenntartásának alaptámogatása, bc) Köztemető-fenntartással kapcsolatos feladatok alaptámogatása, bd) Közutak fenntartásának alaptámogatása], c) Egyéb önkormányzati feladatok támogatása, d) Lakott külterülettel kapcsolatos feladatok támogatása, e) Üdülőhelyi feladatok támogatása.

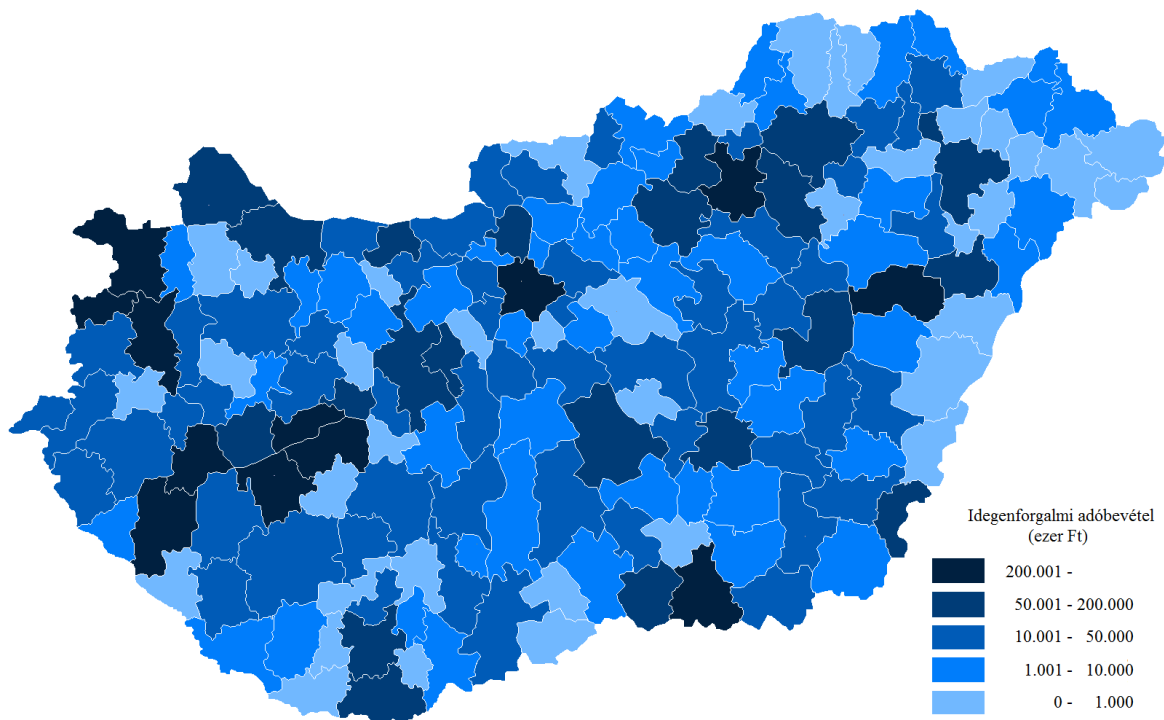
⁷³ 2009-ig 2 forint kiegészítés járt minden idegenforgalmi adóforint után, majd 2010-ben 1 forintra csökkentették, 2011-től pedig 1,5 forintban állapították meg, ezt követően 2015-ben és 2016-ban 1,55 forint volt a kiegészítés. 2017-től ez a támogatási forma beépült az önkormányzatoknak nyújtott működési támogatások közé, az üdülőhelyi feladatok támogatása néven biztosított forrást 1 forintban határozták meg.

4.3.2. Térség-szemlélet előtérbe helyezésének szükségszerűsége

„Minden mindennel összefügg, de az egymáshoz közeli dolgok egymásra hatása erősebb”

Tobler, 1970

A magyar regionális és lokális szintű területi egységek között, ahogy azt már a korábbi fejezetekben tárgyalt eredmények is bizonyították, olykor jelentős különbségek állnak fenn. Az ország legnépszerűbb turisztikai célpontjainak földrajzi elhelyezkedését tanúsítja a 13. ábrán a járásoknak az idegenforgalmi adóbevételük nagysága szerinti kategorizálása. A térképen kirajzolódik, hogy egy-egy megyén belül is mekkora eltérések lehetnek akár a szomszédos járások között is. A térkép alapján elmondható, hogy a fővároson kívül a Balaton térsége, a híres fürdővárosaink, mint Hajdúszoboszló, Hévíz vagy Bük, valamint néhány megyei jogú városunk, mint Sopron, Eger vagy Szeged térsége szedi be a legtöbb idegenforgalmi adót. A járások összehasonlításakor azonban figyelembe kell venni a statisztikai adatok mögöttes tartalmát hasonlóan ahhoz, ahogy a megyéken belül az egyes járások közt is vannak számottevő differenciák. Ugyanis az idegenforgalmi adóbevétel járásonként is csupán egy-két település adóbevételét képezi, nem pedig a térség bevétele.



13. ábra: Járások idegenforgalmi adóbevételének térképes ábrázolása, 2018

Forrás: saját szerkesztés BM adatbázis (2020) alapján

Adott turisztikai desztinációt jelentő önkormányzat idegenforgalmi adóbevételéből a környező települések nem részesednek. Mindez rávetet az idegenforgalmi adó térbeli egyenlőtlenségeire, és arra, hogy ezeknek a különbségeknek valamilyen módon a csökkentése lenne célszerű. Az idegenforgalmi adóztatás települések közti különbségeinek mérséklésére való törekvés esetén a kutatás térség-szemléletű szempontokat vett figyelembe, mivel az idegenforgalmi adó tekintetében gyakran hatalmas különbségek mutatkoznak egymással szomszédos települések között. A térségi, településeggyüttesi megközelítés következtében megkerülhetetlen volt a településfejlesztés és a települési együttműködések vizsgálata.

A tértudományok axiómája a térben egyenlőtlen fejlődés. Amennyiben egy társadalompolitikailag tolerálható szintet tartósan meghaladnak a társadalmi és gazdasági téren értelmezett, különböző térségek között fellépő fejlettségbeli különbségek, úgy az egyes térségek között „károsnak” tekinthető folyamatok jelentkeznek, mint például szegregáció vagy elvándorlás (Kulcsár, 2008). Az ilyen típusú területi folyamatok megelőzését és következményeik csökkentését célozzák a különféle területfejlesztési politikák, amelyek főként a regionális különbségekre fókuszálnak,⁷⁴ azonban a területfejlesztés több területi szintet is magában foglal, igaz a pontos szintek meghatározásáról a szakirodalomban két eltérő vélemény van (Faragó, 2010). Az egyik, hogy a településfejlesztés nem tartozik a területfejlesztés fogalmába, hanem teljesen külön szabályozást és eszközrendszert igényel. A másik nézet szerint a területfejlesztés a települési szinttől a nemzetközi szintig egyaránt értelmezhető. A különböző szintű területek egymástól nem függetlenek, bármely településen végrehajtunk egy fejlesztést, az egyben a nagyobb, befogadó terület mutatóinak a változását is jelenti. Ugyanígy a nagyobb téregységben elhatározott fejlesztés végső soron egy vagy több településen realizálódik. A közigazgatásilag önálló települések fejlesztését is célszerű és kívánatos összehangolni.

A települési hálózatok, a partnerségi alapon szerveződő kistérségi együttműködések,⁷⁵ társulások növelik a helyi politika megvalósításának esélyeit. Az együttműködés alapja azoknak a fejlesztési céloknak a felvállalása, amik meghaladják az egyes települések erejét, de amik a szomszédos településekkel való kooperációban hatékonyabban valósíthatók meg. Magyarországon jelenleg 3178 települési önkormányzat működik, ezért elengedhetetlen az együttműködés a különböző önkormányzatok között a jobb minőségű

⁷⁴ Például a területfejlesztés jogi alapját képező 1996. évi XXI. törvény a területfejlesztésről és a területrendezésről.

⁷⁵ A kistérségek közigazgatási szerepe 2013. január 1-jétől megszűnt, csak területfejlesztési és statisztikai célokat szolgáló területi egységek.

szolgáltatás-nyújtás, a szakszerűbb feladatellátás, a hatékonyabb területfejlesztés és a források eredményes lehívása érdekében. Az önkormányzati rendszer átalakítása után, jelenleg a társulások⁷⁶ fő területe a gyermekjóléti és családsegítő szolgálatokra, a közös óvoda-fenntartásra és a térségi orvosi ügyeleti rendszer közös működtetésére irányul. Az együttműködési területek szűk köre miatt az önkormányzatok elsődleges célja továbbra is leginkább csak a saját településük fejlődésének előmozdítása vagy fenntartása. Az önkormányzatok gazdasági önállósága miatt hiányzik az egyes térségekben a helyi adópolitikák összehangolása, ugyanis az önkormányzatok gazdasági autonómiájának legfőbb eszköze a helyi adók rendszere, mely lehetőséget teremt a helyi adópolitika kialakítására. A helyi adók feletti rendelkezés joga pedig minden településen a saját közigazgatási határon belülre korlátozódik. Ezzel összefüggésben elmondható, hogy egy-egy település magasabb adóbevételeiből a velük szoros kapcsolatban álló, környező települések szinte semmilyen módon nem részesülnek.

Az adóknak kitüntetett jelentősége van a települési önkormányzatok és a helyi gazdaságban működő vállalkozások, valamint turisztikai szolgáltatók közötti kapcsolatokban is. A helyi adóbevételeket szinte teljes egészében a vállalatok befizetései alkotják, akár iparüzési, akár építményadó, de akár idegenforgalmi adó vonatkozásában is. Az önkormányzatok számára a helyi adók a bevételi lehetőségen túl egyfajta gazdaságfejlesztési eszközt is jelentenek, hiszen jól megtervezett adópolitikával meg lehet felelni a már működő vállalatokkal kialakított kapcsolatoknak, illetve a potenciális új beruházók elvárásainak is. Mindezek nem csupán az iparüzési adó tekintetében érvényesek, hanem a turizmussal, így az idegenforgalmi adóval kapcsolatban is.

Viszont egy turisztikai desztináció idegenforgalmi adóból származó többletbevételei hiába biztosítják a település gazdasági, infrastrukturális és környezeti állapotának folyamatos fejlődését, ha a környező településeken, jellemzően falvakban ugyanezen tényezők állapota ezt nem tükrözi. Holott a desztinációba érkező vendégek számára nem elhanyagolható szempont például az sem, hogy a települést milyen utakon és mennyire rendezett

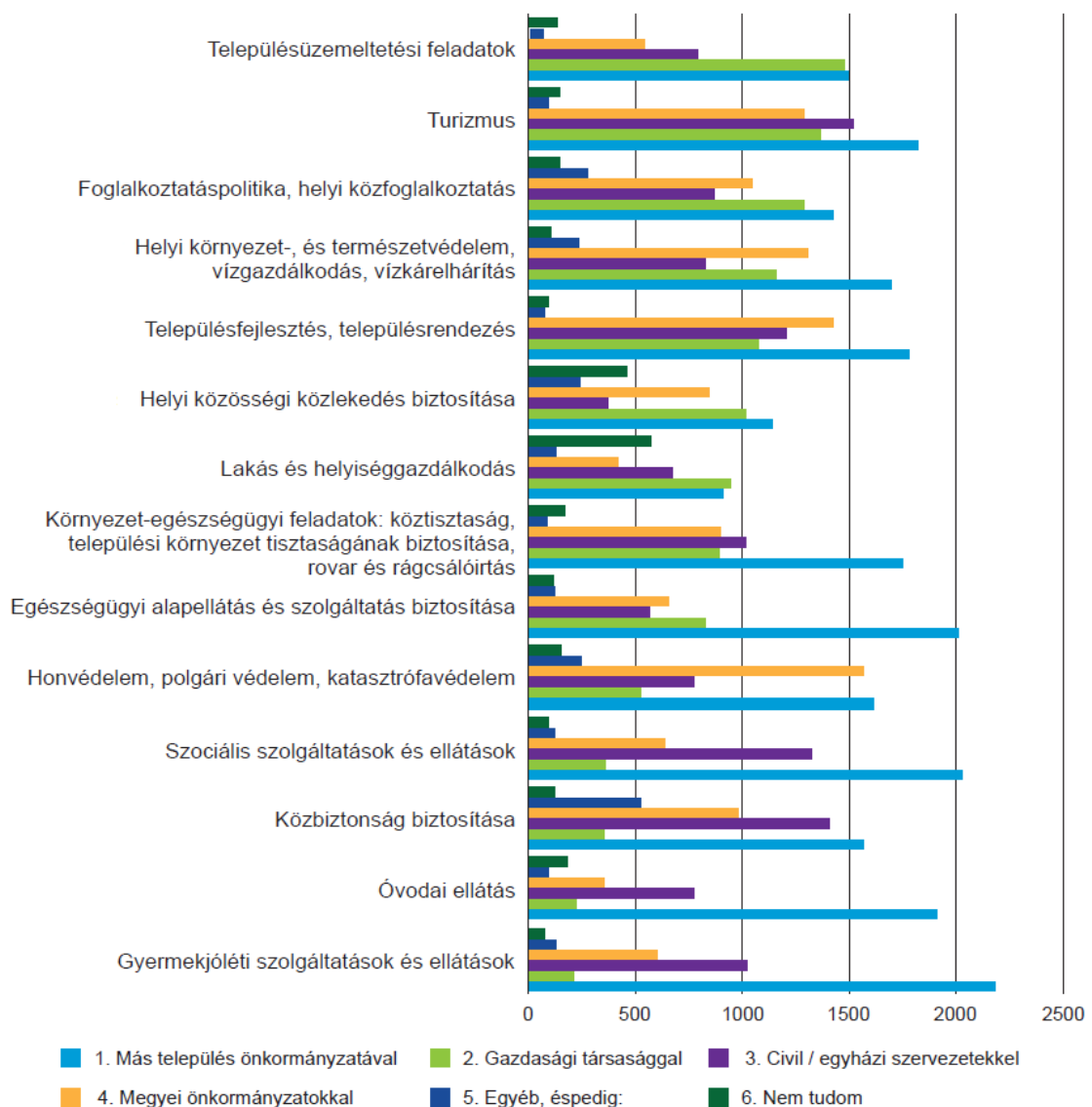
⁷⁶ 2013. január 1-vel hatályát veszítette a helyi önkormányzatok társulásairól és együttműködéséről szóló 1997. évi CXXXV. törvény, valamint a többcélú kistérségi társulásokról szóló 2004. évi CVII. törvény. Az Mőtv. azonban továbbra is fenntartotta az önkéntes önkormányzati társulások lehetőségét, a minden társulási formára vonatkozó, 2013. 01. 01-jétől hatályos Mőtv. IV. fejezetében, a helyi önkormányzatok társulásairól szóló 87-95. §-aiban. A 87. §-ban rögzítette az önkéntes társulások fogalmát: „A helyi önkormányzatok képviselő-testületei megállapodhatnak abban, hogy egy vagy több önkormányzati feladat- és hatáskör, valamint a polgármester és a jegyző államigazgatási feladat- és hatáskörének hatékonyabb, célszerűbb ellátására jogi személyiséggel rendelkező társulást hoznak létre.”

településeken és környezeten keresztül lehet megközelíteni. Ezért fontos lenne az idegenforgalmi adóból származó bevételek térségi szinten (is) történő kezelése.

A leírtak alapján tehát a turizmus tekintetében is erősíteni kellene a társulások szerepét, vagy olyan kooperációkat kellene létrehozni, amelyek előmozdítanák egy-egy térség turisztikai fejlődését oly módon, hogy a turizmusból származó gazdasági előnyök ne csak egy önkormányzatnál koncentrálódjanak, hanem a környező településeken is érzékelhetővé váljanak hatásai. Emellett a nagyobb területi alapegységek hatékonyabb alanyai a tervezésnek és a gazdaságfejlesztésnek is, és a méretgazdaságosság érvényesítése több feladat költségtagarékos megvalósítását teszi lehetővé. A szakirodalomban igazolt megállapítás, hogy a felek elsődlegesen saját érdekeik érvényesítése végett működnek együtt (Gulati–Wohlgezogen–Zhelyazkov, 2012), amikor a kooperáció valamilyen várható előnnyel jár. Ezek az előnyök különfélék lehetnek, a jogszabályoknak való megfeleléstől kezdve, a gazdasági és pénzügyi előnyökhöz (költségcsökkentés, plusz forrás szerzése, pályázatok elnyerése, stb.), valamint az erősebb érdekérvényesítő képességen át, egészen a szociális ösztönzőkig (mint a közös, földrajzi identitástudat, közös értékrend).

A Magyar Államkincstár 2020. április 4-i törzskönyvi nyilvántartása alapján közel 1300 élő önkormányzati társulás működik Magyarországon (MÁK, 2020c). A települések általában több különböző formális társulásban is részt vesznek. A hazai községek jövőképeiből kihagyhatatlan az önkormányzati társulásos együttműködésekben való gondolkodás, hiszen sok esetben ez jelenti a kizárólagos megoldást a falusi lakosság számára az alapvető közszolgáltatások biztosítására (Szabó, 2019). A 2012 utáni önkormányzati társulási rendszer empirikus feltérképezése 2016 és 2018 között a Belügyminisztérium Önkormányzati Koordinációs Irodája (a továbbiakban: BM-ÖKI) jóvoltából valósult meg az Önkormányzati Fejlesztések Figyelemmel Kísérése II. Kutatás keretében, melynek eredményeit az „Önkormányzati horizontális és vertikális együttműködési mechanizmus kiterjesztését megvalósító” kutatási jelentés összegzi. Ebben településméret és (egy főre jutó adóerő-képesség alapján osztályozott) gazdasági helyzet alapján vizsgálták, hogy mik az együttműködések céljai és gátjai. Mind a kisebb, mind a nagyobb önkormányzatok esetében is a kötelező feladatellátás mellett a közös pályázási lehetőségek ösztönzik az együttműködést. A kérdőíves felmérés során a legtöbb települési válaszadónál felmerült az egymástól való kölcsönös függőség, mint a kooperáció motorja, ugyanis a települési önkormányzatok (és nem csak a kisebb és gazdaságilag alacsonyabb osztályú települések) számos területen kapcsolódnak egymáshoz és függenek egymástól, nem csak gazdasági, hanem szociális, kulturális területeken

is. Az empirikus vizsgálatuk alapján a települések a gyermekjóléti, a szociális, az egészségügyi és óvodai szolgáltatások és ellátások terén tartják a legcélszerűbbnek a kooperációt más települési önkormányzattal, azonban ezeket a célokat szorosan követi a turizmus és a településfejlesztés (14. ábra). A települések az együttműködési típusok közül szinte minden feladat esetében a más települési önkormányzattal történő kooperációt részesítik előnyben. Ebből kifolyólag elmondható, hogy a turisztikai célú önkormányzati társulások létrehozásának ösztönzése megvalósítható lehet, és valószínűsíthetően nem ütközne együttműködési hajlandósági akadályokba.



14. ábra: Együttműködésre célszerűnek tartott közfeladatok együttműködési típusonként

Forrás: BM-ÖKI (2018) 97. p.

4.3.3. Javasolt modell az idegenforgalmi adó egyenlőtlenségeinek mérséklésére

A kutatásban lefolytatott vizsgálatok alapján az alábbi javaslatokkal egy olyan modell alakítható ki, amivel a települések idegenforgalmi adóbevételei közti különbségek enyhíthetők, és ami illeszkedik az önkormányzati költségvetési gazdálkodás jelenlegi szabályozásához.

1) Térség-szemlélet és önkormányzati együttműködések előtérbe helyezése

A 4.3.2. alfejezet alapján a települési önkormányzatok közti együttműködések mindenféle típusú település esetében fontosak, lakosságszámtól, „gazdagságtól” függetlenül. Az országban rengeteg önkormányzati társulás működik. A jelentős idegenforgalommal bíró települések térségében célszerű turisztikai jellegű társulások létrehozása. Jelenleg is működnek ilyen társulások, viszont hasznos lenne ezen gyakorlat széleskörű elterjedése, vagy új társulások létrehozásával, vagy a már meglévő önkormányzati társulások megállapodásaiban lefektetett társulási célok közé a turisztikai együttműködés felvételével.

A társulások létrehozásával és azok turizmusfejlesztésre irányuló aktív tevékenységével a társulásban lévő települések számos előnyre tehetnek szert. A 4.3.2. alfejezetben felsorolt általános együttműködési előnyökön kívül kimondottan a közös turizmusfejlesztésre vonatkozik, hogy a desztinációk térségként történő kezelésével növelhető a vendégforgalom. Azáltal pedig nem csupán az idegenforgalmi adóbevétel gyarapszik, hanem a településeken lévő vállalkozók bevételei is. Ugyanis amennyiben az egyes települések térségként nyújtják a látnivalóikat és szolgáltatásaikat, egységes marketinggel, az oda érkező vendégek minden bizonnyal érdekesebbnek vélhetik több vendégéjszaka eltöltését a térségben. Az együttműködés megvalósulhat közös fesztivál szervezésével is, amikor az egyes települések különféle programokkal és attrakciókkal szolgálhatnak az odalátogatóknak, vagy akár térségi kerékpáros és gyalogos túraútvonalak kijelölésével, amely révén a helyi vállalkozások, vendéglátóhelyek forgalma növelhető. Közös erővel pedig nem csak hazai, hanem nemzetközi piacokat is könnyebb elérni.

Az együttműködés létrehozására azonban hatással vannak bizonyos korlátozó tényezők. Az egymáshoz közel fekvő települések ösztönözöttsége a turizmusfejlesztés terén nem feltétlenül egyezik meg, szomszédos önkormányzatok közt akár egymással rivalizáló viszony is fennállhat, akadályozva ezzel közös projektek megvalósítását. A költségvetések nagysága által biztosított eltérő lehetőségek a hatékony kooperációk akadályát jelenthetik, a modell mégis a magasabb idegenforgalmi adóbevételű település és vonzáskörzete által alkotott társulásokban látja a megoldást, a turisztikailag azonos szintű, földrajzilag elkülö-

nült önkormányzatok összefogása helyett. Összességében a településeknek mindezekről eltekintve fel kell ismernie azt a számos előnyt és potenciális lehetőséget, amit az önkormányzatok együttműködése biztosíthat a turizmusfejlesztés területén.

2) Turisztikai társulások finanszírozása

Az önkormányzati társulások esetében kardinális kérdés a finanszírozás. A kisebb településeknek a kötelezően ellátandó feladatok finanszírozása is nehéz, még sokszor abban az esetben is, ha azt társulásban látják el. Így az együttműködések létrehozásának ösztönzésére és a turisztikai jellegű feladatok ellátásának biztosítására külön forrást szükséges biztosítani.

Giday (2014) a térségi vagyongazdálkodás megvalósításának egyik lépéseként a beszámítás rendszerében a támogatáscsökkentés és kiegészítés módszere helyett térségi adó-visszatartás bevezetését javasolta. Ennek megvalósítását abban látta, hogy a magasabb adóerő-képességgel rendelkező települések támogatáscsökkentési összegével nagyjából a járás, kisebb hányadban pedig a megye rendelkezne. Ezzel a módszerrel elismerésre kerülne a környező települések szerepének jelentősége abban, hogy az adott önkormányzat az átlagosnál nagyobb mértékben tud adót beszélni. Giday (2014) elképzelése igazságosságra törekszik, hiszen az önkormányzatok között kialakult adóbevételi különbségek meglehetősen feltétlenül róható fel a kevesebb bevételt realizáló településeknek. Emellett a magas adóerő-képességű önkormányzatok bevételeit általában olyan vállalkozások befizetései biztosítják, ahol a térség településein élő munkavállalók dolgoznak, ami a turisztikai szolgáltatások tekintetében szintén elmondható. A felvázolt módszerrel azonban az alacsonyabb egy főre jutó adóerővel bíró önkormányzatok beszámítás rendszerében történő támogatás-kiegészítésére az államnak kell forrást biztosítani.

Mivel a fenti módszerrel egyrészt elveszne a jövedelemkiegyenlítés közvetlen újraelosztó funkciója, másrészt ez a koncepció az állam önkormányzati finanszírozásra vonatkozó törekvéseivel ellentétes irányú, jelen kutatás egy ehhez hasonló, de a térség szűkebb körű értelmezésével és a pénzügyi források jóval csekélyebb körére irányuló megoldást javasol: az üdülőhelyi feladatok támogatásához hasonlóan a turisztikai célú társulások kapjanak +0,50 Ft támogatást a társulást alkotó települések idegenforgalmi adóbevétele után.⁷⁷

⁷⁷ A Kormány 140/2020. (IV. 21.) Korm. rendeletének 8. §-a alapján a települési önkormányzatoktól a rendelet hatályba lépésétől egészen 2020. december 31-ig az üdülőhelyi feladatok támogatását is megvonják, holott az a 2018. évi tényadatok alapján számított normatív támogatás. Jelen értekezésben felállított modellben javasolt finanszírozási támogatás számítását a későbbi évekre vonatkozóan azonban ez nem feltétlenül gátolja, mivel a szállásadók részére csak az adóbefizetési kötelezettséget függesztették fel, a bevallási kötelezettséget nem, így későbbi költségvetési kalkulációknál az elméleti éves adóbevételi statisztikák fognak bázist nyújtani a tervezéshez.

A módszer előnyeit több tényező is alátámasztja:

- Ez a megoldás az államnak a 2018. évi idegenforgalmi adóbevétel összege alapján 2020-ban 7.431,5 millió forint többletkiadást jelentene (14. táblázat), ha az adóbevételek eddigi növekedési tendenciájával számolunk (a 2020. évi visszaeséstől eltekintve), a következő években sem képezne várhatóan 8 milliárd forintnál magasabb összeget.⁷⁸ Ez összességében töredéke annak a forrásnak, ami a beszámítás során számolt támogatáscsökkentés teljes egészének térségi elosztása esetén csökkentené az államkasszát.

14. táblázat: Helyi önkormányzatok idegenforgalmi adóbevételéhez kapcsolódó állami kiegészítés, 2012-2019

Év	Idegenforgalmi adó tartózkodás után (millió Ft)	Üdülöhelyi feladatok támogatása		
		Fajlagos összeg (Ft)	Előirányzat (millió Ft)	Tényleges támogatás (millió Ft)
2012	7 682	1,50	9 437	9 357,7
2013	8 411	1,50	10 141	10 126,9
2014	9 126	1,50	11 524	11 523,4
2015	10 475	1,55	13 037	6 088,6
2016	11 675	1,55	14 145	7 775,1
2017	13 602	1,00	10 475	5 318,5
2018	14 863	1,00	11 675	5 746,0
2019	n.a.	1,00	13 602	6 811,8

Forrás: KSH (2020a), BM (2020) és PM (2020) alapján saját szerkesztés

- Az üdülöhelyi feladatok támogatásának fajlagos összege 2017 előtt legalább 1,50 forint volt idegenforgalmi adóforintonként. A társulásoknak történő 0,50 forintnyi támogatás folyósítása ezáltal tekinthető a települések üdülöhelyi feladataira jutó támogatásból „kiesett” összegnek is.
- A társulásokat alkotó települések igazságérzetét javítaná a módszer, mivel ahogy az már korábban kifejtésre került, az idegenforgalmi adóbevételhez jutásban a környező települések szerepe is meghatározó. Az előző ponthoz kapcsolódva pedig az idegenforgalmi adót beszedő települések szempontjából is érvényesülne az igazságosság olyan formában, hogy a tőlük 2017-től megvont fél forint támogatás, az idegenforgalmi adóbevételük fele nem a bizonyos „nagykalapba” kerülne, hanem azt visszaosztanák, méghozzá a társuláson keresztül a saját településükre is. (Az üdülöhelyi feladatok támogatásával részletesebben a következő, 3) pontban foglalkozik az értekezés.)

⁷⁸ 2021-ben a 2020. évi válság következményeként fellépő, turizmus helyrerázódását elősegítendő célt tudna betölteni. A 2022. évi támogatás összegének meghatározásakor pedig célszerű lenne az előző évi támogatást alapul venni.

- A turisztikai társulások a részükre ilyen formában biztosított források segítségével komplex, egész térségre kiterjedő turizmusfejlesztési feladatokat tudnak megvalósítani, ami mellett az együttműködés előnyeit kihasználva, kedvezőbb pozícióval pályázhatnak különféle turisztikai támogatások elnyerésére. A költségvetések szűkösségének ellenére, a jobb anyagi helyzetben lévő társulási tagok a feladatok jellegétől függően a turizmus fejlődéséből várható előnyeik arányában is biztosíthatnak a társulásnak egyéb forrást.

3) Üdülőhelyi feladatok támogatásának visszaállítása

A turisztikai társulások tevékenységének szükségszerűsége mellett nem lehet megfelelkezni arról sem, hogy a turizmus teljes értékű és fenntartható fejlesztése alapvetően mégiscsak az adott turisztikai desztináció feladata, vagyis a folyamatos fejlődés iránti igény és elvárás annál a települési önkormányzatnál jelentkezik koncentráltan, amely az idegenforgalmi adót beszedi. A beszámítás 2020. költségvetési évig érvényben lévő rendszerében ezektől a településektől az iparüzési adóerő-képességük szerinti mértékben elvonásra került az 1 forintnyi üdülőhelyi feladatokra biztosított támogatás is. Az önkormányzatok idegenforgalmi koncentráltsága szerinti TOP50 településből 49-nél érvényesült támogatáscsökkentés. Igaz annak összege valójában nem érinti mindegyikük üdülőhelyi feladatok támogatása címén kapott forrását, ugyanis az a támogatási címeknek a beszámításkor alkalmazandó sorrendjében az utolsó előtti helyen szerepel. Ennek ellenére számos olyan település volt, ahol a támogatás összegének egésze vagy egy része elvonásra került, ami a támogatásnak a felére csökkenését jelentette az országos átlagot tekintve (14. táblázat). A 2021. évi költségvetési évben pedig az önkormányzatok nem is számolhatnak az üdülőhelyi feladatok támogatásával, holott a 2020. évben tapasztalt turisztikai recesszió indokoltá teszi a kieső idegenforgalmi adóbevételek pótlását.

Ezek alapján a modell harmadik elemeként az üdülőhelyi feladatok támogatásának visszaállítása javasolt 0,50 forint önkormányzati és 0,50 forint turisztikai társulási támogatás folyósítása formájában. A javaslat megvalósításával elérhető főbb előnyök:

- Az üdülőhelyi feladatok támogatására fordítandó állami forrás összege a 2019. évi idegenforgalmi adóbevételt alapul véve körülbelül 15 milliárd forintot tenne ki, ami a helyi önkormányzatoknak juttatott működési támogatásoknak a 2021. évi központi költségvetés 2021. január 1-jén hatályba lépő számaiból⁷⁹ kiindulva mindössze 5,7 százalékos,

⁷⁹ Magyarország 2021. évi központi költségvetéséről szóló 2020. évi XC. törvény 1. melléklet IX. fejezetében rögzített, a helyi önkormányzatok működésének általános támogatására fordítandó összeg 264 705,3 millió forint, míg az összes helyi önkormányzati támogatás 864 816,4 millió forint.

az összes önkormányzati támogatásnak pedig csupán 1,7 százalékos emelkedését jelentené.

- A turizmus nemzetgazdaságban betöltött szerepének fontossága is indokolja, hogy a lokális turisztikai fejlesztések finanszírozása is biztosított legyen. Magyarország turisztikai potenciáljának növelése a turisztikai desztinációkban rejlik. A turisztikai térségek fejlesztésének állami feladatairól szóló 2016. évi CLVI. törvény a turisztikai fejlesztések fókuszát ugyan az egyedi attrakciókról a turisztikai térségekre helyezi át, a fejlődés érdekében megkerülhetetlen a települések kisebb fejlesztéseinek fontossága. Ezek megvalósításához pedig a jelenkori gazdasági környezetben egyre több pénzügyi forrás szükséges. Az üdülőhelyi feladatok támogatásának teljes összegű folyósítása biztosítani tudná legalább részben ezek finanszírozását.
- Ha az idegenforgalmi adóztatás aktualitásait tekintetbe vesszük, nem lehet megfelelni arról, hogy a 2020. évben bekövetkezett gazdasági válság okozta turisztikai visszaesés az önkormányzatok adóbevételeit is csökkenti. Az üdülőhelyi feladatok támogatásának felfüggesztése, az adóbevétel negyedévente történő folyósítása likviditási problémákat generál, a vendégéjszakák csökkenése pedig hosszú távon mérsékli az önkormányzatok idegenforgalomból származó bevételeit. A kieső bevételek pótlására is megfelelő eszköz lenne az üdülőhelyi feladatok támogatásának biztosítása, ami azért is lenne fontos, mert az önkormányzatoknak nem csak az idegenforgalmi, hanem más helyi adó-nemekből származó bevételeit is negatívan érinti a válság.

A felállított modell mindent egybevetve alkalmas egyrészt az idegenforgalmi adóztatás területi egyenlőtlenségeinek enyhítésére, másrészt forrást biztosít a turizmusfejlesztés hatékony lokális (társulási és települési) szintű megvalósítására és előremozdítására, mindközben arra is, hogy az önkormányzati működési, gazdálkodási és jövedelemkiegyenlítő rendszerbe illeszthető legyen.

Az idegenforgalmi adón alapuló térségi redisztribúció megvalósulása az adót beszedő önkormányzatokat még inkább ösztönözné az adónemből származó bevételeik gyarapítására, hiszen a társuláson keresztül ők maguk is részesednének a turizmusfejlesztésre fordítandó többletforrásból. A kutatás a következő fejezetben az adóbevételek növelésére irányuló tevékenységekkel foglalkozik, melynek során az adóellenőrzést és a szállásadók támogatással történő ösztönzését vizsgálja részletesen.

4.4. IDEGENFORGALMI ADÓELKERÜLÉS ELLENI KÜZDELEM

A turisztikai forgalommal bíró helyi önkormányzatok elsődleges célja az adóbevételek, legfőképp az idegenforgalmi adóbevétel folyamatos növelése, ami elengedhetetlen a turisztikai szolgáltatások fenntartásához és a turizmusfejlesztés megvalósításához. Az idegenforgalmi adóbevételek növekedését a helyi adóhatóságok többféle módszerrel elérhetik. Közvetlenül az adómérték emelésével, közvetetten pedig az adóelkerülés megelőzésével és csökkentésével. Az adóelkerülés felderítése, valamint megakadályozása ugyancsak többféle módon megvalósulhat. A legszélesebb körben alkalmazott és leginkább célravezető eszköz az adóellenőrzés, de emellett az önkormányzatok egyéb módszereket is működtetnek abból a célból, hogy az idegenforgalmi adóbevallásokban bevallott adóköteles vendégéjszakák száma növekedjen.

4.4.1. Adóelkerülés csökkentése a szállásadók ösztönzése által

Több településen lehet találkozni olyan megoldással, amely az adóelkerülés csökkentését a szálláshelyek ösztönzésével célozza. Az ösztönzésre Hegykőn Turisztikai Alapot⁸⁰ hoztak létre, amelyből pályázat útján a szálláshely-szolgáltatási tevékenységet végző vállalkozók az általuk nyújtott szolgáltatások minőségének fejlesztésére igényelhetnek támogatást 50 százalékos finanszírozási intenzitással. A pályázaton főként olyan fejlesztésekre nyerhetnek a szállásadók támogatást, amelyek révén a vendégforgalom növekedése várható, például kapacitásbővítés, szolgáltatáskínálat bővítése, kapacitás-kihasználtság javítását célzó marketing tevékenység.

Az idegenforgalmi adóbevételek meghatározó részét szinte minden turisztikai jellegű településen a szállodák fizetik, ezzel ellentétben a magánszállások esetén keletkezik több adminisztrációs és ellenőrzési feladat a helyi adóhatóságoknál, illetve adminisztrációs kötelezettség az adózóknál. A magánszállásadók adóbefizetése összességében lényegesen kevesebb, azonban a településről alkotható képhez ugyanúgy, ha nem jobban hozzájárulnak, mint a szállodák, panziók, vagy akár kempingek, így a településvezetés szemszögéből nem elhanyagolható tényező, hogy a magánszálláshelyek milyen település benyomását keltik a vendégeknek. A változó, fejlődő vendégigények szükségszerűvé teszik a folyamatos fejlesztést, amit a magánszálláshelyek önerőből nehezebben finanszíroznak. A magánszál-

⁸⁰ Hegykő Község Önkormányzata Képviselő-testületének 13/2015. (IX. 20.) önkormányzati rendelete a Turisztikai Alapról

lásadók fejlődésének elősegítésére Hévíz város 2016-tól egy új támogatási formát vezetett be, amelyet 2017-től Bük város is alkalmaz, melynek keretében az éves megfizetett idegenforgalmi adó felét támogatás címén visszaigényelhetik a magánszállásadók. A támogatás indirekt célja a fejlesztések ösztönzése mellett az idegenforgalmi adózás fehéritése, az adóbefizetések felének visszatérítése ugyanis felveti annak lehetőségét, hogy a magánszállásadók ezáltal egyre több idegenforgalmi adó bevallásában érdekeltek, így összességében nőhet az önkormányzat adóbevétele. Az idegenforgalom meghatározó szerepe nem csupán a költségvetésben érvényesül, hanem a városfejlesztési célok és feladatok kijelölésekor is, ugyanis a településmarketinghez szorosan kapcsolódik az idegenforgalmi stratégiaalkotás (Tózsá, 2014). Az önkormányzatnak érdeke, hogy a szolgáltatások, a város közterületeinek, közintézményeinek fejlesztésén kívül a szálláshelyek is a folyamatos fejlődésre és a minőségi turizmus megteremtésére törekedjenek. A gazdasági fejlődésnek és az általános élet-színvonal-növekedésnek köszönhetően ugyanis folyamatosan növekszik a kereslet a minőségi szállás- és vendéglátóhelyek iránt (NTS 2030). A szálláshelyek ösztönzésének egy módja a minőségfejlesztési támogatás is, amelyre a szálláshely-üzemeltetési engedéllyel rendelkező, "magánszálláshely" (2019-ig: „egyéb szálláshely") típusú szálláshely-szolgáltatók nyújthatnak be pályázatot. A pályázaton a szállásadók az általuk a tárgyévvel megelőző adóévben megfizetett idegenforgalmi adóösszeg felére nyújthatnak be támogatási igényt. Az elnyert támogatások összegét a magánszállásadók a szálláshelyeiken történő beruházásokra vagy beszerzésekre fordíthatják.

Annak megítéléséhez, hogy a pályázati lehetőség valóban elősegíti-e az idegenforgalmi adózás fehéritését, a vendégéjszakák számának időbeli változásait szükséges megvizsgálni. A vendégéjszaka-számok trendvonalainak meredekségével kimutatható, hogy a pályázaton sikeresen részt vevő szálláshelyek vendégéjszaka-számának növekedési üteme valóban meghaladja-e az összes magánszálláshelyét. A bükki magánszálláshelyek adatsorainak analitikus trendszámítása alapján azonban a szerző ennek ellenkezőjét mutatta ki. A regressziós modell alapján megállapítható, hogy Bük városban a pályázati lehetőség hatására nem nőtt meg a magánszállásadók adófizetési hajlandósága, ugyanis az összes magánszálláshely vendégéjszakáira illesztett trendvonal meredeksége mind a korábbi, mind a pályázattal érintett adóévekben meghaladja a pályázók körének vendégéjszakáira illeszkedő trendvonal meredekségét.⁸¹ Az elemzés azonban abban a tekintetben nem reprezentatív,

⁸¹ A vizsgálatban 2012-2019-ig terjedő időszakra vonatkozóan került elemzésre Bük város összes magánszálláshelye és a minőségfejlesztési pályázaton részt vevő szálláshelyei által bevallott adóköteles vendégéjszakák számának növekedési üteme.

hogy adathozzáférési korlátok miatt csak egy településre vonatkozóan került vizsgálatra a pályázaton részt vevők adóköteles vendégéjszakáinak tendenciája. Az esetlegesen eltérő helyi szokások és sajátosságok következtében az adóbevallási hajlandóság változása lehetséges, hogy más-más képet mutatna a különböző településeken. Ezen kívül a magánszállásadók minőségfejlesztési támogatásának idegenforgalmi adózást fehéritő hatékonyságát több év távlatában lesz célravezető elemezni, hogy a bevallott adóösszegek közti különbségek jobban kirajzolódjanak a pályázaton részt vevő és az összes magánszálláshely között. és hogy a vizsgálat időtávja kellően hosszú legyen hiteles és effektív trendszámítások végzéséhez.

4.4.2. Adóellenőrzési tevékenység vizsgálata

Az önkormányzatok különféle eszközei közül a következőkben a kutatás részletesen a közvetett módszerek közül az adóellenőrzési tevékenységet elemzi. A szakirodalom és az idegenforgalmi adóztatás gyakorlatának tanulmányozásakor feltárható összefüggések azt a tényt erősítik, hogy az adóztatás hatékonyságának növeléséhez elengedhetetlen az adóellenőrzési tevékenység.

Az adóelkerülés csökkentése érdekében az önkormányzati adóhatóság erőteljes törekvése, hogy az ellenőrzéseken keresztül is jogkövető magatartásra ösztönözze az adózókat. Az elvárható és a tényleges adóbevétel közötti különbség csökkentésének alapvető eszköze az adóellenőrzés. Az ellenőrzési módszerek a társadalmi és gazdasági fejlődésnek, a digitalizációnak (az NTAK rendszernek és egyéb digitális felületeknek, például online foglalási rendszereknek) köszönhetően folyamatosan bővülnek. A különféle ellenőrzési platformok használata következtében az adóalanyok a korábbi évek, évtizedek tapasztalataitól eltérően jellemzően betartják az adózási szabályokat. Ennek ellenére az adóellenőrzéstől a legtöbb adózó tart, Ambrus és Kovács (2014) vizsgálata kimutatta, hogy ellenőrzéshez kapcsolódó szankciót követően az adózók még inkább jogkövetőkké válnak. Emellett felmérték, hogy az adóalanyok kétharmada az adózási kérdésekről más adóalanyokkal is konzultál, amellett, hogy más forrásokból is informálódik. A vizsgálat ugyan a NAV felé teljesülő adózásra vonatkozott, hasonló megállapításokat lehet tenni az idegenforgalmi adó szempontjából is. Egy-egy adózó esetében felmerülő bírság vagy más szankciók következtében valószínűsíthető, hogy nem csak az adott szállásadó, hanem más adózók adózási morálja is javulni fog.

A szekunder kutatás során megszerzett elméleti információk kiegészítésére és a megfogalmazott előzetes feltevés igazolására primer kutatómunka végzése szolgált. A kvantitatív kutatások számszerű adatokkal alátámasztott eredményei sok területen gyakran csak a felszínen megjelenő információkat rögzítik, és nem adnak lehetőséget a problémák, a folyamatok vagy az emberi viselkedés mélyebb megértéséhez, így előfordulhat, hogy kevésbé alkalmasak a kutatási hipotézisek igazolására. Ennek kiküszöbölését célozzák a kvalitatív kutatási módszerek, amelyekben a kutatás a jelenségek minőségi megismerésére és elemzésére irányul (Boncz, 2015). A kvalitatív vizsgálatok a kutatott területek részletes feltárását végzik el, jellemzően interaktív, induktív megközelítéssel, általában kis mintát alkalmazva. Jelentős érv a kvantitatív módszerekkel szemben, hogy a kutatási kérdésként megfogalmazott problémák jelentős része nem számszerűsíthető, a kérdéseket és mérési skálákat a vizsgálati alanyok eltérő módon értelmezhetik, a megszerzett adatok pedig csak redukált információtartalommal bírnak. Azonban figyelembe kell venni, hogy a kvalitatív vizsgálatoknál a minta kis elemszáma miatt jellemzően nincs lehetőség általános érvényű következtetések levonására. Tudományos eredmények eléréséhez szükség van az objektivitásra, érvényességre és megbízhatóságra.

Az empirikus kutatás a kvalitatív módszerek közül a mélyinterjúk készítésével valósult meg. A téma jellegéből fakadóan egy kvantitatív, kérdőíves felmérés nem bizonyult volna célszerűnek és megvalósíthatónak. A kutatás megtervezésénél a kiindulási pontot az előzetes feltevés, a hipotézis jelentette, mely alapján megvalósulhatott a konceptualizálás és operacionalizálás. Az elemzés lefolytatásához nem véletlenszerű mintavétellel, célirányos vagy más néven szakértői kiválasztással kerültek megállapításra a vizsgálatba bevont települések. Az interjúk alanyai önkormányzati adóhatósági munkatársak és csoportvezetők voltak, annak érdekében, hogy közvetlen, szakmailag releváns véleményekhez lehessen jutni. A mélyinterjú nem reprezentatív, hiszen nem az összes idegenforgalmat adóztató önkormányzat megkeresése történt, és nem is statisztikai jellegű eredményeket szolgáltat, melyek könnyen összehasonlíthatók lennének. Azonban az ellenőrzési tevékenység kérdéskörének érzékenysége és az önkormányzati gyakorlatok különbözősége miatt mégis az interjúk lefolytatása biztosított hiteles és a célkitűzésekhez igazodó információkat, szemben egy esetleges kérdőív kiküldésével.

A mintába bevont önkormányzatok kiválasztásánál a lakosságszám szerinti differenciák voltak az elsődleges szempontok, annak érdekében, hogy eltérő adottságú hivatali szervezetek ellenőrzési módszereit lehessen megismerni. Emellett a földrajzi elhelyezkedés és

az idegenforgalmi adóbevételek nagysága is figyelembe lett véve, a kutatás korábbi eredményeivel összhangban. A mintába végül az önkormányzatok idegenforgalmi koncentrált-sága szempontjából TOP10 önkormányzat került kiválasztásra, kiegészülve négy másik településsel (15. táblázat). Az első, egyben a rangsor 11. tagja Budapest V. kerületi önkormányzata, melynek idegenforgalmi adóbevétele az önkormányzatok közt a legnagyobb. A második Hajdúszoboszló, amelynek idegenforgalmi ellenőrzési tevékenységét a szálláshelyek magas számának és a vendégforgalom nagyságának köszönhetően nem lett volna célravezető kihagyni a vizsgálatból. A harmadik Cserkeszőlő, melynek bevételei közt az idegenforgalmi adó (köszönhetően a magas vendégéjszaka-számnak is) kiemelt jelentőséggel bír. A negyedik pedig Hegykő, amely a szálláshelyek kis számának ellenére nagyon magas idegenforgalmi adóbevételt szed be.

15. táblázat: Mélyinterjú vizsgálatba bevont települések 2018. évi adatai

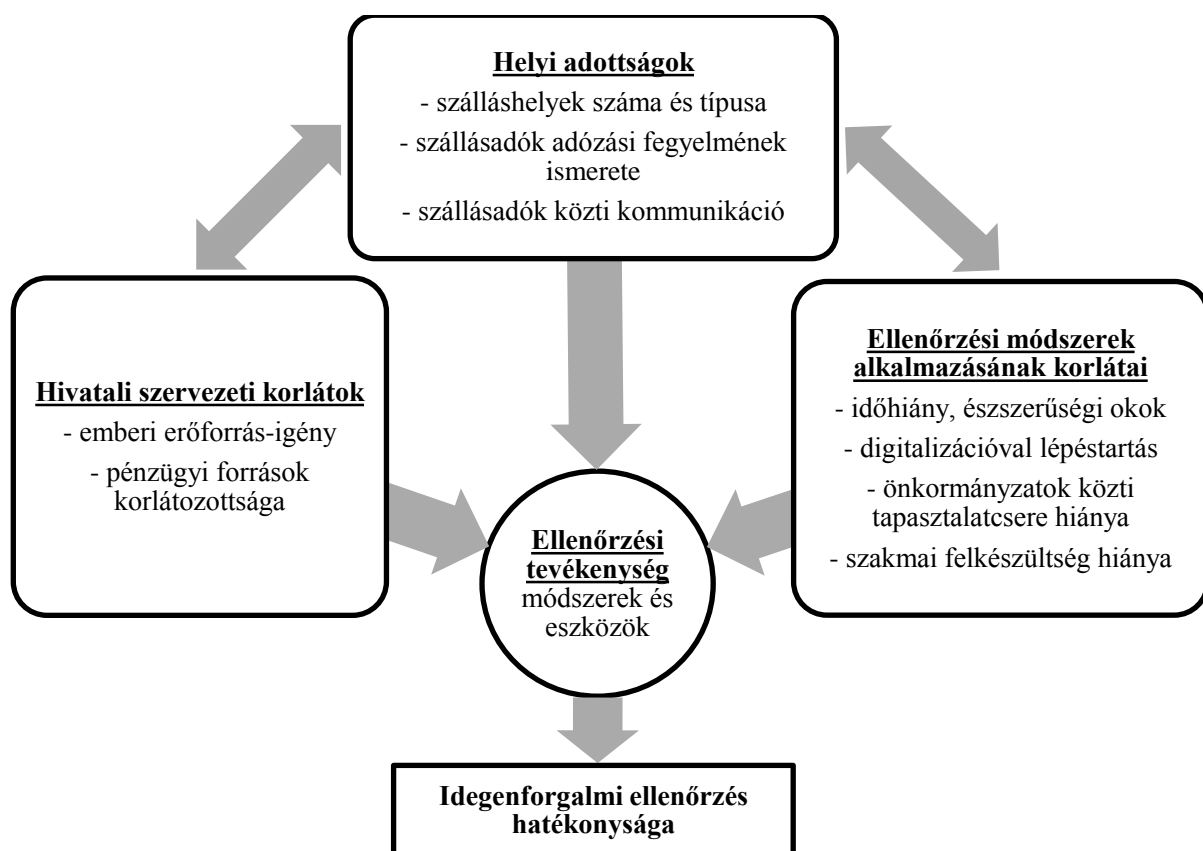
Település	Népesség (fő)	Egy lakosra jutó helyi adóbevétel (millió Ft)			Egy lakosra jutó vendégéjszaka (millió db)	Idegenfor- galmi adómérték (Ft/fő/éj, %)	Kereskedelmi szálláshelyek száma (db)	Magánszállás- helyek száma (db)
		összesen	idegenfor- galmi adó	iparüzési adó				
Zalakaros	1996	275,6	136,9	105,3	362,3	500	23	559
Hévíz	4633	298,6	131,8	109,6	276,3	500	36	582
Mátraszentimre	417	381,5	101,2	153,6	330,8	350	16	47
Bük	3631	348,6	94,4	235,6	231,5	500	27	376
Zamárdi	2410	236,8	69,2	56,0	145,5	500	16	785
Visegrád	1841	149,2	55,2	61,2	156,4	460	11	34
Parádsasvár	328	160,0	58,1	58,2	139,5	500	3	35
Berekfürdő	1001	121,1	54,4	32,0	137,9	450	14	113
Egerszalók	2024	109,3	44,7	64,6	116,5	400	12	109
Tihany	1342	252,5	52,5	59,4	126,4	500	13	187
Budapest 5. Kerület	25803	252,4	81,2	69,2	99,2	0,04	36	1073
Hajdúszoboszló	23873	82,0	21,7	52,5	54,1	500	73	1338
Cserkeszőlő	2262	64,8	40,0	16,0	90,2	500	10	159
Hegykő	1694	57,1	26,8	25,9	75,1	400	8	34

Forrás: saját szerkesztés

Ahhoz, hogy széleskörű, objektív információkat lehessen gyűjteni, félig strukturált interjú készítése történt, ami a strukturált interjú és a mélyinterjú között található. Ennek folyamán a kutató előre meghatározott kérdéseket tesz fel, de van lehetőség a kötetlen beszélgetésre és közbülső kérdések feltevésére is. Az interjúk készítése személyesen történt, előre megtervezett szerkezetben összeállított kérdések alapján. Az eredmények elemzése különféle szabályok és algoritmusok hiányában nehéz, ezért fontos volt, hogy az interjúbe-
szélgetések kimenetele és összefüggései írásban rögzítésre kerüljenek, majd szövegelemzés formájában feldolgozhatóvá és az eredmények értékelhetővé váljanak. A mélyinterjú során

feltett kérdéseket a 12. melléklet tartalmazza. Az elemzés során az adatok összesítésre, a szövegek kondenzálásra, az információk pedig kategorizálásra kerültek, hasonlóságokat és különbségeket keresve, annak érdekében, hogy a települések tevékenységei összehasonlíthatóvá váljanak.

Mivel az interjúkészítés javarészt egyéni tapasztalatokat tár fel, az eredmények általánosíthatósága korlátozott. Az elemzés azonban rámutatott, hogy az önkormányzat szervezeti korlátai mellett a helyi adottságok és az ellenőrzési módszerek alkalmazásának korlátai befolyásolják leginkább az ellenőrzés hatékonyságát (15. ábra). A tényezők vizsgálatával a következő megállapítások tehetők.



15. ábra: Idegenforgalmi adóellenőrzést befolyásoló tényezők

Forrás: saját szerkesztés

Hivatali szervezeti korlátok:

- A helyi adóztatásban nehéz megteremteni és fenntartani a törvényi és helyi követelmények szinkronját, valamint jó színvonalú adóapparátust működtetni. Ugyancsak nehéz a lakossági és vállalkozói adófizetési szándékot befolyásolni, a fizetési képességet és készséget összhangba hozni. Az *emberi erőforrás* rendelkezésre állására nem csak a hivatali létszámkeretek, hanem az adóellenőri munkakör speciális körülményei is hatással

vannak. A hatósági munka speciális szakmai ismeretigényétől kezdve, az ellenőri munka fizikai teljesítményelvárásain át az adóellenőrzés általános társadalmi megítéléséig számos tényező tudja akadályozni, hogy az önkormányzatok megfelelő munkaerőt találjanak a feladatkörre. A probléma több településen is jellemzően fennáll, ugyanis a legtöbb önkormányzat a turisztikai szezonban (annak rövidebb vagy hosszabb időszakában) foglalkoztat adóellenőröket, szezonális munkára pedig javarészt vagy tanulókat, vagy nyugdíjasokat tudnak alkalmazni. Az ellenőrök kiválasztásánál figyelembe kell venni a feladatok komplexitását, ami szellemi és fizikai teljesítményt egyaránt megkövetel. Egy ellenőrzés lebonyolításához elsősorban ismerni kell a vonatkozó jogszabályokat (az adózás rendje, az adóigazgatás, az adóellenőrzés, helyi adózás és helyi önkormányzati igazgatás tekintetében egyaránt), tisztában kell lenni a hatáskörökkel. A vendégforgalom ingadozása, a hétvégi és ünnepnapok bővebb vendégszám következtében az ellenőrzéseket több településen hétvégén és ünnepnapokon is végzik az adóellenőrök. Mindemellett a helyszíni ellenőrzések lebonyolítása rendszeres ellenőrzés esetén (gyalogosan járva a településeket) fizikailag is megterhelő lehet. Amely településen nem állandó jelleggel foglalkoztatják az ellenőröket, és a szezonálisan alkalmazott munkatársak személye sem állandó, ott a betanítás nehézségeivel és időigényével is küzdenek az önkormányzatok.

- A **pénzügyi források** korlátozottsága jelenti a másik szervezeti akadályát annak, hogy több ellenőrt is foglalkoztathassanak az önkormányzatok. Legelső korlát, hogy a többletbérigény finanszírozására a legtöbb hivatalnál nem tudnak forrást elkülöníteni. Ellenőrök állandó foglalkoztatása hosszú távú, kisebb önkormányzatoknál jelentős összegű kiadást jelent, de szezonális alkalmazottak bére is megterhelő lehet egy-egy kisebb település számára. Az adóellenőrzések eszközigénye is pénzügyi ráfordításokat követel, a helyszíni ellenőrzések lefolytatásához az irodai eszközállományon kívül a legtöbb esetben járművet is szükséges biztosítani (autót, kerékpárt), főként az időjárás viszonyokhoz való alkalmazkodás végett, valamint egyéb eszközök használata is felmerül, mint például fényképezőgép. A pénzügyi források biztosításánál elsődlegesen a gazdaságossági szempontot kell az önkormányzatoknak figyelembe venni, hiszen az adóellenőrzésre és behajtásra fordított költségek észszerűségi okokból nem léphetik túl az adóbevétel összegét.

Helyi adottságok befolyásoló szerepe:

- A **szálláshelyek száma és típusa** alapvetően meghatározza az adóellenőrzési tevékenység gyakoriságát és mélységét. Hozzávetőlegesen 200 darabot meghaladó számú magánszál-

lánhely esetén alkalmaznak az önkormányzatok adóellenőröket. A kereskedelmi szálláshelyek száma abból a szempontból irreleváns, hogy a legtöbb ellenőrzési feladat a magán-szobakiadók esetében merül fel, a szállodák idegenforgalmi adónyilvántartásainak ellenőrzése ritkábban felmerülő feladat. A nagyobb szálláshelyek esetében több település elmondása szerint is kevesebb ellenőrzés szükséges, ugyanis a különféle adatszolgáltatási kötelezettségek, az online szoftverek használata, a számlázás és fizetés szabályozottsága, a kártyás fizetési lehetőségek elterjedése mind hozzájárult, hogy ezen szálláshelyek bevallásai „fehéredjenek”, a mentességek alkalmazása és a vendégéjszakák bevallása valódi és hiteles legyen.

- Hatékonysági szempontból a szálláshely-szolgáltatók **adózási fegyelme** és adófizetési morálja, pontosabban ezek ismerete is nagymértékben befolyásolja az ellenőrzések szükségességét. Az adóellenőrzés megtervezésénél ugyanis azokat az adózókat célszerű több vagy erőteljesebb ellenőrzés alá vonni, akiknél adófizetési, adóbevallási vagy más adóigazgatási probléma merül fel akár esetjelleggel, akár rendszeresen. Ennek feltérképezéséhez azonban nem csak az aktuális bevallások helyességének ellenőrzése nyújt eszközt, hanem hosszabb időszak, akár több év tapasztalatai is.
- Az ellenőrzések hatékonyságánál azon helyi sajátosság is szerepet játszhat, hogy milyen mélységű és gyors a kommunikációs kapcsolat az adózók között. Több önkormányzat is azt tapasztalta, hogy egy-egy ellenőrzési hullám vagy egy-egy kiszabott bírság hatására nem csak az érintettek, hanem más szállásadók adózási fegyelme is javulást mutat. Az adózók közti kommunikációra több tényező is befolyással bír, mint például turisztikai egyesületi vagy szövetségi tagság.

Ellenőrzési módszerek alkalmazásának korlátai:

- Annak következtében, hogy a legtöbb településen nincs kifejezetten adóellenőri munkakörben foglalkoztatott munkatárs és jellemzően az adóügyekkel (is) foglalkozó ügyintézők feladatkörébe tartozik az adó ellenőrzése, jelentősen meghatározza az ellenőrzési cselekmények gyakoriságát az **idő, mint korlátozó tényező**. Az ügyintézők kisebb településeken többféle önkormányzati, hatósági munkakört is betöltenek, a napi feladatok mellett nehezen tudnak időt szakítani ellenőrzési feladatokra.
- Az időhiány következtében is szükséges az **ésszerűségi okokat** figyelembe venni az ellenőrzési tevékenység megtervezésekor. Nem csupán gazdaságossági elvárások miatt kell megtalálni az egyensúlyt az ellenőrzések gyakoriságának és intenzitásának kijelölé-

sekor, hanem amiatt is, hogy a szálláshelyek ne érezzék vegzálásnak a folyamatos vizsgálódást, ami az adózók vagy adózói csoportok túlzott ellenőrzésének elkerülésével megelőzhető. Az éves ellenőrzési tervet érdemes úgy elkészíteni, hogy a napi helyszíni ellenőrzések szisztematikusak legyenek, engedjék szűrőpróba-szerű ellenőrzések beiktatását és biztosítsanak időt átfogó vizsgálatok végzésének is.

- Az adózási ügyintézőknek és idegenforgalmi adóellenőröknek is muszáj ***lépést tartani a digitalizációval***, ami nem csak a munkahelyi kötelezettségek teljesítésében nyilvánul meg, hanem a digitális fejlődés által nyújtott lehetőségek felhasználásában és ellenőrzésbe történő beépítésében is. Az MTÜ által fejlesztett NTAK adatszolgáltatási rendszerben nyilvántartott adatokhoz a helyi önkormányzatok idegenforgalmi adóval foglalkozó munkatársai is hozzáférnek az ASP rendszer NTAK szakrendszerének adóellenőri jogosultságának birtokában. A portálon a település regisztrált szállásadóinak adatai szerepelnek, amelyek valós idejű foglaltsága és a foglalások alapján kalkulált havi idegenforgalmi adója kérdezhető le.⁸² Az adatbázisban szereplő adatok a foglaltságról és vendégszámról a napi helyszíni ellenőrzések során nyújtanak elsősorban segítséget, másodsorban a havi adóbevallások adattartalmával történő összehasonlításuk egészíti ki az ellenőrzési módszereket és cselekményeket. Az interjúk is rávilágítottak, hogy az NTAK rendszer bevezetését követő átmeneti időszaknak (amikor a szállásadók még „barátkoznak” az új kötelezettséggel és az összes szálláshely adata felülvizsgálatra nem kerül) el kell telnie ahhoz, hogy a rendszer teljes mértékben valós és naprakész adatokat szolgáltatson. A digitalizálódás tekintetében szükséges megemlíteni az online foglalási rendszereket, amelyek figyelemmel kísérhetők. A vizsgált települések adóhatóságai közül többen is jelezték, hogy a foglalási portálokat igénybe vették adóellenőrzési célokra. A legtöbb esetben azonban csak annak felderítésére használták, hogy a településen üzemeltetnek-e működési engedély nélkül szálláshelyet. Legfőképp idő hiányában nincs mód a foglalási adatok részletes vizsgálatára és a bevallásban szereplő adatokkal történő összevetésére.
- Az ellenőrzési módszerek kiválasztásánál és az ellenőrzési tevékenység különböző jellemzőinek és tényezőinek megtervezésénél az ***önkormányzatok közti tapasztalatcsere*** is segítséget nyújthatna. Az interjúk lebonyolítása után azt a következtetést vontam le, hogy

⁸² A jövőben a folyamatos informatikai fejlesztéseknek köszönhetően remélhetőleg az adatbázisból kinyerhető adatok köre és különböző szempontok szerinti szűrési lehetősége bővülni fog, ezáltal is támogatva az adóellenőrzési tevékenységet.

az önkormányzati adóhatóságok közt ritkán történik szakmai egyeztetés vagy tapasztalatcsere az idegenforgalmi adóellenőrzés tekintetében (is). Pedig ahogy Szophoklész is megírta, „bölcs ember az, ki másoktól tanulni tud”,⁸³ más települések ellenőrzési módszereinek tapasztalatainak megismerése és esetleges átvétele ugyanis elősegíthetik a minél hatékonyabb és eredményesebb adóellenőrzés megvalósulását.

- Mindezek mellett az adóellenőrzést végzők *szakmai felkészültsége* is meghatározó tényező, ami nem csupán az adott munkakörben eltöltött idő függvénye, hanem befolyásolhatja a jogszabályok ellentmondásos értelmezései vagy a beérkezett adatok kontrollálásának problémái is. A szakmai felkészültség foka erős hatással bír az adóellenőrzési módszerek alkalmazására és az alkalmazás hatékonyságára.

Az ellenőrzés hatékonyságát nehéz megítélni és mérlegelni. Az ellenőrzési munka eredményét nem feltétlenül az elvégzett vizsgálatok számában lehet mérni, hanem inkább azok minőségi jellemzőiben. Az adóellenőrzés módszereinek megfelelő megválasztása, az előzőekben bemutatott tényezők szempontjainak figyelembe vétele alapjaiban meghatározza az ellenőrzés hatékonyságát. Kézenfekvő lenne az adóhátralék összegének mérése, azonban adóhátralékot több eset is eredményezhet. Az adófizetési kötelezettség késedelmes fizetése a leggyakoribb, azonban például megszűnt (csődeljárással, kényszertöreléssel, stb.) vállalkozások fennmaradt, behajthatatlannak nem minősülő tartozásai is növelhetik a hátralék összegét, amelyek valószínűsíthetően az adóellenőrzéstől független tényezők hatására maradnak fenn. Így a települések idegenforgalmi ellenőrzési tevékenységének adóhátralék összege szerint történő összehasonlítása félrevezető lehetne, és nem feltétlenül szolgáltatna hiteles és valódi eredményeket. A hatékonyság mérésének eszköze lehetne ezen kívül a „láthatatlan” vendégéjszakák számának vizsgálata, azonban az adóbevallásokban és adatszolgáltatásokban nem szereplő, ellenőrzések során fel nem tárt vagy tárható vendégéjszakák számát nehéz megbecsülni.⁸⁴ Az ellenőrzési hatékonyság növekedése az adóbevételek növekedését eredményezheti, ehhez az ellenőrzéseket még tovább kell fokozni, ami azonban többlet erőforrások biztosítását követeli meg (munkaerő, eszközök, stb.). Amennyiben a településen nem merül fel a hivatali szervezeti korlátok között a pénzügyi források szabta határ, az intenzívebb ellenőrzés költségigényei az elérhető bevételnövekményekkel akkor sem feltétlenül állnak arányban. Emellett nem lehet figyelmen kívül hagyni azt sem, hogy

⁸³ Szophoklész: Antigoné (710. sor), Trencsényi-Waldapfel Imre fordításában.

⁸⁴ A becslésre egy 2016-os kutatás vállalkozott, a Jegyzők Országos Szövetsége és az EMKA Tanácsadó Kft. kimutatta, hogy az idegenforgalmi adót beszedő települések csaknem fele nem ellenőrzi megfelelően az adófizetést, így nagyon magas – számításaik szerint átlagosan 23 százalék – a „láthatatlan” vendégéjszakák becsült aránya. (forrás: <https://turizmus.com/>)

a túlzott ellenőrzés az önkéntes jogkövetésre is negatívan hatna. A hatósági jelenlétet tehát oda szükséges összpontosítani, ahol tetten érhetők a szándékos visszaélések és a vizsgálatok prevenciós erővel is bírnak. Az adóhatóságnak az erőforrásait a célszerűség és a gazdaságosság szempontjait érvényre juttatva kell felhasználni. Az ellenőrzési terveket és irányokat pedig úgy kell meghatározni, hogy az adózókat az önkéntes jogkövetésre ösztönözze, még ha csak az ellenőrizhetőség tudatával is, hiszen ez nem csak az adóhatóságnak, hanem az adóalanyoknak az érdekeit is egyaránt szolgálja.

Az interjúk készítésekor arról is sikerült megbizonyosodni, hogy az önkormányzatok NTAK rendszerhez való hozzáférése támogatni fogja az adóellenőrzési tevékenységet, amennyiben történnek olyan fejlesztések, melyekkel bővülni fog a hozzáférhető adatok köre. Ugyanis jelenleg csak a vendégéjszaka-számok kérhetők le, azok is csak naponkénti külön lekérdezéssel, összesített, szűrhető adattáblák nem állnak rendelkezésre. Emellett egyéb adatok (vendégekre vonatkozóan) sem érhetők el, így jelenlegi állapotában a magán-szálláshelyek vendégkönyvének kiváltására egyelőre alkalmatlan a rendszer.

Annak megítéléséhez, hogy az idegenforgalmi adóellenőrzés összességében hatékonyan folyik-e, az interjúk eredményeinek összesítésénél tapasztaltak alapján definiált (az előzőekben bemutatott) tényezők nagy száma ad támpontot. A hatékonyságra nagyon sok korlátozó szempont hatással van, amelyek nagy része a legtöbb önkormányzat esetében egyidejűleg fennáll. Az egyes településeken fellépő korlátok és problémák arra a következtetésre vezetnek, hogy az idegenforgalmi adónak ellenőrzésére vonatkozó tevékenység országos viszonylatban nem hatékony.

5. MEGÁLLAPÍTÁSOK ÉS KÖVETKEZTETÉSEK

A kutatás a nemzetközi és hazai szakirodalom átfogó tanulmányozásán, további saját szekunder elemzésen, valamint ezeket kiegészítő primer kutatáson alapult. A szakirodalom elemzésével és az összefüggések feltárásával megállapítható, hogy Európa országaiban nem csupán a helyi adórendszerek, hanem az idegenforgalom helyi adóztatási gyakorlata is nagyon sokszínű. Ezzel párhuzamosan a magyar helyi adórendszerben is változatos képet mutatnak az idegenforgalmi adózás gyakorlati tapasztalatai.

5.1. A KUTATÁSI HIPOTÉZISEK ÖSSZEGZÉSE

Megállapítások tételéhez mindenekelőtt szükséges a kutatás kiindulópontjaként megfogalmazott előzetes feltevések áttekintése, aszerint, hogy a kutatási eredmények alapján azok bizonyításra vagy éppen cáfolásra kerültek-e. Jelen táblázat az 1.4. alfejezetben megfogalmazott hipotézisek megerősítését vagy elvetését foglalja össze.

Hipotézis		A kutatás eredménye
H1	Az európai helyi adórendszer-modellek közt Magyarország a vegyes modellek közé sorolható, az idegenforgalom helyi adóztatásának tekintetében azonban a klasszikusnak mondható modellektől eltérő csoportok különíthetők el Európában. Ezen csoportosításban a kelet-közép-európai országok, köztük hazánk is az idegenforgalom mérsékelt adóztatására utaló jegyeket mutatnak.	igazolódott
H2	A magyar megyék a helyi önkormányzatok idegenforgalmi adóztatását meghatározó, az európai országok tipizálásához használt mutatókhoz hasonló ismérvek alapján különböző klaszterekbe csoportosíthatók, amik megmutatják azokat a megyéket, ahol kifejezetten vagy éppen kevésbé jelentős az idegenforgalom a helyi önkormányzati gazdálkodásban. Előzőek főként dunántúli, míg utóbbiak nagyrészt Alföld és Észak országrészen található megyék.	igazolódott

Hipotézis		A kutatás eredménye
H3	Az idegenforgalmi adózás szempontjából kimutathatók az ország területi egységei között eltérések. Az idegenforgalmi adóbevétel nagyságát, a vendégéjszakák számát és az adónemnek a költségvetési bevételeken belüli szerepét is magában foglaló idegenforgalmi koncentrátsági index segítségével feltárhatók a különbségek, azonban a földrajzi elhelyezkedés ezt a változót csak gyengén determinálja.	igazolódott
H4	A települési önkormányzatok között létrehozható olyan turizmusfejlesztési célú együttműködés, amellyel megvalósítható a turizmusnak a lokális térségekben történő előremozdítása, racionális és megvalósítható finanszírozással.	igazolódott
H5	Az önkormányzatok idegenforgalmi adóellenőrzési tevékenysége elsősorban különféle szervezeti korlátok miatt nem hatékony, melyek közt az erőforráshiány a leghangsúlyosabb.	részben igazolódott

5.2. A KUTATÁS ÚJ ÉS ÚJSZERŰ EREDMÉNYEI, TÉZISEI

A következőkben összefoglalásra kerülnek a kutatás új és újszerű tudományos eredményei az előzetesen felállított hipotézisekhez illeszkedően. Az értekezésben bemutatott vizsgálatok alapján az alábbi tézisek kerültek megfogalmazásra.

1. Az európai helyi adórendszer-modellek közt Magyarország a vegyes modellek közé sorolható, mivel többféle történelmi és kulturális hatás is szerepet játszott helyi adórendszerünk struktúrájának kialakulásában, melyben az európai modellek jellemzői keverednek. Kifejezetten az idegenforgalom helyi adóztatásának tekintetében azonban a klasszikusnak mondható helyi adórendszer-modellektől eltérő csoportok különíthetők el Európában: az első az idegenforgalom helyi adóztatásában nem érdekelt államok csoportja, a második cso-

portnál nagy jelentőséggel bír az idegenforgalmi adó, míg a harmadik csoport az idegenforgalmat mérsékelten adóztatja. Hazánk ez utóbbi országok közé tartozik, csakúgy, mint a többi kelet-közép-európai ország.

T1: Az idegenforgalom helyi adóztatásának tekintetében Európában három csoport különíthető el, melyek közül a visegrádi négyek, így hazánk is az idegenforgalom mérsékelt adóztatását alkalmazzák.

2. A megyék idegenforgalmi adóztatására ható tényezők alapján azok különböző csoportokba sorolhatók az európai országok tipizálásánál alkalmazott mutatókkal egyenértékű változók mentén. Összesen négy csoport állítható fel. Az elsőbe a turisztikailag legmeghatározóbb megyék kerültek, Heves kivételével mind dunántúli megye, de a főváros, mint vizsgálati elem is ebbe a csoportba tartozik. A második csoportot az iparüzési adóra koncentrált megyék alkotják. A harmadikba azok kerültek besorolásra, ahol az idegenforgalmi adó nem hangsúlyos az önkormányzatok gazdálkodásában, köztük négy alföldi megye található. Az utolsó csoportot pedig észak-magyarországi megyék alkotják, amelyek turisztikailag közömbösnek mondhatók.

T2: A magyar megyék közt négy csoport különíthető el idegenforgalmi adóztatás szerint: a turisztikailag legmeghatározóbb, az iparüzési adóra koncentrált, a turisztikailag közömbös megyék, és amelyeknél az idegenforgalmi adó nem hangsúlyos.

3. Az idegenforgalmi adózásra nem csak az ország, hanem azon belül a települések földrajzi elhelyezkedésének is hatása van. Az adónem szempontjából Magyarország régiói és megyéi közt kimutathatók eltérések mind az adónemből származó bevételek összegét, mind a vendégéjszakák számát tekintve. Ezen kívül az idegenforgalmi adónak az önkormányzati költségvetési bevételeken belüli részarányának mértéke is nagy eltéréseket mutat az ország területi egységeiben. Azonban az önkormányzatok idegenforgalmi adóbevételét, a realizált vendégéjszakáinak számát és az idegenforgalmi adó költségvetési bevételeken belüli arányát összefoglaló önkormányzati idegenforgalmi koncentráltági index és a települések régióhoz vagy megyéhez tartozása között nagyon gyenge az összefüggés.

T3: A települések földrajzi elhelyezkedése az önkormányzat idegenforgalmi koncentráltági indexét csak gyengén determinálja.

4. Annak következtében, hogy az idegenforgalmi adóbevételek területi egyenlőtlensége a települési szinten akár az egymással szomszédos önkormányzatok közt is jelentős különbségeket mutat, és amiatt, hogy a turizmusfejlesztést lokális térségi szinten is szükségszerű lenne megvalósítani, a kutatás során létrehozásra került egy modell az önkormányzatok közti turisztikai együttműködés megvalósítására. A modellben a térségi turizmusfejlesztés társulási formában történik, a turisztikai társulások finanszírozása pedig elsősorban az üdülől helyi feladatok állami támogatásához hasonló módon, a társulási önkormányzatok idegenforgalmi adóbevétele után juttatott +0,50 forint támogatással valósul meg. Megfelelve a pénzügyi megvalósíthatóság elvárásának, ez a központi költségvetés helyi önkormányzatokat megillető támogatási főösszegének minimális növekedését okozná és lehetőséget teremt az önkormányzatok saját forrásainak a bevonására is. A modell további felvetése, hogy a turisztikai desztinációk üdülől helyi feladatainak támogatása kerüljön vissza az önkormányzati támogatások rendszerébe idegenforgalmi adóforintonként 0,50 forint támogatási összeg folyósításával, annak érdekében, hogy a vendégforgalom bonyolításának a lokációjában minőségi turisztikai szolgáltatások nyújtása váljék lehetővé a turisztikai válság alatt és után is.

T4: A térségi turizmusfejlesztés társulási formában megvalósítható, az idegenforgalmi adóbevételek után juttatott támogatással finanszírozva.

5. Az önkormányzatok idegenforgalmi adózásra vonatkozó ellenőrzési tevékenysége Magyarországon színes képet mutat, a településeken különböző szisztémák alapján, különféle módszerekkel és eszközökkel végzik a helyi adóhatóságok az ellenőrzést. A különbözőségek a települések nagysága, lakosság száma és ezzel együtt az önkormányzati hivatalok mérete közti eltérésekből is adódik, ami mellett a helyi adottságok, szokások, sajátosságok is nagymértékben meghatározók. Az ellenőrzés hatékonysága mindezek fényében nehezen ítéltető meg. Az előzetes feltevés, miszerint az önkormányzatok idegenforgalmi adóellenőrzési tevékenysége elsősorban különféle szervezeti korlátok miatt nem hatékony, részben teljesült. Ugyanis a mélyinterjúk eredményeinek elemzése alapján meghatározhatóvá vált, hogy a hatékonyság hiánya az önkormányzatok hivatali szervezeti korlátai mellett még két fő tényező hatására áll fenn: egyrészt a települési adottságok szabta korlátok, mint a szálláshelyek és a szállásadók különféle jellemzői, másrészt az ellenőrzési módszerek alkalmazásának korlátai, mint észszerűségi okok vagy a digitalizációval történő változások követése. Ugyanakkor megállapítható, hogy a három elsődleges tényező mentén felmerülő szempontok és korlátok egymást átfedve és egymással összefüggésben fejtik ki hatásaikat az idegenforgalmi adóellenőrzés hatékonyságára.

T5: Az önkormányzatok idegenforgalmi adóellenőrzési tevékenysége különféle szervezeti korlátok mellett a települési adottságok és az ellenőrzési módszerek alkalmazásának korlátai miatt nem hatékony.

5.3. KÖVETKEZTETÉSEK, JAVASLATOK

Akkor nyer értelmet valamennyi tudományelméleti megalapozottságú vizsgálat, ha a gyakorlatban is alkalmazható eredményekkel és következtetésekkel zárul. Az értekezés vizsgálódásainak tárgyát képező idegenforgalmi adóztatás részletes, témájának széles körét felölelő elemzése nyomán megfogalmazott következtetések és javaslatok az idegenforgalmi adó döntéshozói által is hasznosíthatók. A nemzetközi és a hazai szakirodalom tanulmányozása és feldolgozása révén kerültek kitűzésre azok a célok, amelyekre a kutatás épült. A szekunder adatelemzés során használt módszertani eljárások és a primer adatgyűjtés lehetőséget teremtettek az idegenforgalmi adózás átfogó, komplex vizsgálatához.

Az idegenforgalom helyi adóztatási gyakorlata Európában sokszínű, de az országokat a helyi adórendszer-modellekhez való tartozásukra utaló helyi adóbevétel aránya és az idegenforgalom adóztatásának mértéke alapján tipizálni lehet. Ez alapján három csoport került kialakításra. Az idegenforgalom helyi adóztatása helyett más megoldásokat preferálnak az észak-európai államok, főként a mediterrán térségben és a germán országokban bír az idegenforgalmi adó nagy jelentőséggel, míg a többi állam, köztük a visegrádi négyek, így hazánk is az idegenforgalmat mérsékelten adóztatják. A harmadik csoport tagjai alacsony helyi adómértékeket vetnek ki, egy lakosra jutó vendégéjszakáik átlagos száma pedig még az első csoport átlagánál is alacsonyabb, az adónemet mégis előszeretettel alkalmazzák. Ennek oka abban keresendő, hogy a skandináv államok jövedelemadón alapuló helyi adórendszere magas helyi bevételeket generál, a közép- és kelet-európai országok helyi adórendszerében viszont alacsonyabb bevételekkel is fontosabb szerepet tölthet be az idegenforgalmi adó a helyi költségvetésekben.

A magyar idegenforgalmi adó részletes vizsgálata az ország különböző területi egységeinek szintjén feltárta az adóztatás tapasztalatait és összefüggéseit. Az elemzés során kirajzolódott, hogy az egyes területi egységek olykor számottevő eltéréseket mutatnak az adóztatást meghatározó változók tekintetében. Mivel egy-egy megye idegenforgalmi adózásra vonatkozó jellemzői közt jelentős különbségek is fennállnak, az európai országok csoportosításához hasonlóan a magyar megyék csoportokba sorolása is megtörtént. Az európai tipizáláskor alkalmazott változókhoz igazodó ismérvek, a helyi adóbevételek GDP-arányos

mértéke, az átlagos idegenforgalmi adómérték és az egy főre jutó adóbevétel mentén összesen négy kategória került felállításra. A csoportosítás alapján a főváros, négy dunántúli megyénk és Heves megye a legmeghatározóbb turisztikailag, a legkevésbé pedig a három észak-magyarországi megyénkben játszik szerepet az idegenforgalom. E kettő között helyezkednek el a vendégéjszakák száma és az alkalmazott adómérték tekintetében az iparűzési adóban sokkal inkább érdekeltek, valamint a legtöbb megyét felölelő harmadik csoport tagjai, amelyeknél az idegenforgalom nem az elsődleges meghatározó ágazat.

Az analízisek eredményei kimutatták, hogy annak ellenére, hogy számottevő különbségek tárhatók fel az országban az idegenforgalmi adó vonatkozásában, a földrajzi elhelyezkedésnek csak gyenge hatása van az önkormányzatok idegenforgalmi koncentráltságára, azon belül az adóbevétel nagyságára, annak helyi költségvetésen belüli hányadára, valamint a vendégéjszakák számának nagyságára. A régiók és megyék szintjén kimutatott gyenge összefüggés ellenére elsősorban az egyes (akár szomszédos) települések között erőteljes különbségek is fennállnak az idegenforgalmi adóbevételek tekintetében, mely eltérések enyhítése turizmusfejlesztési okokból indokolt, hogy a fejlesztés a pontszerű projektek mellett térségi szinten is megvalósulhasson.

Az ország nagyobb területi egységeinek önkormányzatai közötti (iparűzési) jövedelmkülönbség enyhítésének megfelelő módszere a beszámítás rendszere. Az idegenforgalmi adó esetében azonban a turisztikai desztinációk szintjén, a települések közt szükséges megoldani az idegenforgalmi adóbevételi különbségek mérséklését. Méghozzá az adott idegenforgalmi adót beszedő önkormányzat környező települései által alkotott térségben. A cél az, hogy a térség települései közös, egységes módszerekkel és marketinggel megvalósuló fejlesztéseket szorgalmazzanak, kihasználva a kooperálás számos előnyét. Ehhez az önkormányzati együttműködéseknek egyik legelterjedtebb formáját, a társulást érdemes előtérbe helyezni. A térségi turizmusfejlesztés társulási formában való kivitelezésével olyan fejlesztések, pályázatok és programok is véghezvihetők, amelyekre a településeknek egyénileg nem lenne kapacitása vagy lehetősége. A turisztikai társulások tevékenységét azonban finanszírozni kell, melyre a kutatás egy olyan modellt állított fel, ami illeszkedik az önkormányzatok költségvetési szabályozásába, és az államnak kevés többletráfördítást generál, szem előtt tartva, hogy a turizmusnak, mint meghatározó gazdasági ágazatnak a fejlődése nemzeti érdek. E jelentősége végett pedig lehetőséget kell teremteni arra, hogy a településeknek az idegenforgalomból származó adóbevételi hasznát ne csak a kötelezően ellátandó

feladatok emésszék fel, hanem azt vissza lehessen forгатni közvetlenül a turizmus fejlesztésébe. A koncepció megvalósításának feltételeiről és korlátairól a kutatás jövőbeni folytatásaként előzetes hatásvizsgálat adhat részletes eredményeket.

A szakirodalom tanulmányozása és a primer kutatás eredményeinek értékelése is azt a tényt erősítette meg, hogy a turisztikailag frekventált települések gazdálkodásában az idegenforgalmi adóbevétel-növelési törekvés jelentős mértékben érvényesül, annak ellenére is, hogy a beszámítás rendszerében az üdülőhelyi feladatok támogatása az adóerő-képesség függvényében többükénél is redukálódik. Az idegenforgalmi adóbevételek gyarapításának célját főként annak stabilitása indukálja, az aktuális gazdasági folyamatok tapasztalatainak hatására azonban a közeljövőben az indok ehelyett vagy emellett várhatóan a talpraállás és a visszaesett turizmus okozta bevételkiesés pótlása lesz. A bevétel növelésére az adómérték emelésén túl az önkormányzatoknak több lehetősége is van, melyek közül az adóellenőrzés emelkedik ki, mint legelterjedtebb és legkézenfekvőbb adóelkerülés elleni eszköz. A települések idegenforgalmi ellenőrzési tevékenysége sokszínű, a tevékenység hatékonyságát az egyes önkormányzatoknál hasonló tényezők korlátozzák, melyek szintetizálása kimutatta, hogy a hivatali szervezeti korlátokon, a pénzügyi és emberi erőforrás rendelkezésre állása okozta akadályokon kívül ugyanakkora erővel bírnak a helyi adottságok és az ellenőrzési módszerek használatának korlátai, mint például a szálláshelyek és szállásadók jellemzői, a módszerek alkalmazásának észszerűsége és digitális fejlesztése. A hatékonyság növekedése akkor érhető el, ha a helyi adottságokhoz igazítva és gazdaságossági szempontok figyelembe vételével az ellenőrzések céltudatos fokozása, a szankciók körültekintő alkalmazása és az ellenőrzési szempontok online platformok használatával történő kiegészítése is megvalósul, emellett javasolt a települések közti tapasztalatcsere számba vétele. A kutatás jövőbeni folytatásaként célszerű az interjúk felmérésnek az idegenforgalmat adóztató önkormányzatok szélesebb körére történő kiterjesztése, annak érdekében, hogy a mennyiségileg kiterjedtebb ellenőrzési tapasztalat a kvalitatív eredményeket megerősítse vagy kiegészítse.

6. ÖSSZEGZÉS

Az értekezés alapvető célja az idegenforgalmi adóztatás európai és hazai szabályozásának és gyakorlatának feltérképezése volt, hogy az megfelelő kiindulási alapot biztosítson a kutatás szerteágazó vizsgálódásainak. A szakirodalom és a jogszabályi környezet tanulmányozása és feldolgozása, valamint a különböző szekunder adatbázisokból nyert információk és adatok lehetőséget biztosítottak az adónem részletes elemzésére. A kutatás többféle módszertani eljárást is alkalmazott, annak érdekében, hogy az idegenforgalmi adóztatásnak, mint a tudományterület egy specifikus részének kiterjedt, sokoldalú vizsgálata minél komplexebb eredményeket biztosítson.

A szerző első lépésként az Európában alkalmazott idegenforgalmi adóztatási rendszereket kívánta tipizálni, annak érdekében, hogy a magyar rendszert az európai országok csoportjai közt pozicionálni tudja. Klaszteranalízis segítségével kialakításra került három csoport, melyek eltérő mértékben adóztatják az idegenforgalmat, ezek közül hazánk azon országok közé tartozik, amelyek a mérsékelt adóztatást alkalmazzák. Ezt követően kerülhetett sor a hazai idegenforgalmi adóztatás alapos elemzésére, melynek során először az adóztatási gyakorlat országos tapasztalatait tárta fel a kutatás. A vizsgálatok során kirajzolódott, hogy az idegenforgalmi adó az egyes magyar területi egységek közt számottevő különbségeket mutat. Az eltérések indokán és az európai csoportosítás nyomán a megyék klaszterelemzése is megvalósult, mellyel négy különböző csoport képződött. Ezután következett a lokális szintű elemzés, melynek során a kutatás a települések közt egy új mutató, az önkormányzatok idegenforgalmi koncentrálttsági indexe segítségével állított rangsort, amely rangsor a további vizsgálatokhoz is megfelelő eszköznél bizonyult. A kutatás analízisei rávilágítottak, hogy az idegenforgalmi koncentrálttsági indexre a települési önkormányzat földrajzi elhelyezkedése gyenge hatással bír, a területi különbségek ellenére.

A szekunder adatok elemzése összességében rámutatott, hogy az adónem révén az országban kialakultak területi egyenlőtlenségek, amelyek mérséklésére a kutatás egy modell formájában tett javaslatot. A modell a települések idegenforgalmi adóbevétele közti különbségek enyhítését az önkormányzatok közti együttműködés erősítésében látja. A turisztikai társulások működésének és fejlesztéseinek finanszírozására az üdülöhelyi feladatok támogatásának számításához hasonlóan az idegenforgalmi adóbevétel felének társulásokhoz tör-

tendő redisztribúcióját, valamint a turisztikai desztinációk turizmusfejlesztési tevékenységének finanszírozására biztosított üdülőhelyi feladatok támogatásának a helyi önkormányzati támogatások rendszerébe való visszavezetését javasolja.

A szakirodalom és az adóztatás gyakorlati tapasztalatai egyaránt azt mutatják, hogy az idegenforgalommal bíró települések konzisztens célja az idegenforgalmi adóból származó bevételeik növelése, amit az adó térségi visszaosztása is csak erősítene. Az adóbevétel gyarapítására különféle közvetett eszközök is az önkormányzatok rendelkezésére állnak, melyek közül kiemelt jelentőséggel bír az adóellenőrzés. Az ellenőrzés hatékonyságát nehéz megítélni, az értekezés azonban empirikus kutatás segítségével feltárta, hogy a hatékonyságra a hivatali szervezeti korlátok és a helyi adottságok mellett az ellenőrzési módszerek használatának korlátai is hatással vannak.

A vizsgálati eredmények összegzése rávilágít, hogy az idegenforgalmi adóztatás mennyire sokszínű mind a nemzetközi, mind a hazai gyakorlatban, a szabályozása és az alkalmazásának eredményei tekintetében egyaránt. Az elemzés során feltárt összefüggések és a levonható következtetések alapot adnak az eredmények gyakorlati hasznosíthatóságához és a kutatás jövőbeli folytatásához.

7. SUMMARY

The basic aim of the dissertation in the first place was to study the regulations and pragmatics of the European and Hungarian tourist taxation, to ensure a solid base for the diversified investigations of the research. The exploration and processing of the specialised literature and the laws, the various informations and data from secondary databases provided opportunity for the far-reaching analysis of the tax. The analysis used many kinds of methodology procedures, in favour of ensuring interdisciplinary results in investigation of tourist taxation, as a specific part of the discipline of taxation.

The research postulated initially to type tourism tax systems of Europe, in the desire to position the Hungarian system among the European country groups. With cluster analysis three groups were formed, which are taxing tourists at divergent rates. Hungary belongs to the countries which apply reduced tourist tax rates. The research then proceeded the profound analysis of the Hungarian tourism taxation, which revealed the experiences of country-wide taxation customs. Examination results presented that on account of tourist tax remarkable differences exist between certain Hungarian territorial entities, even though geographical location slightly determines the attributes of tourist taxation. By reason of the differences and the European cluster analysis, classification of Hungarian counties was also implemented, which established four various groups. The next step was the examination of tourist taxation at local level, during that the research applied a new index, the tourism concentration of local governments, to create a ranking list of settlements. The list formed a proper basis for further tests.

Different kinds of secondary data analyses approved that there are territorial imbalances in Hungary in case of tourist taxation. In order to reduce these variances, the research suggests a model, which sees the result of the reduction in the more-powerful cooperation of local governments, in form of local tourist associations. It recommends two financial methods for the moderation of differences between settlements and the advance of tourism related expansions. The first is that half of the tourist tax revenue from the area needs to be redistributed to the tourist association to fund its operation and development. The second one suggests to restore the state aid granted for tourist resort duties in the local government financial system, therefore tourist destinations can better finance tourism development.

Relevant literature and practical experiences of tourist taxation also reveal the consistent aim of touristic settlements to increase their tourist tax revenues. Regional redistribution of the revenue may enhance this purpose as well. Local governments can use many methods to enlarge tourist tax revenues. Tax control stands out of them as the most common and most important method. However, its efficiency is difficult to measure and adjudge. The analysis have explored with primary research what are the main factors that restrain efficient tax control: beside organisational limits, local conditions and drawbacks of using certain tax control processes.

The summary of research results presents how varied and complex the tourist taxation is at international level and in the Hungarian economy, in relation to its regulation and its accomplishments as well. The revealed consistencies and the drawn conclusions provide a proper basis for practical utilization of results and for the future resumption of the research.

MELLÉKLETEK

1. MELLÉKLET: IRODALOMJEGYZÉK

Bibliográfia

1. Allingham, M. – Sandmo, A. (1972): Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, Vol. 1, No. 3-4, pp. 323–338.
2. Ambrus, R. A. – Kovács, T. (2014): Adóellenőrzési eljárások változása és szerepük a jogtudatos magatartásra. In: Székely, Cs. (szerk.): *Makrogazdasági döntések– hálózati szinergiák*, Nemzetközi tudományos konferencia a Magyar Tudomány Ünnepe alkalmából, Nyugat-magyarországi Egyetem, Sopron, pp. 542-551.
3. Arató, K. – Bóka, J. – Koller, B. – Molnár, A. – Nyikos, Gy. – Raffai, K. – Szegedi, L. – Varga, A. (2018): *Általános közigazgatási ismeretek. Az Európai Unió szervezete, működése és jogrendszere. Közigazgatási szakvizsga, negyedik kiadás*, Nemzeti Közszerkeleti Egyetem, Budapest
4. Árva, Z. – Balázs, I. – Balla, Z. – Barta, A. – Veszprémi, B. (2014): *Helyi önkormányzatok. Egyetemi tankönyv*, Debreceni Egyetemi Kiadó, Debrecen, harmadik átdolgozott kiadás, ISBN: 9789633182734
5. Babbie, E. (2003): *A társadalomtudományi kutatás gyakorlata. Hatodik átdolgozott kiadás*, Balassi Kiadó, Budapest, ISBN: 963 506 563 9
6. Bánfi, T. (2014): Igazságos adó(rendszer) vagy etikus adózó? *Köz-gazdaság: tudományos füzetek*, 11. évf., 4. sz. – Különszám az adópolitikáról, pp. 99–107.
7. Belügyminisztérium Önkormányzati Koordinációs Irodája (2018): *Önkormányzati Fjelesztések Figyelemmel Kísérése II. (KÖFOP-2.3.4-VEKOP-15-2016-00002) Kutatás I. Önkormányzati horizontális és vertikális együtt-működési mechanizmus kiterjesztését megalapozó kutatása. Kutatási jelentés*, 2018. március, 220 p.
8. Berczik, Á. (2018): *A helyi önkormányzatok 2018. évi költségvetésének keretei. Nemzetgazdasági Minisztérium, előadás, 2018. február 13.* <https://slideplayer.hu/slide/14002275/> (utoljára letöltve: 2020.02.02.)
9. Blazovich L. (2014): *A középkori városfejlődés első lépései Európában. Acta Universitatis Szegediensis: Acta juridica et politica, Ünnepi kötet Dr. Bodnár László egyetemi tanár 70. születésnapjára, 77. évf. 1-45. sz., ISBN: 978-963-306-343-9, pp. 23-29.*
10. Blöchliger, H. – Merk, O. – Charbit, C. – Mizell, L. (2007): *Fiscal Equalisation in OECD Countries, OECD Working Papers on Fiscal Federalism No. 4.*
11. Boncz, I. (szerk.) (2015): *Kutatásmódszertani alapismertek. Pécsi Tudományegyetem, Pécs, ISBN 978-963-642-826-6*
12. Bordás, P. (2017): *Feladatfinanszírozás-e a feladatfinanszírozás? A magyar önkormányzatok támogatási rendszerének értékelése. Közjogi Szemle, 10. évf. 2. sz., pp. 56-64.*
13. Bordás, P. (2019): *Miből vagy mire? Vízválasztó az önkormányzati finanszírozásban. Debreceni Egyetemi Kiadó, Debrecen, ISBN 978-963-318-808-8*
14. Bosch, N. – Durán, J. M. (szerk.) (2008): *Fiscal Federalism and Political Decentralization. Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 32. p.*

15. Bozsik, S. – Fellegi, M. – Gróf, P. – Süveges, G. – Szemán, J. (2017): Adózási ismeretek. Miskolci Egyetemi Kiadó, Miskolc
16. Convention of Scottish Local Authorities (COSLA) (2018): Transient Visitor Tax (TVT). 10. May 2019.
17. Council of Europe (2005): Recommendation *Rec(2005)1* of the Committee of Ministers to member states on the financial resources of local and regional authorities.
18. Csallner, A. E. (2015): Bevezetés az SPSS statisztikai programcsomag használatába. Jegyzet, Szegedi Tudományegyetem
19. Csóka, G. – Bekényi, J. – Szendi-Stenger, H. – Barabás, Z. – Maiyalehné Gergóczki, E. – Papp, E. M. – Számadó, R. Zs. (2018): Önkormányzati igazgatás. Közigazgatási szakvizsga, negyedik hatályosított kiadás, Nemzeti Közszeológálati Egyetem, Budapest
20. Czakó, D. (2011): Az Európai Unió adóharmonizációs folyamatának legfontosabb eredményei és néhány aktuális fejleménye. EU Working Papers 14. évf. 3. sz., 99. p.
21. Department for Communities and Local Government (2019): Local Government Financial Statistics England, No. 29, London
22. Erdős, É. (2008): Az adójogi harmonizáció problémái a helyi adózásban. *Seetio Juridica et Politiea*, 26. évf. 1. sz., pp. 305–324.
23. Esping-Andersen, G. (1990): *The Three Worlds of Welfare Capitalism*. Princeton University Press, Princeton, New Jersey, pp. 26-32.
24. European Commission (2017): *The Impact of Taxes on the Competitiveness of European Tourism. Final Report*. Publications Office of the European Union, Luxembourg, PricewaterhouseCoopers LLP, October 2017, ISBN 978-92-79-69659-6
25. European Commission (2019): *Taxation and Customs - Taxes in Europe Database v3*. http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchForm.html (utoljára megtekintve: 2019.11.15.)
26. Faragó, L. (2010): A területfejlesztés fogalmi rendszere. TEIR, Területfejlesztési Fogalomtár, <https://www.teir.hu/fg/bevezeto.html> (utoljára megtekintve: 2020.03.10.)
27. Feik, Cs. (szerk.) (2014): *Magyarország helyi önkormányzatai*. Egyetemi jegyzet, Nemzeti Közszeológálati Egyetem, Budapest, ISBN 978 615 5305 31 3
28. Fellegi, M. (2015): Új finanszírozás és helyi adórendszer: élet az adósságkonszolidáció után. *Prosperitas*, 2. évf. 1. sz., pp. 111-122., ISSN 2064-759X
29. Földes, G. (2001): *Adójog*. Osiris Kiadó, Budapest, pp. 18-65.
30. Frey, B. S. – Weck-Hannemann, H. (1984): The hidden economy as an ‘unobserved’ variable. *European Economic Review*, Vol. 26, No. 1-2, pp. 33–53.
31. Fujii, E. – Khaled, M. – Mak, J. (1985): The exportability of hotel occupancy and other tourist taxes. *National Tax Journal*, Vol. 38, No. 2, pp. 169-177.
32. Gelencsér, P. – Bokorné Kitanics, T. (2012): Szankciók hatása az adómorálra. In: Svéhlik, Cs. (szerk.): „Aktuális gazdasági és társadalmi attitűdök Magyarországon” VII. KHEOPS konferencia tanulmánykötet, pp. 150-156.
33. Giday, A. (2014): Önkormányzati finanszírozás – lépések a térségi vagyongazdálkodás felé? *Pénzügyi Szemle*, 59. évf. 3. sz., pp. 403-412.
34. Goodwin, H. (2017): *The Challenge of Overtourism*. Responsible Tourism Partnership Working Paper, 4 October 2017.

35. Grinnell, R. M. (ed.) (1988): *Social Work Research and Evaluation*. F.E. Peacock Publishers, 3rd ed., Itasca, Illinois, ISBN: 0875813267
36. Gulati, R. – Wohlgezogen, F. – Zhelyazkov, P. (2012): *The Two Facets of Collaboration: Cooperation and Coordination in Strategic Alliances*. *Academy of Management Annals*, 6, pp. 531–583.
37. Gutsche, J. M. (2014): *Auswirkungen neuer Wohngebiete auf die kommunalen Haushalte. Modellrechnungen und Erhebungsergebnisse am Beispiel des Großraums Hamburg*. ECTL Working Papers, 89. p.
38. Halász, Zs. (2019): *Néhány gondolat a teljesítőképeség alapú adózásról és az irányító adókról*. *Iustum Aequum Salutare*, 15. évf. 3. sz., pp. 45–57.
39. Han, J. – Kamber, M. – Pei, J. (2001): *Data mining: Concepts and techniques*. Morgan Kaufmann Publishers, San Francisco
40. Hegedűs, Sz. – Gácsi, R. (2014): *OECD tagállamok önkormányzati alrendszerének vizsgálata többváltozós statisztikai módszerek segítségével*. *Acta Carolus Robertus, Károly Róbert Főiskola*, 4. évf. 1. szám, pp. 33-44.
41. Heller, F. (1943): *Pénzügytan*. Magyar Közgazdasági Társaság, Budapest, pp. 139–144.
42. Herich, Gy. (2009): *Adótan*. Penta Unió, Pécs, pp. 20-27.
43. Holczer, M. – Papp, E. – Simon, B. (2015): *Önkormányzati gazdálkodás*. Nemzeti Közszerzői Társaság, Budapest, ISBN 978-615-5057-39-7
44. Horváth, D. B. (2018): *A new Era for Urban Tourism? The Case of Venice, Italy*. *Almatourism, Journal of Tourism, Culture and Territoria*, N. 17., ISSN: 20365195
45. Horváth, M. T. – Péteri, G. – Vécsei, P. (2014): *A helyi forrásszabályozási rendszer magyarországi példája, 1990-2012*. *Közgazdasági Szemle*, 61. évf. 2. sz., pp. 121-147.
46. Inskeep, E. (szerk.) (1998): *WTO: A fenntartható turizmus fejlesztése. Irányelvek a turizmus tervezőinek és szervezőinek*. Geomédia kiadó, Budapest
47. *International Conference on Responsible Tourism in Destinations (2002): The Cape Town Declaration*, Cape Town
48. Józsa, Z. (2015): *A területi és helyi igazgatás változásai a nemzetközi trendek tükrében. Pro publico bono - Magyar közigazgatás: a Nemzeti Közszerzői Társaság közgazdasági-tudományi szakmai folyóirata*, 2015. 3. sz., pp. 29-48.
49. Juhász, I. (2016): *Épületes adózás – II.: Az ablakadó*. *Magyar Építéstechnika*, 54. évf. 2-3. sz., pp. 70-71., ISSN 1216-6022
50. Kampler, B. (2006): *Az önkormányzati adóztatás elméleti és gyakorlati kérdései*. doktori értekezés, Szegedi Tudományegyetem
51. Kara, P. – Kökényesi, J. (2007): *Önkormányzati közigazgatás*. Közigazgatási Szakvizsga, Kormányzati Személyügyi Szolgáltató és Képzési Központ, Budapest, pp. 13-14.
52. Karcagi-Kovács, A. – Timcsuk, P. (2016): *Konfliktusok egy turisztikai desztinációban - hajdúszoboszlói esettanulmány*. *Köztes-Európa*, 8. évf. 1-2. sz., pp. 17-29.
53. Kecő G. (2015): *A helyi adók jellemzői és a működtetett helyi adók négy külföldi jogrend-szerben*. MTA Law Working Papers, Budapest, 2015 2. sz.
54. Kecő, G. (2013): *A helyi önkormányzatok gazdálkodásának egyes kérdései nemzetközi kitekintésben*. *Új Magyar Közigazgatás*, 6. évf. 1. sz., pp. 11-12.

55. Kenneth, D. (ed.) (2012): Local government in critical times: policies for crisis, recovery and a sustainable future. Council of Europe Texts, Centre of Expertise for Local Government Reform, Strasbourg
56. Kontra, J. (2011): A pedagógiai kutatások módszertana. Kaposvári Egyetem, Kaposvár, http://janus.ttk.pte.hu/tamop/kaposvari_anyag/kontra_jozsef/index.html (utoljára megtekintve: 2020.03.05.)
57. Kornai, J. (1990): The Road to a Free Economy – Shifting from a Socialist System: The Example of Hungary. W.W. Norton & Company, Inc., New York
58. Kornai, J. (2000): A költségvetési korlát megkeményítése a poszt szocialista országokban. *Közgazdasági Szemle*, 47. évf. 1. sz., pp.1–22.
59. Kovács, G. (2014): Helyi önkormányzatok: a saját bevételek szerepe a finanszírozásban. "Növekedés és egyensúly" Kautz Gyula Emlékkonferencia 2013. június 11. elektronikus formában megjelenő kötete, ISBN 978-615-5391-11-8
60. Kulcsár, G. (2008): Térségfejlesztési Beavatkozások Értékelése. *Értekezés*, Eötvös Loránd Tudományegyetem, Budapest
61. Kumar, R. (2011): Research Methodology - A Step-by-Step Guide for Beginners. SAGE Publications Ltd., 3rd edition, ISBN 978-1-84920-300-5
62. Laffer, A. (2004): The Laffer Curve: Past, Present, and Future. The Heritage Foundation, June 1, 2004.
63. Lengyel, I. (2010): Regionális gazdaságfejlesztés. Versenyképesség, klaszterek és alulról szerveződő stratégiák. Akadémiai Kiadó, Budapest.
64. Lengyelné Molnár, T. (2013): Kutatástervezés. Médiainformatikai kiadványok, Eszterházy Károly Főiskola, Eger
65. Lentner, Cs. (2018): Az adórendszer és a közpénzügyek egyes elméleti, jogszabályi és gyakorlati összefüggései. *Új Magyar Közigazgatás*, 11. évf. Közpénzügyi Különszám, 2018. november, pp. 11-18.
66. López-Laborda, J. – Martínez-Vazquez, J. – Monasterio, C. (2006): The Practice of Fiscal Federalism in Spain. Georgia State University, International Studies Program Working Paper 06-23, 25. p.
67. Loughlin, J. – Seiler, D. L. (2001): France: Between Centralization and Fragmentation. In: Loughlin, J. (ed.): *Subnational Democracy in the European Union*, Oxford University Press, Oxford, pp. 187-210.
68. Lővétei, I. (2011): A Német Szövetségi Köztársaság. Budapesti Corvinus Egyetem, Budapest, 37. p.
69. Magyar Turisztikai Ügynökség (MTÜ) (2017): Nemzeti Turizmusfejlesztési Stratégia 2030.
70. Magyary, Z. (1942): Magyar közigazgatás. In Csuth, S. – Gáspár, M. szerk. (1988): *A közigazgatás fejlesztése és szervezése. Válogatás Magyary Zoltán professzor közigazgatás-tudományi iskolájának szellemi hagyatékából*. MTA Államtudományi Kutatások Programirodája, Budapest, pp. 336-343.
71. Mak, J. (2006): Taxation of Travel and Tourism. In: Dwyer L. – Forsyth P. (eds.) (2006): *International Handbook on the Economics of Tourism*. Edward Elgar Publishing, Cheltenham

72. Martinez-Vazquez, J. – Sepulveda, C. (2012): Toward a More General Theory of Revenue Assignments. International Center for Public Policy, Working Paper 12-31, October 2012.
73. Máthé, G. (2014): A többfokozatú területi igazgatás: megye, járás községi modell. A középszintű és a helyi igazgatás. In: Horváth, A. (szerk.) (2014): Magyar állam – és jogtörténet. Nemzeti Közzolgálati Egyetem, Budapest, ISBN: 978-615-5305-90-0, pp. 243-252.
74. Méder, Zs. Z. – Simonovits, A. – Vincze, J. (2012): Adómorál és adócsalás – társadalmi preferenciák és korlátozott racionalitás. Közgazdasági Szemle, 59. évf. 10. sz., pp. 1086–1106.
75. Miskolczi, B. P. (2015): Az erkölcs és a jog szoros kapcsolata. Polgári Szemle, 11. évf. 4-6. sz. http://epa.oszk.hu/00800/00890/00061/EPA00890_polgari_szemle_2015_4-6_696.htm (utoljára megtekintve: 2020.03.30.)
76. Musgrave, R. A. (1959): The Theory of Public Finance. McGraw Hill, New York
77. Musgrave, R., Musgrave, P. (1989): Public finance in theory and practice (5th ed.). McGraw-Hill Book Co., New York
78. Nagy, K. (2019): Paradigmatikus változások, avagy változások előtt vagy változások után vannak-e az önkormányzatok? Új Magyar Közigazgatás, 12. évf. 2. sz., pp. 1-11.
79. Nagy, M. (2013): Az idegenforgalom adózása. Rövid idegenforgalmi áttekintéssel, nemzetközi példákkal. Adó, 27. évf. 12-13. sz., ISSN: 0238-3950, pp. 96-98.
80. Németh, A. (2018): Adatelemzés statisztikai módszerekkel. Jegyzet, Szegedi Tudományegyetem, Szeged
81. Oates, W. E. (1968): The Theory of Public Finance in a Federal System. Canadian Journal of Economics, Vol. 1, No. 1, pp. 37-54.
82. Oates, W. E. (1972): Fiscal federalism. Harcourt Brace Jovanovich, New York.
83. Obádovics, Cs. (2009): MY-X szeminárium mellékletei, avagy klaszteranalízis. Magyar Internetes Agrárinformatikai Újság, 12. évf. 128. sz.
84. Obádovics Cs. – Kulcsár, L. (2003): A vidéki népesség humánindexének alakulása Magyarországon. Területi Statisztika, 6. (43.) évf. 4. sz, pp. 303-322.
85. OECD (1998): Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD Publishing, Paris, ISBN: 9789264162945
86. OECD (2018a): Subnational Governments in OECD Countries: Key Data, 2018 edition, 3. p.
87. OECD (2018b): OECD Tourism Trends and Policies 2018. OECD Publishing, Paris, ISBN 978-92-64-28739-
88. OECD (2019): Government at a Glance 2019. OECD Publishing, Paris, ISBN 978-92-64-60081-2, <https://doi.org/10.1787/8ccf5c38-en>.
89. Paczolay, P. (2004): Ókori államszövetségek. Acta Universitatis Szegediensis: acta juridica et politica, 65. évf. 1-44. sz., Szeged, pp. 681-699.
90. Papp, O. K. (2013): A helyi önkormányzathoz való kollektív alapjog a közigazgatásban. De Iurisprudentia et Iure Publico: Jog- és Politikatudományi Folyóirat, 7. évf. 2. sz., ISSN: 1789-0446
91. Perumal, T. (2009): Research methods in competitive intelligence. Open University Malaysia, p. 97.

92. Péteri, G. (2015): Kísérletezgetünk: Önkormányzati feladatfinanszírozás. *Közjavak*, 1. évf. 1. sz., pp. 24-28.
93. Potocskáné Kőrösi, A. (2016): A helyi adóztatás szerepe a vállalkozások gazdasági letelepedésében. *Társadalom, kulturális háttér, gazdaság*, ISBN 978-80-89691-33-3, DOI: 10.18427/iri-2016-0004
94. Rodríguez-Pose, A. – Gill, N. (2005): On the ‘economic dividend’ of devolution. *Regional Studies*, Vol. 39, No. 4, pp. 408–415.
95. Sajtos, L. – Mitev, A. (2007): SPSS Kutatási és adatelemzési kézikönyv. Alinea Kiadó, Budapest, ISBN: 978-963-9659-08-7
96. Schildmayer, F. (1994): Kurtaxa, gyógy- és zenedíj, üdülőhelyi díj. *Új Almádi Újság*, 6. évf. 11. sz., p. 2.
97. Scottish Government (2019): Consultation on the Principles of a Local Discretionary Transient Visitor Levy or Tourist Tax. Edinburgh, September 2019, ISBN: 978-1-83960-109-5
98. Simon, J. (2006): A klaszterelemzés alkalmazási lehetőségei a marketingkutatásban. *Statisztikai Szemle*, 84. évf. 7. sz.
99. Simonovits, A (2010): Adómorál és adórendszer. *Közgazdasági Szemle*, 57. évf. 6 sz., pp. 481–496.
100. Sipos, Á. (2015): A központi és helyi adóbeszedés gyakorlatának és az adózási morál alakulásának kölcsönhatásai. *Prosperitas*, 2. évf. 1. sz., pp. 123-143. ISSN 2064-759XII
101. Sivák, J. (2014): Az önkormányzati rendszer rendszerszemléletben. *Pénzügyi Szemle*, 59. évf. 3. sz., pp. 301-315.
102. Smith, A. (1776): *Vizsgálódás a nemzetek gazdaságának okairól és természetéről*. London
103. Smith, A.- Heywood, P. (2000): *Regional Government in France & Spain*. A Joseph Rowntree Foundation Study. pp. 20-37.
104. Squires, N. (2018): Venice to introduce visitor tax in latest bid to manage impact of mass tourism. *The Telegraph*, <https://www.telegraph.co.uk/news/2018/12/31/venice-introduce-visitor-tax-latest-bid-manage-impact-mass-tourism/> (utoljára megtekintve: 2020.01.15.)
105. Stanchev, R. (2018): The Most Affected European Destinations by Over-Tourism. *Grau de Turisme*, Any acadèmic 2017-18, Universitat de les Illes Balears, Facultat de Turisme
106. Stanford, C. (1987): *Economics of Public Finance*. 3rd edition, Pergamon Press, Oxford, p. 239.
107. Stiglitz, J. E. (2000): A kormányzati szektor gazdaságtana. *KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó*, Budapest, pp. 395-422.
108. Szabó, T. (2019): Együttműködések és kistelepülési önkormányzati koordinációk – az elmúlt évtized jogalkotásának közpolitikai hatásai. In: Laki, I. – Szabó, T. (szerk.): *Kényszerpályák és lehetőségek. A községi igazgatás és feladatellátás dimenziói napjainkban*. Tanulmánykötet, Homo Oecologicus Alapítvány és Települési Önkormányzatok Országos Szövetsége, Budapest, ISBN: 978-615-00-4925-0, pp. 98-133.

109. Szalai, Á. (2002): Fiskális föderalizmus. *Közgazdasági Szemle*, 49. évf. 5. sz., pp. 424–440.
110. Szamel, K. – Balázs, I. – Gajdusчек, Gy. – Koi, Gy. (2011): Az Európai Unió tagállamainak közigazgatása. *Complex Kiadó*, Budapest, 32. p.
111. Szigeti, E. (1999): Idegenforgalom. In: Kollega Tarsoly, I. (szerk.) (1999): Magyarország a XX. században, II. kötet, Babits Kiadó, Szekszárd, ISBN: 9639272019, pp. 652-654.
112. Szilovics, Cs. (2016): Adójogi ismeretek. Pécsi Tudományegyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, Pécs
113. Sztanó, I. (2012): Adózás 2012. *Saldo Kiadó*, Budapest, 336 p.
114. Szűcs, I. (2002): Alkalmazott statisztika. *Agroinform Kiadó*, Budapest
115. Takács, Sz. – Makrai, B. – Vargha, A. (2015): Klasszifikációs módszerek mutatói. *Psychologia Hungarica*, 3. évf. 1. sz., pp. 67–88.
116. Tan, P.N. – Steinbach, M. – Kumar, V. (2006): *Introduction to Data Mining*. 1st Edition, Pearson Education, Inc., Boston, ISBN:978-0-321-32136-7
117. Tiebout, C. M. (1956): A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy*, Vol. 64, 416 p.
118. Tisdell, C. A. (1983): Public Finance and the Appropriation of Gains from International tourists: Some theory with ASEAN and Australian Illustrations. *The Singapore Economic Review*, Vol. 28, No. 1, pp. 3-20.
119. Tóth, Z. J. (2014): A területi igazgatás rendszere Magyarországon a 10. századtól 1848-ig. In: Horváth, A. (szerk.) (2014): Magyar állam – és jogtörténet. *Nemzeti Közszolgálati Egyetem*, Budapest, ISBN: 978-615-5305-90-0, pp. 117-136.
120. Tózsza, I. (2014): A településmarketing elmélete. In: Tózsza I. (szerk.): *Turizmus és településmarketing*. Budapest, *Budapesti Corvinus Egyetem Gazdaságföldrajz és Jövőkutatás Tanszék*
121. Török, T. P. (2014): A magyar és francia közpénzügyi szabályozás összevetése. *Doktori értekezés*, Szegedi Tudományegyetem, Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola
122. Tózsér, A. (2010): Versenyképes turisztikai desztináció: Új turisztikai versenyképességi modell kialakítása. *Doktori Értekezés*, Miskolci Egyetem, Miskolc
123. Traxler, C. (2010): Social Norms and Conditional Cooperative Taxpayers. *European Journal of Political Economy*, Vol. 26, pp. 89–103.
124. Turay, A. (2000): *Az ember és az erkölcs. Alapvető etika Aquinói Tamás nyomán*. Agapé, Szeged
125. Uppink Calderwood, L. – Soshkin, M. (2019): *The Travel & Tourism Competitiveness Report 2019, Travel and Tourism at a Tipping Point*. World Economic Forum, Geneva, ISBN-13: 978-2-940631-01-8
126. Verebélyi, I. (1996): Az önkormányzatiság alkotmányos alapjai. In Verebélyi, I. (szerk.): *A helyi önkormányzatok alkotmányi szabályozása*. KJK –MTA ÁJI, Budapest, pp. 13-82.
127. Vigvári, A. (2005): *Közpénzügyeink*. KJK-KERSZÖV Üzleti Kiadó Kft., pp. 117-124.
128. Vigvári, A. (2011a): *Önkormányzati pénzügyek - Hazai kihívások és nemzetközi példák*. Budapest

129. Vigvári, A. (2011b): Pénzügy(rendszer)tan. Saldo Kiadó, Budapest
130. Wagner, Zs. (2017): Megkurtított ifatámogatás. Turizmus Panoráma, 2017/4, <https://turizmus.com/szallashely-vendeglatas/megkurtitott-ifatamogatas-1151042> (utoljára megtekintve: 2020.03.30.)

Idézetek jegyzéke

1. Mariska, V. (1905): Az államgazdaságtan kézikönyve. Ötödik, átdolgozott kiadás, Franklin-Társulat Magyar Irodalmi Intézet és Könyvnyomda, Budapest, 3. p.
2. Móricz, Zs. (1932): Rokonok. Regény, Athenaeum, Budapest, 19. p.
3. Szophoklész (i.e. 442): Antigoné. Trencsényi-Waldapfel Imre fordításában, 710. sor
4. Tobler, W. A. (1970): Computer Model Simulating Urban Growth in the Detroit Region. Economic Geography, Vol. 46, No. 1, pp. 234–240.
5. 1949. évi XX. törvény Magyar Népköztársaság Alkotmányáról, 42.§

Magyar jogszabályok jegyzéke

1949. évi XX. törvény a Magyar Népköztársaság Alkotmányáról
1950. évi I. törvény a helyi tanácsokról (I. tanácstörvény)
1954. évi X. törvény a helyi tanácsokról (II. tanácstörvény)
1971. évi I. törvény a helyi tanácsokról (III. tanácstörvény)
1990. évi C. törvény a helyi adókról
1990. évi LXV. törvény a helyi önkormányzatokról
1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról
1997. évi XV. törvény a Helyi Önkormányzatok Európai Chartájáról szóló, 1985. október 15-én, Strasbourgban kelt egyezmény kihirdetéséről
2005. évi CLXIV. törvény a kereskedelemről
2007. évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról
2011. évi CLXXXIX. törvény Magyarország helyi önkormányzatairól
2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról
2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról
2012. évi CLXXVIII. törvény egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról
2015. évi CCXXII. törvény az elektronikus ügyintézés és a bizalmi szolgáltatások általános szabályairól
2016. évi CLV. törvény a hivatalos statisztikáról
2016. évi CLVI. törvény a turisztikai térségek fejlesztésének állami feladatairól
2016. évi LXVI. törvény az egyes adótörvények és más kapcsolódó törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról
2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről
2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról
2019. évi LXXI. törvény Magyarország 2020. évi központi költségvetéséről
2019. évi LXXIII. törvény egyes adótörvények és más kapcsolódó törvények módosításáról

2020. évi LVIII. törvény a veszélyhelyzet megszűnésével összefüggő átmeneti szabályokról és a járványügyi készületségről
2020. évi LX. törvény Magyarország 2020. évi központi költségvetéséről szóló 2019. évi LXXI. törvény módosításáról
2020. évi XC. törvény Magyarország 2021. évi központi költségvetéséről
237/2018. (XII. 10.) Korm. rendelet a turisztikai térségek fejlesztésének állami feladatairól szóló 2016. évi CLVI. törvény végrehajtásáról
239/2009. (X. 20.) Korm. rendelet a szálláshely-szolgáltatási tevékenység folytatásának részletes feltételeiről és a szálláshely-üzemeltetési engedély kiadásának rendjéről
35/2008. (XII. 31.) PM rendelet az önkormányzati adóhatóságok által rendszeresíthető bevallási, bejelentési nyomtatványok tartalmáról
388/2017. (XII. 13.) Korm. rendelet az Országos Statisztikai Adatfelvételi Programról
48/2013. (XI.15.) NGM rendelet a pénztárgépek műszaki követelményeiről, a nyugtakibocsátásra szolgáló pénztárgépek forgalmazásáról, használatáról és szervizeléséről, valamint a pénztárgéppel rögzített adatok adóhatóság felé történő szolgáltatásáról
50/2013. (XI. 15.) NGM rendelet a nyugtakibocsátásra szolgáló pénztárgépek üzemeltetésének, szervizelésének egyes, az adóügyi ellenőrző egységgel rendelkező pénztárgépekre való átállást elősegítő szabályokról
Kúria Önkormányzati Tanácsának Köf.5.081/2012/4. számú határozata
Kúria Önkormányzati Tanácsának Köf.5.066/2013/4. számú határozata
Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.)

Nemzetközi jogszabályok jegyzéke

115/16, 101/17. horvát helyi adó törvény – Zakon o lokalnim porezima
1229/1999. svéd jövedelemadó törvény – Inkomstskattelagen
13/18. szlovén törvény a turizmusfejlesztésről – Zakon o spodbujanju razvoja turizma (ZSRT-1)
1398/200. svéd törvény az ingatlanadóról – Lag (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift
1991. évi bolgár törvény a helyi adókról és díjakról – Local Taxes and Fees Act 1991
1991.01.12-i lengyel törvény a helyi adókról és díjakról – USTAWA z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych
1992.02.14-i holland törvény a településekről – Municipalities Act of 14 February 1992
2/2004. spanyol törvény a helyi adókról – Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, Real Decreto Legislativo (RDLeg)
2/2016. Baleár- szigetek Parlamentjének törvénye a Baleár-szigetek idegenforgalmi adójáról és a fenntartható turizmus megteremtéséről – Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible
2000. évi VIII-1725 litván törvény az adókról és díjakról - Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymas
2015. évi román adókodeks – Codul fiscal din 2015
2017.12.22-i belga törvény a helyi önkormányzatokról - Decreet over het lokaal bestuur
2018. évi XIV. japán törvény a nemzetközi idegenforgalmi adóról

23/2011. olasz törvény a települési adóföderalizmusról - Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23 Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale

4389/2016. görög törvény a költségvetési megszorító intézkedések végrehajtásáról

565/1990. cseh törvény a helyi adókról - Zákon České národní rady o místních poplatcích

582/2004. szlovák törvény a helyi adókról és díjakról – Zákon o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady

650/1996. svájci törvény a turisztikai díjakról és hozzájárulásokról – Gesetz über Abgaben und Beiträge im Tourismus (Tourismusgesetz)

773/2004 svéd törvény az önkormányzati jövedelemkiegyenlítésről – Lag om kommunalekonomisk utjämning

859-A/2018. portugál törvény az idegenforgalmi adóról - Regulamento n. 859-A/2018 Taxa Municipal Turística e Regulamento

900/1991 svéd helyi önkormányzatokról szóló törvény – Kommunallag

A Tanács 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről (2006. november 28.)

Az Európai Parlament és a Tanács 1059/2003/EK rendelete a statisztikai célú területi egységek nomenklatúrájának (NUTS) létrehozásáról (2003. május 26.)

Az Európai Parlament és a Tanács 2391/2017/EU rendelete az 1059/2003/EK rendelet területi tipológiák (Tercet) tekintetében történő módosításáról (2017. december 12.)

Az Európai Parlament és a Tanács 35/2004/EK irányelve a környezeti károk megelőzése és helyreállítása tekintetében a környezeti felelősségről (2004. április 21.)

Az Európai Parlament és a Tanács 692/2011/EU rendelete a turizmusra vonatkozó európai statisztikákról és a 95/57/EK tanácsi irányelv hatályaon kívül helyezéséről (2011. július 6.)

Bewertungsgesetz (BewG) – német értékbecslési törvény

Code of Conduct on Business Taxation – az Európai Unió vállalkozások adózására vonatkozó magatartási kódexe

Constitución Española – Spanyolország Alkotmánya, 1978

Ecuador 1998. évi Galápagosi törvénye – Special Law for Galapagos of 1998

EUMSZ (2012): Az Európai Unióról szóló szerződés és az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetbe foglalt változata, 2012/C 326/01

European Charter of Local Self-Government. Strasbourg, 15.10.1985.

Francia Általános Adókodeks – Code général des impôts

Gewerbesteuergezet (GewStG)– német iparüzési adó törvény

Grundlagar – Svédország Alkotmánya

Grundsteuergesetz (GrStG) – német ingatlanadó törvény

Local Government Finance Act 1988 – angol önkormányzati pénzügyi törvény 1988

Local Government Finance Act 1992 – angol önkormányzati pénzügyi törvény 1992

Localism Act 2011 – angol önkormányzati törvény

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland – Németország Alkotmánya

Osztrák Szövetségi Alkotmány 116. cikk (2) bek. - Bundes-Verfassungsgesetz Art. 116. Abs. 2.

Területi Közösségek Általános Kódexe – Code général des collectivités territoriales, L2333-26 - L2333-47 bekezdése
Übernachtungsteuergesetz (ÜnStG): Gesetz über eine Übernachtungsteuer in Berlin, Vom 18. Dezember 2013, Berlin város rendelete az idegenforgalmi adóról, 2013.12.18.

Adatbázisok, internetes források:

- Adó Online (2018): Helyi adók – Hol mennyi? 2018-ig,, www.ado.hu (utoljára megtekintve: 2020.01.18.)
- Belügyminisztérium (2020): 2018. évi helyi adóbevételek adónemenkénti településsoros adatbázisa. Közérdekű adatigény alapján nyújtott adatszolgáltatás.
- European Tour Operators Association (ETOA) (2019): Tourist taxes. Available from: www.etoa.org (utoljára megtekintve: 2019.12.14.)
- Eurostat (2020a): Economy and Finance Database, Government finance statistics, <https://ec.europa.eu/eurostat/data/database> (utoljára megtekintve: 2020.02.25.)
- Eurostat (2020b): National Tax Lists - individual taxes, updated 29 October 2019. https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics (utoljára megtekintve: 2020.03.25.)
- Központi Statisztikai Hivatal (2020a): STADAT: Nemzeti adólista – az adók és társadalombiztosítási hozzájárulások nemzeti osztályozásának teljes részletezése – Helyi önkormányzat (1995–) (utoljára megtekintve: 2020.03.02.)
- Központi Statisztikai Hivatal (2020b): Statinfo – Tájékoztatósi adatbázis. Ágazati gazdaságstatisztikai adatbázis, statinfo.ksh.hu (utoljára megtekintve: 2020.03.08.)
- Magyar Államkincstár (2020a): Tájékoztató a bevezetett helyi adók szabályairól. Településsoros adatbázis (utoljára megtekintve: 2020.02.14.)
- Magyar Államkincstár (2020b): Települések iparüzési adóalapja 2012-2018. Közérdekű adatigény alapján nyújtott adatszolgáltatás.
- Magyar Államkincstár (2020c): Törzskönyvi nyilvántartás adatai. Önkormányzati költségvetési alrendszerbe tartozó törzskönyvi alanyok. Lekérdező rendszer, <http://www.allamkincstar.gov.hu/hu/ext/torzskonyv/4/> (utoljára megtekintve: 2020.04.05.)
- Magyar Turisztikai Ügynökség (2019): Nemzeti Turisztikai Adatszolgáltató Központ <https://info.ntak.hu> (utoljára megtekintve: 2019.11.05.)
- OECD (2020a): Public Sector, Taxation and Market Regulation Database. <https://stats.oecd.org/> (utoljára megtekintve: 2020.03.09.)
- OECD (2020b): Fiscal Decentralisation Database, Consolidated government expenditure, https://www.oecd.org/tax/fiscal-decentralisation-database.htm#C_3 (utoljára megtekintve: 2020.03.12.)
- Országos Területfejlesztési és Területrendezési Információs Rendszer (TeIR) (2019): Magyar Államkincstár önkormányzati gazdálkodási adatokról szóló adatbázisa, <https://www.teir.hu> (utoljára letöltve: 2020.02.16.)
- Pénzügyminisztérium (2020): Települési önkormányzatok üdülőhelyi feladatainak támogatása beszámítás előtt és után. Közérdekű adatigény alapján nyújtott adatszolgáltatás.

- Statistics Sweden (SCB) (2020a): Statistical database, Local tax rates 2020, https://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/en/ssd/START__OE__OE0101/Kommunalskatter2000/ (utoljára megtekintve: 2020.03.12.)
- Statistics Sweden (SCB) (2020b): Statistical database, Tax assessment, https://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/en/ssd/START__OE__OE0701/DebSkatterAvgifterC/ (utoljára megtekintve: 2020.03.12.)
- Svéd Helyi Önkormányzatok és Régiók Szövetségének hivatalos honlapja: <http://skl.se/tjanster/englishpages/municipalitiescountycouncilsandregions.1088.html> (utoljára megtekintve: 2020.03.12.)
- Turizmus.com (2016): A települések fele nem ellenőrzi az idegenforgalmi adót bevallókat. <https://turizmus.com/szabalyozas-orszagmarketing/a-telepulesek-fele-nem-ellenorzi-az-idegenforgalmi-adot-bevallokat-1138968> (utoljára megtekintve: 2020.03.08.)
- World Travel & Tourism Council (2020): Data Gateway: Travel and Tourism direct and total contribution to GDP, 2018, <https://tool.wttc.org/> (utoljára megtekintve: 2020.03.08.)

2. MELLÉKLET: EURÓPÁBAN ALKALMAZOTT HELYI ADÓNEMEK AZ IDEGENFORGALMI ADÓ KIVÉTELÉVEL, 2020

Ország	Helyi adónemek
Ausztria	ingatlanadó, iparüzési adó, kommunális adó
Belgium	ingatlanadó (pótadó formájában)
Bulgária	ingatlanadó, öröklési adó, ajándékozási adó, közlekedési eszköz adó (gépjármű, hajó, repülő), idegenforgalmi adó, taxi adó
Ciprus	-
Cseh Köztársaság	ingatlanadó, (megosztott személyi és vállalati jövedelemadó, illetve általános forgalmi adó)
Dánia	helyi jövedelemadó, földadó, vállalkozási vagyonadó
Egyesült Királyság	lakossági ingatlanadó
Észtország	helyi jövedelemadó, földadó
Finnország	helyi jövedelemadó, ingatlanadó
Franciaország	ingatlanadó, vállalkozási vagyonadó, lakhatási adó, személyszállítási adó, áramadó, szélenergia adó, vízi környezet- és árvízvédelmi adó
Görögország	ingatlanadó
Hollandia	ingatlanadó, idegenforgalmi adó, parkolási adó, ebadó, reklámadó
Horvátország	személyi jövedelemadó pótadó, vendéglátóhelyi fogyasztási adó, üdülőépületek adója, közterület-használati adó
Írország	ingatlanadó
Izland	helyi jövedelemadó, ingatlanadó
Lengyelország	ingatlanadó, gépjárműadó, ebadó
Lettország	ingatlanadó
Litvánia	ingatlanadó
Luxemburg	vállalkozási nyereségadó pótadója, ingatlanadó
Magyarország	ingatlanadó, iparüzési adó, települési adó
Málta	-
Németország	iparüzési adó, ingatlanadó, helyi fogyasztási és fényüzési adók
Norvégia	helyi jövedelemadó, vagyonadó, vállalkozási ingatlanadó
Olaszország	vagyonadó (IMU, TASI), vállalkozási nyereségadó (IRAP), személyi jövedelemadóra pótadó, helyi szolgáltatási adó, személyszállítási adó (TASI), helyi reklámadó, közterület-használati adó
Portugália	vagyonadó, vagyon-átruházási adó, gépjárműadó, vállalkozási nyereségadóra pótadó (derrama)
Románia	közterület-használati adó, (megosztott személyi jövedelemadó)
Spanyolország	ingatlanadó, iparüzési adó, gépjárműadó, építési adó, értéknövekedési adó

Svájc	jövedelmi és vagyonadó, fejadó/háztartási adó, társasági adóra pótdó, öröklési és ajándékozási adó, lottónyeremények adója, ingatlanadó, ingatlan-átruházási adó, ebadó, szórakozási adó
Svédország	helyi jövedelemadó
Szlovákia	ingatlanadó, gépjárműadó, ebadó, idegenforgalmi szállásadó, közterület-használati adó, árusító automaták adója, nukleáris létesítmények adója
Szlovénia	ingatlanadó, ingatlan-átruházási adó, vízi járművek adója, szerencsejáték-adó, egyéb helyi adó

**3. MELLÉKLET: MAGYAR HELYI ADÓBEVÉTELEK ADÓNEMENKÉNT 1995-2018-IG,
MILLIÓ FORINT**

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Személyi jövedelemadó (szja)	93 629	101 274	135 652	179 090	193 118	244 456	288 801	335 545	406 894	456 025	440 105	460 117
Helyi iparüzési adó	38 190	66 130	92 357	123 304	171 072	186 823	226 460	252 603	271 995	310 535	334 077	380 158
Építményadó	4 144	8 313	10 752	13 056	16 629	19 215	26 259	29 178	34 098	38 240	44 440	47 895
Telekadó	813	1 296	1 717	1 811	2 262	1 983	3 242	3 943	4 476	5 346	5 184	5 705
Épületek utáni idegenforgalmi adó	363	461	524	637	824	892	1 170	1 091	1 247	1 188	1 257	1 278
Kommunális adó	517	756	895	1 094	1 354	1 192	1 192	1 156	1 148	1 164	1 153	1 268
Háztartások kommunális adója	1 305	1 910	2 262	2 765	3 422	4 557	5 087	5 578	6 308	7 161	7 954	8 275
Idegenforgalmi adó	859	1 571	2 185	2 622	2 182	2 943	3 277	3 224	3 316	3 549	3 858	4 357
Települési adó	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Összes helyi adóbevétel	141 815	183 707	248 341	326 377	392 862	464 061	557 489	634 320	731 485	825 212	840 033	911 059
Személyi jövedelemadó (szja)	492 303	114	94	93	82	68	68	42	45	46	35	33
Helyi iparüzési adó	427 134	465 075	472 155	443 093	457 308	471 031	500 868	523 125	584 380	608 982	638 731	711 276
Építményadó	54 556	61 916	66 683	71 025	80 987	96 318	102 719	105 022	111 963	117 521	123 130	126 277
Telekadó	6 900	8 328	9 114	9 861	10 310	17 523	19 395	17 938	19 102	22 112	24 018	23 165
Épületek utáni idegenforgalmi adó	1 412	1 491	1 450	1 515	58	30	21	198	26	8	8	-
Kommunális adó	1 261	1 325	1 291	1 170	102	16	2	-	-	-	-	-
Háztartások kommunális adója	9 069	9 739	10 077	10 124	11 099	13 161	13 175	13 002	13 451	14 589	14 765	14 621
Idegenforgalmi adó	4 935	5 468	5 481	5 798	6 761	7 682	8 411	9 126	10 475	11 676	13 602	14 863
Települési adó	-	-	-	-	-	-	-	-	458	1 017	1 095	815
Összes helyi adóbevétel	999 577	555 464	568 354	544 689	568 718	607 841	646 672	670 467	741 915	777 967	817 401	893 068

Forrás: KSH (2020a) alapján saját szerkesztés

4. MELLÉKLET: EURÓPAI ORSZÁGOK VIZSGÁLT JELLEMZŐINEK ÖSSZEFOGLALÁSA

Ország	Helyi adómodell	Helyi adóbevétel GDP-hez viszonyított aránya	Turizmus hozzájárulása a GDP-hez	Lakosság (millió fő)	Vendég-szakák száma (millió db)	Egy lakosra jutó vendég-szakák száma (db)	Maximális adómérték vendég-szakák után (€/fő/éj)	Maximális adómérték szállásdíj után	Szálláshely-szolgáltatás áfa mértéke	Idegenforgalmi adóbevétel helyben marad-e
Ausztria	germán	1,40%	5,73%	8,82	125,23	14,2	3,80	3,20%	10%	igen
Belgium	angolszász	2,40%	2,23%	11,40	41,32	3,6	4,24		6%	igen
Bulgária	vegyes	0,90%	2,99%	7,05	26,85	3,8	1,53		9%	igen
Ciprus	-	0,40%	7,59%	0,86	17,16	20,2			9%	-
Cseh Köztársaság	vegyes	5,50%	2,54%	10,61	55,51	5,2	1,00		15%	igen
Dánia	skandináv	12,20%	2,16%	5,78	33,28	5,8			25%	-
Észtország	vegyes	0,30%	3,60%	1,32	6,63	5,0			9%	-
Finnország	skandináv	9,60%	1,93%	5,51	22,24	4,0			10%	-
Franciaország	francia	6,00%	3,66%	66,92	442,76	6,6	5,00		10%	igen
Görögország	francia	0,90%	8,28%	10,74	123,09	10,4	4,00		13%	nem
Hollandia	angolszász	1,50%	1,74%	17,18	116,08	6,8	5,75	7,00%	9%	igen
Horvátország	vegyes	4,50%	11,00%	4,11	89,57	21,8	1,35		13%	igen
Írország	angolszász	0,50%	1,90%	4,83	33,14	6,9			14%	-
Lengyelország	vegyes	4,50%	1,92%	37,98	88,86	2,3	0,52		8%	igen
Lettország	vegyes	5,70%	4,28%	1,93	5,37	2,8			21%	-
Litvánia	angolszász	0,40%	1,81%	2,81	8,09	2,8	1,00		9%	igen
Luxemburg	angolszász	1,80%	1,62%	0,60	2,92	4,6			3%	-
Magyarország	vegyes	2,20%	2,41%	9,78	32,83	3,3	1,57	4,00%	18%	igen
Málta	-	0,00%	14,08%	0,48	10,11	21,3	0,50		7%	nem
Németország	germán	3,40%	3,96%	82,79	419,56	5,1	5,00	7,50%	7%	igen
Olaszország	francia	4,30%	5,51%	60,48	428,84	7,1	7,00		10%	igen
Portugália	francia	2,80%	7,03%	10,29	74,41	7,1	2,00		6%	igen
Románia	vegyes	0,80%	1,44%	19,53	28,46	1,5		1,00%	19%	igen
Spanyolország	francia	3,20%	5,39%	46,66	466,94	10,0	4,00		10%	igen
Svédország	skandináv	13,30%	2,42%	10,12	60,86	5,9			12%	-
Szlovákia	vegyes	3,36%	2,59%	5,44	15,19	2,8	1,70		10%	igen
Szlovénia	vegyes	3,50%	3,38%	2,07	12,73	6,1	3,13		10%	igen
Egyesült Királyság	angolszász	1,80%	3,71%	66,27	507,47	5,3			20%	-
Izland	skandináv	10,20%	8,63%	0,35	8,32	23,5			11%	-
Norvégia	skandináv	6,20%	3,70%	5,30	35,13	6,6			25%	-
Svájc	germán	4,40%	2,52%	8,48	53,69	6,3	1,85		4%	igen

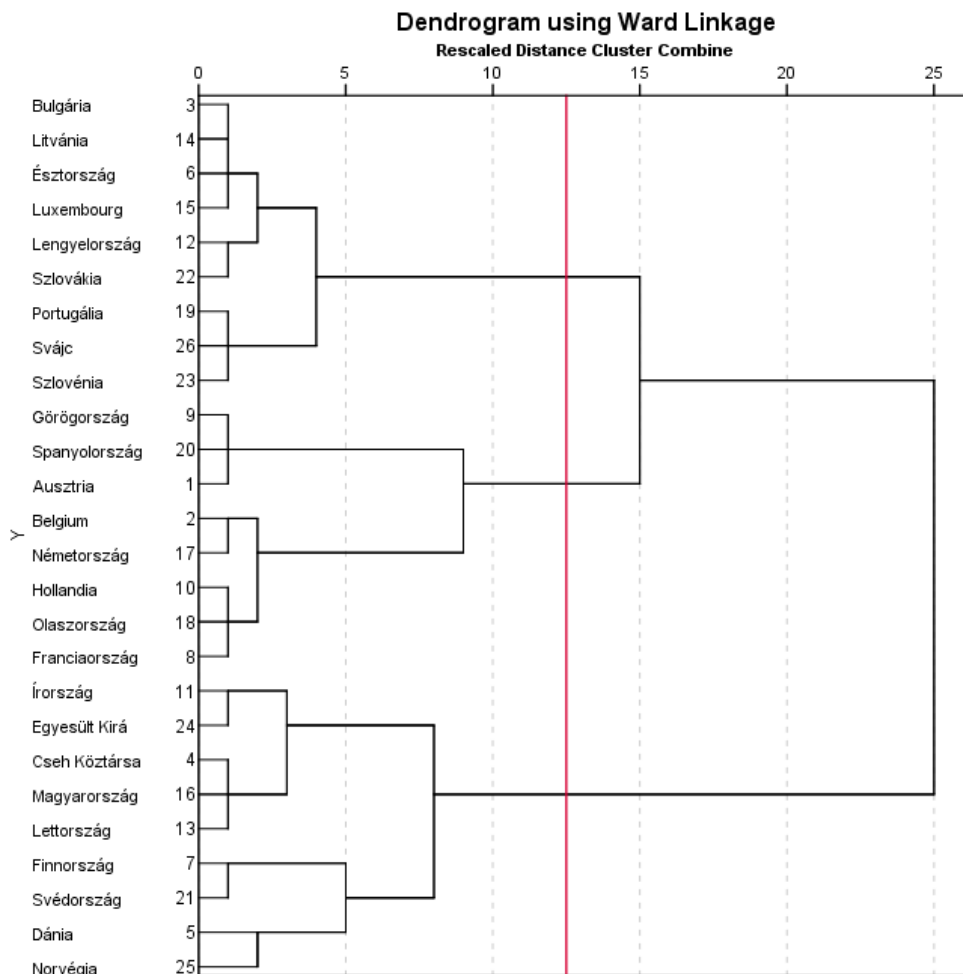
Forrás: saját szerkesztés

5. MELLÉKLET: H1 HIPOTÉZISHEZ TARTOZÓ ELEMZÉSI EREDMÉNYEK

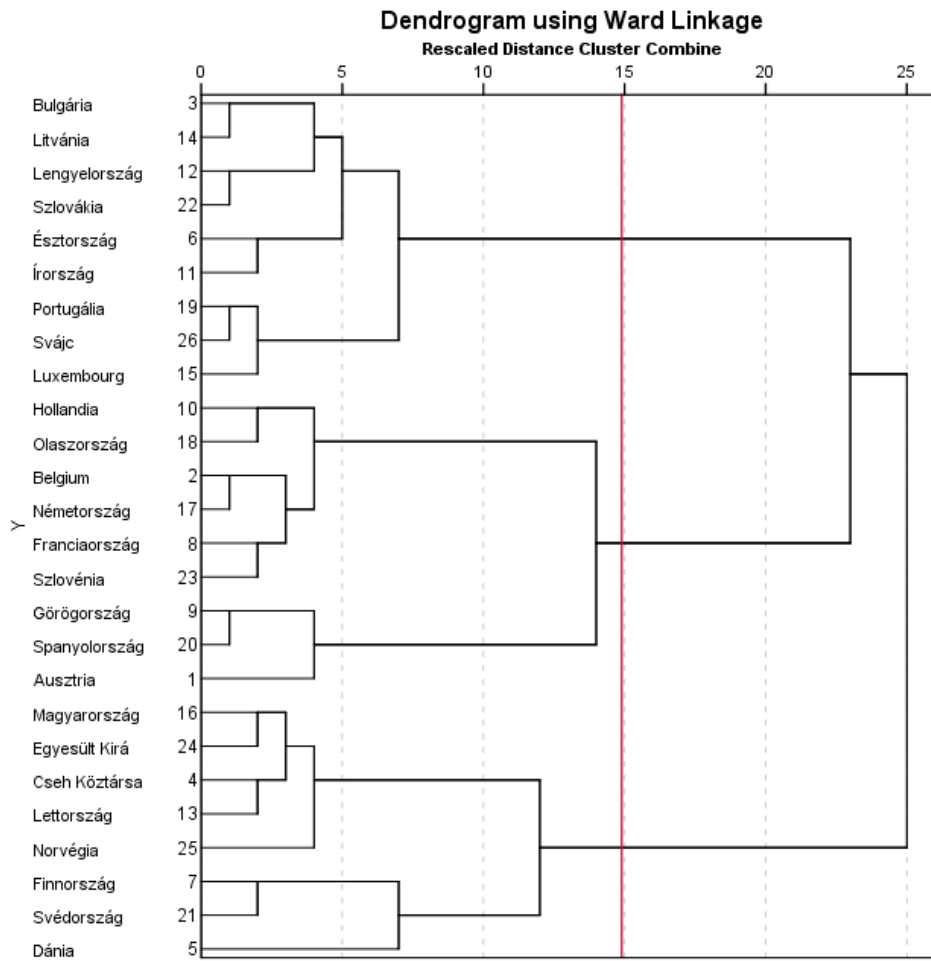
5.1. Korreláció-analízis eredménye 4 ismervre 31 országot tekintetében:

Korreláció					
		Helyi adóbevétel GDP-hez viszonyított aránya (%)	Egy lakosra jutó vendégéjszakák száma (db)	Maximális adómérték vendégéjszaka után (€/fő/éj)	Szálláshelyszolgáltatás áfája (%)
Helyi adóbevétel GDP-hez viszonyított aránya (%)	Pearson Correlation	1	,004	-,193	,316
	Sig. (2-tailed)		,982	,298	,084
	N	31	31	31	31
Egy lakosra jutó vendégéjszakák száma (db)	Pearson Correlation	,004	1	-,040	-,136
	Sig. (2-tailed)	,982		,832	,465
	N	31	31	31	31
Maximális adómérték vendégéjszaka után (€/fő/éj)	Pearson Correlation	-,193	-,040	1	-,346
	Sig. (2-tailed)	,298	,832		,057
	N	31	31	31	31
Szálláshelyszolgáltatás áfája (%)	Pearson Correlation	,316	-,136	-,346	1
	Sig. (2-tailed)	,084	,465	,057	
	N	31	31	31	31

5.2. Ward-féle klaszterelemzési eljárás eredménye négyzetes euklideszi távolsággal:



5.3. Ward-féle eljárás eredménye Csebisev-távolságot alkalmazva:



5.4. K-közepű klaszteranalízis eredménye:

Klaszterhez tartozás		
Klaszter	Ország	Távolság a klaszterközepptől
1	Dánia	1,401
1	Finnország	1,545
1	Lettország	1,202
1	Svédország	1,631
1	Norvégia	1,488
2	Ausztria	1,217
2	Belgium	,967
2	Franciaország	,918
2	Görögország	1,105
2	Hollandia	,702
2	Németország	,668
2	Olaszország	1,208
2	Spanyolország	,491

2	Szlovénia	,809
3	Bulgária	,591
3	Cseh Köztársaság	1,223
3	Észtország	,783
3	Írország	,955
3	Lengyelország	,873
3	Litvánia	,696
3	Luxembourg	1,397
3	Magyarország	1,423
3	Portugália	1,022
3	Szlovákia	,583
3	Egyesült Királyság	1,847
3	Svájc	1,415

Klaszterközéppontok			
	Klaszter		
	1	2	3
Zscore: Helyi adó/GDP	1,60181	-,24324	-,41041
Zscore: Egy lakosra jutó vendégéjszakák száma	-,46167	,01272	-,49111
Zscore: Max IFA vendégéj után	-,85675	1,39493	-,40676
Zscore: Szálláshely-szolgáltatás áfája	1,24335	-,40108	-,22949

5.5. Klaszterképző változók és az egy főre eső GDP korrelálatlanságának ellenőrzése:

Korreláció		
		Egy főre jutó GDP (USD)
Helyi adóbevétel GDP-hez viszonyított aránya (%)	Pearson Correlation	,199
	Sig. (2-tailed)	,284
	N	31
Egy lakosra jutó vendégéjszakák száma (db)	Pearson Correlation	,129
	Sig. (2-tailed)	,488
	N	31
Maximális adómérték vendégéjszaka után (€/fő/éj)	Pearson Correlation	-,183
	Sig. (2-tailed)	,323
	N	31
Szálláshely-szolgáltatás áfája (%)	Pearson Correlation	-,082
	Sig. (2-tailed)	,661
	N	31

5.6. Új elemsorrenddel végzett k-közép klaszteranalízis eredménye:

Klaszterhez tartozás		
Klaszter	Ország	Távolság a klaszterközépponttól
2	Bulgária	,586
3	Belgium	,959
3	Görögország	1,020
1	Lettország	1,200
2	Magyarország	1,410
2	Lengyelország	,863
2	Portugália	1,037
2	Észtország	,789
2	Litvánia	,688
2	Szlovákia	,560
3	Szlovénia	,810
2	Cseh Köztársaság	1,219
3	Olaszország	1,205
3	Spanyolország	,502
2	Egyesült Királyság	1,784
3	Franciaország	,913
1	Finnország	1,549
1	Dánia	1,404
3	Ausztria	1,228
3	Németország	,655
1	Svédország	1,632
3	Hollandia	,696
2	Svájc	1,389
1	Norvégia	1,490
2	Írország	1,021
2	Luxembourg	1,411

Klaszterek elemszáma		
Klaszter	1	5
	2	12
	3	9
Érvényes		26
Hiányzó		0

6. MELLÉKLET: MEGYÉK VIZSGÁLT JELLEMZŐINEK ÖSSZEFOGLALÁSA

Megye	Önkormányzatok száma, 2018 (db)	Lakosság-szám, 2018 (fő)	Egy főre jutó GDP, 2018 (ezer Ft)	Vendégj-szakák száma, 2018 (ezer db)	Helyi adóbevételei, 2018 (millió Ft)	Egy főre jutó helyi adóbevételei, 2018 (Ft)	Egy önkormányzatra jutó helyi adóbevételei, 2018 (millió Ft)	Helyi adó megvegyei GDP-hez viszonyított aránya (%)	Idegenforgalmi adóbevételei, 2018 (millió Ft)	Egy főre jutó idegenforgalmi adóbevételei, 2018 (Ft)	Egy önkormányzatra jutó idegenforgalmi adóbevételei, 2018 (millió Ft)	Átlagos idegenforgalmi adóbevételek mértéke vendégj-szaka után (Ft)
Bács-Kiskun	119	504714	3554	750	30311	60057	254,7	1,69%	192,9	382,1	1,62	305
Baranya	301	362213	2939	1010	20660	57038	68,6	1,94%	335,0	925,0	1,11	263
Békés	75	336145	2617	1040	14821	44090	197,6	1,68%	286,2	851,5	3,82	275
Borsod-Abaúj-Zemplén	358	645332	3213	1470	40493	62747	113,1	1,95%	387,7	600,7	1,08	235
Csongrád	60	399625	3209	960	27572	68995	459,5	2,15%	308,2	771,3	5,14	252
Fejér	108	417202	4444	810	42721	102399	395,6	2,30%	237,3	568,9	2,20	269
főváros	24	1751010	8886	13690	341456	195005	14227,3	2,19%	6214,2	3548,9	258,92	343
Győr-Moson-Sopron	183	464331	5314	1610	44952	96810	245,6	1,82%	519,4	1118,5	2,84	280
Hajdú-Bihar	82	529227	3134	1950	30175	57017	368,0	1,82%	704,7	1331,5	8,59	307
Heves	121	295201	3257	1870	18993	64339	157,0	1,98%	635,4	2152,5	5,25	291
lász-Nagykun-Szolnok	78	370639	2838	800	20955	56537	268,6	1,99%	271,7	733,0	3,48	317
Komárom-Esztergom	76	298331	4351	650	30939	103707	407,1	2,38%	142,5	477,5	1,87	284
Nógrád	131	190121	1940	250	6119	32182	46,7	1,66%	39,7	208,6	0,30	238
Pest	187	1270369	3460	1560	98757	77739	528,1	2,25%	347,6	273,6	1,86	314
Somogy	246	302616	2870	3070	18791	62097	76,4	2,16%	1039,9	3436,5	4,23	300
Szabolcs-Szatmár-Bereg	229	555663	2467	460	22237	40020	97,1	1,62%	93,2	167,7	0,41	203
Tolna	109	218390	3286	290	16468	75404	151,1	2,29%	62,8	287,3	0,58	308
Vas	216	253428	3962	1950	21033	82996	97,4	2,09%	714,4	2819,1	3,31	246
Veszprém	217	341371	3223	2870	26960	78975	124,2	2,45%	1076,5	3153,3	4,96	320
Zala	258	269641	3308	3340	16078	59628	62,3	1,80%	1251,3	4640,4	4,85	294

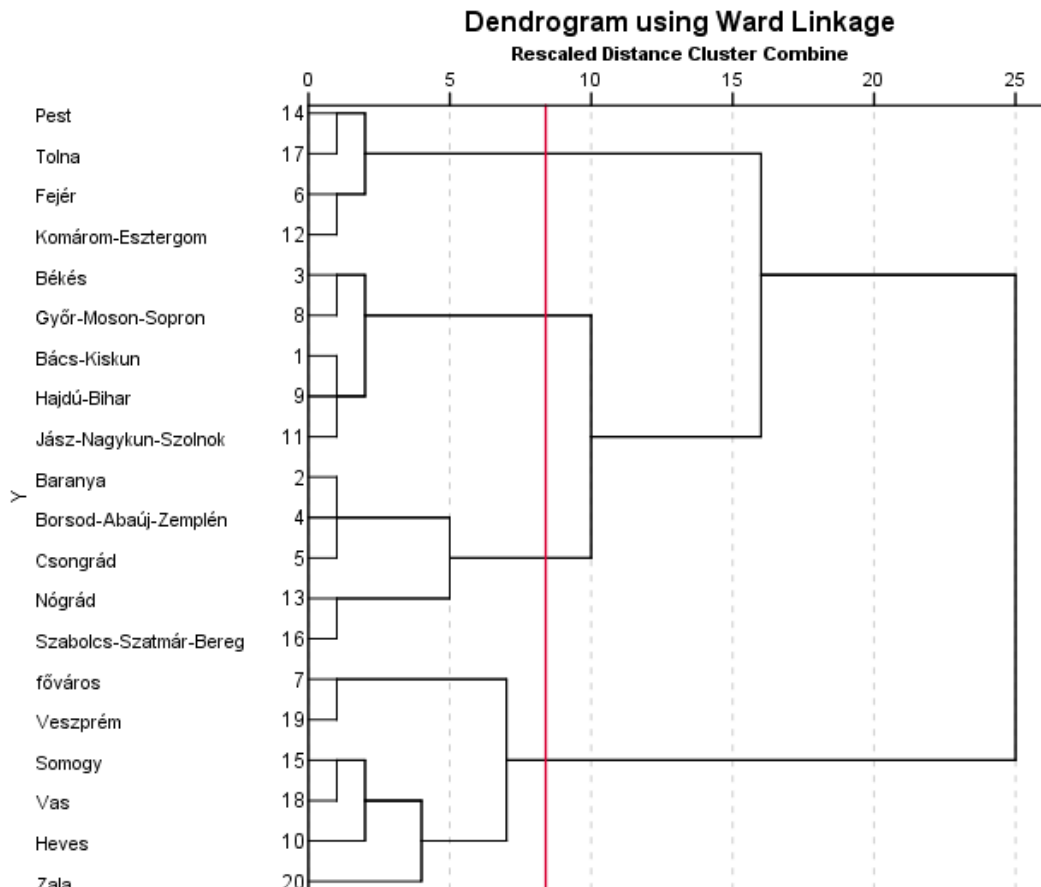
Forrás: saját szerkesztés

7. MELLÉKLET: H2 HIPOTÉZISHEZ TARTOZÓ ELEMZÉSI EREDMÉNYEK

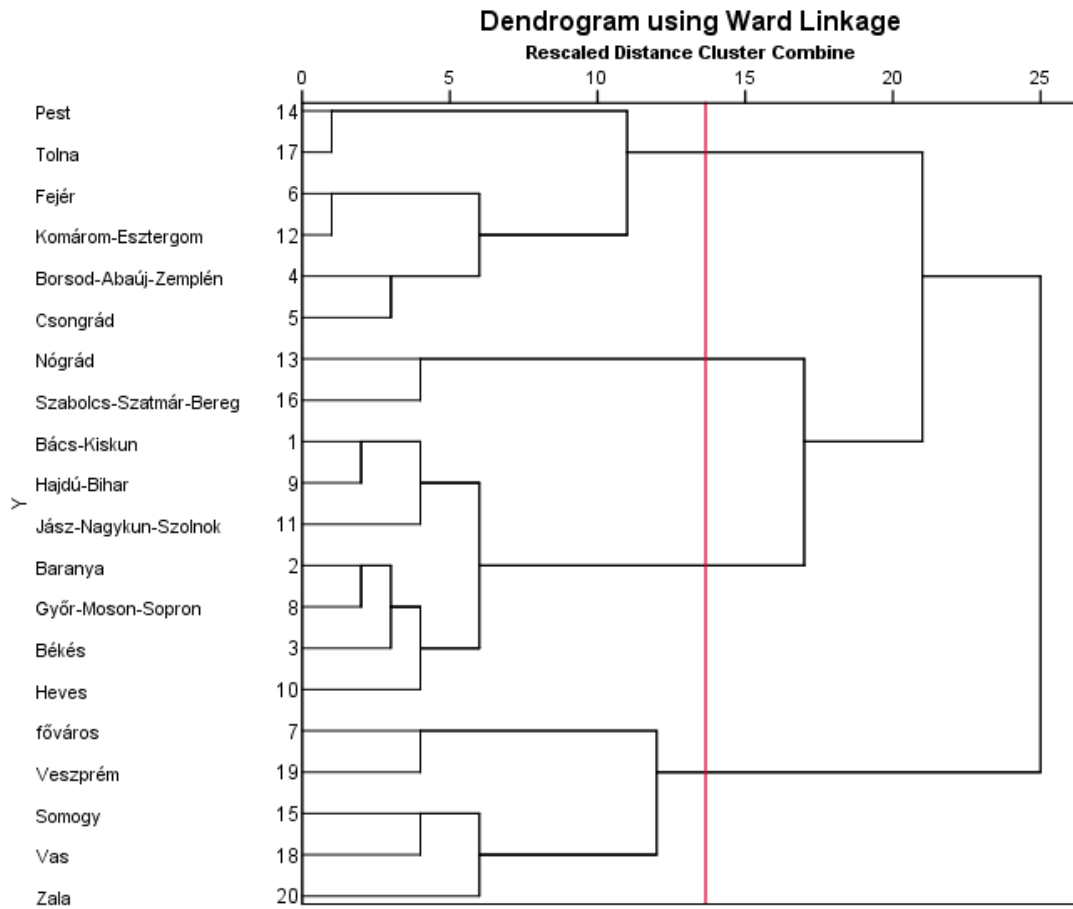
7.1. Korrelációanalízis eredménye 20 elem vonatkozásában:

Korreláció				
		Helyi adóbevétel GDP-hez viszonyított nagysága	Egy lakosra jutó vendégéjszakák száma	Átlagos idegen- forgalmi adó- mérték
Helyi adóbevétel GDP-hez viszonyított nagysága	Pearson Correlation	1	,171	,414
	Sig. (2-tailed)		,470	,070
	N	20	20	20
Egy lakosra jutó vendégéjszakák száma	Pearson Correlation	,171	1	,289
	Sig. (2-tailed)	,470		,216
	N	20	20	20
Átlagos idegenforgalmi adó- mérték	Pearson Correlation	,414	,289	1
	Sig. (2-tailed)	,070	,216	
	N	20	20	20

7.2. Ward-féle eljárással, négyzetes euklideszi távolságmértékkel végzett klaszteranalízis eredménye:



7.3. Ward-féle eljárással, Csebisev-távolságmértékkel végzett klaszteranalízis eredménye:



7.4. K-közepű klaszteranalízis eredménye:

Klaszterhez tartozás		
Klaszter	Megye	Távolság a klaszterközponttól
1	főváros	1,436
1	Heves	,916
1	Somogy	,634
1	Vas	1,477
1	Veszprém	1,494
1	Zala	1,608
2	Csongrád	1,099
2	Fejér	,489
2	Komárom-Esztergom	,435
2	Pest	,854
2	Tolna	,674
3	Bács-Kiskun	,764

3	Baranya	,934
3	Békés	,725
3	Győr-Moson-Sopron	,386
3	Hajdú-Bihar	,531
3	Jász-Nagykun-Szolnok	1,011
4	Borsod-Abaúj-Zemplén	,891
4	Nógrád	,499
4	Szabolcs-Szatmár-Bereg	,827

Klaszterközepponok				
	Klaszter			
	1	2	3	4
Zscore: Helyi adóbevétel GDP-hez viszonyított nagysága	,39567	1,02894	-,73130	-1,04365
Zscore: Egy lakosra jutó vendégéjszakák száma	1,37267	-,68616	-,40671	-,78832
Zscore: Átlagos idegenforgalmi adómérték	,41919	,12170	,28880	-1,61881

7.5. A klaszterképző változók és az elemek sorbarendezésénél figyelembe vett 3 változó korrelálatlanságának ellenőrzése:

Korreláció				
		Megyei GDP öszege	Lakosság-szám	Önkormányzatok száma
Helyi adóbevétel GDP-hez viszonyított nagysága	Pearson Correlation	,201	,159	-,125
	Sig. (2-tailed)	,395	,502	,600
	N	20	20	20
Átlagos idegenforgalmi adómérték	Pearson Correlation	,438	,378	-,406
	Sig. (2-tailed)	,054	,100	,076
	N	20	20	20
Egy lakosra jutó vendégéjszakák száma	Pearson Correlation	,168	-,007	,237
	Sig. (2-tailed)	,479	,977	,315
	N	20	20	20

7.6. Új elemsorrendekkel végzett k-közép klaszteranalízisek eredményeinek összefoglalása:

A megyéknek az eredeti analízis alapján felállított klaszterei (QCL_1) és a megyéknek az eredeti négy típusú klaszterbe történő besorolása az új analízisekkel:

Megye:	QCL_1	QCL_2	QCL_3	QCL_4
Bács-Kiskun	3	3	3	3
Baranya	3	3	3	3
Békés	3	3	3	3
Borsod-Abaúj-Zemplén	4	4	4	4
Csongrád	2	2	2	2
Fejér	2	2	2	2
főváros	1	1	1	1
Győr-Moson-Sopron	3	3	3	3
Hajdú-Bihar	3	3	3	3
Heves	1	3	3	1
Jász-Nagykun-Szolnok	3	3	3	3
Komárom-Esztergom	2	2	2	2
Nógrád	4	4	4	4
Pest	2	2	2	2
Somogy	1	1	1	1
Szabolcs-Szatmár-Bereg	4	4	4	4
Tolna	2	2	2	2
Vas	1	2	2	1
Veszprém	1	1	1	1
Zala	1	1	1	1

7.7. Klaszterközepponok értékének az eredeti klaszterközepponoktól való eltéréseinek átlagai:

	1. klaszter	2. klaszter	3. klaszter	4. klaszter
Zscore: Helyi adóbevétel GDP-hez viszonyított nagysága	10,19%	-7,85%	5,60%	0,00%
Zscore: Egy lakosra jutó vendégéjszakák száma	17,57%	19,25%	10,01%	0,00%
Zscore: Átlagos idegenforgalmi adómérték	26,24%	-12,69%	-0,05%	0,00%

8. MELLÉKLET: TELEPÜLÉSEKRE VONATKOZÓ HÁROM VÁLTOZÓ KORRELÁCIÓANALÍZISÉNEK EREDMÉNYE

Correlations				
		Egy lakosra jutó helyi adóbevétel	Egy lakosra jutó vendégéjszakák száma	Vendégéjszakánkénti idegenforgalmi adómérték
Egy lakosra jutó helyi adóbevétel	Pearson Correlation	1	,390**	,250**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	844	844	844
Egy lakosra jutó vendégéjszakák száma	Pearson Correlation	,390**	1	,296**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	844	844	844
Vendégéjszakánkénti idegenforgalmi adómérték	Pearson Correlation	,250**	,296**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	844	844	844

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

9. MELLÉKLET: ÖNKORMÁNYZATOK IDEGENFORGALMI KONCENTRÁLTSÁGI TOP50 RANGSORA

	Település	Jogállás	Megye	Lakó- népesség, 2018 (fő)	Összes vendégéjszaka, 2018 (db)	I lakosra jutó vendégéjszaka, 2018 (db)	Helyi adóbevétel (millió Ft)	Idegenforgalmi adóbevétel (millió Ft)	I lakosra jutó idegenforgalmi adóbevétel (Ft)	Idegenforgalmi adó aránya a helyi adóbevételeken belül (%)	Idegenforg almi adómérték (Ft/fő/éj)	1. részindex	2. részindex	3. részindex	Index
1.	Zalaegerszeg	város	Zala	1996	723052	362,250501	550133	273,2	136877	49,66%	500	1,00000000	1,00000000	0,82780930	0,94260310
2.	Hévíz	város	Zala	4633	1279882	276,2533995	1383192	610,7	131809	44,15%	500	0,96297609	0,76260322	1,00000000	0,90852644
3.	Mátaszék	község	Heves	417	137936	330,7817746	159094	42,2	101187	26,52%	350	0,73925618	0,91312993	0,54822440	0,73353684
4.	Bük	város	Vas	3631	840451	231,4654365	1265606	342,7	94380	27,08%	500	0,68952214	0,63896512	0,76577046	0,69808591
5.	Zamárdi	város	Somogy	2410	350724	145,5286307	570696	166,8	69222	29,23%	500	0,50572642	0,40173479	0,64699046	0,51815056
6.	Visegrád	város	Pest	1841	287991	156,4318305	274712	101,6	55184	36,98%	460	0,40316346	0,43183330	0,71352980	0,51617552
7.	Parád	község	Heves	328	45741	139,4542683	52477	19,0	58076	36,30%	500	0,42429529	0,38496639	0,70118186	0,50348118
8.	Berekfürdő	község	Jász-Nagykun- Szolnok	1001	138027	137,8891109	121199	54,4	54385	44,92%	450	0,39732868	0,38064574	0,61670744	0,46489395
9.	Egervásárosok	község	Heves	2024	235703	116,4540514	221158	90,5	44691	40,90%	400	0,32650280	0,32147382	0,65412297	0,43403320
10.	Tihany	község	Veszprém	1342	169565	126,352459	338886	70,5	52503	20,79%	500	0,38357732	0,34879858	0,41359331	0,38198974
11.	Budapest 15. kerület	fővárosi kerület		25803	259601	99,19780646	6511615	2 095,0	81193	32,17%		0,59317970	0,27383760	0,27681885	0,38127871
12.	A köcsér	község	Veszprém	1792	276041	154,0407366	238289	71,5	39905	30,01%	500	0,29153814	0,42523264	0,34014541	0,35230540
13.	Balatonszemes	község	Somogy	1702	181335	106,5423032	257898	72,3	42489	28,04%	450	0,31042031	0,29411223	0,45241471	0,34564908
14.	Zánka	község	Veszprém	780	187262	240,0794872	128305	21,3	27353	16,63%	400	0,19983884	0,66274439	0,17384031	0,34547451
15.	Hegykő	község	Győr-Ménfő- Sopron	1694	127296	75,14521842	96657	45,3	26762	46,90%	400	0,19551940	0,20743993	0,58755716	0,33017216
16.	Balatonakali	község	Veszprém	661	75836	114,7291982	99114	23,1	34969	23,32%	400	0,25548083	0,31671232	0,40302640	0,32507319
17.	Demjén	község	Heves	616	88203	143,1866883	76505	19,9	32240	25,96%	300	0,23553716	0,39526981	0,33670895	0,32250431
18.	Balatongyörök	község	Zala	1057	110019	104,0860927	143501	28,3	26795	19,74%	400	0,19575930	0,28733181	0,42633706	0,30314273
19.	Dunaszentmiklós	község	Komárom- Esztergom	460	32805	71,31521739	48242	14,0	30414	29,00%	500	0,22220051	0,19686713	0,48300960	0,30069241
20.	Bikkal	község	Baranya	717	1660	2,315202232	32885	15,6	21744	47,41%	400	0,15885751	0,00639116	0,69119999	0,28548289
21.	Cserszegtomaj	község	Zala	3022	177378	58,69556585	227837	62,8	20797	27,58%	400	0,15193591	0,16203032	0,53435571	0,28277398
22.	Porva	község	Veszprém	427	7237	16,94847775	18165	4,6	10726	25,21%	400	0,07836231	0,04678662	0,67290814	0,26601903
23.	Paloznak	község	Veszprém	459	13287	28,94771242	56541	14,1	30646	24,88%	500	0,22389429	0,07991076	0,47841803	0,266074102
24.	Lipót	község	Győr-Ménfő- Sopron	730	50226	68,80273973	73139	17,6	24128	24,08%	500	0,17627670	0,18993139	0,39756792	0,25459290
25.	Révfülpöl	nagyközség	Veszprém	1117	106126	95,00984781	130910	29,2	26133	22,30%	400	0,19092502	0,26227665	0,30216863	0,25179010

	Település	Jogállás	Megye	Lakó- népesség, 2018 (fő)	Összes vendégéjszaka, 2018 (db)	1 lakosra jutó vendégéjszaka, 2018 (db)	Helyi adóbevétel (millió Ft)	Idegenforgalmi adóbevétel (millió Ft)	1 lakosra jutó idegenforgalmi adóbevétel (Ft)	Idegenforgalmi adó aránya a helyi adóbevételeken belső (%)	Idegenforgalmi altni adómérték (Ft/fő/éj)	1. részindex	2. részindex	3. részindex	Index
26.	Balatonmária-fürdő	község	Somogy	692	69252	100,0751445	216850	20,9	30170	9,63%	350	0,22041790	0,27625951	0,25270481	0,24979407
27.	Kéhidakustány	község	Zala	1199	94908	79,1559633	81670	23,8	19879	29,18%	300	0,14523158	0,21851167	0,36793656	0,24389327
28.	Hajdúszoboszló	város	Hajdú-Bihar	23873	1291964	54,11820886	1958413	517,6	21681	26,43%	500	0,15839945	0,14939443	0,41321187	0,24033525
29.	Orfű	község	Baranya	1005	75017	74,64378109	78552	24,6	24506	31,35%	350	0,17903746	0,20605570	0,31191204	0,23233507
30.	Cserkesztő	község	Jász-Nagykun- Szolnok	2262	203926	90,15296198	146566	90,6	40040	61,79%	500	0,29252232	0,24886912	0,15238808	0,23125984
31.	Budapest 07. Kertület	fővárosi kertület	főváros	52607	2568548	48,82521337	6989582	1 094,9	20813	15,66%		0,15205630	0,13478301	0,38209376	0,22297769
32.	Budapest 06. Kertület	fővárosi kertület	főváros	38486	2125291	55,22244453	6292005	815,9	21199	12,97%		0,15487363	0,15244270	0,36040235	0,22257289
33.	Szilvásvárad	község	Heves	1594	111051	69,66813049	114145	37,0	23239	32,45%	400	0,16978129	0,19232032	0,30385385	0,22198515
34.	Harkány	város	Baranya	4486	237222	52,88051716	484393	125,2	27910	25,85%	500	0,20390391	0,14597776	0,30945683	0,21977950
35.	Balatonfűred	város	Veszprém	12923	783922	60,66099203	1797891	398,1	30807	22,14%	505	0,22507230	0,16745592	0,26639987	0,21964270
36.	Szántód	község	Somogy	590	52071	88,2559322	154961	12,6	21390	8,14%	300	0,15627297	0,24363233	0,25421180	0,21803903
37.	Badacsonytomaj	város	Veszprém	2082	133493	64,11767531	236998	44,2	21223	18,64%	450	0,15505229	0,17699817	0,29942564	0,21049203
38.	Balatonfőldvár	város	Somogy	2145	137123	63,92680653	327062	55,9	26076	17,10%	400	0,19050440	0,17647127	0,25514370	0,20737312
39.	Hollókő	község	Nógrád	341	37033	108,601173	25446	10,7	31295	41,94%	400	0,22863610	0,29979578	0,09010861	0,20618016
40.	Alsópáhok	község	Zala	1361	3423	2,515062454	125023	27,3	20077	21,86%	380	0,14668048	0,00694288	0,45542477	0,20301604
41.	Bogács	község	Borsod-Abaúj- Zemplén	1926	156994	81,51298027	112207	43,7	22679	38,93%	350	0,16569163	0,22501827	0,21406552	0,20159180
42.	Gósztoლა	község	Zala	57	7104	124,6315789	4015	0,4	7881	11,19%	200	0,05757508	0,34404805	0,19210522	0,19790945
43.	Bánk	község	Nógrád	667	30533	45,77661169	39175	9,1	13703	23,33%	380	0,10011486	0,12636728	0,32708877	0,18452364
44.	Velence	város	Fejér	6044	226294	37,44109861	448258	89,2	14754	19,89%	430	0,10779359	0,10335693	0,33959210	0,18358087
45.	Nagyhuta	község	Borsod-Abaúj- Zemplén	54	6148	113,8518519	2282	1,1	20478	48,45%	300	0,14960719	0,31429039	0,05320357	0,17236705
46.	Sárvár	város	Vas	15072	555778	36,8748673	2097990	232,3	15414	11,07%	500	0,11261545	0,10179383	0,29867002	0,17102644
47.	Balatonberény	község	Somogy	1088	45601	41,91268332	142233	16,1	14840	11,35%	400	0,10841809	0,11570083	0,28611515	0,17007802
48.	Balatonvilágos	község	Somogy	1180	44058	37,33728814	200530	19,4	16431	9,67%	400	0,12003921	0,10307036	0,26806559	0,16372505
49.	Balatonlelle	város	Somogy	5193	195244	37,59753514	412502	83,0	15975	20,11%	400	0,11670867	0,10378877	0,25946989	0,15998911
50.	Vonyarcvashegy	nagyközség	Zala	2291	126862	55,37407246	138198	29,5	12857	21,31%	400	0,09392920	0,15286127	0,23002746	0,15893931

Forrás: saját szerkesztés

10. MELLÉKLET: H3 HIPOTÉZISHEZ TARTOZÓ ELEMZÉSEK EREDMÉNYE

10.1. Keresztábra-elemzés a régiók szintjén

Régió * Index Crosstabulation						
Régió		Index				Total
		0	0-0,005	0,005-0,05	0,05 felett	
D-Alf.	Count	183	50	19	2	254
	% within Régió	72,0%	19,7%	7,5%	0,8%	100,0%
	% within Index	7,6%	14,3%	6,5%	1,8%	8,0%
	% of Total	5,8%	1,6%	0,6%	0,1%	8,0%
	Standardized Residual	-,8	4,2	-,9	-2,3	
D-Dun.	Count	540	52	37	27	656
	% within Régió	82,3%	7,9%	5,6%	4,1%	100,0%
	% within Index	22,3%	14,9%	12,6%	24,1%	20,6%
	% of Total	17,0%	1,6%	1,2%	0,8%	20,6%
	Standardized Residual	1,8	-2,4	-3,0	,8	
É-Alf.	Count	332	39	15	3	389
	% within Régió	85,3%	10,0%	3,9%	0,8%	100,0%
	% within Index	13,7%	11,1%	5,1%	2,7%	12,2%
	% of Total	10,5%	1,2%	0,5%	0,1%	12,2%
	Standardized Residual	2,1	-,6	-3,5	-2,9	
É-Mo.	Count	453	72	66	19	610
	% within Régió	74,3%	11,8%	10,8%	3,1%	100,0%
	% within Index	18,7%	20,6%	22,5%	17,0%	19,2%
	% of Total	14,3%	2,3%	2,1%	0,6%	19,2%
	Standardized Residual	-,6	,6	1,3	-,5	
Köz.-Dun.	Count	268	45	60	28	401
	% within Régió	66,8%	11,2%	15,0%	7,0%	100,0%
	% within Index	11,1%	12,9%	20,5%	25,0%	12,6%
	% of Total	8,4%	1,4%	1,9%	0,9%	12,6%
	Standardized Residual	-2,2	,1	3,8	3,7	
Köz.-Mo.	Count	127	39	35	9	210
	% within Régió	60,5%	18,6%	16,7%	4,3%	100,0%
	% within Index	5,2%	11,1%	11,9%	8,0%	6,6%
	% of Total	4,0%	1,2%	1,1%	0,3%	6,6%
	Standardized Residual	-2,6	3,3	3,6	,6	
Ny-Dun.	Count	519	53	61	24	657
	% within Régió	79,0%	8,1%	9,3%	3,7%	100,0%
	% within Index	21,4%	15,1%	20,8%	21,4%	20,7%
	% of Total	16,3%	1,7%	1,9%	0,8%	20,7%
	Standardized Residual	,8	-2,3	,1	,2	
Total	Count	2422	350	293	112	3177
	% within Régió	76,2%	11,0%	9,2%	3,5%	100,0%
	% within Index	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
	% of Total	76,2%	11,0%	9,2%	3,5%	100,0%

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	139,672 ^a	18	,000
Likelihood Ratio	139,638	18	,000
N of Valid Cases	3177		

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 7,40.

Symmetric Measures			
		Value	Approximate Significance
Nominal by Nominal	Phi	,210	,000
	Cramer's V	,121	,000
	Contingency Coefficient	,205	,000
N of Valid Cases		3177	

10.2. Keresztábra-elemzés a megyék szintjén

Megye * Index Crosstabulation						
Megye		Index				Total
		0	0-0,005	0,005-0,05	0,05 felett	
Bács-Kiskun	Count	92	16	11	0	119
	% within Megye	77,3%	13,4%	9,2%	0,0%	100,0%
	% within Index	3,8%	4,6%	3,8%	0,0%	3,7%
	% of Total	2,9%	0,5%	0,3%	0,0%	3,7%
	Standardized Residual	,1	,8	,0	-2,0	
Baranya	Count	259	17	19	6	301
	% within Megye	86,0%	5,6%	6,3%	2,0%	100,0%
	% within Index	10,7%	4,9%	6,5%	5,4%	9,5%
	% of Total	8,2%	0,5%	0,6%	0,2%	9,5%
	Standardized Residual	1,9	-2,8	-1,7	-1,4	
Békés	Count	50	19	5	1	75
	% within Megye	66,7%	25,3%	6,7%	1,3%	100,0%
	% within Index	2,1%	5,4%	1,7%	0,9%	2,4%
	% of Total	1,6%	0,6%	0,2%	0,0%	2,4%
	Standardized Residual	-,9	3,7	-,7	-1,0	
Borsod-Abaúj-Zemplén	Count	284	30	37	7	358
	% within Megye	79,3%	8,4%	10,3%	2,0%	100,0%
	% within Index	11,7%	8,6%	12,6%	6,3%	11,3%
	% of Total	8,9%	0,9%	1,2%	0,2%	11,3%
	Standardized Residual	,7	-1,5	,7	-1,6	
Csongrád	Count	41	15	3	1	60
	% within Megye	68,3%	25,0%	5,0%	1,7%	100,0%
	% within Index	1,7%	4,3%	1,0%	0,9%	1,9%
	% of Total	1,3%	0,5%	0,1%	0,0%	1,9%
	Standardized Residual	-,7	3,3	-1,1	-,8	
Fejér	Count	75	20	11	2	108
	% within Megye	69,4%	18,5%	10,2%	1,9%	100,0%
	% within Index	3,1%	5,7%	3,8%	1,8%	3,4%
	% of Total	2,4%	0,6%	0,3%	0,1%	3,4%
	Standardized Residual	-,8	2,3	,3	-,9	
főváros	Count	2	7	9	5	23
	% within Megye	8,7%	30,4%	39,1%	21,7%	100,0%
	% within Index	0,1%	2,0%	3,1%	4,5%	0,7%
	% of Total	0,1%	0,2%	0,3%	0,2%	0,7%
	Standardized Residual	-3,7	2,8	4,7	4,7	
Győr-Moson-Sopron	Count	145	13	21	4	183
	% within Megye	79,2%	7,1%	11,5%	2,2%	100,0%
	% within Index	6,0%	3,7%	7,2%	3,6%	5,8%
	% of Total	4,6%	0,4%	0,7%	0,1%	5,8%
	Standardized Residual	,5	-1,6	1,0	-1,0	
Hajdú-Bihar	Count	68	10	3	1	82
	% within Megye	82,9%	12,2%	3,7%	1,2%	100,0%
	% within Index	2,8%	2,9%	1,0%	0,9%	2,6%
	% of Total	2,1%	0,3%	0,1%	0,0%	2,6%
	Standardized Residual	,7	,3	-1,7	-1,1	
Heves	Count	77	22	13	9	121
	% within Megye	63,6%	18,2%	10,7%	7,4%	100,0%

	% within Index	3,2%	6,3%	4,4%	8,0%	3,8%
	% of Total	2,4%	0,7%	0,4%	0,3%	3,8%
	Standardized Residual	-1,6	2,4	,6	2,3	
Jász-Nagy- kun-Szolnok	Count	54	14	8	2	78
	% within Megye	69,2%	17,9%	10,3%	2,6%	100,0%
	% within Index	2,2%	4,0%	2,7%	1,8%	2,5%
	% of Total	1,7%	0,4%	0,3%	0,1%	2,5%
	Standardized Residual	-,7	1,8	,3	-,5	
Komárom- Esztergom	Count	56	12	7	1	76
	% within Megye	73,7%	15,8%	9,2%	1,3%	100,0%
	% within Index	2,3%	3,4%	2,4%	0,9%	2,4%
	% of Total	1,8%	0,4%	0,2%	0,0%	2,4%
	Standardized Residual	-,3	1,3	,0	-1,0	
Nógrád	Count	92	20	16	3	131
	% within Megye	70,2%	15,3%	12,2%	2,3%	100,0%
	% within Index	3,8%	5,7%	5,5%	2,7%	4,1%
	% of Total	2,9%	0,6%	0,5%	0,1%	4,1%
	Standardized Residual	-,8	1,5	1,1	-,8	
Pest	Count	125	32	26	4	187
	% within Megye	66,8%	17,1%	13,9%	2,1%	100,0%
	% within Index	5,2%	9,1%	8,9%	3,6%	5,9%
	% of Total	3,9%	1,0%	0,8%	0,1%	5,9%
	Standardized Residual	-1,5	2,5	2,1	-1,0	
Somogy	Count	191	24	11	20	246
	% within Megye	77,6%	9,8%	4,5%	8,1%	100,0%
	% within Index	7,9%	6,9%	3,8%	17,9%	7,7%
	% of Total	6,0%	0,8%	0,3%	0,6%	7,7%
	Standardized Residual	,3	-,6	-2,5	3,8	
Szabolcs- Szatmár-Be- reg	Count	210	15	4	0	229
	% within Megye	91,7%	6,6%	1,7%	0,0%	100,0%
	% within Index	8,7%	4,3%	1,4%	0,0%	7,2%
	% of Total	6,6%	0,5%	0,1%	0,0%	7,2%
	Standardized Residual	2,7	-2,0	-3,7	-2,8	
Tolna	Count	90	11	7	1	109
	% within Megye	82,6%	10,1%	6,4%	0,9%	100,0%
	% within Index	3,7%	3,1%	2,4%	0,9%	3,4%
	% of Total	2,8%	0,3%	0,2%	0,0%	3,4%
	Standardized Residual	,8	-,3	-1,0	-1,5	
Vas	Count	163	16	28	9	216
	% within Megye	75,5%	7,4%	13,0%	4,2%	100,0%
	% within Index	6,7%	4,6%	9,6%	8,0%	6,8%
	% of Total	5,1%	0,5%	0,9%	0,3%	6,8%
	Standardized Residual	-,1	-1,6	1,8	,5	
Veszprém	Count	137	13	42	25	217
	% within Megye	63,1%	6,0%	19,4%	11,5%	100,0%
	% within Index	5,7%	3,7%	14,3%	22,3%	6,8%
	% of Total	4,3%	0,4%	1,3%	0,8%	6,8%
	Standardized Residual	-2,2	-2,2	4,9	6,3	
Zala	Count	211	24	12	11	258
	% within Megye	81,8%	9,3%	4,7%	4,3%	100,0%
	% within Index	8,7%	6,9%	4,1%	9,8%	8,1%
	% of Total	6,6%	0,8%	0,4%	0,3%	8,1%

	Standardized Residual	1,0	-,8	-2,4	,6	
Total	Count	2422	350	293	112	3177
	% within Megye	76,2%	11,0%	9,2%	3,5%	100,0%
	% within Index	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
	% of Total	76,2%	11,0%	9,2%	3,5%	100,0%

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	323,070 ^a	57	,000
Likelihood Ratio	301,149	57	,000
N of Valid Cases	3177		

a. 13 cells (16,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,81.

Symmetric Measures			
		Value	Approximate Significance
Nominal by Nominal	Phi	,319	,000
	Cramer's V	,184	,000
	Contingency Coefficient	,304	,000
N of Valid Cases		3177	

11. MELLÉKLET: TOP50 TELEPÜLÉS 2020. ÉVI TÁMOGATÁSCSÖKKENTÉSE

	Település	2018. évi adóalap (millió Ft)	Adóerő-képesség (millió Ft)	Elvárt bevétel (millió Ft)	1 lakosra jutó adóerő (ezer Ft)	Támogatás-csökkentés összege (millió Ft)
1.	Zalakaros	10838	151,7	59,6	76,0166	61,99
2.	Hévíz	25671	359,4	141,2	77,5741	147,18
3.	Mátraszentimre	3939	55,1	21,7	132,2289	26,04
4.	Bük	39354	551,0	216,4	151,7362	260,68
5.	Zamárdi	7509	105,1	41,3	43,6210	38,61
6.	Visegrád	8289	116,0	45,6	63,0333	46,50
7.	Parászasvár	942	13,2	5,2	40,2218	4,67
8.	Berekfürdő	1825	25,6	10,0	25,5248	7,53
9.	Egerszalók	8054	112,8	44,3	55,7095	44,69
10.	Tihany	4114	57,6	22,6	42,9151	20,99
12.	Alsóörs	2601	36,4	14,3	20,3168	6,84
13.	Balatonszemes	3717	52,0	20,4	30,5741	16,39
14.	Zánka	2534	35,5	13,9	45,4771	13,29
15.	Hegykő	2128	29,8	11,7	17,5897	3,93
16.	Balatonakali	950	13,3	5,2	20,1284	2,45
17.	Demjén	4701	65,8	25,9	106,8506	28,12
18.	Balatonyörök	1698	23,8	9,3	22,4860	5,53
19.	Dunaszentmiklós	1526	21,4	8,4	46,4564	8,09
20.	Bikal	1244	17,4	6,8	24,2957	4,70
21.	Cserszegtomaj	3455	48,4	19,0	16,0070	4,80
22.	Porva	658	9,2	3,6	21,5880	1,97
23.	Paloznak	492	6,9	2,7	15,0194	0,54
24.	Lipót	2380	33,3	13,1	45,6390	12,51
25.	Révfülöp	2530	35,4	13,9	31,7125	11,32
26.	Balatonmáriafürdő	1089	15,2	6,0	22,0223	3,40
27.	Kehidakustány	1857	26,0	10,2	21,6780	5,61
28.	Hajdúszoboszló	64388	901,4	354,1	37,7596	309,90
29.	Orfű	1440	20,2	7,9	20,0602	3,68
30.	Cserkeszlő	3692	51,7	20,3	22,8509	12,41
33.	Szilvásvárad	2790	39,1	15,3	24,5040	10,71
34.	Harkány	8263	115,7	45,4	25,7870	34,22
35.	Balatonfüred	45040	630,6	247,7	48,7940	244,67
36.	Szántód	4093	57,3	22,5	97,1174	24,14
37.	Badacsonytomaj	4645	65,0	25,5	31,2338	20,66

	Település	2018. évi adóalap (millió Ft)	Adóerő-képesség (millió Ft)	Elvárt bevétel (millió Ft)	1 lakosra jutó adóerő (ezer Ft)	Támogatás-csökkentés összege (millió Ft)
38.	Balatonföldvár	3708	51,9	20,4	24,2038	13,91
39.	Hollókő	956	13,4	5,3	39,2460	4,68
40.	Alsópáhok	3559	49,8	19,6	36,6072	16,90
41.	Bogács	2492	34,9	13,7	18,1134	4,98
42.	Gosztola	100	1,4	0,5	24,5504	0,38
43.	Bánk	934	13,1	5,1	19,5975	2,26
44.	Velence	9715	136,0	53,4	22,5032	31,69
45.	Nagyhuta	82	1,1	0,5	21,2661	0,24
46.	Sárvár	84761	1186,7	466,2	78,7327	486,80
47.	Balatonberény	1017	14,2	5,6	13,0867	0,00
48.	Balatonvilágos	2625	36,7	14,4	31,1421	11,66
49.	Balatonlelle	11678	163,5	64,2	31,4834	52,09
50.	Vonyarcvashegy	2487	34,8	13,7	15,1982	2,88
Összesen		402561	5635,9	2214,1	-	2077,25
Átlag		8565	119,9	47,1	40,4311	44,20

Forrás: MÁK (2020b) alapján saját számítások

12. MELLÉKLET: MÉLYINTERJÚ SORÁN FELTETT FŐ KÉRDÉSEK

- 1. Az önkormányzatnál hogyan történik az idegenforgalmi adó ellenőrzése és milyen rendszerességgel?**
- 2. Milyen jogviszonyban foglalkoztatnak idegenforgalmi adóellenőröket?**
 - 2.1. Szerződésük milyen konkrét feladatokat tartalmaz?
 - 2.2. Amennyiben nem folyamatos foglalkoztatás keretében, akkor milyen gyakorisággal alkalmaznak adóellenőrt?
- 3. Jellemezze az adózói fegyelmet és az adófizetési hajlandóságot!**
 - 3.1. Összességében mennyire elégedettek az adózói fegyellemmel és az adófizetési hajlandósággal?
 - 3.2. Jellemzően milyen arányú az adóhátralék?
- 4. Milyen módszereket alkalmaznak az önkormányzatnál az idegenforgalmi adóelkerülés ellenőrzésére?**
 - 4.1. Milyen módszerek váltak be?
 - 4.2. Milyen gyakorisággal végzik a kollégák ezeket az ellenőrzési tevékenységeket?
 - 4.3. Mennyi energiát és erőforrást emésztnek fel ezek az ellenőrzési feladatok?
 - 4.4. Mennyire tartják őket hatékonynak az adófizetési hajlandóság növelésében?
- 5. Mi a véleményük az új NTAK rendszerről?**
 - 5.1. Milyen előnyeit/hátrányait tapasztalják?
 - 5.2. Mennyire tudják majd hasznosítani az adatbázist a napi munkájukban?
- 6. Véleménye szerint milyen módon lehetne fokozni az adózói fegyelmet?**

KÖSZÖNETNYILVÁNÍTÁS

A szerző ezúton is köszönetet mond mindazoknak, akik segítettek, támogatták munkáját és valamilyen módon hozzájárultak ahhoz, hogy jelen disszertáció létrejöhesse.

Hálával tartozik a szerző elsőként családjának, szüleinek, testvérének és párjának, akiknek a biztatása és szeretete biztosította a tanulmányai elvégzéséhez szükséges nyugodt háttérrel. Külön köszönet illeti meg Dr. Ambrus Rita Annát, aki nem csupán a doktori kutatás során, hanem már közel 10 éve segítette a szerző munkáját témavezetőként. Útmutatása, támogatása és értékes javaslatai mind hozzájárultak ahhoz, hogy a szerző színvonalas munkát tudjon végezni egyetemi tanulmányai során. Segítőkézségéért és kedvességéért a szerző őszinte hálával tartozik.

Az értekezés végső változatának elkészítéséhez nagy segítséget nyújtottak Dr. Széles Zsuzsanna és Dr. Hegedűs Mihály előopponensek építő jellegű javaslatai és a munkahelyi vitán elhangzott észrevételek, amelyekért ezúton is köszönetet mond a szerző.

Köszönet illeti Dr. Obádovics Csillát a módszertanban nyújtott segítségéért.

Köszönet Dr. Németh Sándornak, aki útmutatásával segítette a szerző szakmai és publikációs tevékenységét.

Végezetül köszönet illeti a szerző barátait, munkatársait és tanárait, akiknek a támogatása és iránymutatása mindvégig segítette a tudományos munka szakmai megalapozását és elvégzését.

NYILATKOZAT

Alulírott Gróf Katalin, jelen nyilatkozat aláírásával kijelentem, hogy az *Idegenforgalom helyi adóztatásának vizsgálata nemzetközi és hazai vonatkozásban* című PhD értekezésem önálló munkám, az értekezés készítése során betartottam a szerzői jogról szóló 1999. évi LXXVI. törvény szabályait, valamint a Széchenyi István Gazdálkodás- és Szervezéstudományok Doktori Iskola által előírt, a doktori értekezés készítésére vonatkozó szabályokat, különösen a hivatkozások és idézések tekintetében.⁸⁵

Kijelentem továbbá, hogy az értekezés készítése során az önálló kutatómunka kitétel tekintetében témavezetőmet, illetve a programvezetőt nem tévesztettem meg.

Jelen nyilatkozat aláírásával tudomásul veszem, hogy amennyiben bizonyítható, hogy az értekezést nem magam készítettem, vagy az értekezéssel kapcsolatban szerzői jogsértés ténye merül fel, a Soproni Egyetem megtagadja az értekezés befogadását.

Az értekezés befogadásának megtagadása nem érinti a szerzői jogsértés miatti egyéb (polgári jogi, szabálysértési jogi, büntetőjogi) jogkövetkezményeket.

Kelt: Sopron, 2020. október 5.

doktorjelölt

⁸⁵ **1999. évi LXXVI. tv.** 34. § (1) A mű részletét – az átvevő mű jellege és célja által indokolt terjedelemben és az eredetihez híven – a forrás, valamint az ott megjelölt szerző megnevezésével bárki idézheti. 36. § (1) Nyilvánosan tartott előadások és más hasonló művek részletei, valamint politikai beszédek tájékoztatás céljára – a cél által indokolt terjedelemben – szabadon felhasználhatók. Ilyen felhasználás esetén a forrást – a szerző nevével együtt – fel kell tüntetni, ha csak ez lehetetlennek nem bizonyul.