

dr. Szabó Ildikó

**Feltételes adómegállapítás a magyar és a nemzetközi
szabályozásban**

DOKTORI ÉRTEKEZÉS

Témavezető: Dr. habil Halustyik Anna, tanszékvezető egyetemi docens

Pázmány Péter Katolikus Egyetem

Jog- és Államtudományi kar

Doktori Iskola

Budapest, 2017

Köszönetnyilvánítás

Ezúton szeretném megköszönni mindenekelőtt témavezetőm, Dr. habil Halustyik Anna tanszékvezető egyetemi docens sokoldalú támogatását, segítségét, valamint opponenseim – Dr. habil Nagy Zoltán és Dr. Maiyalehné Dr. Gregóczki Etelka – ösztönző javaslatait és észrevételeit, amelyeket maradéktalanul figyelembe vettem a dolgozatnak a munkahelyi vitát követő átdolgozása során.

Tartalomjegyzék

Bevezetés	8
1. fejezet Feltételes adómegállapítás jogtörténeti kialakulása	13
1.1. Adómegállapítás kialakulása az egyetemes jogtörténetben	14
1.1.1. <i>Adómegállapítás az őskorban és az ókorban</i>	<i>14</i>
1.1.2. <i>A feltételes adómegállapítás római jogi gyökerei</i>	<i>17</i>
1.1.3. <i>Adómegállapítás a feudális állam berendezkedés idején</i>	<i>19</i>
1.1.4. <i>Adóhatósági adómegállapítás az abszolutizmus idején</i>	<i>24</i>
1.1.5. <i>Önadózás, mint adómegállapítás a polgári korszak idején</i>	<i>26</i>
1.2. Az adómegállapítás (adózás) Magyarország történelmében.....	31
1.2.1. <i>Adómegállapítás a magyar közösségekben és a Magyar Királyság idején</i>	<i>31</i>
1.2.2. <i>Adómegajánlási jog a rendi monarchia idején</i>	<i>33</i>
1.2.3. <i>Az abszolutizmus kísérlete Magyarországon, avagy az adóhivatali szakapparátus felállításának kezdetei</i>	<i>38</i>
1.2.4. <i>A polgári állam adózása</i>	<i>40</i>
2. fejezet A feltételes adómegállapítás mint a közteherviselési kötelezettség teljesítését elősegítő jogintézmény	47
2.1. Közteherviselés fogalma	48
2.2. Közteherviselési kötelezettség alkotmányjogi megjelenése	50
2.2.1. <i>Magyarországon a közteherviselési kötelezettség szabályozása.....</i>	<i>50</i>
2.2.1.1. <i>A közteherviselés az Alkotmányról szóló 1949. évi XX. törvény szerint...51</i>	
2.2.1.2. <i>Közteherviselés az Alaptörvényben</i>	<i>53</i>
2.2.2. <i>Közteherviselés alkotmányjogi szabályozása nemzetközi kitekintésben</i>	<i>58</i>
2.3. Feltételes adómegállapítás mint a közteherviselést elősegítő jogintézmény	63
2.3.1. <i>A francia, a német és az olasz közteherviselés és a feltételes adómegállapítás szabályozása.....</i>	<i>64</i>
2.3.2. <i>A hazai feltételes adómegállapítás és a közteherviselés kapcsolata</i>	<i>66</i>
3. fejezet Feltételes adómegállapítás elhelyezése a jogi (közhatalmi) aktusok között.....	72
3.1. A feltételes adómegállapítás mint közigazgatási hatósági eljárás	74

3.1.1.	<i>Közigazgatási hatósági eljárás alapelvei</i>	75
3.1.2.	<i>Közigazgatási eljárás alanya: ügyfél – adózó</i>	79
3.1.3.	<i>Közigazgatási eljárás alanya: hatóság – adóhatóság</i>	81
3.1.4.	<i>Joghatóság, hatáskör, illetékesség különös tekintettel a feltételes adómegállapítás szabályaira</i>	86
3.1.4.1.	Joghatóság.....	86
3.1.4.2.	Hatáskör	88
3.1.4.3.	Illetékesség	89
3.1.5.	<i>Elsőfokú eljárás a feltételes adómegállapítás tekintetében</i>	90
3.1.5.1.	Feltételes adómegállapítási kérelem	92
3.1.5.2.	Személyes konzultáció.....	99
3.1.5.3.	Képviselőhöz kötöttség a feltételes adómegállapítási eljárásban	103
3.1.5.4.	Eljárási díjfizetési kötelezettség a feltételes adómegállapítási eljárásban ..	105
3.1.6.	<i>Közigazgatási hatósági döntés, azaz a feltételes adómegállapítás</i>	109
3.2.	Feltételes adómegállapítás helye a hatósági jogértelmezést szolgáló aktusok között ...	111
3.2.1.	<i>Állásfoglalás</i>	113
3.2.2.	<i>Útmutató</i>	114
3.2.3.	<i>Közlemény</i>	115
4.	fejezet Az adómegállapítás típusai között a feltételes adómegállapítás elhelyezése.....	117
4.1.	Általában az adómegállapításról és típusairól.....	117
4.1.1.	<i>Önadózás</i>	121
4.1.2.	<i>Kifizetői, munkáltatói adólevonás és munkáltatói adómegállapítás</i>	123
4.1.3.	<i>Adóbeszedés</i>	126
4.1.4.	<i>Adóhatósági adómegállapítás</i>	127
4.1.4.1.	Adókivetési eljárás.....	128
4.1.4.2.	Adókiszabási eljárás	129
4.1.4.3.	A soron kívüli adóhatósági adómegállapítás	130
4.1.4.4.	Az adóhatóság általi utólagos adómegállapítás	130
4.2.	Feltételes adómegállapítás	131
4.2.1.	<i>Első korszak – bevezetés (1996-2001)</i>	133
4.2.2.	<i>Második korszak – finom hangolás (2001-2009)</i>	138
4.2.2.1.	Szerződés-típus, szerződés-csomag	138

4.2.2.2.	Külföldi illetőségű személy is előterjesztheti	139
4.2.2.3.	Kérelem visszavonása.....	139
4.2.2.4.	Feltételes adómegállapítás időbeli hatálya kiterjeszhető.....	140
4.2.3.	<i>Harmadik korszak – magyar újítások (2012-2013)</i>	141
4.2.3.1.	Tartós feltételes adómegállapítás.....	141
4.2.3.2.	Kérelem elbírálása sürgősségi eljárásban	142
4.2.3.3.	Adóhatóság bekapcsolása az eljárásba	142
4.2.3.4.	Kizárólag az adózóra vonatkozik.....	143
4.2.3.5.	Kutatás-fejlesztési tevékenység.....	143
4.2.3.6.	Jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügyletre is benyújtható.....	143
4.2.3.7.	A feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságának megállapítása.....	144
4.2.4.	<i>Negyedik korszak – nemzetközi trendek követése (2014-2016)</i>	145
4.2.4.1.	Egyszerűsítés (díj, határidő)	145
4.2.4.2.	Jogorvoslat.....	146
4.2.4.3.	Személyes konzultáció.....	146
4.2.4.4.	A feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságának és a kötőerő időintervallumban való korlátozása, illetve meghosszabbításának megállapítása	147
5.	fejezet A feltételes adómegállapítás bevezetésének célja	150
5.1.	A feltételes adómegállapítás mint a jogbiztonság egyik eszköze	150
5.1.1.	<i>Jogbiztonság fogalma</i>	150
5.1.1.1.	Jogbiztonság és igazságosság	151
5.1.1.2.	Jogbiztonság, avagy bizonyosság az alkalmazandó jogban	152
5.1.1.3.	Jogbiztonság az Alkotmánybíróság gyakorlatában	153
5.1.1.4.	Jogbiztonság érvényesülése az adójogban.....	154
5.1.2.	<i>A jogbiztonság szerepe a feltételes adómegállapítási eljárásban</i>	155
5.1.2.1.	Az Európai Unió tagállamaiban a feltételes adómegállapítás és a jogbiztonság szabályozása.....	156
5.1.2.2.	Amerikában a feltételes adómegállapítás és a jogbiztonság szabályozása	160
5.1.2.3.	Ázsiában és Afrikában a feltételes adómegállapítás és a jogbiztonság szabályozása	162
5.1.3.	<i>A feltételes adómegállapítások nyilvánosságra hozatala</i>	163
5.2.	A feltételes adómegállapítás mint a beruházás ösztönzés egyik eszköze	165

5.2.1. <i>Magyarországon a beruházás-ösztönzésnek és a feltételes adómegállapítás jogintézményének a kapcsolata</i>	167
5.2.1.1. I. időszak (1980-1995): tőkehiány, privatizáció, nagy volumenű beruházások számára a jogi környezet megteremtése	167
5.2.1.2. II. időszak (1996-2003): komplex befektetési ösztönzők (normativitás, regionalitás), megjelentek a „puha” befektetést ösztönző eszközök	169
5.2.1.3. III. időszak (2004-2010): jelentősebb normatív szabályozás, nemzetközi pénzügyi válság	171
5.2.1.4. IV. időszak (2010-től): több tényező, normatív adózási eszközök új formában, de még mindig jelentős szerepet játszanak	173
5.2.2. <i>A beruházás-ösztönzési célzat a feltételes adómegállapítás tekintetében nemzetközi kitekintésben</i>	175

6. fejezet A rendeltetésszerű joggyakorlás elvének érvényesülése a feltételes adómegállapítási eljárásban

6.1. A rendeltetésszerű joggyakorlás elv eredete	181
6.1.1. <i>A rendeltetésszerű joggyakorlás elve a jogi fejlődés tükrében</i>	182
6.1.2. <i>A rendeltetésszerű joggyakorlás elve tekintetében a dolog természete</i>	183
6.2. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve a polgári jogban és a közigazgatási eljárásjogban	184
6.2.1. <i>A rendeltetésszerű joggyakorlás elve a polgári jogban</i>	185
6.2.2. <i>A rendeltetésszerű joggyakorlás elve a közigazgatási eljárási jogban</i>	187
6.3. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve az adójog területén	188
6.3.1. <i>Az elv az adóigazgatási eljárás során</i>	189
6.3.1.1. A joggal való visszaélés és a rendeltetésszerű joggyakorlás elhatárolása az adójogban	190
6.3.1.2. Az igazságosság a rendeltetésszerű joggyakorlás érvényesülése során az adójogban	193
6.3.2. <i>A Legfelső Bíróság Jogegységi Tanácsának 1/1998. számú KJE határozata</i> ..	197
6.3.3. <i>Az elve felértékelődése az adócsalás gyakoriságára tekintettel</i>	199
6.3.4. <i>Az off-shore cégek</i>	200
6.4. A rendeltetésszerű joggyakorlás elvének érvényesülése a feltételes adómegállapítási eljárás során	202
7. fejezet Jogorvoslat lehetősége a feltételes adómegállapítás tekintetében	207
7.1. Általában a jogorvoslatról	207

7.1.1.	<i>Fellebbezés</i>	209
7.1.2.	<i>Bírósági felülvizsgálat</i>	210
7.2.	Jogorvoslat a feltételes adómegállapítás tekintetében	212
7.2.1.	<i>Csak közigazgatási eljárás keretében kérhető jogorvoslat</i>	214
7.2.2.	<i>Csak bírósági felülvizsgálat kérhető</i>	216
7.2.3.	<i>Közigazgatási és bírósági eljárás keretében is jogorvoslat előterjeszhető</i>	218
7.2.4.	<i>Nem terjeszhető elő jogorvoslat</i>	220
8.	fejezet Alkalmazhatóság, kötőerő, jogerő a feltételes adómegállapítás keretében	223
8.1.	Alkalmazhatóság	223
8.1.1.	<i>Általános alkalmazhatóság</i>	224
8.1.2.	<i>Feltételes adómegállapítás alkalmazhatósága</i>	224
8.2.	Kötőerő.....	229
8.3.	Jogerő	238
8.3.1.	<i>Az alaki jogerő</i>	239
8.3.2.	<i>Az anyagi jogerő</i>	240
8.4.	Alkalmazhatóság, kötőerő és jogerő együttes értelmezése	241
9.	Összegzés	245
9.1.	Alátámasztott megállapítások a hipotézisek alapján.....	245
9.2.	Javaslat az Európai Unió szintű jogharmonizációra a feltételes adómegállapítás tekintetében.....	253
9.3.	De lege ferenda javaslatok	255
	Irodalomjegyzék	259

Bevezetés

A feltételes adómegállapítási eljárással közvetlen szakmai tapasztalatom onnan ered, hogy 2011 májusában kezdtem el dolgozni a Nemzetgazdasági Minisztériumban, ahol három éves adóhatósági gyakorlatot követően kizárólag egy olyan eljárás volt, amely tekintetében közvetlen tapasztalattal nem rendelkezem, ez pedig a feltételes adómegállapítás, hiszen ez az egyetlen olyan adóigazgatási eljárás, amelyben a hatósági eljárás a minisztériumhoz tartozik. Szakmai ismereteim bővítése érdekében a feltételes adómegállapítási döntések előkészítése során érdeklődtem a tárgybeli tudományos munkák iránt, és meglepődve tapasztaltam, hogy a hazai adójogban még ez az eljárás tudományos igényvel nem került feldolgozásra, habár nemzetközi szinten kifejezetten kutatott témakörrel van szó.

A minisztériumi gyakorlati tapasztalataim és a tudományos érdeklődésem ösztökélt abba az irányba, hogy a kutatási témaköröm a feltételes adómegállapítás hazai és nemzetközi szabályozásának tudományos vizsgálata legyen, amely tekintetében utólagos is köszönöm témavezetőm Dr. Halustyik Anna támogató bátorítását.

A feltételes adómegállapítással kapcsolatos kutatásom kezdetén volt olyan kutatótársam, aki kérdésként tette fel, hogy ezen eljárás lehetőséget biztosít-e az adófizetés csökkentésére. A felvetés számomra jelzés értékű volt abból a szempontból, hogy a témakör valóban újszerű, és azt indokolt a hazai jogi tudományterületen is megjeleníteni. Azonban a feltételes adómegállapítás hibás elnevezése is ehhez a felértéshez vezethetett, hiszen itt valójában nem egy olyan feltételről van szó, amelynek fennállása esetén adómentesség vagy adókedvezmény illeti meg a kérelmezőt, hanem a feltételes adómegállapítás keretében a kérelmező által előadott tényállásra (mint feltételekre) a hatóság megállapítja az adókötelezettséget. A feltételes adómegállapítás hazai megtévesztő elnevezése mellett az angol elnevezés sem találó: Advance Tax Ruling / Binding Ruling. Egyik sem fejezi ki a fentiekben bemutatott eljárás valós tartalmát.

Mindezek abba az irányba ösztökéltek, hogy megkezdjem a feltételes adómegállapítási eljárásra vonatkozó kutatásomat.

A kutatásom középpontjában *a feltételes adómegállapítás helyének meghatározása áll nemcsak a jogrendszerben, hanem a pénzügyi jogban is*. A kutatás elején azzal a hipotézissel élek, hogy a feltételes adómegállapítási eljárás a pénzügyi jogon belül helyezkedik el, egy speciális adóigazgatási eljárás, amely ugyanakkor közigazgatási eljárásnak is minősül, így a közigazgatási eljárás egyes jellemvonásai (kérelemre indul, hatóság bírálja el, határozattal zárul) is megtalálhatók.

A kutatásom *lehatárolt témaköre* a feltételes adómegállapítás hazai és nemzetközi szabályozása, amely során pozitív oldalról közelítem meg a témakört, azaz azt vizsgálom, hogy egyes országok miért vezették be ezt a jogintézményt, és hogyan szabályozzák, alkalmazzák. De a negatív oldalt nem elemzem, azaz hogy egyes országok miért nem alkalmazzák ezt a jogintézményt. Továbbá nem elemzem a feltételes adómegállapítás közgazdasági, jogelméleti, nemzetgazdasági, szociológiai hatásait, hanem az eljárást kizárólag jogi értelemben vizsgálom.

Ennek keretében *az egyes országok gyakorlatát a feltételes adómegállapítás egészének áttekintése során mutatom be, azaz azon fejezetben belül emelem ki az adott ország szabályozási gyakorlatát, ahol az releváns*. Ennek következtében nem egy-egy ország feltételes adómegállapítási szabályozását ismertettem egyenként, hanem egy szempontrendszer alapján mutatom be ezt a speciális adóigazgatási eljárást, és azon fejezetben utalok egy-egy ország gyakorlatára, ahol az specifikusként, érdemi információként megjelenik. Ezzel elkerülhető, hogy a feltételes adómegállapításra vonatkozó azonos szabályokat minden országban egyenként újra és újra ismertessem, például, hogy az eljárás kérelemre indul. Így egy-egy fejezetben belül annak az országnak a gyakorlatát jelenítem meg, amely új információt hordoz magában.

Mindezen lehatárolás alapján *a kutatásom középpontjában az alábbi hipotézisek állnak*:

1. Az adómegállapítás jogtörténeti fejlődésének fázisai az önadózás rendszerének kialakulásához vezetnek, amelynek szoros következménye a feltételes adómegállapítás jogintézményének bevezetése.
- 2. A feltételes adómegállapítás a közteherviselés teljesítését elősegítő eszköz.**
- 3. A feltételes adómegállapítási eljárás speciális közigazgatási hatósági eljárásnak vagy inkább valamilyen jogértelmezési aktusnak tekinthető.**

- 4. A feltételes adómegállapítás az adóigazgatási eljárásban megjelenő adómegállapítások között is egy speciális eljárás, amelynek hazai fejlődése 2012-től a magyar igényekhez és a nemzetközi trendekhez igazodott.**
- 5. A feltételes adómegállapítás képes egy jövőbeni beruházás számára jogbiztonságot teremteni, és ezzel jogi eszköz útján ösztönözni a beruházásokat.**
6. A feltételes adómegállapítás adóamnesztiává válik-e a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének széleskörű érvényre juttatása nélkül.
7. A feltételes adómegállapítással szemben nem szükséges jogorvoslati lehetőséget biztosítani.
8. Nem kizárólag a jogerős feltételes adómegállapítás alkalmazható.

A hipotézisek alátámasztása érdekében vizsgálom és ismertetem a feltételes adómegállapításra vonatkozó hazai és nemzetközi szabályozását, és az elemzés eredményeit több esetben különböző szempontrendszer alapján osztályozom, értékelem.

A kutatás során szükségszerűen megfogalmazódnak olyan javaslatok, amelyek alapján a hazai szabályozás teljesebb, pontosabb, ügyfélközpontúbb lehet. A disszertáció keretében ezek kifejtése is célom.

Mindezek alapján öt központi kérdés áll a kutatásaim fókuszrendszerében:

- (i) A feltételes adómegállapítás kapcsolata az adóhatósági adómegállapítást felváltó önadózással.
- (ii) Az alkotmányos kötelezettségek között megjelenő közteherviselés teljesítését elősegítheti a feltételes adómegállapítás.
- (iii) A közigazgatás általános hatósági eljárásai között elhelyezhető-e a feltételes adómegállapítási eljárás.
- (iv) Az adóigazgatási eljárás (adómegállapítás) általános jellemvonásai megjelennek-e a feltételes adómegállapítási eljárásban.

- (v) Egy jövőbeni beruházás számára képes a feltételes adómegállapítás jogbiztonságot teremteni.

E dolgozat keretében kívánok a fenti célkitűzésekhez kapcsolódó kutatásomat és annak eredményeit bemutatni. A dolgozat fejezetei az alábbi témakörök szerint épülnek fel.

A feltételes adómegállapítási eljárás vonatkozásában sem elkerülhető, hogy a jogtörténeti gyökereket feltárjuk, így az *1. fejezet* az eljárás kialakulásának folyamatát mutatja be nagyvonalakban, amely természetesen szorosan kapcsolódik az adómegállapítás általános jogtörténeti fejlődéséhez.

A dolgozat *2. fejezetében* a közteherviselés alkotmányos kötelezettségét vizsgálom, és hogy annak teljesítését, azaz az adókötelezettségek felismerését, megvalósítását hogyan tudja a feltételes adómegállapítás támogatni.

A *3. fejezet* a feltételes adómegállapítást a közigazgatási hatósági eljárások között helyezi el, vizsgálva az általános közigazgatási eljárásra vonatkozó rendelkezéseket, és hogy azok mind a hazai, mind a nemzetközi feltételes adómegállapítási szabályozás tekintetében hogyan viszonyulnak egymáshoz. E fejezetet abból az okból is kiemelten fontosnak tartom, hogy a feltételes adómegállapítási eljárás helyét meg tudjuk határozni a jogrendszerben, de egyidejűleg fontosnak tartom, hogy a vizsgált eljárást elkülönítsük a hatósági jogértelmezési aktusoktól.

Miután a feltételes adómegállapítást beillesztettük a közigazgatási hatósági eljárások közé, az adóigazgatási, de szűkebb értelemben az adómegállapítások tekintetében is meg kell határoznunk jellemvonásait, amelyre vonatkozó kutatásom eredményeit a *4. fejezet* tartalmazza.

Az első négy fejezet célja, hogy az eljárást elhelyezzük a mai magyar jogrendszerben, azonban a feltételes adómegállapításra vonatkozó nemzetközi jellemvonásokra is figyelemmel legyünk. Mindezek alapján ezen fejezeteket a feltételes adómegállapítási eljárást általánosan bemutató fejezeteknek is tekinthetjük.

Az *5. fejezetben* a feltételes adómegállapítás bevezetésének célzatait vizsgálom, amely közül kiemelkedik a jogbiztonság és a beruházás-ösztönzési célzat, amelyeket nemzetközi kitekintésben is áttekintek.

A feltételes adómegállapítási eljárás folyamatát a rendeltetésszerű joggyakorlás elve szemszögéből vizsgálom a *6. fejezetben*, hiszen egy jövőbeli ügylet bemutatásakor elengedhetetlen, hogy érvényesüljön a dolog természetéhez kapcsolódó adózás, azaz – fő szabály szerint – az ügylet nem irányulhat adóelkerülésre, adókijátszásra.

Kutatási kérdéseim között szerepel, hogy a feltételes adómegállapítás tekintetében is érvényesülnie kell-e a jogorvoslathoz való jognak. E témakörre vonatkozó kutatásaim eredményei a *7. fejezetben* szerepelnek, amelyben a nemzetközi minták közé ágyazva szemléltetem a hazai tapasztalatokat.

A *8. fejezet* központi kérdése, hogy a feltételes adómegállapításban szereplő ügylet tekintetében az adójogszabályok hogyan alkalmazhatóak, mikor jelenik meg egy ügylet tekintetében a kötőerő, illetve a jogerő, és ezen fogalmak együtt hogyan értelmezhetők.

A feltételes adómegállapítási eljárás folyamatára vonatkozó kutatásaim eredményeit bemutató négy (5-8.) fejezet alapján átfogó képet kaphatunk ezen eljárás hazai és nemzetközi szabályozásáról.

A feltételes adómegállapításra vonatkozó általános (eljárás jogban való elhelyezésre) és különös (az eljárás egyes elemeinek vizsgálatára) irányuló kutatásom eredményeinek összegzése alapján lehetőségem nyílik arra, hogy a kezdeti hipotéziseket alátámasszam vagy cáfoljam, illetve a jogi szabályozás tekintetében javaslatokat fogalmazzak meg. A kutatási eredményeim alapján egyrészt általános formában kidolgoztam egy uniós direktívát és annak tartalmát, másrészt a feltételes adómegállapítás hazai szabályozása vonatkozásában 12 jogszabály-módosítási javaslatot fogalmaztam meg.

1. fejezet

Feltételes adómegállapítás jogtörténeti kialakulása

Elsőként a feltételes adómegállapítási eljárás hazai és nemzetközi bemutatását megelőzően elengedhetetlen, hogy a jogintézmény jogtörténeti gyökereit meghatározzam, hiszen ennek eredményeként tudom elhelyezni, majd a feltételes adómegállapítást a közigazgatási hatósági (3. fejezet) és az adóigazgatási eljárások (4. fejezet) között.

A feltételes adómegállapítás jogtörténeti megalapozásának célja, hogy mind nemzetközi, mind magyar viszonylatban érzékeljük az adómegállapítás folyamatos alakulását, és azt, hogy ez a történeti alakulás vezetett el oda, hogy ma egyáltalán beszélhetünk erről az eljárásról. A feltételes adómegállapítás kialakulásához vezető út során egy olyan jogintézményi előjel van, amely a mai feltételes adómegállapítás előképe, ez pedig az Ókori Római Birodalom időszakában az adózási tárgyú preatori edictumok.

Meg kívánom jegyezni, hogy e fejezet célja nem az egyes adókötelezettségek, adóterhek változásának bemutatása, hanem az adómegállapítási eljárások fejlődési irányának felvázolása, ezért látszólag sommásnak tűnhet a fejezet az egyes adónemek tekintetében. Azonban jelen fejezetben a hangsúlyt az adómegállapítási módok változására, alakulására kívánom helyezni, és csak érintőlegesen, amennyiben szükséges, akkor utalok az egyes adónemekre, adózási formákra.

Előzetesen felhívom arra a figyelmet, hogy a feltételes adómegállapítás jogtörténeti korszakait külön tekintem át az egyetemes és a magyar jogfejlődés tekintetében. Ennek oka, hogy az azonos fejlődési irányok mellett vannak olyan szempontok, amely karakterisztikusan megjelennek a magyar jogtörténeti alakulásban, azért nem indokolt álláspontom szerint ezt az egyetemes jogtörténeti fejlődéssel együtt tárgyalni.

A feltételes adómegállapítás jogtörténeti eredetét az adózás kezdeteinél kell keresnünk. Az adózás pedig az állam kialakulásához kapcsolható, hiszen az állami működés egyik fő pillére az adóigazgatás¹ a tekintetben, hogy az állam bevételre tehessen szert, és közvetve hatást tudjon

¹ Maiyalehné Gregóczki Etelka (2008): Pénzügyi igazgatás. Budapest: KSH-MKI, 2008. p. 116.

gyakorolni a nemzetgazdaság változásaira.² Ehhez a feltételes adómegállapítási eljárás úgy járul hozzá, hogy képes az állam érdekeit képviselő adóhatóság és az adózó közötti – több évszázados – szembenállás feloldására. Mivel ebben az eljárásban az adózó előzetesen bemutatja azt a – fő szabály szerint – jövőbeni ügyletet, esetleg beruházást, amelyet a nemzetgazdaság bővítése céljából meg fog valósítani, és ehhez a feltételes adómegállapítást elbíráló hatóság közigazgatási döntés formájában megjeleníti adózási elvárásait. Ennek keretében az állam az adózó és az adóhatóság szoros együttműködése által az adóbevételi célkitűzéseit modern, demokratikus, jogállami eszközökkel hatékonyan és eredményesen képes elérni.

E fejezetben belül ennek a modern adóigazgatási eljárásnak (a feltételes adómegállapításnak) a jogtörténeti gyökereit tekintem át elkülönítve az egyetemes és a magyar jogfejlődést.

1.1. Adómegállapítás kialakulása az egyetemes jogtörténetben

Ezen alfejezetben kutatásom arra irányul, hogy

- az adómegállapítás egyetemes jogtörténeti fejlődése milyen fázisok következtében jut el a mai feltételes adómegállapításhoz,
- az adóhatóság felállítása milyen hatással volt az adómegállapítás rendszerére, és
- az adóhatósági adómegállapítást hogyan váltotta fel az önadózás rendszere, és ehhez hogyan kapcsolódott a feltételes adómegállapítás.

1.1.1. Adómegállapítás az őskorban és az ókorban

Az adózás³ az emberi lét, a közösségi élet szükségszerű része. Az intézményesített, mai értelemben vett adózás az *őskor* végén, az államiság kialakulásához köthető. Az állam (kezdetben a törzsi közösség) fenntartásához valamilyen módon (például adófizetés útján) a tagjainak hozzá

² Vigvári András (2008): Pénzügy(rendszer)tan. Akadémiai Kiadó. Budapest. p. 231-235.

³ Erdős Éva (2004): Adójogi alapfogalmak. In: Kalas Tibor (szerk.): Pénzügyi jog. Igazságügyi ügyintéző szakos hallgatók részére. Budapest: Virtuóz, p. 68-76.

kellett járulniuk, azaz a közösség tagjai a megtermelt javak bizonyos részét összeadták, hogy el tudják tartani a varázslót és a törvénymondót.⁴ A megtermelt javak (mai szóhasználattal élve – jövedelem) bizonyos részének elvonása a mai értelemben vett adómegállapítás alapja, amelyet egyedi esetekben az egyes családokra nézve a törvénymondó határozott meg a család körülményeinek teljes körű figyelembe vételével. „A főnökségi társadalmakban az „adózás” a főnökök szánt ajándékok formájában ölthet testet, de a komplexebb társadalmakban ez a kötelezettség általában állandóbb formát ölt.”⁵

Az ókorban azzal, hogy áttértek a tudatos állattenyésztésre és élelmiszer-termelésre, nemcsak lehetővé, hanem szükségessé is vált az állam és ezzel együtt az adózás kialakulása. A *suméroknál*⁶ felfedezhetjük annak nyomait, hogy az erre képzett írnokok az adót szervezett formában be is szedték. Az adómegállapítás alapja a szakszerű információk agyagtáblákon való tárolása, amelyen a befizetett adó összeg is szerepelt. Habár ténylegesen az adót a sumér gazdálkodók maguk állapították meg, és az az írnokok jegyezték le, kivéve, ha az adómérték bizonytalansága miatt azt az írnokok állapították meg. Magas szinten képezték a leendő írnokokat, akik pontosan tudták, hogy milyen formátumú agyagtáblákat kell használni az adónyilvántartások⁷ lejegyzéséhez, illetve hitelesített pecsétet is használtak.

A sumérekhez hasonlóan az *inkák* is ismerték az adót, amelyet alátámaszt az is, hogy az inka uralkodók – a korai spanyol krónikások feljegyzései alapján – „az állami földeken és állami építkezéseken végzett munka formájában is vetettek ki adót.”⁸

Az i.e. 8-6. században a *Gangesz völgyi civilizáció* keretében is megjelentek az állam jellemvonásai, például az adózás. „A bali, amely korábban a törzsfőnek vitt önkéntes ajándék

⁴ Renfrew, Colin – Bahn, Paul (1999): Régészet. Elmélet, módszer, gyakorlat. Osiris Kiadó Budapest. p. 168.

⁵ Renfrew, Colin – Bahn, Paul (1999): Régészet. Elmélet, módszer, gyakorlat. Osiris Kiadó Budapest. p. 205.

⁶ White, Donald (2002): Taxes in the Ancient World. University of Pennsylvania. Almanac, Vol. 48, No. 28, 2 April 2002

⁷ A biztonság érdekében a teleírt agyagtáblát agyagtokba zárták, amely borítékként szolgált. Amíg a tábla sértetlen maradt, addig kétség sem fért a dokumentum hitelességéhez. Az agyagot írás előtt megnedvesítették. A száradás után a térfogata az eredeti tábla egyötödére száradt össze. Ha valaki ki akarta nyitni a tokot, akkor a benne lévő tábla elrepedt. Ennek alapján az akkori törvénytudók, írnokok azonnal észlelték, ha illetéktelenek akartak az adónyilvántartáshoz hozzáférni.

⁸ Renfrew, Colin – Bahn, Paul (1999): Régészet. Elmélet, módszer, gyakorlat. Osiris Kiadó Budapest. p. 205.

vagy az istennek felajánlott áldozat volt, átváltozott kötelező és szigorúan rögzített adóvá, amelyet speciális hivatalnokok gyűjtöttek be a király számára.”⁹

Az *Ókori Egyiptomban* is élenjártak az adónyilvántartások vezetésével. Az írnokok palatáblára rótták fel az adómegállapításhoz szükséges adatokat és az adófizetési kötelezettség összegét. Emellett adózási kőtáblákat¹⁰ is használtak annak érdekében, hogy megállapítsák a Nílus vízszintjét, és ez alapján következtettek a termelékenység mértékére, és ezt vették figyelembe az adómegállapításakor is.¹¹

Az *Ókori Perzsa Birodalomban* Dareiosz egységes mérőegységeket vezetett be, amely az adózás rendszerét is megkönnyítette, ennek köszönhetően egyszerűen megállapíthatóvá vált az adókötelezettség, és mindez jelentős költségvetési bevétel-növekedést idézett elő.

Az *Ókori Görögországban* az állam bevételei több forrásból származtak, de ezek nem a lakosság jövedelmeit terhelték, hanem a vagyontárgyak után kellett az adót megfizetni, illetve a betelepülőket sújtották jelentősebb összegű adófizetési kötelezettséggel. Például amint Kréta külső befolyás alá került, akkor a hódítók adók formájában lefölozték a megtermelt többletet.¹²

Az *Ókori Római Birodalomban* tributumnak nevezték a római polgár adóját, amelyet az államnak fizetett. Az első királyok csak rendkívüli esetekben kötelezték a polgárokat fejadó fizetésére, azonban Servius Tullius vezette be a cenzuson alapuló vagyonadót, amelyet az egyes tribusok előljárói szedtek be. „Miután a római birodalom gazdag provinciákhoz jutott, ezekre szállt át az adózás terhe.”¹³

Az őskori és az ókori adómegállapítás áttekintését követően megállapíthatjuk, hogy az adózásról, adómegállapításról az állam létrejöttével beszélhetünk. Az egyes törzsi közösségekben is már felfedezhető az adózás valamilyen előképe, de annak egy-egy jellemvonása hiányozik, így például a kikényszeríthetőség.

Az adómegállapítás jellemvonásai:

⁹ Antonova, K.A – Bongard-Levin G. M. – Kotovszkij G. G. (1981): India története. Kossuth Könyvkiadó. Budapest. p. 33.

¹⁰ Egyiptomban a karnaki templom együttest körülölelő tónál ma is látható ilyen kőtábla.

¹¹ Christián László (2013): Adó- és vámigazgatás. In: Lapsányi András (szerk.): Közigazgatási jog. Fejezetek szakigazgatásaink köréből I. kötet. Complex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft., Budapest. 2013. p. 252.

¹² Renfrew, Colin – Bahn, Paul (1999): Régészet. Elmélet, módszer, gyakorlat. Osiris Kiadó Budapest. p. 485.

¹³ Pecz Vilmos (szerk.) (1904): Ókori lexikon. Franklin Társulat. Budapest. p. 1085.

- a) az állam
- b) egyoldalúan
- c) adófizetési kötelezettséget ír elő,
- d) amelyet akár kényszer útján is érvényesít.

*

Az adómegállapítás első fázisának tekinthetjük az őskori és az ókori adómegállapítást, amely főszabály szerint az állam bevételi igényeihez igazodott, és az elvárt bevételek alapján a megtermelt javak arányában került sor az adónak a megállapítására és a megfizetésére, amelyet a fennmaradt régészeti dokumentumok alapján írásba is foglaltak. Ilyen dokumentum a sumér adózási agyagtábla, az egyiptomi adónyilvántartások, valamint a római adózási könyvek.

1.1.2. A feltételes adómegállapítás római jogi gyökerei

Az adómegállapítás fejlődése tekintetében nem maradhat el az ókori római jogtörténet részletesebb áttekintése annak érdekében, hogy létezik-e a feltételes adómegállapítás előképe az ókori római jogi eljárások között.

Ehhez első lépésként áttekintjük az Ókori Római Birodalomban a korai köztársaság államszervezetének vezetőit, amely a következők

- a magistratus,
- a senatus és
- a comitiák.

A magistrátusok megkülönböztethetők aszerint, hogy imperiummal (hatalommal) rendelkeznek (magistratus maior) vagy sem (magistratus minor).¹⁴ Ez az imperium egyben jogalkotási hatalmat

¹⁴ Földi András – Hamza Gábor (1996): A római jog története és intézményei. Nemzeti Tankönyvkiadó. Budapest. p. 19.

jelentett, azaz amely magisztrátus impériummal rendelkezett, annak kijelentései jogszabálynak minősültek, míg az impériummal nem rendelkező magisztrátus kizárólag értelmezhetette a jogot.

Magistratusnak minősült a praetor is, aki azonban imperium minus-szal rendelkezett, azaz jogértelmezésre terjed ki hatásköre, de jogalkotásra nem.¹⁵ A praetor által kiadott edictum,¹⁶ így nem jogszabály, hanem kizárólag a jogértelmezés egy speciális fajtája, amelyben a konkrét jogügyletre tekintettel tesz megállapítást a praetor,¹⁷ azaz kinyilvánítja hogy az adott ügylet megfelel-e a jogszabályoknak. Mind ezek alapján a praetori edictum célja, hogy a praetor a konkrét helyzetre értelmezte a jogszabályokat, de ez az értelmezés nem tekinthet önálló jogforrásnak.

A praetori edictum két releváns részből épül fel:

- az egyik: a vizsgálat alá vont tényállás releváns elemeinek meghatározása,
- a másik: a tényállás releváns elemeihez kapcsolódó jogi rendelkezések értelmezése.

A fentiekben kifejtettek alapján a praetori edictumokat a feltételes adómegállapítási eljárás jogelődjének (előképének) is tekinthetjük, hiszen itt is egy konkrét ügylet tekintetében értelmezzük a hatályos jogszabályokat, és vonnunk le következtetést, hogy az megfelel-e a hatályos szabályozásnak.¹⁸

*

Mindezek alapján megállapíthatjuk, hogy a praetori edictum a feltételes adómegállapítás előképe, hiszen mindkét eljárásban egy jogügylet releváns tények alapul vételével való minősítéséről van szó. Azonban természetesen vannak eltérések is, hiszen a feltételes adómegállapítás kizárólag jövőbeli ügyletre vonatkozhat, és csak adókötelezettséget érinthet, míg ilyen feltételeket a praetori edictum esetében nem ismerünk.

¹⁵ Földi András – Hamza Gábor (1996): A római jog története és intézményei. Nemzeti Tankönyvkiadó. Budapest. p. 21.

¹⁶ Pecz Vilmos (szerk.) (1904): Ókori lexikon. Franklin Társulat. Budapest. p. 579.

¹⁷ Földi András – Hamza Gábor (1996): A római jog története és intézményei. Nemzeti Tankönyvkiadó. Budapest. p. 81.

¹⁸ Romano, Carlo (2002): Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards an European Tax Rulings System? IBFD. p. 6.

1.1.3. Adómegállapítás a feudális állam berendezkedés idején

Az őskori és az ókori adómegállapítás áttekintése alapján meghatároztam az adómegállapítás legfőbb jellemvonásait, valamint kitértem a feltételes adómegállapítás ókori római birodalmi gyökereire, amelyek alapul vételével a feudális berendezkedés során alkalmazott adómegállapítást tekintem át.

A középkori feudális rendszerben az uralkodó határozta meg, hogy milyen összegű bevételre van szüksége, és a bevétel összegét megosztotta az uralma alá tartozó területeken, ahol a nemesség adómentességet élvezett, és a földesurak az uralkodó által megszabott összeget a jobbágyságtól adóként szedték be. A feudális állam tekintetében az adómegállapítás módját a Karoling, az angol, a francia és a német minta alapján vizsgálom.

A *Karoling Birodalom* „pénzügyei a földvagyonon alapultak. Mivel a köz- és a magánjövödelmek és -kiadások között nem tettek megkülönböztetést, és az államkincstár egybeesett a király saját „pénztárcájával”, mind az udvartartás, mind a kormányzás költségeit a királyi uradalmak bevételeiből fedezték. (...) A birtokok jövedelme mellett a monarchia igen nagy bevételre tett szert a különböző vámokból, bírságokból, bérletekből, szolgáltatásokból, valamint hadizsákmányokból, olykor olyan váratlan nyereségek révén, mint a Nagy Károly által 795-ben az avaroktól zsákmányolt kincs.”^{19, 20} Ennek alapján is megállapíthatjuk, hogy az idegenektől szerzett zsákmányok képesek voltak fedezni az uralkodó kiadásait, ezért az alattvalókat közvetlen adókkal nem volt indokolt terhelni.

Angliában azonban az uralkodó több alkalommal is saját kiadásaihoz úgy kívánt forrást szeretni, hogy a nemességet adófizetésre kötelezte, amely azonban a nemesség ellenállásába ütközött. A nemesi ellenállás eredményességét bizonyítja a 1215. évi Magna Charta Libertatum 12. pontja, amely szerint „Pajzspénz vagy pénzbeli hozzájárulás nem vethető ki királyságunkban az általános gyűlés beleegyezése nélkül, ha csak nem Magunk kiváltására, elsőszülött fiúnk lovaggá ütése, és

¹⁹ Cenegem, R. C. van (2008): Bevezetés a nyugati alkotmányjogba. Magyar Közlöny Lap-és Könyvkiadó. Budapest. p. 74-75.

²⁰ Ötven négyökrös szekérre volt szükség ahhoz, hogy nyugatra szállíthassák az avaroktól zsákmányolt aranyat, ezüstöt és finom kelméket. Az avar kincsek egyik fő forrása az az évi 80.000-100.000 arany solidus volt, amelyet Bizánc adóként csaknem egy évszázadon át fizetett az avaroknak a béke fejében. Cenegem, R. C. van (2008): Bevezetés a nyugati alkotmányjogba. Magyar Közlöny Lap-és Könyvkiadó. Budapest. p. 75.

elsőszülött lányunk egyszeri kiházasítása teszi indokolttá. E célokra is csak ésszerű mértékben lehet pénzbeli támogatást kivetni.”²¹

A Magna Chartába foglalt rendelkezés ellenére azonban az angol uralkodók újra és újra közvetlen új adókkal kívánták növelni bevételeiket, amelynek következtében a XIV. századra bonyolult adórendszer alakult ki. A feudális angol adórendszer áttekintése egyre több szakértelmet igényelt, amelyet alátámaszt az is, hogy „az államtanács saját (királyi) becslő biztosok révén törekedett eljárni. (...) Az adó bevallása bárók és a náluk magasabb címekkel bíró lordok részéről a kancellárnál és a kincstárnál történt; egyébként törvény írta elő: grófságokban csak grófsági, városokban csak városi becslő biztosok tevékenykedhetnek. A parlamenttől megszavazott adót nagyon is szűkmarkúan mérték; a becslő biztosok inkább alábecsülték az adó alá kerülő vagyont. (...) A klérus 1239 óta elkülönülten, saját maga állapította meg a királyi kincstárnak járó adóját.”²²

A rózsák háborújának lezárulását követően a Tudor dinasztia első uralkodója VII. Henrik lett, aki számára a trón megszerzése és megtartása jelentős összegeket emésztett fel, hiszen hivatalnokait, katonáit, személyzetét jól meg kellett fizetnie ahhoz, hogy biztosíthassa hűségüket. Ehhez további jelentős bevételi forrásra volt szükség, amelyet az adóbiztosok által beszedett központi adóprés biztosított. Az adóbiztosok felkeresték a tekintélyesebb tulajdonosokat, mesterembereket, gazdálkodókat, és kérdéseken keresztül tárták fel ezen adózók vagyoni helyzetét, és állapították meg adófizetési kötelezettségét. Ha az adózó bebizonyította, hogy hatalmas beruházásokba, befektetésekbe kezdett, akkor a biztosok megállapították, hogy tehetős ember, tehát képes lesz megfizetni a felemelt adót is. Ha az adózó szerényen élt, az adóbiztosok mégis felemelték adófizetési kötelezettségét, mivel azt feltételezték, hogy az adózó elrejtje tényleges vagyonát. Ennek következtében a király központi bevételei a parlament hozzájárulása nélkül is emelkedtek.

VIII. Henrik – apjával ellentétben – pénzügyi igényeit úgy elégítette ki, hogy „egyszerűen elkobozta a világi papság vagyonát.”²³

²¹ Kiss Barnabás (1988): Anglia. In: Kovács István (szerk.): Nyugat-Európa alkotmányai. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest. p. 98.

²² Ruzsoly József (2005): Európa alkotmánytörténete. Püski Kiadó. Budapest. p. 214.

²³ Cenegem, R. C. van (2008): Bevezetés a nyugati alkotmányjogba. Magyar Közlöny Lap-és Könyvkiadó. Budapest. p. 154.

I. Erzsébet a parlamentnek és a nemeseknek való kiszolgáltatottság elkerülése érdekében igyekezett saját bevételi forrásokat bevonni az állami kiadások finanszírozásába, azaz bizonyos értelemben a nagyapai hagyományokat követte. „I. Erzsébet pénzügyileg anélkül tudott a felszínen maradni, hogy túl sok engedményt kellett volna tennie a ritkán összehívott parlamentnek (...), mivel gyarmati vállalkozásokkal sikeresen spekulált és a királyi birtokokból hatalmas birtoktesteket tett pénzzé.”²⁴

I. Erzsébet halálát követően a Stuartok kerültek Anglia trónjára, akik hatalmuk megszilárdítása érdekében kiegyeztek a rendekkel. A rendek jogainak biztosítás érdekében került elfogadásra 1628-ban The Petition of Right, amelynek 8. pontja szerint „Ezért alázattal kérjük Legkiválóbb Felségedet, hogy ezután senki se kényszerüljön adomány, kölcsön, megajánlás, adó vagy más hasonló teher nyújtására parlamenti törvényben kifejeződő közös egyetértés nélkül; (...)”²⁵

Majd III. Orániai Vilmos és Mária trónra lépése alkalmából került sor ünnepélyes külsőségek között a különböző alapvető szabadságjogok kihirdetésére 1689-ben a Bill of Rights keretében, amelynek I/4. pontja szerint „A Korona számára vagy használatára szolgáló pénzüsszegek kivetése a királyi előjogra való hivatkozással a Parlament hozzájárulása nélkül, hosszabb időre vagy a Parlament meglévő vagy jövőbeni jóváhagyásától eltérő módon törvénytelen.”²⁶ Mindezek alapján angol adójog-fejlődés korai szakaszában már megjelent az uralkodóhoz hű adóbiztosok (adóhatóság) általi adómegállapítás rendszere.

Franciaországban „a XIV. és XV. századon át tartó fokozatos fejlődés útján, az államügyek három nagy csoportra oszlanak, a kormányzás szálai a tanács kezében futnak össze, az igazságot az udvari bíróság szolgáltatja, a pénzügyeket pedig a különböző kamarák igazgatják. (...) Külön pénztár kezeli az uralkodó magánjövödelmeit, külön az állami bevételeket. Külön kamara irányítja a királyi birtokok személyzetét, külön rendelkezik a rendek által megajánlott és behajtott adó hovaforrásáról. Az alsó szervek hatásköre már nem oszlik meg ennyire. A rendi eredetű

²⁴ Cenegem, R. C. van (2008): Bevezetés a nyugati alkotmányjogba. Magyar Közlöny Lap-és Könyvkiadó. Budapest. p. 154.

²⁵ Kiss Barnabás (1988): Anglia. In: Kovács István (szerk.): Nyugat-Európa alkotmányai. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest. p. 107.

²⁶ Kiss Barnabás (1988): Anglia. In: Kovács István (szerk.): Nyugat-Európa alkotmányai. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest. p. 117.

adót külön személyzet juttatja az udvari központba, de irányítás, ellenőrzés és pénztár eleinte még egyetlen kézben összpontosulnak”.²⁷

Ennek alapján Franciaország kétfelé tagolódott a pénzügyi irányítás területén, amelyek a következők voltak:

- a rendes pénzügyek tekintetében kincstartói kerületekben a kincstartók jártak el, míg
- a rendkívüli jövedelmek ügyében a generálisok rendelkeztek hatáskörrel.

1542-ben I. Ferenc ezt tovább tagolta azzal, hogy összesen 16 főbevételezőt nevezett ki, akik közül a két (rendes és rendkívüli) adóügyi területen 4-4 kincstárnokot és 4-4 generálist nevezetett ki, amelyhez alsóbb szintű egységek is kapcsolódtak. Még I. Ferenc uralkodása idején összevonták közép szinten az intézményrendszert, és ennek következtében a rendes és rendkívüli bevételeket ugyanazon szerv kezelte és továbbította. Ezen átszervezés következtében a pénzügyi adminisztráció hatékonyabbá vált, és annak ellenőrzése is könnyebb lett. II. Henrik folytatta az egyszerűsítést, és összevonta a legfőbb szinten is a pénzügyi intézményeket, így a rendes és rendkívüli jövedelmek tekintetében a szervezeti tagolás már csak alsó szinten maradt meg. A XVI-XVII. század fordulóján (1594-ben) a pénzügyi adminisztráció élén a főintendáns²⁸ állt, aki mellett csupán egyetlen főellenőr maradt.²⁹

A fentiekben jellemzett francia feudális adórendszer túlbonyolított volt, amely átláthatatlansághoz vezetett. Ennek keretében az egyes adókötelezettségek megállapítása az uralkodói önkényen alapult.

A *német adóigazgatásban* „a központi (császári) hatalomtól függetlenül teritoriális (fejedelmi) hatalom birtokosai megakadályozták, hogy a hűbéri jellegű függetlenülés továbbterjedjen, saját hatalmukat hűbéreseikkel szemben egyre fokozták, míg végül teljesen közjogivá alakították át. (...) A hűbériséget közben a rendiség váltotta fel, a hűbérurak rendekbe tömörülve vették fel a

²⁷ Ember Győző (1946): Az újkori magyar közigazgatás története Mohácstól a török kiűzetéséig. Magyar Országos Levéltár kiadványai, III. Hatósági- és Hivataltörténet 1. Budapest 1946.
[²⁸ „Fuchet főintendáns 1661-i bukása után Richelieu kancellár ellenlábasa, Colbert pénzügyi főellenőrként vett át a pénzügyek, s vele együtt \(...\) az egész államigazgatás vezetését. Tisztségét XIV. Lajos megszüntette.” Ruzsoly József \(2005\): Európa alkotmánytörténete. Püski Kiadó. Budapest. p. 73.](http://library.hungaricana.hu/hu/view/MoIDigiLib_MOLkiadv3_01/?pg=230&layout=s&query=SZO%3D(ad%C3%B3)3D[Letöltés: 2016.01.01.] p. 14.</p>
</div>
<div data-bbox=)

²⁹ Ruzsoly József (2005): Európa alkotmánytörténete. Püski Kiadó. Budapest. p. 72-73.

küzdelmet a fejedelemmel és részt kértek a központi hatalom minden vonatkozású gyakorlásából. Nemcsak a helyi igazságszolgáltatást és közigazgatást tartották kezükben, hanem adómegajánló jogukra támaszkodva az országgyűléseken is hallatták szavukat, a külpolitikára, a hadi és pénzügyekre egyaránt befolyással bírtak.”³⁰

A Német-Római Birodalomnak „soha nem volt elegendő bevételt szavatoló adórendszere. A birodalmi alkotmányos jogban kialakult az a választási feltételtől 1519 óta alátámasztott elv, hogy a császár csak szükség esetén terhelheti meg a rendeket (ezek alattvalóit, a városok esetében: polgárait és más lakosait) adókkal, akik éppen ezért adómegajánlásoknál is kifogásaikat hangoztathatják. Halaszthatatlan esetekben a választófejedelmek a választófejedelmek, egyébként pedig a birodalmi gyűlés ajánlhatta meg a kért birodalmi adót. (...) Az adók beszedésére és kezelésére nem szerveztek erős birodalmi kamarai szervezetet.”³¹

Mindezek alapján megállapíthatjuk, hogy a feudális államberendezkedés keretein belül az adómegállapítás egy kezdetleges eljárás volt, amelynek főbb jellemzői, hogy az uralkodó számára a rendi gyűlésen keresztül a nemesek adómegajánlási jogukat gyakorolják. A nemesek ezt az adót jobbágyaiktól szedték be, akiket ténylegesen terhelt ezeknek az adóknak a megfizetése. E korszak egyik jellemző vonása, hogy a nemesek adómegajánlási joguk gyakorlását bizonyos feltételekhez kötötték, amely egyben az uralkodói szuverenitás csökkentésével is járt. E mechanizmus egyértelmű következménye, hogy ha az uralkodó jelentős kiadással járó építkezésekbe, háborúkba kezd, és így az állam bevételi igénye nő, akkor idővel az uralkodónak engednie kell a nemesek követeléseinek is, különben a kincstár számára a szükséges adók megajánlása elmarad, amely egyben a kincstár eladósodásához, így államcsödhöz is vezethet. Franciaországban erre több alkalommal is sor került.

*

Az adómegállapítás második fázisának tekinthetjük a középkori (feudális) adómegállapítást, amely során a nemesség ajánlotta meg az adókat az uralkodó számára. A nemesség által megajánlott adók azonban ténylegesen a jobbágyokat terhelték, hiszen az adóbevételeket a

³⁰ Ember Győző (1946): Az újkori magyar közigazgatás története Mohácstól a török kiűzetéséig. Magyar Országos Levéltár kiadványai, III. Hatósági- és Hivataltörténet 1. Budapest 1946.
[³¹ Ruszoly József \(2005\): Európa alkotmánytörténete. Püski Kiadó. Budapest. p. 155.](http://library.hungaricana.hu/hu/view/MoLDigiLib_MOLkiadv3_01/?pg=230&layout=s&query=SZO%3D(ad%C3%B3) [Letöltés: 2016.01.01.] p. 20.</p>
</div>
<div data-bbox=)

nemesség a jobbágyok által megtermelt javak arányában egyéniesítve állapította meg és szedte be. A középkori (feudális) adómegállapítás speciális jellemvonása, hogy azt egy elkülönült társadalmi réteg szedte be, ez pedig a nemesség.

1.1.4. Adóhatósági adómegállapítás az abszolutizmus idején

Az őskori, ókori adómegállapítás még főként a zsákmányolt vagyon vagy az alattvalók által megtermelt javak egy részének elvonásán alapult, ugyanakkor a középkori (feudális) adómegállapítás fő eszköze a nemesség adómegajánlása volt, amely az uralkodóval szemben egy erős jogosítványnak bizonyult annak érdekében, hogy a rendi országgyűlés összehívására sor kerüljön. Az uralkodó ezen kiszolgáltatott helyzetén kívánt az abszolutizmus keretei között változtatni.

Az abszolutizmus kialakulásának pénzügyi hátterében az állt, hogy az államkincstár pénzhiánnyal küzdött, amelynek oka az uralkodói udvarok költekezése, a dinasztikus háborúk jelentős forrásigénye és a nem hatékony pénzügyi kormányzás volt. Ez utóbbit az is előidézte, hogy például „az adók beszedését magánszemélyeknek (...) adták ki bérbe, akik a királyi jövedelemből hatalmas összegeket zsebeltek be.”³² A kincstár bevételeinek növelése érdekében a történelmi helyzetre adott abszolutisztikus válasz az volt, hogy az uralkodó szakhatóságként létrehozta az adóhatóságot,³³ amely a rendektől és a korábbi adóztatási tevékenységet ellátó személyektől, szervezetektől független, de az uralkodóhoz lojális intézmény volt.

Ezt a folyamatot támasztják alá a következő példák: „A rendkívül népszerű svéd Gusztáv Adolf megtartotta a rendeket, ugyanakkor sikerült elfogadtatnia velük egy sor terhes adóemelést. Az uralkodásra alkalmatlan angol I. Károly nem tudta meggyőzni parlamentjét, hogy hagyja jóvá kalandos vállalkozásainak bármelyikét, ennél fogva nélküle akart uralkodni – mígnem 1640-ben mégis csak össze kellett hívnia forradalmi dühben égő tagjait. A német Szászország megint egy másik lehetőségre mutatott példát: az 1690-es években a választófejedelem egy sor fontos politikai és pénzügyi döntést hozott a rendek jóváhagyása nélkül, de azzal, hogy továbbra is

³² Cenegem, R. C. van (2008): Bevezetés a nyugati alkotmányjogba. Magyar Közlöny Lap-és Könyvkiadó. Budapest. p. 137.

³³ Varga Árpád (2015): Adóhatóságok. In: Lentner Csaba (szerk.): Adózási pénzügytan és államháztartási gazdálkodás. Közpénzügyek és államháztartástan II. Budapest. Nemzeti Közszerkesztési Egyetem. p. 483-496.

megadja nekik a politikába való beleszólás lehetőségét, kompromisszumot tudott kötni velük. A francia királyok erélyesebb stratégiát követtek, e ezáltal sikert arattak ott, ahol angol vetélytársaik kudarcot vallottak. 1615 után elutasították a rendek összehívását, és az ezt követő 175 évben sikerrel tudtak uralkodni nélkülük. Miután ily módon felszabadultak az alól, hogy meg kelljen egyezniük a rendekkel, a francia királyok 1695-ben jelentős adókat tudtak kivetni a nemességre.”³⁴

„Tipikus példaként hozható fel, hogy a francia forradalom közvetlen kiváltó oka épp az az ellenállás volt, amelyet XVI. Lajos demokratikus adóztatási rendszere ellen fejtettek ki,”³⁵ amelyet széleskörű bürokratikus³⁶ „hivatalnokállama” által kívánt megvalósítani.³⁷ Mivel e reformok megvalósítása sikertelenné vált, így az uralkodó kénytelen volt a rendi gyűlést összehívni, ahol a rendek feudalisztikus adómegállapítási jogának elismerése mellett új kincstári bevételek megállapítását kellett kérnie.

Ezen folyamatok is felhívják arra a figyelmet, hogy az adózás, az adómegállapítás rendszere milyen jelentős hatást képes gyakorolni egy ország történelmére.

A francia forradalom után a hatalmat magához ragadó Napóleon fektette le a mai francia adóigazgatás alapjait Gaudin kincstárbiztos irányításával, amelynek köszönhetően „a pénzügyek fontossága és irányításának állandósága jutott kifejezésre, valamint Napóleonnak az a szándéka, hogy megbízható szakemberek bevonásával”³⁸ alapozza meg az új pénzügyi államapparátust. „Napóleonnal szorosán együttműködve Gaudin az adók kivetésével és behajtásával állami hivatalnokokat bízott.”³⁹ Gaudin építette ki a „fiskális ármádiát”,⁴⁰ amely napjainkban is azonos elvek szerint működik.

³⁴ Dewald, Johathan (2002): Az európai nemesség. 1400-1800. Pannónia Kiadó. Budapest. p. 120.

³⁵ Cenegem, R. C. van (2008): Bevezetés a nyugati alkotmányjogba. Magyar Közlöny Lap-és Könyvkiadó. Budapest. p. 137.

³⁶ „Minden államszerv s minden pénzügyi „office” is húsból-vérből való egység, minden jövedelem kiboncolhatatlanul bele van fonódva egész funkciójába, amely mindegyiknél teljes adminisztráció, bírói, végrehajtói, szabályalkotó feladatok együttes. A kormányzat alig teher egyebet, mint felbecsüli egyes pénzügyi hivatalnokságok várható jövedelmét s adóbérletként beszedi ezt tőlük. Ilyen különben az egész társadalomszervezet, a munka jövedelme mindig mindenki más résztvevőnek munkájától függ s az egésznek minden társadalmi szempontot is magába foglaló adminisztrációjától.” Hajnal István (1936): Egyetemes történet. Az újkor története. Révai Testvérek Irodalmi Intézet. Budapest. p. 434-435.

³⁷ Hajnal István (1936): Egyetemes történet. Az újkor története. Révai Testvérek Irodalmi Intézet. Budapest. p. 421.

³⁸ Vadász Sándor (szerk.) (1998): 19. századi egyetemes történet 1789-1890. Korona Kiadó. Budapest. p. 83.

³⁹ Vadász Sándor (szerk.) (1998): 19. századi egyetemes történet 1789-1890. Korona Kiadó. Budapest. p. 83.

⁴⁰ Vadász Sándor (szerk.) (1998): 19. századi egyetemes történet 1789-1890. Korona Kiadó. Budapest. p. 84.

Az abszolutizmus korában a társadalom is jelentős változáson ment keresztül, hiszen a megfelelő végzettséggel, szakképzettséggel rendelkezők számára új perspektívák nyíltak azáltal, hogy a nemesség helyett szakképzett, kizárólag az uralkodóhoz hű hivatalokból állami hivatalokat (például az adóhivatalt is) hoztak létre. Ennek jelentőségét, vonzóképességét támasztja alá, hogy „a 17. századi Franciaországban az állami fizetések egy gazdag földbirtokos bevételeinek akár egynegyedére is fölmehettek.”⁴¹ Ezen állami tisztségviselőket „a 18. században a felvilágosult uralkodók arra is kezdték felhasználni (...), hogy közvetlenül szedjék be az adót ahelyett, hogy magánpénzembereknek adták volna ki bérbe.”⁴²

Mindezek alapján megállapíthatjuk, hogy az *abszolutizmus, a felvilágosult abszolutizmus* idején a bevételek biztosításához az uralkodó nem a nemesség közreműködését vette igénybe, hanem saját hivatalnokokat⁴³ alkalmazott, akik közvetlenül neki tartoztak felelősséggel. Ebben az időszakban alakultak ki a szakértelemmel rendelkező adóhatósági tevékenység alapjai.

*

Az adómegállapítás harmadik fázisának tekinthetjük az abszolutista adómegállapítást, amely szerint az uralkodó által felállított adóhivatal állapítja meg, veti ki és szedi be az adót. Az adóhatóság felállítása jelentős hatást gyakorolt az adómegállapítás alakulására, azaz az adóhatóság az uralkodó számára eszközzé vált ahhoz, hogy a nemesek adómegajánlási jogát háttérbe szorítsa.

1.1.5. Önadózás, mint adómegállapítás a polgári korszak idején

Az adómegállapítás alapjait már az őskori, ókori állam működésének tanulmányozásakor meghatároztam, azonban a középkori (feudális) adómegállapítás (nemesi adómegajánlás) és az abszolutista adómegállapítás (adóhatósági adómegállapítás) időszakában eltolódtak az arányok,

⁴¹ Dewald, Johathan (2002): Az európai nemesség. 1400-1800. Pannónia Kiadó. Budapest. p. 98.

⁴² Cenegem, R. C. van (2008): Bevezetés a nyugati alkotmányjogba. Magyar Közlöny Lap-és Könyvkiadó. Budapest. p. 203.

⁴³ „II. József és II. Frigyes köztisztviselői kinevezése élethossziglan szólt, mindig az érdem alapján, s e hivatalokat nem lehetett megvásárolni (mint Franciaországban), sem politikai protekció révén elnyerni (Brit „patronálási” [patronage] rendszer).” Cenegem, R. C. van (2008): Bevezetés a nyugati alkotmányjogba. Magyar Közlöny Lap-és Könyvkiadó. Budapest. p. 203.

hol a nemesség, hol az uralkodó javára. Ezen fejlődési alapvetéseket követően áttértek a polgári korszak adómegállapítási módjának vizsgálatára az angol, a német, a francia, az amerikai és a japán szabályozást érintően.

Az angol jogfejlődésben a politikai erőviszonyok véglegesen eltolódtak a parlament javára. Az angol uralkodó hátrányos hatalmi helyzetbe került. Nem lehetett hadereje, kormányát a parlament bizalmát élvező többségi pártból kellett kialakítania. A kormány tagjai, a miniszterek a pártpolitikus miniszterelnöktől függtek, együttesen politikai felelősséggel tartoztak és szakterületükért is egyénileg feleltek. Az angol királyt továbbra is általános és tradicionális tisztelet övezte, s ennek jegyében az angol államiság jelképe, a király ugyan uralkodik, azonban mégsem kormányoz. Az adózókat terhelő adófizetési kötelezettség megállapításának feladatkörét az angol adóhatóság látta el, azonban az önadózás 1996-1997. évi bevezetése változtatott ezen a helyzeten.⁴⁴ Az önadózás következtében az adózókat már nemcsak az adófizetési, hanem az adómegállapítási kötelezettség is terheli, és az adóhatóság kizárólag ezen kötelezettségek ellenőrzésére jogosult.

Németországban a német egység 1871-es megteremtése után a Birodalmi Gyűlés megkezdte az egységes jogrendszer kialakítását, amelynek része volt az adórendszer alapjainak meghatározása, és ennek keretében 1879. július 14-én megtörtént a német adóhatóság (Reichsschatzamt) felállítása, és az egyes adózókat terhelő adófizetési kötelezettség megállapítása is a német adóhatóságot terhelte. A német adóhatósági adómegállapítás tekintetében fel kell arra hívni a figyelmet, hogy Németországban az adórendszer szövetségi, állami és helyi adómegállapításból épül fel. Ennek alapján az adóhatósági hatáskör megoszlik a Szövetségi Pénzügyminisztérium, az Állami Pénzügyminisztérium és a helyi adóhatóság között.⁴⁵ 1930-ig azonban az adóhatóságok közül az egyes szövetségi államok adóhatóságaihoz tartozott az adómegállapítási hatáskör, míg a szövetségi adóhatóság csak egy-egy speciális jogkörben kapott felhatalmazást. 1930-tól a szövetségi adóhatóság hatásköre folyamatosan bővült egészen a második világháborúig. 1946-tól a Német Szövetségi Köztársaság és a Német Demokratikus Köztársaság külön adóhatósági struktúrát épített ki. Csak Németország egyesítését követően került sor az adómegállapítás tekintetében az önadózás bevezetésére.

⁴⁴ Okello, Andrew (2014): Managing Income Tax Compliance through Self-assessment. International Monetary Fund. Washington D.C. March 2014. p. 12.

⁴⁵ Schweizer, Norbert – Kobras, Michael (2013): The German Tax System. Schweizer Kobras Lawyers C Notaries. Berlin. September 2013. http://www.schweizer.com.au/documents/P130277_028.pdf [Letöltés: 2016.05.02.]

A – Napóleon által kidolgozott – *francia adórendszer* a XIX. században alig változott. Az adók alapja ebben az időszakban is a vagyon és egyes szakmai tevékenységből származó jövedelmek voltak, míg a közvetett adók az árukereskedelemre (öröklésre, ingatlan vásárlására) vonatkoztak. A második világháború után, bevezetésre került a jövedelemadón belül a családi hányados, amely figyelembe vett, hogy egy háztartásban hány eltartottról kell gondoskodni, továbbá ezen szabályozás mentén egy háztartást csak egy adóhatósági adómegállapítás terhelt, azaz például egy család tekintetében az adóhatóságnak az adót évente csupán egy alkalommal kellett megállapítania. A francia adószabályozásban az adóhatósági adómegállapítás rendszerét 2000-ben váltotta fel az önadózás rendszere.⁴⁶

Az önadózás rendszere azonban nem Európában került elsőként bevezetésre, hanem az Amerikai Egyesült Államok és Kanada vezette be 1910-es években.⁴⁷ Japán 1947-ben vezette be az önadózás rendszerét.⁴⁸ Az önadózás rendszere jelentős eljárási költségmegtakarítást eredményez az adóhatóság oldalán,⁴⁹ ugyanakkor pedig az adózóra kötelezettséget telepít, hiszen az önadózás keretében az adózónak magának kell felismernie adókötelezettségeit és meg kell tudnia állapítani saját adóját.

Az önadózás emellett egy polgári jog, amelyet az is alátámaszt, hogy a francia forradalom egyik vívmányában az Emberi és Polgári Jogok Nyilatkozatában is szerepel a közteherviselés, amelyről a 6. fejezetben fogunk részletesen kitérni.

Az önadózás rendszere hívta életre a feltételes adómegállapítás jogintézményét, mert az adózó sok esetben tájékoztatásra szorulnak adókötelezettségük megállapítása tekintetében, ezért ehhez a hatóság megerősítésére van szüksége, amelyre egy feltételes adómegállapítás keretében kerülhet sor.

⁴⁶ Public Finances Directorate General Tax Policy Directorate (2015): Overview of the French Tax System. Paris. Public Finances Directorate General Tax Policy Directorate.

http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/pl/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf [Letöltés: 2016.05.02]

⁴⁷ Okello, Andrew (2014): Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment. International Monetary Fund. Washington D.C. March 2014. p. 12.

⁴⁸ Loo, Errn Chen – Hansford, Ann – McKerchar, Margaret (2005): In International Comparative analysis of Self-assessment: What Lessons are there for Tax Administrators?. Australian Tax Forum.

⁴⁹ A költségmegtakarítás folyamata azonban lassan érik be, amelyet igazol, hogy az Egyesült Királyságban az önadózás bevezetését követő 10. évben volt érzékelhető ennek a hatása. Loo, Errn Chen – Hansford, Ann – McKerchar, Margaret (2005): In International Comparative analysis of Self-assessment: What Lessons are there for Tax Administrators?. Australian Tax Forum.

Az önadózás rendszerének bevezetéséhez nem kapcsolódik párhuzamosan a feltételes adómegállapítás bevezetése, de idővel szükségszerű igény keletkezik rá.

*

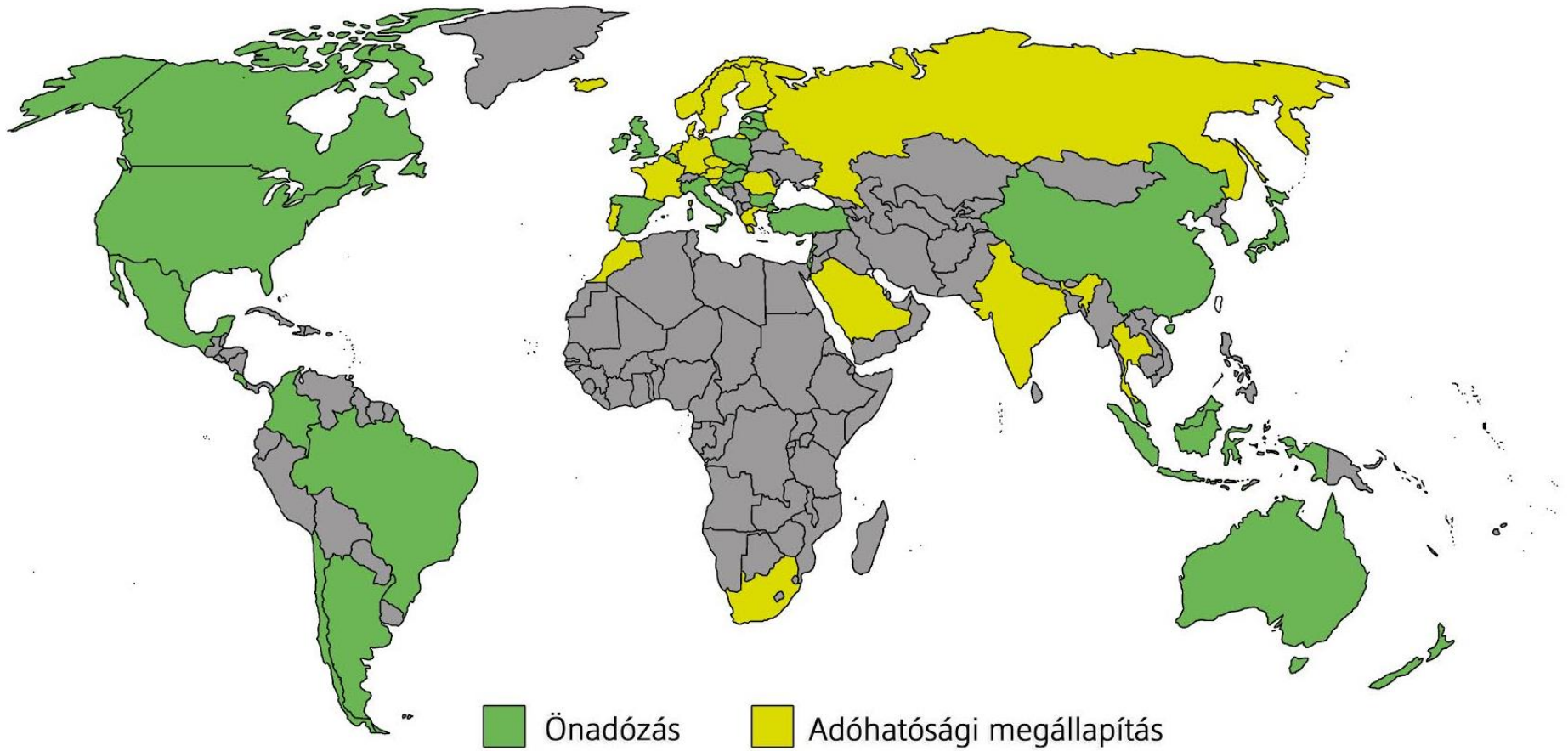
Az adómegállapítás negyedik fázisának tekinthetjük a polgári adómegállapítást, amely szerint az adózó önadózás keretében kell, hogy az adómegállapítási kötelezettségének eleget tegyen.

*A polgári adómegállapítás keretében érzékelhetjük, hogy az adóhatósági adómegállapítás helyett az önadózás rendszere érvényesül, azaz a polgárok vagyonuk és jövedelmeik alapján maguk állapítják meg adójukat a demokratikusan elfogadott jogszabályi keretek között. Azonban még ma sem minden ország az önadózás rendszerét alkalmazza, ahogy azt az **1. ábra** is mutatja.*

*

Az egyetemes jogtörténeti áttekintésnek az volt célja, hogy az adómegállapítás fejlődési szakaszai alapján lássuk azt a folyamatot, amelyben az ókori, középkori, abszolutista és polgári jogfejlődés négy fázisa következtében oda vezetett, hogy az állam felismerte, hogy célravezetőbb az adózókkal szembeni kényszerselekmények (adóhatósági adómegállapítás) helyett egy önadózási rendszer bevezetése. Ugyanakkor az önadózás rendszeréhez kapcsolódnia kell egy hatósági tájékoztatásnak, amely keretében az egyes adó-jogértelmezési bizonytalanságok feloldhatóak, és ennek hatékony eszköze lehet a feltételes adómegállapítás.

Az önadózás és az adóhatósági adómegállapítás rendszere világ viszonylatban



Forrás: saját szerkesztés.

1.2. Az adómegállapítás (adózás) Magyarország történelmében

Az egyetemes jogfejlődés tekintetében vizsgáltuk az adómegállapítás alakulását, és benne a feltételes adómegállapítás megjelenésének körülményeit. Jelen alpontban vizsgálom, hogy az egyetemes jogtörténet áttekintése alapján felállított fázisok megjelennek-e a magyar adómegállapítás fejlődésében is.

1.2.1. Adómegállapítás a magyar közösségekben és a Magyar Királyság idején

Kérdésként fogalmazom meg, hogy az őskori és az ókori adómegállapítás tekintetében felállított követelmények fellelhetőek-e a magyar közösségek működésében.

A *magyar* törzsi nemzetségekben éltek, amely közösség egy gazdasági egységként működött. A közösségek kölcsönös együttműködése abban is megnyilvánult, hogy a vadászok, a halászok, a mesteremberek nem kizárólag maguk és családjuk ellátására termeltek, hanem a nemzetséget, a nemzetségfőt is ellátták. Ezt a típusú adózást nevezi Ilonka Mária „ösztönszerű” adózásnak.⁵⁰ Ezzel szemben Mezey Barna szerint „a 6. századra állandósult politikai szervezet már bírt az állam jellemzőivel (...) az adóztatás ismerveivel.”⁵¹ Álláspontom szerint a mai értelemben vett adózás kizárólag az ideiglenesen leigázott népekkel szemben alkalmazták akkor, amikor az etelközi tartózkodás során legyőzték a katonailag fejletlenebb, földművelésből élő keleti szlávokat, akiket később – mint leigázott törzset – adófizetésre is köteleztek. Ez a típusú adófizetésre kötelezés jelent meg akkor is, amikor a Kárpát-medencébe való bevonulást követően leigázták a déli szláv bolgárokat, akik így a magyar nemzetség adófizetőivé váltak.

A fentiekben kifejtettek alapján *a magyar közösségek csupán önkéntes módon alkalmazták az adómegállapítás rendszerét, de a zsákmányok adóformájában való elvétele megjelenik a magyar közösségek magatartásában. Azonban a magyar közösségi együttműködés keretében fizetett adója*

⁵⁰ Ilonka Mária (2004): Az adózás története az őskortól napjainkig. Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest. p. 71.

⁵¹ Mezey Barna (2013): Alkotmánytörténeti alapok; alkotmány és közigazgatás a polgári átalakulás előtt. In: Képes György (szerk.): Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet a polgári korban. ELTE Eötvös Kiadó. Eötvös Lóránd Tudományegyetem. Budapest. p. 9.

nem az állam bevételi igényeihez igazodott, ezért a magyar közösségek magatartásában – az egyetemes jogfejlődéstől eltérően – nem fedezhető fel az adómegállapítás 1. fázisa.

A magyar közösségekben még hiányzott az állam bevételi igényeihez igazodó adómegállapítás, azonban a Kárpát-medencében megtelepedő, állami berendezkedést kialakító Magyar Királyság esetében ez a feltétel is teljesül, amelyet alátámaszt az, hogy Szent István Intelmeiben megemlékezik a királyi tanácsról, amely döntött a pénzügyi, gazdasági ügyekben, így a pénzverés, adószedés és vámszedés tekintetében is.⁵² Ennek alapján az adómegállapítás kivetéssel történt, és annak jogkörét a királyi tanács gyakorolta, azaz itt már megjelenik az egyetemes jogtörténetben őskor, ókori adómegállapítás. „E tevékenység eredményeként megjelentek a modern állam első tanúságtevői a magyar államgépezetben: (...) a szisztematikus adóztatás rendszere (...).”⁵³

II. András uralkodása idején „a királyi adóztatás lebonyolítása kikerül a főispán kezéből, és királyi adóbeszedők látják el ezt a feladatot.”⁵⁴ Ennek keretében II. András jövedelme már kizárólag adókból és regáléjövodelemből (pénzverés, külkereskedelmi vám, vásárvám, sómonopólium) állt.⁵⁵ Ennek megfelelően a királyi jövedelmek az Árpád-házi királyok korában főként az uralkodó hatalmas várbirtokairól, az Anjouk alatt pedig a regálékból származtak, amelyről való döntés a királyi tanács hatáskörébe tartozott.⁵⁶ Károly Róbert vezette be a kapudót, amely az első olyan jobbgágyokra nehezedő adó volt, amely egyben közvetlen állami bevételként szolgált, továbbá az állam központi bevétele volt még a város által egy összegben fizetett adó is.

Luxemburgi Zsigmond uralkodása idején a parasztság az államnak, az egyháznak és a földesuraknak adózott adójegyzék alapján, amelynek adatait a királyi hivatalnokok többnyire

⁵² Rácz Lajos (2007): Feudális korszak. In: Máthé Gábor (szerk.): Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet. HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. p. 64-65.

⁵³ Mezey Barna (2013): Alkotmánytörténeti alapok; alkotmány és közigazgatás a polgári átalakulás előtt. In: Képes György (szerk.): Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet a polgári korban. ELTE Eötvös Kiadó. Eötvös Lóránd Tudományegyetem. Budapest. p. 27.

⁵⁴ Rácz Lajos (2007): Feudális korszak. In: Máthé Gábor (szerk.): Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet. HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. p. 159.

⁵⁵ Mezey Barna (szerk.) (2002): Magyar alkotmánytörténet. Osiris Kiadó. Budapest. p. 47.

⁵⁶ Mezey Barna (szerk.) (2002): Magyar alkotmánytörténet. Osiris Kiadó. Budapest. p. 106.

házzról házra járva készítették. Az adózókat név szerint írták össze. Az első használható – 1379. évi – adójegyzék Sopronban és Pozsonyban maradt fenn.⁵⁷

Ebben az időszakban az adót a király továbbra is földesúrként hajtotta be és az adó mértékét gyakran hosszú alkudozások eredményeként határozták meg.⁵⁸ A megállapított összeget aztán felosztották az érintettek között.⁵⁹ Mindenki vagyonának mértéke szerint volt köteles az adómegfizetésében részt venni, a nincsteleneket kereseti vagy fejadóra kötelezték.

*

A magyar jogfejlődésben a király általi adómegállapítás rendszere az Árpád-házi királyok uralkodásához köthető, amelynek keretében az uralkodó saját bevételei igényeihez viszonyítva és az alattvalók által megtermelt javak arányában állapított meg, valamint szakaszerű nyilvántartást vezetett azok megfizetéséről.

1.2.2. Adómegajánlási jog a rendi monarchia idején

Az adómegállapítás második fázisa a középkori (feudális) államberendezkedés idején valósult meg, amikor a királyi tanács egyetértésével megállapított adókkal, mint kiszámítható jövedelmekkel szemben a *rendi monarchia idején* az uralkodó kiszolgáltatottá vált, hiszen „a rendek mindig csak bizonyos szükséglet (necessitas) fedezésére és csak egy-egy alkalomra voltak hajlandók adót megajánlani. Ezáltal biztosították, hogy a király újabb és újabb szükség esetén kénytelen volt az országgyűlést újból és újból összehívni, s azon nemcsak az adó kérdését

⁵⁷ Mindkettő 1379-ben készült, és az derül ki belőlük, hogy az adózók mintegy 20-25 százaléka lehetett iparos. A soproni adójegyzékek a középkor vége óta sorozatot alkotnak. A jegyzékből megtudható, hogy az iparos adózók aránya a XIV-XVIII. Század között nagyjából változatlan maradt, mintegy 20-25 százalék között ingadozott. Pozsonyból kevesebb jegyzék ismert, de az arányok hasonlóak. A nagyobb nyugat-európai városokban az iparos adófizetők aránya jóval magasabb volt, mintegy 50-70 százalék körül járt. Az adófizető polgárok között a kézművesek aránya általában 20-30 százalékra rúgott. Jellemző az is, hogy a ruházati ipar mindenütt visszaesett. Viszont magas volt a fémiparosok száma. A városok nem voltak túlságosan tőkeerősek, gazdasági erejüket csökkentette, hogy az állam túl nagy adókat követelt tőlük.

⁵⁸ Mátyás egyik olaszországi nagykövete beszámolt arról, hogy a különböző megyékben eltérő volt a kivetett adók mértéke. Az akkori Magyarországon 42 megyéből tudtak adót szedni, 12 megyében az eltérések meghaladják a 200 forintot. A kimaradt több mint 10 délvidéki megye adója gyanánt Kinizsi Pál, a kanizsai földbirtokos 5 ezer forintot küldött a királynak.

⁵⁹ Kecskemét város a körülötte lévő uradalmak révén többször cserélt gazdát, de az erős városi önkormányzat nem engedte át az adóztatás jogát.

tárgyalták meg, hanem egyéb ügyeket, elsősorban panaszait és sérelmeiket is előadhatták. (...) Ez a magyarázata, hogy az adó egészen a rendi korszak végéig rendkívüli jövedelem (proventus extraordinarius) maradt, az adóügy (negotium contributionale) sohasem vált tisztán kamarai üggyé, hanem uralkodó és rendek között mint országgyűlési tanácskozások és alkudozások tárgya (negotium diaetale) szerepelt.”⁶⁰ A rendek adómegajánlási joga⁶¹ egészen a polgári állam kialakulásáig megmaradt.⁶² Speciális helyzetben voltak a szabad királyi városok, amelyek szabadságuk viszonzásaként kötelesek voltak – többek között – a király adófizetési igényeinek eleget tenni.⁶³

A magyar uralkodó melletti kancellárián belül a pénzügyi, gazdasági ügycsoport elkülönülése természetes fejlődés eredményének tekinthetjük,⁶⁴ amely magával hozta idővel az önálló pénzügyi – többek között ellenőrzési – hivatal kialakulását is, azonban erre ténylegesen egészen a mohácsi vészt követő I. Ferdinánd uralkodásáig nem kerül sor. A pénzügyi, gazdasági ügycsoportban kiemelt szerepe volt a kincstárnoknak,⁶⁵ aki kizárólagos intézkedési joggal bírt az adó-, vám és bányajövedelmekkel kapcsolatos ügyekben.⁶⁶

1526-ig „gazdasági kérdésekben összetett a hatáskör, illetve erős megosztottság érvényesül az uralkodó és a rendek között. A rendek megszerzik (...) az adómegajánlás jogát, ezzel a királyi bevételek jelentős részét meghatározhatják. Úgynevezett nádori concursokon⁶⁷ ahhoz is joguk van, hogy a megszavazott adót az egyes országrészek között felosszák, sőt a királyi kamara által kiküldött adószedők mellé a vármegyei nemesség választ segítőt. Ám a beszédett jövedelméről

⁶⁰ Ember Győző (1946): Az újkori magyar közigazgatás története Mohácstól a török kiűzetéséig. Magyar Országos Levéltár kiadványai, III. Hatósági- és Hivaltörténet 1. Budapest 1946. [⁶¹ Mezey Barna \(szerk.\) \(2002\): Magyar alkotmánytörténet. Osiris Kiadó. Budapest. p. 53.](http://library.hungaricana.hu/hu/view/MoLDigiLib_MOLkiadv3_01/?pg=230&layout=s&query=SZO%3D(ad%C3%B3) [Letöltés: 2016.01.01.] p. 230.</p>
</div>
<div data-bbox=)

⁶² Mezey Barna (szerk.) (2002): Magyar alkotmánytörténet. Osiris Kiadó. Budapest. p. 55.

⁶³ Mezey Barna (szerk.) (2002): Magyar alkotmánytörténet. Osiris Kiadó. Budapest. p. 141.

⁶⁴ „Más nyugat-európai államok adminisztrációjának vizsgálata is hasonló fejlődési irányt mutat. Így Burgundiában, Franciaországban, a Német Birodalomban, az osztrák hercegségekben a központi kormányzati tevékenységben sorra elkülönült ügycsoportot alkotnak a pénzügyek.” Rácz Lajos (2007): Feudális korszak. In: Máthé Gábor (szerk.): Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet. HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. p. 79.

⁶⁵ A kincstártó tisztségét is gyakran egyházi személy töltötte be a tevékenység bizalmi jellegére tekintettel. A kincstárnokok közül kiemelkedik Hunyadi Mátyás uralkodásának idejéből Ernust Zsigmond pécsi püspök, Szapolyai korszakából pedig Fráter György. Rácz Lajos (2007): Feudális korszak. In: Máthé Gábor (szerk.): Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet. HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. p. 106.

⁶⁶ Rácz Lajos (2007): Feudális korszak. In: Máthé Gábor (szerk.): Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet. HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. p. 78-79.

⁶⁷ A nádor által vezetett ülés, amelyen a döntések a nádor egyetértésével kerülnek elfogadásra.

a király nem köteles elszámolni. (...) A szabadkirályi városok (liberae regiae civitates) közvetlen királyi földesuraság alá tartozásán adózási kérdésekben (...) az uralkodó korlátlan pénzügyi hatalma alatt állnak.”⁶⁸

A *mohácsi vész után* a török megszállás másnapján összeíró biztosok jelentek meg a falvakban, és a legapróbb részletekig összeírtak mindent (a birtok- és családi viszonyokat is beleértve). A törökök a XVI. században gondosan tanulmányozták a meghódított országok adózási szokásait annak érdekében, hogy olyan adókat vessenek ki, és oly módon szedjék azokat be, hogy az jelentősen ne térjen el a korábbi időszak adózási gyakorlatától. Az összeírások során a török biztosok nemcsak a családfőket, hanem a ház minden férfi tagját és a serdülő fiúgyermeket is jegyzékbe vették, amelyen a harácsadót⁶⁹ fizetőket is név szerint határozták meg. Ezt a dokumentumot, amelyen a férfi lakosság neve, jövedelme és a biztosok által javasolt kivetendő harácsadó szerepelt, defternek hívták. A deftert aztán futárral Isztambulba küldték, és azok a jóváhagyás után lepecsételt zsákokban tértek vissza mint hivatalos adómegállapítások. Az adózás rendszere és szervezeti egységei a török közigazgatásnak megfelelően a 150 éves uralom alatt csaknem változatlanok maradtak.

A *három részre szakadt Magyarországon* három féle adórendszer volt egyszerre és párhuzamosan jelen, hiszen a törökök által meghódított területeken – ahogyan azt szemléltettük – új adórendszer került bevezetésre, míg ugyanerre a területre a Habsburg Birodalom is minden évben kivetette az adókat, valamint a földjeiket elhagyó földesurak fegyveres adóbeszedők útján vissza-visszatértek, hogy jobbágyaikat adókötelezettségük teljesítésére szólítsák fel. Ennek következtében a török hódoltság területei jelentősen elnéptelenedtek, kivéve a mezővárosokat (Cegléd, Nagykőrös, Kecskemét), amelyek ebben az időszakban erősödtek meg igazán.⁷⁰ „Az állandó török veszély tehát az adókezelésnek jellegzetes magyar fajtáját hozta szokásba. A rendek

⁶⁸ Rácz Lajos (2007): Feudális korszak. In: Máthé Gábor (szerk.): Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet. HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. p. 282-283.

⁶⁹ A nem mohamedán hitű alattvalókra kivetett adó.

⁷⁰ A mohácsi vész megpecsételte Kecskemét város sorsát is. A polgárok a Tisza nádasaiban kerestek menedéket. 1541-től 1565-ig az aktuális budai pasa birtokához tartozott a város. A török tisztviselőkről köztudott volt, hogy szívesen fogadnak el ajándékokat. A törökök korrupcióra való hajlamát a kecskemétiak alaposan ki is használták, így a budai pasa jóval több pénzhez jutott, mint amennyit törvényesen be tudott volna hajtani a várostól, de ez az összeg gyakran alatta maradt annak a pénzösszegnek, amelyet a kincstár követelt volna tőlük. A „fényes porta” 1565-ben a kincstárhoz csatolta a várost, a terheik nagyobbak lettek, adójukat évente és átalányban fizették. Ám a közterheket a vagyoni helyzet arányában osztották fel, így nem csoda, hogy az akkori szökött jobbágyok közül, akik tehették, a mezővárosban kerestek menedéket.

eleinte hajlandók voltak az adó kezelését teljesen az uralkodóra, illetve a kamarára bízni. Feltehetjük azonban, hogy a kamara a pillanatnyi szükségnek nem tudott azonnal eleget tenni. Így a rendek arra az elhatározásra jutottak, hogy saját maguk fogadják az adón katonaságot. Ezt az uralkodó sem ellenezte, csak azt kötötte ki, hogy a rendi adószedőket ellenőrizhesse. A rendi adószedőkben viszont a tartományi biztosok őseit figyelhetjük meg. A helyzet azonban állandóan változott, és az egyik pillanatban a rendi, a másikban újra a fejedelmi adóigazgatás látszott célravezetőbbnek.”⁷¹

1686-ban került sor a török kiűzésére Magyarország területéről, amely időponttól az adózás három részre osztottsága megszűnt. Azonban megkezdődött a *bécsi kormányzat* korszaka, amelyben „az adót a király emberei, azaz állami hivatalnokok, a kamarák által kiküldött katonaság vetette ki, akik egyben a behajtásban is részt vesznek és a befolyt összegekről a kamaráknak számolnak el.”⁷² Az adóbeszedés végrehajtásával megbízott katonaság gyakran elüldözte a kisebb kúriákban élő nemeseket, akik a függetlenségi harcokhoz csatlakoztak.

A II. Rákóczi Ferenc vezette szabadságharc idején a fejedelem biztosította a fegyverben álló jobbágyoknak és házuk népének mentességét a közterhek és a földesúri szolgáltatások alól. A vezérlő fejedelem a katonaság ellátására élelmiszer adót vetett ki. Az 1704. február 14-én kiadott *Methodus Intentionis Militiae*⁷³ című rendelet szerint a katonák hozzátartozói is kötelesek voltak vállalni a hadi ellátás terheit. II. Rákóczi Ferenc általános teherviselést vezetett be, amely szerint a nemesség zsoldosokat volt köteles állítani, vagy pénzbeli megváltást kellett fizetnie. 1706. október 9-én kelt rendeletében Rákóczi megbízta Pekry Lőrincz nevű tábornokát, hogy készítse elő Erdélyben is a közadózást. Rákóczi által kidolgozott adórendszert az 1707-es ónodi országgyűlés 6. végzése szögezte le, amely rendelkezik az általános adófizetés törvényéről: „Mivel mind gazdagnak, mind szegénynek, és akármely rendbéli országrendjeinek egyenlő boldogulására és hasznára mostani hadakozásunk célja, annak hasonlóképpen terhét és súlyát

⁷¹ Ember Győző (1946): Az újkori magyar közigazgatás története Mohácstól a török kiűzetéséig. Magyar Országos Levéltár kiadványai, III. Hatósági- és Hivataltörténet 1. Budapest 1946. [http://library.hungaricana.hu/hu/view/MoLDigiLib_MOLkiadv3_01/?pg=230&layout=s&query=SZO%3D\(ad%C3%B3\)](http://library.hungaricana.hu/hu/view/MoLDigiLib_MOLkiadv3_01/?pg=230&layout=s&query=SZO%3D(ad%C3%B3)) [Letöltés: 2016.01.01.] p. 125.

⁷² Ember Győző (1946): Az újkori magyar közigazgatás története Mohácstól a török kiűzetéséig. Magyar Országos Levéltár kiadványai, III. Hatósági- és Hivataltörténet 1. Budapest 1946. [http://library.hungaricana.hu/hu/view/MoLDigiLib_MOLkiadv3_01/?pg=230&layout=s&query=SZO%3D\(ad%C3%B3\)](http://library.hungaricana.hu/hu/view/MoLDigiLib_MOLkiadv3_01/?pg=230&layout=s&query=SZO%3D(ad%C3%B3)) [Letöltés: 2016.01.01.] p. 232.

⁷³ A katonaság ellátásának rendje.

mindnyájunknak közfáradsággal és erővel kellenénk viselnünk.” A Rákóczi féle adórendszer modern és előremutató, amely a közteherviselés elvét érvényre juttatja.

A *XVII. században* a királyi Magyarországon a nemesség adózásellenes magatartása volt a jellemző, tekintettel arra, hogy adómentességet élveztek,⁷⁴ továbbá ezt támasztja alá, hogy a század első felében alacsony volt a mindenkit terhelő állami adók mértéke. A hatályos törvények a középkor óta előírták, hogy a jobbágy a terményei (gyakorlatilag a gabona- és bortermeles) után az egyháznak a termés tizedét, földesurának pedig az így megmaradt terménymennyiség kilencedét köteles beszolgáltatni.

Az adózásban *jelentősebb változás a XVIII. században*, vagyis Mária Terézia uralkodása alatt következett be, amikor is „az országgyűlés és a király együttesen alkottak törvényt,”⁷⁵ és az Országgyűlés törvényhozási tárgykörei az adókivetéssel bővült.”⁷⁶

Hazánkban a feudális államberendezkedés idején a nemesek adómegajánlási joga tekintetében az uralkodóval való harcot bonyolították a háborúk és Magyarország területi egységének időleges megbomlása.

*

Az adómegállapítás második fázisa (uralkodó rendekkel együtt állapítja meg az adókat) a Magyarország három részre szakadása, majd a szabadságharcok miatt valójában nem tudott tért nyerni. A magyar adójog-fejlődés háttérbe szorult, megszakadt a folyamatos háborúk, szabadságharcok miatt. A magyar rendek nem tudtak élni az adómegajánlási jogukkal olyan mértékben, hogy az az uralkodó számára valódi nehézséget okozott volna.

⁷⁴ Mezey Barna (szerk.) (1999): Magyar jogtörténet. Osiris Kiadó. Budapest. p. 82.

⁷⁵ Mezey Barna (szerk.) (1999): Magyar jogtörténet. Osiris Kiadó. Budapest. p. 31.

⁷⁶ Mezey Barna (szerk.) (1999): Magyar jogtörténet. Osiris Kiadó. Budapest. p. 31.

1.2.3. Az abszolutizmus kísérlete Magyarországon, avagy az adóhivatali szakapparátus felállításának kezdetei

Az egyetemes jogtörténet alapján jól körülrajzolható adómegállapítási fázisok jellemvonásai csak részlegesen voltak felismerhetőek eddig a magyar adójog-történetben. Az adómegállapítás harmadik fázisa, az abszolutista válaszként adóhatóság felállítása már a magyar jogtörténeti fejlődésben is megjelenik.

A magyar rendekkel szemben a *felvilágosult abszolutizmust II. József* képviselte, és ez az adózás területén úgy jelent meg, hogy az uralkodó az adófizető jobbágyság védelmére törekedett.⁷⁷ Ehhez kapcsolódóan úgy vélte, eredményesebb az önkéntes jövedelembevallás, még ha a végső adóbevétel szerényebb is, mint a felülről, erőszakkal alkalmazott adómegállapítás. Csehországban a hadmérnökök a császár utasítására elkezdték a kataszteri munkálatokat, amelynek keretében a kataszteri felmérés az örökös tartományokban tervezett egy év helyett négy évig tartott. Kezdetben arról volt szó, hogy a paraszt tiszta jövedelemének 40 százalékát az államnak, 20 százalékát földesurának tartozik fizetni. Végezetül a paraszt jövedelmét vették alapul, annak csak 12,2 százalékát vetették ki adóba, így a paraszt 17,8 százalékkal tartozott a földesurának, a többit önfenntartásra, a termelés megújítására fordíthatta. A Habsburg Birodalom minden országában, Magyarországon is egyforma erővel bontakozott ki az ellenállás az urasági és a paraszti földek megadóztatása ellen.

Az egyre növekvő hadi kiadásokat a Habsburg Birodalmi kincstár azonban már nem tudta fedezni, az uralkodó hiába kért önkéntes felajánlásokat a megyéktől, az ország ragaszkodott az országgyűlés összehívásához. Ezért jelent meg 1788. november 14-én az a rendelet, amely mindazokat sújtotta, akik évi 300 forint fölötti jövedelemmel rendelkeztek. Visszamenő hatállyal 5-15 százalékot vontak le minden állami, megyei, városi és más hivatalos személy fizetéséből, de nemcsak a fizetésekből, hanem a nyugdíjából, a tanulmányi és vallási alapból fizetett illetékből is. Ilyen körülmények között az adóhátralékok folyamatosan emelkedtek, sőt kialakult az a gyakorlat, hogy az alsóbb hatóságok az utasításokkal szemben ellenjavaslatokat tettek, az intézkedéseket húzták-halasztották.

⁷⁷ Mezey Barna (szerk.) (2002): Magyar alkotmánytörténet. Osiris Kiadó. Budapest. p. 60.

A jozefinista abszolútizmus „csúcsának” nevezhető az az irányítási módszer, hogy az ország minden kiváltságát elveszítette, országgyűlést többé nem tarthatott, a nemesek és a parasztok földjét egyenlően adóztatták meg. A teljes adóreformot azért nem tudták végrehajtani, mert 1790. február 20-án meghalt II. József. Az adóreform, amelyet hátrahagyott örökségül, az évszázadok során nem enyészett el, hiszen a későbbi fiskális reformerek az ő nyomdokain haladva könnyítették a jobbágyok terheit.

Mіндеzek alapján azonban hazánkban az abszolútizmus valójában csak kísérletként jelen meg, és nem állandósult. Habár az abszolútizmus az adóigazgatás tekintetében valós eredményt képes felmutatni, ez pedig a szakapparátus formájában létrejövő adóhatóság, de az adómegállapítási eljárások tekintetében a feudális berendezkedés élt tovább, ahol az uralkodó által elvárt, nemesség által megajánlott adókötelezettség ténylegesen a polgárságot és a jobbágyt terhelte.

1868 óta a magyar államháztartás⁷⁸ is a költségvetés bruttó rendszerét alkalmazza, amely azt kívánja meg, hogy „az állam összes, bármely forrásból származó bevételei a pénzügyminiszter kezelése alatt lévő központi állami számlára (a Magyar Nemzeti Banknál vezetett „Állami költségvetési folyószámlára”) folyjanak be és a pénzügyminiszter az összes elsőrendű utalványozó hatóságokat onnan látják el hitellel kiadásuk fedezésére.”⁷⁹

„A pénzügyigazgatás alsó fokú szervezetét az abszolútizmus idején kialakult adóhivatalok alkották, melyek 1867 után magyar királyi adóhivatalokká alakultak. Továbbra is az egyes adók és illetékek kivetése, beszedése és beszolgáltatása volt a fő feladatuk. Az illetékszabási jogkör 1875-ben átkerült az 1876:26. tc-vel szervezett illetékkiszabási hivatalhoz. Az 1889:28. tc. azután az illetékkiszabási hivatalokat – a budapestiek kivételével – megszüntette, és hatáskörüket ismét a királyi adóhivatalokra ruházta. Az adóhivatalok a pénzügyi igazgatóságoknak voltak alárendelve, kivéve azokat az ügyeket, amelyekben int letétpénztárak működtek. Mivel azonban a helyhatósági adók kivetésében és kezelésében is fontos szerepük volt, az alispán, illetve a

⁷⁸ Nagy Zoltán (2005): A makroszintű állami gazdálkodás - az államháztartás jogi szabályozása. In: Károlyi Géza (szerk.): Gazdasági közjog. Debrecen: Debreceni Egyetem. p. 8-68.

⁷⁹ Magyary Zoltán (1942): Magyar közigazgatás. A közigazgatás szerepe a XX. század államában. A magyar közigazgatás szervezete, működése és jogi rendje. Királyi Magyar Egyetemi Nyomda. Budapest. 1942. p. 573-574.

törvényhatósági jogú város polgármestere felhívásokat intézhetett hozzájuk, amelyeknek kötelesek voltak válaszolni.”⁸⁰

*

Azonban a fentiek alapján az adómegállapítás harmadik fázisát tekintve is azonos következtetéseket vonhatunk le, miszerint az abszolutizmus megvalósítása csak kísérlet maradt Magyarországon, de az uralkodóhoz hű szakapparátusként az adóhatóság felállítására sor került. Ennek következtében az adómegállapítás harmadik fázisának is egyes jellemvonásai megjelennek a magyar adójog-történetben.

1.2.4. A polgári állam adózása

Az egyetemes jogtörténetben a polgári állam adózásának keretében az adómegállapítás negyedik fázisa valósul meg, azaz az adóhatósági adómegállapítás helyett az önadózás rendszere kerül bevezetésre. Jelen alpont tekintetében vizsgálom, hogy ez az irányvonal a magyar adójog-történeti fejlődés tekintetében is megjelenik-e.

A magyar polgári állam adóigazgatásának alapjai a dualizmus időszakából erednek, amellyel egybe esik a pénzügyi (adó) igazgatás mint szakigazgatás kialakulása. Ugyanakkor e korszakban a had-, kül-, és pénzügyek közös ügynek minősültek, mégis a pénzügyekben való döntés jelentős része a magyar pénzügyminiszter hatáskörébe tartozott.

Ezt támasztja alá, hogy a polgári állam egyik kulcsintézménye az önálló pénzügyi igazgatás, amelynek „magyar modelljét a neoabszolutizmus idején osztrák mintára hozták létre: ekkor alakult meg a négy országos pénzügyi igazgatóság, amelyek alá tartoztak a kerületi pénzügyi igazgatóságok és az adóhivatalok. Ez a struktúra immár a magyar pénzügyminiszter alá rendelve a kiegyezést követően is fennmaradt. 1889-ben került sor átfogó jelleggel a pénzügyi közigazgatás szervezetének szabályozásra a 28. törvénycikk keretében. E törvény értelmében a *pénzügyi igazgatóságok* lettek a középfokú pénzügyi szervek, és ellátták a jövedéki hatósági

⁸⁰ Csizmadia Andor (1976): A magyar közigazgatás fejlődése a XVIII. századtól a tanácsrendszer létrejöttéig. Akadémiai Kiadó, Budapest. 1976. p. 200.

jogköröket is. Azonban első fokon az állami egyenes adók és illetékek kivetése és beszedése továbbra is az adóhivatal hatáskörébe tartozott.⁸¹

A pénzügyi igazgatás területén kiemelést érdemel *pénzügyőrség*, amely a pénzügyminiszter, közvetlenül pedig a pénzügyi igazgatóság irányítása alá tartozott. Az intézmény még a neoabszolutizmus idején jött létre, és azt Lónyay Menyhért⁸² pénzügyminiszter 1867-ben átvette és fenntartotta. A pénzügyőrség rendészeti jellegű, karhatalmi-nyomozati feladatokat látott el a pénzügyek területén. Kiemelt feladata volt – 1903-tól a határrendőrséggel együtt – a csempészet elleni küzdelem.⁸³

1872-től működtek Magyarországon a királyi adóhivaltól elválasztott *vámhivatalok*. Megjegyzendő, hogy a vámügy a közös érdekű ügyek közé tartozott Ausztria és Magyarország kapcsolatában. A vámhatósági szervezet csúcán a pesti fővámhivatal állt, melyet a fővámigazgató vezetett.⁸⁴

Az első magyar adóeljárás törvényt (a közadók kivetése, befizetése, biztosítása, behajtása és pénzügyi törvényszékek felállításáról szóló 1868. évi XXI. törvény) is a kiegyezés után alkották meg. Több módosítás után 1909-ben (1909. évi XI. törvény) már korszerűsített közadókezelési szabályunk volt, ezután egységes részletes törvény volt az 1923. évi VII. törvény.⁸⁵ E törvények az adómegállapítás módjaként az adóhatósági kivetési eljárást határozták meg.

Az I. világháború előtt „a pénzügyi igazgatás szorosán vett államhatósági (államhivatali) szervezetében oly végtag a királyi adóhivatal, amely majd önállólag, majd segédkezőleg látja el az igazgatási teendőket.”⁸⁶ A korszak adómegállapítási eljárásait Kmety Károly úgy foglalja

⁸¹ Képes György (2013): A kormány és a központi igazgatás. In: Képes György (szerk.): Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet a polgári korban. ELTE Eötvös Kiadó. Eötvös Lóránd Tudományegyetem. Budapest. p. 154.

⁸² A Lónyay Menyhért szakmai tevékenységének elismerése jeléül, illetve munkásságának emlékére a nemzetgazdasági miniszter feladat- és hatáskörébe tartozó, az azt támogató, valamint a miniszter irányítása vagy felügyelete alá tartozó területeken végzett kimagasló, példamutató szakmai tevékenység elismeréséért Lónyay Díj adományoz, a nemzetgazdasági miniszter által adományozható elismerésekről szóló 1/2013. (I. 8.) NGM rendelet 3. § (1a) bekezdése alapján. 2016. október 21-én a szerző is Lónyay Díjban részesült.

⁸³ Képes György (2013): A kormány és a központi igazgatás. In: Képes György (szerk.): Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet a polgári korban. ELTE Eötvös Kiadó. Eötvös Lóránd Tudományegyetem. Budapest. p. 154.

⁸⁴ Képes György (2013): A kormány és a központi igazgatás. In: Képes György (szerk.): Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet a polgári korban. ELTE Eötvös Kiadó. Eötvös Lóránd Tudományegyetem. Budapest. p. 154.

⁸⁵ Nagy Tibor (2004): Pénzügyi jog. Eötvös Lóránd Tudományegyetem Jogi és Továbbképző Intézet. Budapest. p. 139.

⁸⁶ Kmety Károly (1911): A magyar közigazgatási és pénzügyi jog kézikönyve. II. kötet. Grill Károly Könyvkiadó Vállalata. Budapest. p. 102-103.

össze, hogy „az összeírási lajstromok, – sorkönyvek, bevallások, illetőleg ezek be nem nyújtása vagy hiányosság esetén hivatalból beszerzett adatok – alapján az egyenes adók kivetését, a kis- és nagyközségekben a községi, illetőleg körjegyzők, a rendezett tanácsú és törvényhatósági városokban a városi adóhivatalok, a királyi pénzügyi igazgatók, – budapesti királyi adófelügyelő – és az adókivető bizottságok teljesítik.”⁸⁷ „A székesfővárosban az egyes államadókra vonatkozó közigazgatást – oly jogkörrel, minővel azt az állam egyéb területén a pénzügyigazgatóságok végzik, a székesfővárosi királyi adófelügyelő látja el.”⁸⁸

Kmety Károly szerint „kétséget nem szenved, hogy az állampolgárokra, illetőleg azok önkormányzati testületeire, mindenekfelett a községekre súlyos teher az állam pénzügyeinek gondozása; de e teher más úton, azaz közvetetten, az önkormányzat részvételének megszüntetése esetén is rá hárulna az állampolgárokra. Az önkormányzat a pénzügyigazgatásban úgy politikai, mint erkölcsi hatásánál fogva, valamint szigorúan finansiális szempontból is egyaránt nagyérdekű; azért, ha netán tisztán technikai kezelésű teendőktől fel is menthetnénk önkormányzati testületeink, szorosan hatósági működésük és ellenőrző befolyásuk nemcsak fenntartandó, de sőt erősítendő lesz.”⁸⁹ Felhívom a figyelmet Kmety Károly okfejtésére, amelyben az adómegállapítási eljárás tekintetében az adókivetéssel kapcsolatban azzal érvel, hogy ugyan ez a kötelezettség a hatóságot jelentősen megterheli, azonban inkább a hatóság számára célszerű e kötelezettséget előírni, mint az állampolgárok számára önálló adómegállapítást előírni.

A két világháború közötti időszak tekintetében Takács György kutatása alapján „a magyar királyi adóhivatal a *társulati adót* a bevallások, azok mellékletei és az adóköteles vállalatoktól kért felvilágosítások alapján, az *általános kereseti*, valamint a *jövedelem és vagyonadót* pedig az adókötelesek bevallásai, az összeíró közegek összeírási adatai, valamint a rendelkezésre álló egyéb adatok felhasználásával veti ki.”⁹⁰

⁸⁷ Kmety Károly (1911): A magyar közigazgatási és pénzügyi jog kézikönyve. II. kötet. Grill Károly Könyvkiadó Vállalata. Budapest. p. 213.

⁸⁸ Kmety Károly (1911): A magyar közigazgatási és pénzügyi jog kézikönyve. II. kötet. Grill Károly Könyvkiadó Vállalata. Budapest. p. 101.

⁸⁹ Kmety Károly (1911): A magyar közigazgatási és pénzügyi jog kézikönyve. II. kötet. Grill Károly Könyvkiadó Vállalata. Budapest. p. 112.

⁹⁰ Takács György (1936): Rendszeres magyar pénzügyi jog. Grill Károly Könyvkiadó Vállalata. Budapest. p. 371.

A közadók kezelésének eljárására⁹¹ vonatkozó miniszteri rendelet a kivetési eljárásról is rendelkezik, amely szerint „a kivetés során a magyar királyi adóhivatal az adózót felvilágosítás adás vagy vallomástétel céljából megidézheti, tanúkat és szakértőket hallgathat meg, könyvvizsgálatot rendelhet el, sőt a könyvvizsgálat megtartásáig a könyveket lefoglalhatja. (...) Az állami egyes adók kivetésének összes előmunkálatait a községek (városok) a magyar királyi adóhivatalok felügyelete alatt teljesítik. Az adóalanyok és adótárgyak összeírását városokban, adóhivatali és járási székhelyeken, valamint a legalább 400 lakosú községekben évenként, a többi községekben minden három évben kell elvégezni. Az állam egyenes adókat az arra illetékes hatóságok kivetési lajstromokban vetik ki (az alkalmazottak kereseti adója kivételével). Az adózó a kivetésről vagy az adónak adóívébe való beírása (földadó), vagy fizetési meghagyás kézbesítése útján értesül. Az állami egyenes adók után kivetett pótagókat közvetlenül az adófőkönyvben kell kivetni.”⁹²

Mindezek alapján a mai értelemben vett adórendszer 1867-től az 1940-es évek végéig működött, és csak 1967-ben az új gazdasági mechanizmus bevezetésekor éledt újra. A köztes időszakban kizárólag speciális adók bevezetésére került sor. A mezőgazdasági szektorban részben természetben, részben pénzben kifejezett adó volt jelen. Földadót kellett fizetni a szántó, a kert, a kaszáló, a szőlő, a legelő, az erdő és a nádas után is. A mezőgazdasági termelősövetkezet adóját mindig az illetékes község, város, tanács adóügyi csoportja vetette ki. A házadót a lakóházak után vettek ki. Ezen túlmenően minden állandó jellegű épület után házadót kellett leróni, ha a falazat a földön nyugodott. A községfejlesztési hozzájárulást egy-egy település vetette ki a polgárait, annak mértékét szintén ott határozták meg. Létezett társulati adó, együttes kereseti és jövedelemadó, vállalati különadó, nyereségadó, vagyonadó, földadó, mezőgazdasági fejlesztési járulék, általános jövedelemadó. Az adó mértékét az adóalap mellett az adókulcs határozta meg, amely 1958-ig egységes 10 százalék volt. Ezen időszak után, egészen 1964-ig a természetbeni részesedés után 10, a pénzbeni után 5 százalékos adókulcs volt „divatban”. Létezett külön termelői forgalmi adó, ebadó, illetményadó, honvédelmi hozzájárulás.⁹³

⁹¹ 600/1927. pénzügyminiszteri rendelet.

⁹² Magyary Zoltán (1942): Magyar Közigazgatás. A közigazgatás szerepe a XX. sz. államában. A magyar közigazgatás szervezete, működése és jogrendje. Királyi Magyar Egyetemi Nyomda. Budapest. p. 602-603.

⁹³ Azok fizették, akik nem teljesítettek katonai szolgálatot.

„A tervgazdasági időszakban a Központi Adóhivatal, Megyei Illetékkiszabási és Vállalati Adóhivatalok és a tanácsok pénzügyi osztályai látták el az adóigazgatási teendőket.”⁹⁴ Azonban „a tervgazdálkodás időszaka adózási és gazdasági szempontból is állóvíz volt. A jövedelmeket közvetlen tervutasítások, ár- és bérmegállapítások szabták meg.”⁹⁵

Az 1989. évi rendszerváltozást megelőzően a piaci viszonyokra való átállás keretében már elfogadásra került az adóigazgatási eljárásról szóló 50/1987. (X. 14.) MT rendelet, amely 1988. január 1-jén lépett hatályba, és az adóigazgatás rendszerét az önadózás elvére alapozva alakította ki. A folyamatos kiegészítések és módosítások miatt e tárgykörben kihirdetésre került az adóigazgatási eljárásról szóló 129/1989. (XII. 20.) MT rendelet, amely 1990. január 1-jén lépett hatályba. Ezt követően pedig 1990. december 16-án kihirdetésre került az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény, amely 1991. január 1-jétől lépett hatályba és e törvényben már megjelenik a mai értelemben vett önadózás elve.

1988-tól az adókötelezettséget az adózók maguk állapítják meg önadózás keretében.

Az adómegállapítás negyedik fázisa tekintetében tehetjük meg egyedül azt a kijelentést, hogy az egyetemes és a magyar jogfejlődés tekintetében erőteljes párhuzamosságok mutatkoznak, és az adóhatósági adómegállapítás helyett 1988-tól Magyarországon is főszabályként az önadózás elve érvényesül.

*

E fejezet tekintetében megállapíthatjuk, hogy az őskortól egészen a XX. századig főszabályként a központosított adómegállapítás érvényesült, amely szerint az állam vagy annak valamilyen szervezete központilag állapította meg az egyes személyek által fizetendő adót. A feudális állami berendezkedésben a rendeknek volt adómegajánlási joga, azaz az uralkodó abban az esetben vethetett ki adót, ha ezt a nemzetgyűlés megszavazta. A rendek ezen jogosultsága – tekintet nélkül az abszolutisztikus kísérletektől – egészen a polgári állami berendezkedésig megmaradt. A polgári állami berendezkedés hívta életre az adóhatósági szakapparátust, amely számára jelentős

⁹⁴ Nagy Tibor (2004): Pénzügyi jog. Eötvös Lóránd Tudományegyetem Jogi és Továbbképző Intézet. Budapest. p. 139.

⁹⁵ Christián László (2013): Adó- és vámigazgatás. In: Lapsányi András (szerk.): Közigazgatási jog. Fejezetek szakigazgatásaink köréből I. kötet. Complex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft., Budapest. 2013. p. 265.

kapacitás elvonást jelentett az a kötelezettség, hogy hivatalból kellett az adókötelezettségeket megállapítania. Ennek következtében pedig az adóhatósági szakapparátusnak az adóelkerülések, adókijátszások feltárására, az adózói magatartások ellenőrzésére kevesebb kapacitás állt rendelkezésre.

A XX. század végén, XXI. század elején az adómegállapítás tekintetében jelentős változást következett be, hiszen az adómegállapítás harmadik fázisa keretében az adóhatóság hivatalból állapítja meg az egyes adózók adóját, amelyet a negyedik fázisban felvált az önadózási rendszere.

Ennek a változásnak a következménye a feltételes adómegállapítás jogintézménynek elterjedése, és önálló aktussá való válása, hiszen egy-egy bonyolult megítélésű ügylet (gazdasági szervezetek átalakulása, új banki termék bevezetése, biztosítási szerződések minősítése) tekintetében az adófizetési kötelezettség megállapítása az adózó számára a szerteágazó, évente változó adójogszabályi környezetben nehezen teljesíthető. A feltételes adómegállapítás keretében azonban az adózók olyan közigazgatási hatósági határozat címzettjeivé válnak, amelyben az adópolitikáért felelős miniszter maga állapítja meg az adófizetési kötelezettséget, és ez a döntés az adóhatóságot is kötelezi akár egy esetleges ellenőrzési eljárás során.

* * *

Az előzetes kutatási irányok tekintetében azzal a megállapítással élek, hogy az adómegállapítás jogfejlődésében fázisok határozhatóak meg, amely fázisok a következők:

- 1. fázis: az őskori és az ókori adómegállapítás az állam bevételi igényeihez igazodott, és az elvárt bevételek alapján a megtermelt javak arányában került sor az adónak a megállapítására és a megfizetésére;***
- 2. fázis: a középkori (feudális) adómegállapítás az állam bevételi igényeihez igazodott, és az uralkodó által elvárt bevételeket a nemesség ajánlotta meg, amely adóbevételeket a nemesség a jobbágyság által megtermelt javak arányában egyéniesítve állapított meg és szedett be;***

3. fázis: az abszolutista adómegállapítás szerint az uralkodó által felállított adóhivatal állapítja meg az adót és szedi be azt;

4. fázis: a polgári adómegállapítás szerint az adózó önadózás keretében kell, hogy az adómegállapítási kötelezettségének eleget tegyen.

Az önadózás rendszere azonban ahhoz is vezet, hogy az adózós számára nehézséget okoz az adókötelezettség felismerése és helyes megállapítása, amely tekintetében a feltételes adómegállapítás jogintézményének bevezetése az adózók jogkövető magatartásának támogatása érdekében célszerű.

2. fejezet

A feltételes adómegállapítás mint a közteherviselési kötelezettség teljesítését elősegítő jogintézmény

E fejezetben azt a hipotézist vizsgálom, hogy a feltételes adómegállapítás a közteherviselés teljesítését elősegítő eszköznek minősíthető-e. A hipotézis alátámasztása érdekében elengedhetetlen a közteherviselés fogalmának meghatározása. Azonban a közteherviselés alkotmányjogi vetületének az adójogban, a feltételes adómegállapítási eljárásban való megjelenését sem hagyhatom figyelmen kívül.

Elsőként vizsgálom, hogy az alkotmányt milyen módon határozható meg, hiszen az „alkotmány több az alkotmányozó hatalom által alkotmányként elfogadott jogszabálynál. Az alkotmány saját tartalmán túlmutat, vagyis nem csupán értékkatalógus, és nem is csupán a jogrend alapja. Mindkettő, és annál több.”⁹⁶ Egy alkotmány a nemzet összetartozásának is kifejezője.⁹⁷ Ennek figyelembe vételével és az anyagi jogfolytonosságra^{98,99} tekintettel vizsgáltam meg mind az Alkotmányról szóló 1949. évi XX. törvényt, mind az Alaptörvényt, amely rendelkezik az alapjogokról¹⁰⁰ és kötelezettségekről.¹⁰¹ A kötelezettségek közül elemzésem keretei között kizárólag a közteherviselés elvét vizsgálom.

⁹⁶ Csink Lóránt – Fröhlich Johanna (2012): Egy alkotmány margójára. Alkotmányelméleti és értelmezési kérdések az Alaptörvényről. Gondolat Kiadó. Budapest. p. 27.

⁹⁷ Stumpf István (2013): Az Alaptörvény és az amerikai alkotmányosság, Új magyar közigazgatás. (6. évf.) 1. sz. 2-7. oldal. p. 4.

⁹⁸ T. Kovács Júlia (2013): Egy alkotmány margójának margójára. Jogtudományi közlöny. (68. évf.) 4. sz. 217-219. oldal p. 219.

⁹⁹ Schanda Balázs (2013a): Államalkotó tényezők. In: Trócsányi László – Schanda Balázs (szerk.): Bevezetés az Alkotmányjogba. Az Alaptörvény és Magyarország alkotmányos intézményei. Budapest: HVG - ORAC. 91-110. oldal p. 91.

¹⁰⁰ Schanda Balázs – Balogh Zsolt (szerk.) (2011): Alkotmányjog – Alapjogok Budapest: PPKE Jog- és Államtudományi Kar. 348 oldal. p. 26.

¹⁰¹ Schanda Balázs (2012b): Államalkotó tényezők. In: Trócsányi László – Schanda Balázs (szerk.): (2012) Bevezetés az Alkotmányjogba. Az Alaptörvény és Magyarország alkotmányos intézményei. Budapest. HVG-ORAC. 91-109. oldal p. 103.

2.1. Közteherviselés fogalma

A közteherviselés¹⁰² fogalmának kifejtése annak érdekében elkerülhetetlen, hogy a feltételes adómegállapítás válhat-e a közteherviselés elősegítésének egyik eszközévé.

Közteherviselésről nem beszélhettünk a feudalizmus fennállásának egész időszakában, hiszen érintetlenek maradtak azok a kiváltságok, amelyeknek a feudális nemesség érvényt szerzett. A sarkalatos nemesi kiváltságok közé tartozott az adómentesség, tehát az a jog, hogy az államnak a nemes csak harcosként állt rendelkezésére, de adót nem fizetett. Adót kizárólag a jobbágyok és a polgárság fizetett. Magyarországon az 1707-11. évi Rákóczi-szabadságharc idején próbálkoztak először a közteherviselés megvalósításával, majd a közteherviselésről szóló 1848. évi VIII. törvénycikkben jelent meg ténylegesen elsőként jogszabályi környezetben. Ennek következtében megállapíthatjuk, hogy a polgári átalakulásért harcolók egyik legfontosabb követelése a közteherviselés volt. Ez a közteherviselési fogalma azonban a mainál tágabb tartalmat hordozott, hiszen magában foglalta az adófizetés mellett bizonyos közhivatalok (esküdt, községi bíró) viselésére való jogosultságot, közmunkavégzést, katonai dologi szolgáltatásokat.¹⁰³

Ezt követően azonban többen többféleképpen értelmezték ezt a fogalmat. Magyary Zoltán szerint „a közszolgáltatások fizetésének az alapja a közteherviselési kötelezettség, amely az országban lakókat (idegeneket is) terheli Magyarországon található vagyonuk és innen származó jövedelmük után, valamint a külföldön lakó állampolgárokat a törvény rendelkezése esetén az országban lakókat külföldről származó jövedelmeik esetén.”¹⁰⁴

¹⁰² A munkahelyi vitán Dr. Maiyalehné Dr. Gregóczki Etelka opponens kifejtette, hogy a közteherviselési kötelezettség túlzottan széleskörűen kerül e fejezetben bemutatásra, ezért javasolta ezen pont lerövidítését. Erdős Éva azonban hozzászólásában arra ösztökélt, hogy a közteherviselés fogalmának bemutatása a dolgozat egyik értéke, ezért azon nem indokolt változtatni. Erdős Éva álláspontját osztva a közteherviselés fogalmán nem változtattam.

¹⁰³ Cserne Péter (2009): Közteherviselés. In: Jakab András (szerk.): Az Alkotmány kommentárja. Századvég Kiadó, Budapest. 2645-2662. oldal. p. 2645.

¹⁰⁴ Magyary Zoltán (1942): Magyar Közigazgatás. A közigazgatás szerepe a XX. sz. államában. A magyar közigazgatás szervezete, működése és jogrendje. Királyi Magyar Egyetemi Nyomda. Budapest. p. 574.

Szepesi György szerint a társadalmi közteherviselés „egy sajátos újraelosztási mechanizmus, amelynek az a lényege, hogy bizonyos nagy fontosságú társadalmi és szociális célok valóra váltásához a társadalom tagjai jövedelmük, vagyonuk arányában járuljanak hozzá.”¹⁰⁵

Ferenczy Endre szerint a közteherviselés tartalma arra irányul, hogy a társadalmi közös fogyasztás költségeihez adók, vámok, díjak formájában minden jövedelemmel rendelkező hozzájárul. Ezt a jogrendszer alapelveként jeleníti meg, amely alól nincs kivétel.¹⁰⁶

Pitti Zoltán szerint „a közteherviselés nem más, mint az önállósult nemzet államok alkotmányosaiban rögzített jövedelem-, fogyasztás- és vagyonarányos hozzájárulás a közösségi kiadások finanszírozásához, vagyis a közteherviselés egyidejűleg alkotmányos jog és kötelesség.”¹⁰⁷

Dicey az állami bevételeket például kifejezetten úgy osztályozza – az Egyesült Királyság tekintetében –, hogy el kell különíteni az uralkodó és a Parlament által kivetett adókat, ennek megfelelően az előbbit rendszeres, míg az utóbbit rendszertelen állami bevételnek tekinti.¹⁰⁸

Schlett András az adórendszerrel szemben támasztott követelmények között jeleníti meg a közteherviselési képesség elvét, amely álláspontja szerint azt jelenti, hogy „mindenkinek a teherviselő képessége arányában kell kivennie a részét a közkiadások finanszírozásából, illetve mindenkire akkora adóterhet kell hárítania, amekkora a többiekével azonos hasznosságról való lemondást eredményez.”¹⁰⁹

Álláspontom szerint a közteherviselési képesség elve az adórendszerrel szemben támasztott olyan követelmény, amelyben érvényre kell jutnia olyan igazságossági-méltányossági szempontoknak, mint a haszonelvűség és közteherviselő képesség elve. Haszonelvűség alatt ebben a megközelítésben azt értem, hogy egy adórendszer akkor méltányos, ha az adóterheket az adófizetők olyan arányban viselik, ahogyan a közkiadásokból részesednek. A közteherviselő

¹⁰⁵ Szepesi György (1985): Elosztási viszonyaink: jelen és jövő. Ösztönzés, szociálpolitika, közteherviselés). Társadalmi szemle. 1985. 40. évfolyam 8-9. szám. 49. oldal. p. 49.

¹⁰⁶ Ferenczy Endre (1996): Az általános közteherviselés mint társadalmi közmegegyezés. Jogtudományi Közlöny. 1996. szeptember. p. 348.

¹⁰⁷ Pitti Zoltán (1996): A közteherviselés intézményi rendszere. Pénzügyi Szemle. 1. szám. p. 34.

¹⁰⁸ Dicey, A. V. (1982): Introduction to the Study of the Law of the Constitution. Liberty Classics. Indianapolis. p. 200.

¹⁰⁹ Schlett András (2014): Államháztartás és szakpolitikák. Pázmány Press. Budapest. p. 49.

képesség elve szerint pedig mindenkinek teherviselő képessége arányában kell kivennie részét a közkiadások finanszírozásából, illetve mindenkire akkora adóterhet kell hárítani, amekkora a többiekkel azonos hasznosságról való lemondást eredményez.

Mínderre tekintettel megállapítható, hogy a közteherviselés olyan kötelezettség, amely a közjó érdekében általános, és minden állampolgárra kiterjed. Erkölcsi alapja az igazságosság, a szolidaritás és a felebaráti szeretet. A közteherviselés évszázados küzdelem eredménye, a polgári jogegyenlőség vívmánya, amely ellentétes mindennemű előjoggal.¹¹⁰

A közteherviselés fogalmának megismerése után tekintsük át annak elhelyezkedését az alkotmányjogi keretein belül.

2.2. Közteherviselési kötelezettség alkotmányjogi megjelenése

A közteherviselés fogalmának több szempontból való bemutatását követően annak elhelyezkedését vizsgálom az alkotmányjogban, amely végül a hipotézis alátámasztását vagy cáfolását fogja jelenteni, azaz hogy a feltételes adómegállapítás valóban a közteherviselés elősegítésének egyik eszköze, azaz az adókötelezettség felismerésében és teljesítésében segíti-e az állampolgárokat.¹¹¹ E szemlélet alapján először a hazai, majd a nemzetközi szabályozását mutatom be.

2.2.1. Magyarországon a közteherviselési kötelezettség szabályozása

A közteherviselés hazai szabályozása kapcsán az Alkotmány és az Alaptörvény szabályozását tekintem át abból a szempontból, hogy abban milyen módon jelenik meg a közteherviselés fogalma.

¹¹⁰ Magyar Katolikus Lexikon.

¹¹¹ Szabó Ildikó (2015): A feltételes adó-megállapítás, mint a közteherviselési kötelezettség teljesítését elősegítő jogintézmény. In: Lajkó Dóra, Varga Norbert (szerk.): Alapelvek és alapjogok. 486 p. Szeged: Szegedi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola, 2015. pp. 419-430.

2.2.1.1. *A közteherviselés az Alkotmányról szóló 1949. évi XX. törvény szerint*

A pénzügyi alkotmányosság¹¹² részét képező közteherviselés alapjogi szabályozásának áttekintését az Alkotmányról szóló 1949. évi XX. törvény vonatkozó rendelkezéseinek az ahhoz kapcsolódó egyes szakirodalmi magyarázatoknak elemzésével kezdem.

Az Alkotmány – utolsó tizenkettedik fejezetében szereplő¹¹³ – 70/I. § (1)-(2) bekezdései szerint minden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni. A közterhek viselésére szolgáló forrásokból, valamint az állami vagyonnal gazdálkodó, illetve az állam többségi tulajdonában vagy irányítása alatt álló szervezetek részéről juttatott jövedelemre, az adott adóévet megelőző ötödik adóévtől kezdődően, törvény a jövedelem mértékét el nem érő kötelezettséget állapíthat meg.

A hivatkozott rendelkezés általános jellegéből adódóan, az Alkotmánybíróság tevékenysége során jelentős jogfejlesztő tevékenységet látott el. Így határozataival az alapjogok és kötelezettségek tartalmának feltárása tekintetében fontos doktrínákkal gazdagította a magyar alkotmányjogot.¹¹⁴ Ennek következtében Gadó Gábor szerint „az Alkotmánybíróság lenne hivatott a hatékony jogvédelem biztosítására”¹¹⁵. Az alapjogok és kötelezettségek érvényesíthetősége tekintetében az Alkotmánybíróság központi szerepet tölt be.¹¹⁶

A továbbiakban a vonatkozó alkotmánybírósági gyakorlatot tekintem át, amely azt az elvi felfogást tükrözi, hogy a közteherviselés vonatkozásában érvényesíteni kell az arányosság elvét. Ugyanakkor az állampolgár javára szóló szolgáltatás nem egyénre szóló, nem nevesített, hanem közösségi jellegű. Másrészt az arányosság elvét az esélyegyenlőség követelménye befolyásolja,

¹¹² Nagy Zoltán (2011): Pénzügyi alkotmányosság a visegrádi országok alkotmányaiban című konferencia előadás. Konferencia helye, ideje: Debrecen, Debreceni Egyetem - ÁJK, Pénzügyi Jogot Oktatók III. Konferenciája, 2011. június 6., Konferencia címe: Pénzügyi jogi változások - Magyarország és európai hatások

¹¹³ Kovács Mónika szerint az alapvető jogok és kötelezettségeknek az Alkotmány első részében lenne méltó elhelyezése. Kovács Mónika (2004): Az Alkotmány magyarázata - kommentár Magyar közigazgatás. (54. évf.) 4. sz. 249-252. oldal. p. 252.

¹¹⁴ Blutman László – Chronowski Nóra (2011): Az Alkotmánybíróság és a közösségi jog: Alkotmányjogi paradoxon csapdájában. In: Chronowski Nóra (szerk.): Alkotmány és jogalkotás az EU tagállamként. Válogatott tanulmányok. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. p. 170.

¹¹⁵ Gadó Gábor (2013): A gazdasági alkotmányosság válsága Magyarországon. Gazdaság és jog. (21. évf.) 10. sz. p. 5.

¹¹⁶ Drinóczy Tímea (2007): Gazdasági alkotmány és gazdasági alapjogok. Dialóg Campus Kiadó. Budapest-Pécs. p. 113.

ez pedig az arányosságtól való eltérést a progresszivitás irányába lehetővé, sőt szükségessé teszi, azt tehát, hogy a nagyobb jövedelmek aránytalanul nagyobb mértékben részesedjenek a közterhekből.¹¹⁷

Ugyanakkor a fentiekkel összhangban az állampolgároknak az Alkotmány 70/I. §-ából erdő alapvető kötelezettség alóli mentességre vagy bizonyos mértékű kedvezményre senkinek sincs az Alkotmányon alapuló alanyi joga. A kedvezményekre vonatkozó jogszabályi rendelkezések alkotmányossági felülvizsgálata során az Alkotmánybíróság kizárólag azt vizsgálta, hogy a jogalkotó mérlegelési jogának gyakorlása során nem került-e ellentétbe az Alkotmány valamely rendelkezésével. Az Alkotmánybíróság nem jogosult a jogalkotói mérlegelés célszerűségi, gazdaságpolitikai szempontú vizsgálatára.¹¹⁸

Az Alkotmánybíróság 21/1991. döntésében leszögezte, hogy a közterhekhez való hozzájárulás az állampolgárok által létrehozott gazdálkodó szervezetekre is vonatkozik,¹¹⁹ továbbá kimondta, hogy „a Magyar Köztársaság minden állampolgára” fordulat nem jelenti azt, hogy az állam ne kötelezhetne másokat, így a külföldieket is adó, illeték és egyéb, a költségvetési bevételeket¹²⁰ növelő fizetésekre; azonban ilyen rendelkezést természetesen csak törvény állapíthat meg.¹²¹ Továbbá az Alkotmánybíróság egy 1992. évi döntésében kifejtette, hogy nem tekinthető alkotmányellenesnek az a szabályozás, amely valamely adó mértékét tételesen meghatározott összegben állapítja meg.¹²²

Emellett az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az adó elsődleges rendeltetése, hogy az adófizetés révén a természetes és a jogi személyek jövedelmi és vagyoni viszonyaiknak megfelelően hozzájáruljanak a közterhekhez, azaz megteremtse a pénzügyi fedezetet az állami szervek fenntartásához, illetve – az állami újraelosztás révén – a különböző közérdekű feladatok

¹¹⁷ Balog Zsolt – dr. Holló András – dr. Kukorelli István – dr. Sári János (2002): Az Alkotmány magyarázata. KJK-Kerszöv Jogi és Üzleti Kiadó Kft. Budapest. 703-704. oldal.

¹¹⁸ 61/1992. (XI. 20.) AB határozat.

¹¹⁹ 21/1991. (IV. 26.) AB határozat.

¹²⁰ Nagy Zoltán (2005): A makroszintű állami gazdálkodás - az államháztartás jogi szabályozása. In: Károlyi Géza (szerk.): Gazdasági közjog. Debrecen: Debreceni Egyetem. p. 8-68.

¹²¹ 62/1991. (XI. 22.) AB határozat.

¹²² 66/B/1992. AB határozat.

ellátásához. Emellett azonban az adó – bár másodlagosan, de egyáltalán nem elhanyagoltan – az állami gazdaságpolitikának is eszköze.¹²³

2.2.1.2. Közteherviselés az Alaptörvényben

A tartalmában és formájában is felülvizsgálatra került az Alkotmány, és ennek eredményeként 2012. január 1-jével hatályba lépett Magyarország Alaptörvénye, amely tekintetében érvényesül a „formai folytonosság – tartalmi újszerűség”¹²⁴ követelménye, hiszen – Schanda Balázs szerint – az Alaptörvény Magyarország első demokratikus és jogállami keretek között született egységes alkotmánya.¹²⁵ Jelen alfejezetben az Alaptörvénynek a közteherviseléshez kapcsolódó rendelkezéseit mutatom be.

A közteherviselés alapjai alcím alatt az Alaptörvény XXX. cikke úgy rendelkezik, hogy teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenkinek hozzá kell járulnia a közös szükségletek fedezéséhez. A közös szükségletek fedezéséhez való hozzájárulás mértékét a gyermeket nevelők esetében a gyermeknevelés kiadásainak figyelembevételével kell megállapítani. Ennek következtében is kijelenthető, hogy az Alaptörvényben „hangsúlyos szerepet kap a család intézménye, különösen a gyermeket nevelő családé.”¹²⁶ Ez az egyik eleme az adózás társadalmi alapjainak az újkori társadalomban a fizetőképesség és a hasznosság mellett.

Az Alkotmány ide vonatkozó rendelkezéseinek ismeretében elfogadhatjuk Szmodis Jenő megállapítását, miszerint az Alaptörvényben „a kötelezettségek katalógusa viszonylag újnak számít, mivel az Alaptörvény formálisan is szakít az 1949. évi XX. törvénnyel, másfelől az állampolgári és egyéb, tevérsre, szolgáltatásra irányuló kötelezettségek a történeti alkotmány rendszerében hagyományosan nem jelentek meg, hisz az alapvetően a nemzet szabadságainak foglalatát képezte.”¹²⁷

¹²³ 31/1998. (VI. 25.) AB határozat.

¹²⁴ Schanda Balázs (2010a): Az Alkotmány megújításának kihívása. Közösségek és értékek az alkotmány mögött In: Schanda Balázs – Varga Zs András (szerk.): Látélet közjogunk elmúlt évtizedéről Budapest: Pázmány Péter Katolikus Egyetem. 53. oldal.

¹²⁵ Schanda Balázs (2013b): Világnézeti és erkölcsi kérdések az új alkotmányban. In: Drinóczi Tímea – Jakab András (szerk.): Alkotmányozás Magyarországon 2010–2011 Budapest; Pécs: Pázmány Press, p. 123.

¹²⁶ Schanda Balázs (2013b): Világnézeti és erkölcsi kérdések az új alkotmányban. In: Drinóczi Tímea – Jakab András (szerk.): Alkotmányozás Magyarországon 2010–2011 Budapest; Pécs: Pázmány Press, 123-131 oldal. p. 129.

¹²⁷ Szmodis Jenő (2013): Sokrétegű alkotmány, Magyar jog, 2013. (60. évf.) 8. sz. p. 451.

Az Alaptörvény a társadalmi igazságosság elvének megfelelően általános jelleggel, valamennyi személyre és szervezetre kiterjedően állapítja meg a közteherviselési kötelezettséget, amelynek célja a zavartalan társadalmi működéshez¹²⁸ és a közösség által ellátandó feladatokhoz szükséges anyagi fedezet biztosítása. E kötelezettség a teherbíró képességen alapul, azaz mindenki olyan részben köteles részt vállalni a közös szükségletek fedezéséből, amennyire ezt körülményei lehetővé teszik. A közteherviselés ezen elvének az egyes hozzájárulás-típusokra és jogalanyokra való konkretizálása a törvényi szabályozás feladata.

A természetes személyek vonatkozásában az Alaptörvény a teherbíró képesség¹²⁹ általános elvét részletekbe menően kibontja, és ennek keretében kifejtésre kerül, hogy a közteherviselés körében az arányosság mellett hangsúlyozottan tekintetbe kell venni a gyermekvállalással együtt járó terheket,¹³⁰ és a konkrét kötelezettséget ennek megfelelően kell megállapítani.

A korábbi Alkotmány a közteherviselés tekintetében a közös szükségletekhez való hozzájárulást hangsúlyozza. Ehhez képest az Alaptörvény XXX. cikke szemléleti váltást jelent összhangban az Alaptörvény O) cikkével, ami szintén a közös feladatokban való közreműködést helyezi előtérbe. Az Alaptörvény a kötelezetti kör meghatározásánál az általános mindenki kifejezést használja, amely ezáltal állampolgársági megkötés nélkül valamennyi természetes és jogi személyre, valamint más szervezetekre vonatkozik. Drinóczy Tímea szerint az Alaptörvényben szereplő közteherviselési kötelezettség és az ahhoz kapcsolódó rendelkezések megfogalmazása nem egyértelmű, ennek következtében annak érvényesülése bizonytalan.¹³¹ Ezzel a megállapítással

¹²⁸ Seereiner Imre Alfonz (2011): Az új Alkotmány és a közigazgatás - javaslatok és lehetőségek. Új magyar közigazgatás. (4. évf.) 2. sz. p. 8.

¹²⁹ A spanyol alkotmány 31. cikkében is az anyagi képesség kitétel szerepel. Jakab András (2011): Az új Alaptörvény keletkezése és gyakorlati következményei. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest. p. 117.

¹³⁰ Schanda Balázs (2012c): Constituent and Constitutional Entities. In: Schanda Balázs – Varga Zs András – Csink Lóránt (szerk.): The basic law of Hungary: A First Commentary Dublin: Clarus Press. p. 50.

¹³¹ „Az alapkötelezettség körébe tartozó közteherviselési kötelezettség (közös szükségletek fedezése) a XXX. cikkben nyert megfogalmazást, amely rendelkezés és az O) cikk fentebb említett fordulatának (közös feladatellátáshoz való hozzájárulás) a kapcsolata nem egyértelmű. Az Ár. (29. cikk) tartalmazza a közteherviselési szabály kiegészítését egy tilalom és egy célzott – szubszidiárius jellegű – különadó kivetése céljából. Az azonban bizonytalan, hogy a különadó kivetési kötelezettsége (ld. „kell”) mennyiben befolyásolja a XXX. cikkben előírt arányos közteherviselés – „teherbíró képesség” és a „gazdaságban való részvételnek megfelelő” – elvének értelmezését. Erre ugyanis legalább kétfajta megközelítés alkalmazható: i) a főszabály a XXX. cikk, azaz az Ár-ben meghatározottakkal együtt sem lehet a közös szükségletek fedezéséhez való hozzájárulás aránytalan; ii) két különálló, de együttesen alkalmazandó szabály, ami esetében a közteherviselés olyan mértékben lehet aránytalan, amilyen mértékben azt a különadó mértéke szükségessé teszi. Az Alaptörvény továbbá a XXX. cikk (2) bekezdésében előírja, hogy a közös szükségletek fedezéséhez való hozzájárulás mértékét a gyermeket nevelők esetében a gyermeknevelés kiadásainak figyelembevételével kell megállapítani, és ezzel szűkíti a gazdaságpolitika alakításának mozgásterét.” Drinóczy Tímea (2012): Gazdasági alkotmány az Alaptörvényben. Jogtudományi közlöny. (67. évf.) 10. sz. p. 375.

nem érték egyet, amely állításomat az elmúlt 4 év is alátámasztja, hiszen e rendelkezés a gyakorlatban érvényesült.

A közös szükségletekhez való hozzájárulás tekintetében az Alaptörvény főszabályként két tényezőt vesz figyelembe: az egyik a teherbíró képesség, a másik a gazdaságban való részvétel. Az Alaptörvényben polgári forradalmakban követelt arányosság alkotmányjogi megfelelője egy új szemponttal kerül bővítésre, ez pedig a gyermeknevelés kiadásainak figyelembe vétele.¹³² A közös szükségletként történő megfogalmazás egyben jól tükrözi, hogy valójában nem kizárólag az állam célját szolgálja egy befizetés, hanem az állam által nyújtott gazdasági, szociális és kulturális szolgáltatásokat is ebből finanszírozzák, ami már közösségi érdek, és összefügg a társadalmi szolidaritás elvével.

*Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény*¹³³ – mint sarkalatos törvény – külön alcímben szabályozza a közteherviselés alapvető szabályait.¹³⁴ A Gst. 28. § (1) bekezdése szerint Magyarországon minden természetes személy, jogi személy és más jogalany

- a) adó, járulék, hozzájárulás, vagyonszerzési illeték, pótlék vagy más hasonló – az állam közvetlen ellenszolgáltatása nélküli – rendszeres vagy rendkívüli fizetési kötelezettség, továbbá
- b) az állami közhatalom birtokában nyújtható szolgáltatásért, eljárásért fizetendő eljárási és felügyeleti illeték, igazgatási szolgáltatási díj, pótdíj¹³⁵

teljesítésével járul hozzá a közös szükségletek fedezetéhez.

Ugyanakkor fontos hangsúlyozni azt a kitétel, hogy a katasztrófa helyzet, valamint a jogalanyok széles körét érintő az emberi életet veszélyeztető elemi csapás,¹³⁶ ipari szerencsétlenség esetén a fizetési kötelezettséget megállapító jogszabály a Gst.-től függetlenül állapíthat meg kedvezményt.

¹³² Schanda Balázs (2010a): Az Alkotmány megújításának kihívása. Közösségek és értékek az alkotmány mögött In: Schanda Balázs – Varga Zs András (szerk.): *Látélet közjogunk elmúlt évtizedéről* Budapest: Pázmány Péter Katolikus Egyetem. p. 59.

¹³³ A továbbiakban: Gst.

¹³⁴ Szamel Katalin (2011): Az Alaptörvény hatása a közigazgatásra. *Jogtudományi közlöny.* (66. évf.) 7-8. sz. p. 414.

¹³⁵ Az a) és b) pont a továbbiakban együtt: fizetési kötelezettség.

¹³⁶ Ilyen elemi csapás például a jégeső, az árvíz, a belvíz, a fagy, a vihar, a földrengés, a földcsuszamlás, a beszakadás, a talajszüllyedés, a partfalomlás, a természeti vagy a biológiai eredetű tűz.

Továbbá a Gst. szerint fizetési kötelezettséget előírni, a fizetésre kötelezettek körét, a fizetési kötelezettség mértékét, a kedvezmények, mentességek körét és mértékét megállapítani kizárólag törvényben, vagy törvény felhatalmazása alapján önkormányzati rendeletben lehet, kivéve, ha az Európai Unió kötelező jogi aktusa vagy nemzetközi szerződés eltérően rendelkezik. A Kormány rendeletben állapíthatja meg – törvény felhatalmazása alapján – a bírság, pótlék mértékét. Igazgatási szolgáltatási díjat, pótdíjat a miniszter az adópolitikáért felelős miniszter egyetértésével kiadott rendeletben állapíthat meg. Emellett törvény felhatalmazása alapján a Magyar Nemzeti Bank elnöke, a Nemzeti Média- és Hírközlési Hatóság elnöke és a Magyar Energetikai és Közmű-szabályozási Hivatal elnöke rendeletben igazgatási szolgáltatási díjat, pótdíjat állapíthat meg.¹³⁷

Az új fizetési kötelezettséget megállapító törvényben meg kell határozni, hogy a bevétel az államháztartás mely alrendszerének bevételét képezi. Fizetési kötelezettségből származó bevétel államháztartáson kívüli szervezetet közvetlenül kizárólag törvény – igazgatási szolgáltatási díj, pótdíj esetében törvény felhatalmazása alapján kiadott miniszteri rendelet – kifejezett rendelkezése alapján illelheti meg.¹³⁸

Jogszabály a hatálybalépését megelőző időszakra vonatkozóan nem növelheti a fizetési kötelezettséget, nem bővítheti a fizetésre kötelezettek körét, illetve nem szüntethet meg vagy korlátozhat kedvezményt, mentességet. A fizetési kötelezettség keletkezésekor hatályban lévő jogszabályok által előírt fizetési kötelezettséghez képest jogalanyok utólagosan meghatározott csoportjának nem adható jogszabályban visszamenőlegesen olyan fizetési kedvezmény, mentesség, amely a fizetési kötelezettség összegét csökkenti, kivéve, ha ez az Európai Unió kötelező jogi aktusának vagy nemzetközi szerződésnek való megfelelés miatt szükséges, vagy ha a kedvezmény vagy mentesség a fizetési kötelezettség teljesítésére köteles természetes személyek vagy más jogalanyok teljes körét megkülönböztetés nélkül érinti.¹³⁹

¹³⁷ Gst. 29. §-a alapján.

¹³⁸ Gst. 30. §-a alapján.

¹³⁹ Gst. 31. §-a alapján.

Fizetési kötelezettséget megállapító, fizetésre kötelezettek körét bővítő, a fizetési kötelezettség terhét növelő, a kedvezményt, mentességet megszüntető vagy korlátozó jogszabály kihirdetése és hatálybalépése között legalább 30 napnak el kell telnie.¹⁴⁰

Új fizetési kötelezettség megállapítása során figyelemmel kell lenni arra, hogy annak kivetésével, beszedésével, nyilvántartásával, ellenőrzésével összefüggő adminisztrációs költségek ne legyenek aránytalanul magasak a fizetési kötelezettségből származó bevétel összegéhez képest, illetve azokat nem haladhatják meg.¹⁴¹

A természetes személy munkaviszonyból, munkaviszonnyal egy tekintet alá eső jogviszonyból, munkavégzésre irányuló egyéb jogviszonyból származó jövedelme (a továbbiakban együtt: munkával megszerzett jövedelem) után, annak alapul vételével teljesítendő olyan fizetési kötelezettséget, amely a központi költségvetés¹⁴² bevételét képezi, a jövedelem összegétől függetlenül, a jövedelem azonos arányában egységesen kell megállapítani.

Ugyanakkor fontos új elv, hogy az olyan fizetési kötelezettség, ami természetes személy munkával megszerzett jövedelme után, annak alapul vételével a munkáltató, kifizető által teljesítendő, a természetes személyt társadalombiztosítási ellátásra sem közvetve, sem közvetlenül nem teszi jogosulttá, az ilyen fizetési kötelezettség mértékétől a természetes személy által igénybe vehető társadalombiztosítási ellátások mértéke nem tehető függővé.

A fizetési kötelezettség megállapításakor a gyermekvállalás és -nevelés költségeit családi kedvezmény formájában kell figyelembe venni.¹⁴³ A családi kedvezmény gyermekenkénti mértékét a gyermekszámtól függően eltérően kell megállapítani, azzal, hogy magasabb mértékű családi kedvezményt három- vagy több gyermek nevelése, gondozása esetén kell nyújtani. A családi kedvezmény gyermekenkénti mértéke nem lehet alacsonyabb a megelőző költségvetési évre megállapított mértéknél.¹⁴⁴

*

¹⁴⁰ Gst. 32. §-a alapján.

¹⁴¹ Gst. 33. §-a alapján.

¹⁴² Nagy Zoltán (2006): A makroszintű állami gazdálkodás-az államháztartás jogi szabályozása. In: Károlyi Géza (szerk.): Gazdasági közjog. Debrecen: Kossuth Egyetemi Kiadó. p. 8-68.

¹⁴³ Schanda Balázs (2010b): Alkotmányozás – felelősség és lehetőség keskeny ösvényén IUSTUM AEQUUM SALUTARE 6:(4) pp. p. 20.

¹⁴⁴ Gst. 36-37. §-ai alapján.

A fentiekben kifejtettek alapján a közteherviselés¹⁴⁵ szabályozása mind az Alkotmányban, mind az Alaptörvényben oly módon került szabályozásra, hogy az a stabil jogállamiság elvét¹⁴⁶ nem sérti.

Jelen fejezet tekintetében ki kell emelni, hogy a közteherviselés kötelezettsége megjelent mind az Alkotmányban, mind az Alaptörvényben (pénzügyi alkotmányosság¹⁴⁷), ezért a közteherviselési kötelezettség és a feltételes adómegállapítás érintettsége tekintetében ezt nem lehet figyelmen kívül hagyni.

2.2.2. Közteherviselés alkotmányjogi szabályozása nemzetközi kitekintésben

A hazai szabályozás alapján már kijelenthetjük, hogy a közteherviselési kötelezettség egy fontos alkotmányjogi elem, azonban jelen alponban ezt nemzetközi kitekintése alapján kívánom alátámasztani. A vizsgált alkotmányokat három nagy csoportba sorolhatjuk:

1. tartalmaz közteherviselésre vonatkozó kötelezést,
2. tartalmaz adójogi tárgyú, gazdasági részvételre való kötelezést, és
3. nem tartalmaz adójogi, gazdasági tartalmú előírást.

Az első – közteherviselésre vonatkozó rendelkezést tartalmazó – csoportba sorolható a hazai, az orosz, a román, a lengyel alkotmányjogi szabályozás.¹⁴⁸

¹⁴⁵ Erdős Éva (2011): A közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezése az európai adóharmonizáció tükrében. Miskolci Jogi Szemle. 2011/6. szám. p. 46-62.

¹⁴⁶ Kilényi Géza (1996): Az alaptörvény stabilitását szolgáló garanciák a külföldi alkotmányokban és nálunk, Jogtudományi közlöny. (51. évf.) 3. sz. p. 118.; Barna Dániel (2011): A stabil alkotmány nyomában. Magyar közigazgatás. (1. (61). évf.) 1. szám. p. 75.

¹⁴⁷ Nagy Zoltán (2011): Pénzügyi alkotmányosság a visegrádi országok alkotmányaiban című konferencia előadás. Konferencia helye, ideje: Debrecen, Debreceni Egyetem - ÁJK, Pénzügyi Jogot Oktatók III. Konferenciája, 2011. június 6., Konferencia címe: Pénzügyi jogi változások - Magyarország és európai hatások

¹⁴⁸ E kategóriába tartozott a Jugoszláv Szövetségi Köztársaság Alkotmány, hiszen ennek 64. cikke szerint mindenki köteles adót és a törvényekben előírt járulékokat fizetni. [Kelet-Európa új alkotmányai (1997). József Attila Tudomány Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar Alkotmányjogi Tanszék. p. 167.]

Az orosz Föderáció Alkotmányának 57. cikke szerint mindenki köteles megfizetni a törvényben megállapított adókat és illetékeket. Az új adókat megállapító vagy az adófizető helyzetét nehezítő törvény nem lehet visszaható hatályú.¹⁴⁹

A román alkotmány 53. cikke szerint az állampolgárok kötelesek adókkal és illetékekkel hozzájárulni a közköltségek fedezéséhez. A törvényes adóztatási rendszernek biztosítania kell a pénzügyi terhek igazságos elosztását.¹⁵⁰

A lengyel alkotmány kizárólag általános megfogalmazásban tartalmazza a közteherviselési kötelezettséget, amelyet alátámaszt, hogy a Lengyel Köztársaság Alkotmányának 90. cikke szerint a Lengyel Köztársaság állampolgára köteles megtartani az alkotmány és a törvények előírásait, tiszteletben tartani a társadalmi együttélés alapelveit, s lelkiismeretesen teljesíteni az állammal szembeni kötelezettségeit.¹⁵¹

A második – adójogi tárgyú, gazdasági részvételre való kötelezést tartalmazó – csoportba sorolható a bolgár, a dán, a finn, a francia, a német alkotmányjogi szabályozás.

A bolgár alkotmány 60. cikk (1)-(2) bekezdése szerint az állampolgárok – jövedelmüknek és vagyonuknak megfelelően – törvényben megállapított adókat és illetékeket kötelesek fizetni, és csak törvény állapíthat meg adókedvezményeket és adóterheket.¹⁵²

A dán Alkotmány 43. pontja szerint adót kivetni, megváltoztatni vagy megszüntetni csak törvényben lehet; bárkit besorozni vagy valamely köztartozását felemelni törvény hiányában nem lehet.¹⁵³

A finn alkotmány 61. §-a szerint az adókról, beleértve a vámkötelezettségeket is, határozatlan vagy határozott időszakra vonatkozóan kizárólag törvény rendelkezhet. Ugyanez érvényes a korábbi adók valamint közterhek megváltoztatására vagy megszüntetésére vonatkozóan.¹⁵⁴

¹⁴⁹ Kelet-Európa új alkotmányai (1997). József Attila Tudomány Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar Alkotmányjogi Tanszék. p. 252.

¹⁵⁰ Kelet-Európa új alkotmányai (1997). József Attila Tudomány Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar Alkotmányjogi Tanszék. p. 282.

¹⁵¹ Kelet-Európa új alkotmányai (1997). József Attila Tudomány Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar Alkotmányjogi Tanszék. p. 204.

¹⁵² Tóth Károly (szerk.) (1997): Kelet-Európa új alkotmányai (1997). József Attila Tudomány Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar Alkotmányjogi Tanszék. p. 69.

¹⁵³ Kiss Barnabás (1992): Észak-Európa Alkotmányai. Államtudományi Kutatóközpont. Budapest. p. 23.

Franciaországban az Emberi és Polgári Jogok nyilatkozatának¹⁵⁵ 14. pontja szerint minden polgárnak joga van arra, hogy saját személyében vagy képviselők útján megállapítsa a közös hozzájárulás szükségszerűségét, és arról szabadon szavazzon, valamint a közös hozzájárulás felhasználását nyomon követhesse, s meghatározza annak mennyiségét, alapját, elosztását, behajtását és időtartamát. Franciaországban ezt tekinthetjük a közteherviselési kötelezettség első jogi megnyilvánulásának. A Francia Köztársaság Alkotmányáról az 1958. október 4-én elfogadott törvény rendelkezik, amelyet utoljára 2009. december 1-jén módosítottak. A francia alkotmány V. címe a parlament és a Kormány viszonyát szabályozza, e cím szakaszai között igen sok költségvetési szempontból releváns rendelkezést találunk, így alapelveket is. A törvény alapelvei között rögzíti, hogy minden egyes adótípus esetében az adóalap és adókulcs mértékét, valamint a behajtás/végrehajtás kérdéseit törvényben kell szabályozni. A francia alkotmány továbbá kimondja, hogy az egyes költségvetési törvények meghatározzák az állami források és kötelezettségek körét.¹⁵⁶ „A parlamentben nem fogadható el olyan módosító javaslat, amely a közbevételek csökkentését vagy a közkiadások emelkedését eredményezné”.¹⁵⁷

Németország alkotmányáról az 1949. május 23-án elfogadott törvény rendelkezik, amelyet utoljára 2010. július 21-én elfogadott törvény módosított. A német alkotmány X. fejezete foglalkozik a pénzügyekkel, azonban a közteherviselés elvét deklaratív módon nem szabályozza. Mivel Németország szövetségi köztársaság, a német alkotmány pénzügyekkel foglalkozó része elsősorban a szövetségi államok, és szövetségi pénzügyi viszonyait rendezi.¹⁵⁸ Az alaptörvény rendelkezik az egyes adóbevételek szövetség és államok közti megosztásáról, illetve a megosztás módjáról és szempontjairól. A szövetség bevételei különösen:

¹⁵⁴ Kiss Barnabás (1992): Észak-Európa Alkotmányai. Államtudományi Kutatóközpont. Budapest. p. 48.

¹⁵⁵ Declaration of the Rights of Man – 1789. Approved by the National Assembly of France, August 26, 1789. Yale Law School. http://avalon.law.yale.edu/18th_century/rightsof.asp [Letöltés: 2014.05.15.]

¹⁵⁶ Ez az alaptörvény által említett külön törvény a költségvetési törvényekről szóló 2011. augusztus 1-én megalkotott törvény. Az alaptörvény a társadalombiztosítás finanszírozásáról szóló törvények rendeltetését – általános feltételek meghatározása, pénzügyi egyensúly fenntartása, bevételek és kiadások tervezése – is megadja, és ugyanígy utal az e kérdést bővebben kifejtő törvényre, amely jelenleg a 2005. augusztus 2-án elfogadott törvény. [Török Tamás (2011): Költségvetés, közpénzügyek a német és francia alkotmányban. In: Gazdasági alapjogok és az új magyar alkotmány. Tanulmánykötet. Az Országgyűlés Emberi jogi, kisebbségi, civil- és vallásügyi bizottsága. Budapest. p. 138.]

¹⁵⁷ Kovács István (1988): Franciaország. In: Kovács István (szerk.): Nyugat-Európa alkotmányai. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest. p. 288. Francia alkotmány 40. szakasz.

¹⁵⁸ Török Tamás (2011): Költségvetés, közpénzügyek a német és francia alkotmányban. In: Gazdasági alapjogok és az új magyar alkotmány. Tanulmánykötet. Az Országgyűlés Emberi jogi, kisebbségi, civil- és vallásügyi bizottsága. Budapest. p. 140.

- vámok,
- járművekkel kapcsolatos adók bizonyos része,
- forgalmi adók bizonyos része,
- személyi jövedelemadó, társasági adó bizonyos része,
- Európai Unióval kapcsolatos adók egy része.¹⁵⁹

A német szövetségi államok bevételeit képezik:

- vagyonadók,
- öröklési adó/illeték,
- járművekkel kapcsolatos adók bizonyos része,
- söradó,
- szerencsejátékkal kapcsolatos adó.¹⁶⁰

A személyi jövedelemadó és a társasági adó fele-fele arányban illeti meg a szövetséget és a szövetségi államokat. A forgalmi adókból származó bevételeket a szövetség és az államok szükséges kiadásait, valamint az egyes államok életszínvonalának fenntarthatósága figyelembevételével osztják el a szövetség és az államok között.¹⁶¹ Mindezek alapján megállapíthatjuk, hogy német precizitással történik a költségvetési bevételek meghatározása, azonban olyan általános elv, mind a közteherviselési kötelezettség nem kerül egyértelműen deklarálásra a német alkotmányban.

¹⁵⁹ Török Tamás (2011): Költségvetés, közpénzügyek a német és francia alkotmányban. In: Gazdasági alapjogok és az új magyar alkotmány. Tanulmánykötet. Az Országgyűlés Emberi jogi, kisebbségi, civil- és vallásügyi bizottsága. Budapest. p. 141.

¹⁶⁰ Török Tamás (2011): Költségvetés, közpénzügyek a német és francia alkotmányban. In: Gazdasági alapjogok és az új magyar alkotmány. Tanulmánykötet. Az Országgyűlés Emberi jogi, kisebbségi, civil- és vallásügyi bizottsága. Budapest. p. 141.

¹⁶¹ Németalkotmány 106. szakasz.

A **harmadik – adójogi, gazdasági tartalmú előírást nem tartalmazó – csoportba** sorolható a cseh és az olasz alkotmányjogi szabályozás.

A *Cseh Köztársaság* alkotmányában az intézmények bemutatását követően szerepelnek az alkotmányos jogok, de a közteherviseléshez hasonló gazdasági kötelezettség szövegszerűen nem jelennek meg.¹⁶²

Olaszország alkotmányát 1947. december 22-én fogadta el az Alkotmányozó Gyűlés¹⁶³. Az alkotmány 1948. január 1-jén lépett hatályba, száz évvel elődje, az Alberti Alkotmány elfogadása után.¹⁶⁴ A régi alkotmány Benito Mussolini római menetelése (1922) után vesztette el tekintélyét. Az alkotmány 139 cikkelyből állt (ebből négyet később töröltek) és három fő részre osztották:

- Principi Fondamentali, az Alapelvek (1-22. cikkelyek);
- Első Rész, Diritti e Doveri dei Cittadini, vagyis az Állampolgárok Jogai és Kötelességei (13-54. cikkelyek), és
- Második Rész, Ordinamento della Republica, azaz a Köztársaság Szervezete (55-139. cikkelyek).

Az alkotmány általános elveket szögez le, amelyek közvetlenül nem alkalmazhatók. Mint sok alkotmányhoz hasonlóan csak néhány olyan szakasza van, amelyek önmagukban értelmezhetőek és legnagyobb része csak részletező egyéb értelmező jogszabályokon keresztül alkalmazható.¹⁶⁵ Általános elvként szerepel a közteherviselés tekintetében a következő rendelkezés: „a legális szolgáltatások és kötelezettségek teljesítése, azaz az állam csak és kizárólag törvény alapján követelhet bármilyen anyagi vagy személyi szolgáltatást. Ez az állam által önkényesen kivetett adók és terhek tilalma, amely itt az egyén személyes szabadságához tartozik.”¹⁶⁶ A

¹⁶² Kelet-Európa új alkotmányai (1997). József Attila Tudomány Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar Alkotmányjogi Tanszék. p. 86-110.

¹⁶³ Az Alkotmányozó Gyűlést az 1946. június 2-án tartott általános választásokkal hozta létre az olasz nép. Egyidejűleg népszavazást is tartottak, amely a monarchia megszüntetéséről döntött.

¹⁶⁴ Einaudi, Mario (1948): The Constitution of the Italian Republic *The American Political Science Review* vol. 42. no. 4 (pp. 661-676), August 1948. p. 661-676.

¹⁶⁵ Adams, John Clarke – Barile, Paolo (1953): The Implementation of the Italian Constitution *The American Political Science Review* volume 47 no. 1 (pp. 61-83), March. p. 61-83.

¹⁶⁶ Egresi Katalin (2013): Az olasz alkotmány. Gondolat Kiadó. Budapest. p. 189.

közteherviselési kötelezettség szabályozása Olaszországban nem az alkotmányban jelenik valójában meg, hanem az adózói jogok nyilatkozatában, amelyet 1992-ben fogadtak el. Ez a jogszabály rendelkezik a feltételes adómegállapítási eljárásról is.

*

Megjegyzem, hogy a tajvani alkotmány szerint az állampolgároknak adót kell fizetniük, és hozzá kell járulniuk a közösségi kiadásokhoz, azonban az egyes állampolgárokat terhelő adónak méltányosnak kell lennie, ezért került bevezetésre 2003-ban a feltételes adómegállapítás jogintézménye.¹⁶⁷

*

Ezen alpontokban megállapítást nyert, hogy a közteherviselés fogalma többnyire megjelenik az alkotmányos szabályozásban, és ezen alapra támaszkodva vizsgálom, hogy a közteherviselés kötelezettsége tekintetében a feltételes adómegállapítás képes-e a teljesítést elősegítő eszközzé válni.

2.3. Feltételes adómegállapítás mint a közteherviselést elősegítő jogintézmény

A közteherviselés alkotmányjogi szabályozását követően a feltételes adómegállapítás jogintézményét tekintetem át abból a szempontból, hogy az alkalmas eszköz-e a közteherviselési kötelezettség teljesítésének elősegítésére.

Elsőként a feltételes adómegállapítás alkotmányos szabályozásához kapcsolódóan a német, a francia és az olasz szabályozást tekinteném át. Azért ezen országokat választottam, mert ezek esetében lehet konkrét kapcsolatot felfedezni az alkotmányos és az adójogi szabályozás között.

¹⁶⁷ Liu, Wellington – Lin, Trinity (2012): Taiwan. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 95-96.

2.3.1. A francia, a német és az olasz közteherviselés és a feltételes adómegállapítás szabályozása

Ahogy a *francia alkotmány* sem tartalmaz egyértelmű a közteherviselési kötelezettségről szóló rendelkezést, úgy a feltételes adómegállapítás¹⁶⁸ jogintézményét sem szabályozza egy kizárólagos jogszabályban a francia jogalkotó. A hatályos francia szabályozás alapján megállapíthatjuk, hogy nincs olyan konkrét jogszabály, amely alapján feltételes adómegállapítás iránti kérelmet lehetne előterjeszteni Franciaországban. Azonban lehetősége van arra minden személynek, hogy hivatalos, nem hivatalos formában ilyen tartalmú kérelmet előterjesszen.

Franciaországban ilyen tárgyú kérelmeket főként egyes jelentős összegű beruházások tekintetében nyújtottak be. A szabályozás nyitottságát mutatja, hogy feltételes adómegállapítás iránti kérelmet magánszemélyek, jogi személyek, illetve Franciaországban illetőséggel rendelkező, illetve nem rendelkező személyek is előterjeszthetnek. megjegyzem, hogy Magyarországon 2005. január 1-je óta külföldi illetőségű személy feltételes adómegállapítás iránti kérelmét belföldi képviselője útján terjesztheti elő.

A konkrét jogi szabályozáson alapuló feltételes adómegállapítások határozatait, azok költségvetési hatásainak kalkulálhatósága érdekében, nyilvántartják, és figyelik az ahhoz kapcsolódó beruházások alakulását. Franciaországban lehetőség van arra, hogy egy feltételes adómegállapításban az adózók olyan kedvezményben részesülnek, amely a hatályos jogi szabályozásban nem szerepel, hanem adott esetben a konkrét beruházás jellege miatt a kormányzat úgy dönt, hogy ahhoz további kedvezményeket biztosít a költségvetés terhére.

A nem konkrét jogszabályokon alapuló, hanem méltányossági jogkörben hozott döntésekben azonban az egyes feltételeket vizsgálva kerül sor a feltételes adómegállapítás kiadmányozására, amely főleg szociális szempontokon alapul.

A közteherviselési kötelezettséget a *német alkotmány* konkrétan nem nevesített, de a gyakorlatban mégis ezen elven alapulva, van lehetősége a német adóhatóságnak arra, hogy feltételes adómegállapításokat adjon ki. A feltételes adómegállapítási határozat egy elsőfokú

¹⁶⁸ Gouthière, B. (2001): France. In *The International Guide to Advance Rulings*. IBFD loose-leaf.; Gouthière B. (1999): France. In *Advance Rulings*. IFA Cahiers de droit fiscal international, Vol. LXXXIVb, Kluwer Law International, The Hague. p. 357-382.

közigazgatási döntésnek minősül, amely tekintetében benyújtott jogorvoslatot a Szövetségi Adóügyi Bíróság bírálja el. 2014. január 1-jétől Magyarországon is egy ilyen eljárási szabályt került bevezetésre, míg korábban az első és a másodfokú döntést is az adópolitikáért felelős miniszter hozta meg.

Németországban is, ahogy Magyarországon a feltételes adómegállapítást kizárólag jövőbeli ügylet tekintetében lehet előterjeszteni.¹⁶⁹ A német eljárás során is kizárólag adójogi minősítésnek van helye, más, az ügyletet meghatározó tények, körülmények kizárólag olyan módon szerepelhetnek a feltételes adómegállapításban, mint tényállási elemek. A német rendszer annyiban hasonlít a franciához, hogy a hatályos jogi szabállyal szemben további adókedvezmények és mentességek is biztosíthatók egy-egy ilyen határozatban, illetve méltányosságból is előírható kedvezőbb elbírálás. Míg erre a hatályos magyar szabályozás szerint nincs lehetőség.

A közteherviselési kötelezettség szabályozása *Olaszországban* nem az alkotmányban jelenik valójában meg, hanem az adózói jogok nyilatkozatában, amelyet 1992-ben fogadtak el. Ez a jogszabály rendelkezik a feltételes adómegállapítási eljárásról is.

Az olasz szabályozás szerint bármely adózó előterjeszthet feltételes adómegállapítást, amely tekintetében egyetlen követelmény van, hogy objektív tényállási elemek meghatározása tekintetében kérhető az adójogi minősítés. Az olasz szabályozásban a korábban bemutatott szabályozáshoz képest különbség, hogy Olaszországban a kérelmet az adóhatósághoz kell előterjeszteni, és a feltételes adómegállapítást az olasz adóhatóság kiadmányozza a kérelem beérkezését követő 120 napon belül.

Ahogy a magyar szabályozás tekintetében a feltételes adómegállapítás kötelező ereje kizárólag abban az esetben áll be, ha a kérelemben előadott objektív körülmények maradéktalanul megvalósulnak, illetve, hogy a feltételes adómegállapítás kizárólag adókötelezettség vagy annak hiányának megállapítására vonatkozhat.

¹⁶⁹ Federal Tax Court decisions of 4 August 1961, BStBl. 1961 III, at 562 and 30 November 1989, BFH/NV 1991, at 363, quoted by S. Eilers, et al., op. cit., at 6, footnote 6.

Továbbá a magyar szabályozáshoz hasonlóan az olasz rendelkezések is kitérnek arra, hogy amennyiben a rendeltetésszerű joggyakorlás feltétele sérül, úgy a döntés nem alkalmazható.¹⁷⁰

*

Jelen alpont alapján megállapíthatjuk, hogy a feltételes adómegállapítás szabályozása szoros kapcsolatot mutat a magyar szabályozással, és képes betölteni a hipotézisben bemutatott szerepet, azaz a közteherviselés teljesítését elősegítő eszközzé válni.

2.3.2. A hazai feltételes adómegállapítás és a közteherviselés kapcsolata

A francia, német és olasz példa alapján jelen alpontban a hazai szabályozást tekintem át a közteherviselés¹⁷¹ elősegítése szempontjából.

A magyar szabályozás szerint a feltételes adómegállapítás keretében az adópolitikáért felelős miniszter¹⁷² az adózó kérelmére – az általa közölt, jövőbeni ügyletre¹⁷³, vagy jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügyletre vonatkozó részletes tényállás alapján – a kérelemben megjelölt adókötelezettségre vagy annak hiányára vonatkozó konkrét kérdés(ek) vonatkozásában megállapítja az adózó adókötelezettségét vagy annak hiányát.¹⁷⁴ Nemzetközi összehasonlítás

¹⁷⁰ Ripa-Liburdi (2000): Il diritto di interpellare: improcedibilità e inammissibilità della istanza, in *Corriere Tributario* No. 39, 2000. p. 2853.

¹⁷¹ Erdős Éva (2011): A közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezése az európai adóharmonizáció tükrében. *Miskolci Jogi Szemle*. 2011/6. szám. p. 46-62.

¹⁷² Az egyes miniszterek, valamint a Miniszterelnökséget vezető államtitkár feladat- és hatásköréről szóló 212/2010. (VII. 1.) Korm. rendelet 73. § c) pontja szerint a nemzetgazdasági miniszter (e fejezet alkalmazásában a továbbiakban: miniszter) a Kormány az adópolitikáért felelős tagja. Ennek következtében jelenleg a nemzetgazdasági miniszter.

¹⁷³ Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 178. § 16. pontjának a 2009. november 16-ig hatályos rendelkezése szerint jövőbeni ügyletnek az adó feltételes megállapítása iránti kérelem benyújtását követően megkötött szerződés vagy más jogügylet minősült, 2009. november 17-től azonban a feltételes adómegállapítás tekintetében is – nem csak a szokásos piaci ár tekintetében – jövőbeni ügyletnek tekintendő az a szerződés vagy más jogügylet is, amely(ek) alapján az adó feltételes (vagy a szokásos piaci ár) megállapítása iránti kérelem benyújtásának időpontjában vagy azt követően folyamatos teljesítés történik, függetlenül attól, hogy a szerződést vagy egyéb jogügyletet a kérelem benyújtását megelőzően kötötték meg. Folyamatos teljesítésének az a szerződés vagy egyéb jogügylet minősül, amelyet legalább hat hónap időtartamra kötöttek meg vagy jött létre és amely alapján kéthavonta legalább egyszer teljesítés történik.

¹⁷⁴ Az Art. 132. § (1) bekezdése alapján.

alapján a magyar szabályozás zárt rendszerűnek minősül, mivel a kérelem nem terjeszthető elő bármely adójogi rendelkezés tekintetében.¹⁷⁵

A feltételes adómegállapításban szereplő adókötelezettségekre vagy annak hiányára vonatkozó megállapításokat az adóhatóságnak is el kell fogadnia egy esetleges későbbi ellenőrzés során, kivéve, ha időközben a feltételes adómegállapítás alapjául szolgáló tényállás megváltozott, vagy ha jogszabályváltozás történt. Ilyenkor a tényállás megváltozása időpontjától, illetve az érdemi jogszabályváltozás hatálybalépésétől kezdődően a feltételes adómegállapítás nem alkalmazható. Azonban amennyiben az adózó maradéktalanul a feltételes adómegállapítás szerint jár el, akkor az adóhatóság ettől eltérő következtetésre nem juthat. Így a feltételes adómegállapításban szereplő közteherviselési kötelezettségre vonatkozó megállapítások az adózót védik az adóhatósággal szemben. Az adóhatóság tájékoztatás érdekében a Nemzetgazdasági Minisztérium minden feltételes adómegállapítás egy példányát megküldi az adóhatóságnak.¹⁷⁶

Továbbá érdemes megjegyezni azt is, hogy a feltételes adómegállapítás iránti kérelemmel érintett ügylettel összefüggésben ellenőrzés nem rendelhető el a kérelem benyújtásától a feltételes adómegállapítási eljárás során hozott határozat jogerőre emelkedésétől számított 15. nap elteltéig. A korlátozás a jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügyletre vonatkozó feltételes adómegállapítás esetén csak a kérelmet benyújtó adózó vonatkozásában alkalmazandó. A jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügylet vonatkozásában benyújtott bevallásban igényelt költségvetési támogatás¹⁷⁷ kiutalására nyitva álló határidő kezdő napja nem lehet korábbi, mint a feltételes adómegállapításról hozott határozat jogerőre emelkedésétől számított 16. nap.¹⁷⁸

2014. január 1-jét követően előterjesztett feltételes adómegállapítás iránti kérelmek tekintetében hozott közigazgatási döntéssel szemben bírósági felülvizsgálatnak van helye.¹⁷⁹ Megállapítható, hogy ezen eljárás tekintetében is érvényesül a jogorvoslathoz való jog, amely így alkalmas lehet a közteherviselési kötelezettség állampolgári teljesítésének elősegítésére.

¹⁷⁵ Bánszegi Ádám (2002): Feltételes adómegállapítás a magyar adójogban. Adó. 16. évfolyam. 5-6. szám. p. 57-58.

¹⁷⁶ Bokor Csaba (2007): A feltételes adómegállapítás módosuló szabályai. Adólap. 4. szám. p. 29.

¹⁷⁷ Nagy Zoltán (2015): A közpénzügyi támogatások rendszere és szabályozása. In: Lentner Csaba (szerk.): Adózási pénzügytan és államháztartási gazdálkodás: Közpénzügyek és Államháztartástan II. Budapest: NKE Szolgáltató Kft., p. 203-223.

¹⁷⁸ Az Art. 132. § (10) bekezdése alapján.

¹⁷⁹ Az Art. 132. § (9) bekezdése alapján.

A kérelem díjköteles, a díj mértéke 5 millió forint, a kérelem sürgösségi eljárásban történő elbírálása esetén 8 millió forint, valamint tartós feltételes adómegállapítás iránti kérelem esetén 8 millió forint, a tartós feltételes adómegállapítás iránti kérelem¹⁸⁰ sürgösségi eljárásban történő elbírálása¹⁸¹ esetén 11 millió forint.¹⁸² A díjat a kérelem, a fellebbezés díját a kérelem alapján induló eljárás során hozott döntés elleni fellebbezés benyújtásáig hiánytalanul meg kell fizetni. Ennek elmulasztása esetén az adópolitikáért felelős miniszter – 8 napos határidő tűzésével – a díj hiánytalan megfizetésére hívja fel az adózót (kérelmezőt). Ha az adózó a felhívás ellenére az abban foglalt határidőig a díjat hiánytalanul nem fizeti meg, az adópolitikáért felelős miniszter az eljárást megszünteti.¹⁸³ A kérelem jelentős összegű díja azonban az adózókat visszatarthatja attól, hogy közteherviselési kötelezettségük teljesítését e módon kívánják egyszerűsíteni.

Az adózó a kérelem benyújtását megelőzően *személyes konzultációt* kezdeményezhet, amely során az adózó és az adópolitikáért felelős miniszter előzetesen egyeztethet az eljárás feltételeiről, a határidejéről, a megfizetendő díj mértékéről, a jogorvoslati lehetőségekről, a feltételes adómegállapítás hatályáról vagy bármely más eljárási kérdéstről. A konzultáció során az adózó bemutathatja a tervezett kérelem tárgyát képező ügyletet, az alapul szolgáló tényállást, az adókötelezettségre, vagy annak hiányára vonatkozó tervezett konkrét kérdés(ek)et. Az előzetes egyeztetés eredménye az adózót vagy az adópolitikáért felelős minisztert az adó feltételes megállapítására irányuló eljárásban nem köti. A konzultációról jegyzőkönyv készül. A konzultáció díjköteles, a díj mértéke konzultációnként 500 ezer forint.¹⁸⁴ A 2014. január 1-jével bevezetett személyes konzultáció lehetősége – tekintettel annak alacsony díjára – a közteherviselési kötelezettség megállapítása szempontjából egy alkalmas eszköz lehet.

¹⁸⁰ Az Art. 132. § (2) bekezdése szerint az adózó (kérelmező) a jövőbeni ügylettel összefüggésben a feltételes adómegállapítás iránti kérelmében kezdeményezheti a feltételes adómegállapítás társasági adót érintő részeinek jövőbeni jogszabályváltozásra tekintet nélküli, a kérelem benyújtásának adóévében, és az azt követő két adóévben való alkalmazhatóságának megállapítását (a továbbiakban: tartós feltételes adómegállapítás), ha:

- a) az adózónál az adóévet megelőző adóévben az átlagosan foglalkoztatottak létszáma legalább 200 fő, vagy
- b) az adózó mérlegfőösszege az adóévet megelőző adóévben - az adóévben jogelőd nélkül alakult adózó esetén az adóévi várható mérlegfőösszeg - legalább 1 milliárd forint.

¹⁸¹ Az Art. 132. § (4) bekezdése szerint a határozathozatalra nyitva álló határidő a kérelem benyújtásától számított 75 nap, amely egy alkalommal 60 nappal meghosszabbítható. Az adózó a kérelmében kezdeményezheti a feltételes adómegállapítás sürgösségi eljárásban történő elbírálását, amelynek során a határozathozatalra nyitva álló határidő 45 nap, amely 30 nappal meghosszabbítható. Amennyiben az adózó a kérdés(ek)et módosítja, további kérdést tesz fel vagy a tényállást módosítja, az ügyintézési határidőt a módosítás vagy kiegészítés adópolitikáért felelős miniszterhez történő beérkezésétől kell számítani. A feltételes adómegállapítás iránti kérelem az elsőfokú határozat meghozataláig visszavonható.

¹⁸² Az Art. 132. § (10) bekezdése alapján.

¹⁸³ Az Art. 132. § (8) bekezdése alapján.

¹⁸⁴ Az Art. 132. § (7b) bekezdése alapján.

A kérelmet *bármely adózónak minősülő személy benyújthatja*. Belföldi vagy külföldi adóhatóság vagy más hatóság nem kérhet feltételes adómegállapítást. Nem zárhatóak ki a kérelmezők közül a nem rezidens személyek sem.¹⁸⁵ Külföldi illetőségű személy feltételes adómegállapítás iránti kérelmét kizárólag belföldi képviselője útján terjesztheti elő.¹⁸⁶

Magánszemély, jogi személy vagy a jogi személyiséggel nem rendelkező egyéb szervezet az adó feltételes megállapítására irányuló eljárásban vagy a feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságának megállapítására irányuló eljárásban *kizárólag ügyvéd, adótanácsadó, adószakértő vagy okleveles adószakértő képviselével járhat el*.¹⁸⁷ A speciális képviseleti szabály is olyan akadályt képezhet, amely az adózókat a feltételes adómegállapítástól eltántoríthatja.

A fentiek alapján összességében megállapítható, hogy a feltételes adómegállapítás egy olyan jogintézmény, amely mindenki számára iránymutatást ad, hogy hogyan teljesítheti közteherviselési, azaz adókötelezettségeit. Az adózó a feltételes adómegállapítással mint lehetőséggel élhet, de ahhoz sem ténybeli, sem jogi értelemben nincsen kötve. Ténybeli értelemben azért nem kötelezi az adózót, mert élhet a tényállás-megváltoztatás lehetőségével. A feltételes adómegállapítás az adózóra jogi értelemben sem kötelező az adóhatóságtól eltérően. Amennyiben az adózó a határozatban foglaltakkal nem ért egyet, az önadózás kereti között a Pénzügyminisztérium (penzügyminiszter) véleményétől eltérően is értékelheti az ügyletet. A feltételes adómegállapításban foglalt állásponttól eltérő adózói minősítés önmagában nem minősül jogsértésnek, ahhoz önálló szankció (például mulasztási bírság) nem fűződik.¹⁸⁸

A feltételes adómegállapítási eljárás során a kérelem benyújtását követően, amennyiben az megfelel a jogszabályi követelményeknek az adózó adókötelezettségeiről vagy annak hiányáról egy közigazgatási határozat rendelkezik, amely az adóhatóságot is kötelezi.

*

¹⁸⁵ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata. 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest. p. 472.

¹⁸⁶ Az Art. 132. § (14) bekezdése alapján.

¹⁸⁷ Az Art. 7. § (6) bekezdés a) és b) pontja alapján.

¹⁸⁸ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata. 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest. p. 473.

E fejezeten belül elsőként az egyes országok tekintetében a közteherviselés fogalmát az alkotmányos rendelkezések tükrében mutattam be, majd a feltételes adómegállapítási eljárásra vonatkozó szabályokkal kívántam illusztrálni annak gyakorlati érvényesülését. A leíró jellegű szemléltetés alapján megállapítható, hogy Franciaországban az Emberi és Polgári Jogok Nyilatkozatában jelent meg elsőként ez az elv, majd az 1848-as forradalom következtében terjed el ez az elv, amelyben megjelenő kötelezettség teljesítéséhez a feltételes adómegállapítás egy olyan jogintézmény, amely az országok többségében minden adózó számára elérhető. Azonban Magyarországon a feltételes adómegállapítás díja és az ahhoz kapcsolódó speciális képviselési szabály azonban sok esetben visszatartó erő lehet.

A közteherviselésnek eleget tenni, az adókötelezettségek teljesítéséhez az irányadó teendőket áttekinteni nem könnyű, hiszen „a közteherviselés keretében – eltérő mértékkel és eltérő gyakorisággal – összességében 53 jogcímen¹⁸⁹ fizetünk központi és helyi adókat, illetékeket, vámokat, biztosítási és egyéb járulékokat, valamint teljesítünk más adójellegű kötelezettségeket. A színes struktúra mellett az állandó változások is rontják az áttekinthetőséget.¹⁹⁰ „De a szabályok, bármilyen változóak is”¹⁹¹, a jöhiszemű adózók annak teljes mértékben eleget kívánnak tenni.

Ezt követően a feltételes adómegállapítás jogintézményét tekintettem át abból a szempontból, hogy az alkalmas eszköz-e a közteherviselési kötelezettség teljesítésének elősegítésére.

Magyary Zoltán a közteherviselési kötelezettség kapcsán kifejti, hogy „a jogállam követelménye volt a közterhek megállapításának, kivetésének és felhasználásának részletes jogi szabályozása és ezáltal azok nyilvánosságának biztosítása, ami a közteherelosztás igazságosságának ellenőrzését is lehetővé teszi.”¹⁹²

* * *

A kutatásaim alapján mind a magyar, mind a nemzetközi alkotmányjogi szabályozásban – különböző formákban, de – megjelenik a közteherviselési kötelezettségre vonatkozó előírást,

¹⁸⁹ Ennek száma 2014-ben sem változott.

¹⁹⁰ Pitti Zoltán (1996): A közteherviselés intézményi rendszere. Pénzügyi Szemle. 1. szám. p. 36-37.

¹⁹¹ Ferenczy Endre (1996): Az általános közteherviselés mint társadalmi közmegegyezés. Jogtudományi Közlöny. 1996. szeptember. p. 352.

¹⁹² Magyary Zoltán (1942): Magyar Közigazgatás. A közigazgatás szerepe a XX. sz. államában. A magyar közigazgatás szervezete, működése és jogrendje. Királyi Magyar Egyetemi Nyomda. Budapest. p. 575.

amelynek tartalma úgy határozható meg, hogy a közteherviselés kötelezettség szerint mindenkinek részt kell venni a közös terhek viselésében. A feltételes adómegállapítás egy olyan jogintézménye, amely képes a közteherviselés kötelezettséget azáltal elősegíteni, hogy egy ügylet tranzakció tekintetében kiszámíthatóan adójogi környezetet teremtsen, amely alapján az adókötelezettségek, közteherviselés teljesíthetővé válik minden adózó számára. Ennek következtében levonhatjuk azt a következtetést, hogy amennyiben mindenkit kötelez a közteherviselés kötelezettsége, akkor az annak teljesítését elősegítő jogintézményt a feltételes adómegállapítást is elérhetővé kell tenni mindenki számára.

Álláspontom szerint a hazai feltételes adómegállapítási szabályozás tekintetében meg kell jegyezni, hogy az eljárás díja és az ahhoz kapcsolódó speciális képviseleti szabály azonban sok esetben visszatartó erőt jelent, azaz az adózók nem élnek ezzel a lehetőséggel, hiszen jelentős költségigénye van a kérelem benyújtásának is és a szakmai képviselő igénybevételének is.

Ennek alapján de lege ferenda jelleggel javaslatot teszek a feltételes adómegállapítás díj és képviseleti szabályai tekintetében.

- A feltételes adómegállapítás iránti kérelem díjmentesen legyen előterjeszthető, ezzel lehetne azt a célt elérni, hogy a feltételes adómegállapítás segítse az adózókat közteherviselési kötelezettségük teljesítésében.
- A feltételes adómegállapításnak a képviseltre vonatkozó szabályozása tekintetében csökkenteni kellene a bürokratikus terheket azáltal, hogy ez a speciális képviseleti szabály hatályon kívül helyezésre kerül.

3. fejezet

Feltételes adómegállapítás elhelyezése a jogi (közhatalmi) aktusok között

A jogtörténeti és a közteherviselési kötelezettségre való kapcsolódások áttekintését követően jelen fejezet célja a feltételes adómegállapítás helyének a meghatározása a jogi aktusok között, amely abból a szempontból is elengedhetetlen, hogy az eljárás speciális jellegéből kifolyólag sokszor nehéz ezt az eljárást a hatályos jogrendszerbe beilleszteni.

Jelen fejezet tekintetében a kutatás középpontjában az áll, hogy a feltételes adómegállapítási eljárás elhelyezhető-e a közigazgatási hatósági eljárás rendszerében, vagy inkább valamilyen jogértelmezési aktusnak tekinthető.

Amennyiben a fenti kutatási cél alapján indulunk el, akkor indokolt a jogi aktusok vizsgálata és ehhez kapcsolódóan a feltételes adómegállapítás jogi jellemvonásainak összegzése.

Első lépésben megállapíthatjuk, hogy a jogalkotás és a jogalkalmazás dichotómiája közül a feltételes adómegállapítási eljárás egyértelműen a jogalkalmazáshoz tartozik, hiszen „a jogalkotás terméke a jog, míg a jogalkalmazás folyamatában ezen általános normák megvalósítása, érvényesítése történik meg az egyedi ügyek konkrét eldöntése érdekében.”¹⁹³ Ezekben az esetekben mindig hatósági jogalkalmazásról beszélhetünk, amikor egy egyébként jogszerű magatartás tekintetében a hatósági döntés garanciális elemként jelenik meg.¹⁹⁴ Továbbá a jogalkalmazás modelljei közül – logikai¹⁹⁵ és funkcionális¹⁹⁶ helyett – az eljárási modell érvényesül a feltételes adómegállapítás tekintetében, ahol „a jogalkalmazás tartalmilag az

¹⁹³ Szabó Miklós (2001): A jog alkalmazása. In: Szabó Miklós (szerk.): Bevezetés a jog- és államtudományokba. Bíbor Kiadó. Miskolc. 125-148. p. 125.

¹⁹⁴ Szabó Miklós (2001): A jog alkalmazása. In: Szabó Miklós (szerk.): Bevezetés a jog- és államtudományokba. Bíbor Kiadó. Miskolc. 125-148. p. 127.

¹⁹⁵ „A jogalkalmazás logikai modellje arra a gondolkodási-következtetési sémára utal, amelynek során összefüggést teremtünk bizonyos történések és bizonyos jogi normák között. E mögött egy előfeltevés rejlik, amelyet a jogalkotás és a jogalkalmazás különválasztása hoz magával: az, hogy a jelenségek két nagy csoportba tartoznak: ezek a normák és a tények.” Szabó Miklós (2001): A jog alkalmazása. In: Szabó Miklós (szerk.): Bevezetés a jog- és államtudományokba. Bíbor Kiadó. Miskolc. 125-148. p. 128.

¹⁹⁶ A jogalkalmazás funkcionális modellje arra a teljesítményre utal, amellyel a jog intézményrendszere általában és egyes eljárásai konkrétan hozzájárulna a társadalmi együttélés sikerességéhez.” Szabó Miklós (2001): A jog alkalmazása. In: Szabó Miklós (szerk.): Bevezetés a jog- és államtudományokba. Bíbor Kiadó. Miskolc. 125-148. p. 130.

általánosság alacsonyabb fokán megfogalmazott norma vonatkoztatása a konkrét esetekre, az elvontsági szintek egymáshoz közelítésével. Ez azt jelenti, hogy el kell távolodni a norma általánosságától: azt az adott ügy szempontjából kell értelmezni, a konkrét jelentését megállapítani.”¹⁹⁷

Lőrincz Lajos szerint „az aktusok kiadását az állam feladatainak közhatalommal való megvalósításának tekinteni, s ennek megfelelően az aktus kiadására irányuló eljárást hatósági jogalkalmazásként definiálni, arra utalva, hogy az állampolgárok jogait érintő aktusok kiadása az államhatalmat definíció szerint megillető absztrakt jog. Ez sokszor egybe esik az állampolgárok szemléletével is, hiszen az állami szervek őket érintő eljárásokat hatalmi viszonyként élik meg, amelyben az államhatalom megjelenését tapasztalhatják – ez nem csak akkor lehetséges, ha a közigazgatás kötelez valamire, hanem akkor is, ha engedélyez.”¹⁹⁸

A jogi aktusok közül jelen fejezetben a közhatalmi aktusokat vizsgálom. Közhatalmi aktusnak tekintjük Bíró György és Lenkovics Barnabás nyomán az állam és a különböző szakmai és területi önkormányzati szervek által alkotott normákat és eseti határozatokat. A közhatalmi aktusok között különbséget kell tennünk a szerint is, hogy azok konstitutív vagy deklaratív hatályúak. Konstitutív hatályú aktus maga hozza létre, módosítja, illetve megszünteti a jogviszonyt; míg a deklaratív hatályú aktus megállapítja a jogviszony keletkezését, megszüntetését, módosulását, de közvetlenül nem hat ki a jogviszonyra.¹⁹⁹ Ennek alapján az alábbiakban tárgyalandó jogi aktusok mindegyike deklaratív hatályú, azaz az adójogi jogviszony tekintetében megállapítja annak tartalmát, de jogviszonyt ténylegesen nem hoz létre, nem módosít, illetve nem szünteti azt meg.

Ezen alapvetéseket követően vizsgálom, hogy a feltételes adómegállapítást

- közigazgatási hatósági eljárásnak tekinthető-e, vagy
- jogértelmezési aktusként határozható meg.

¹⁹⁷ Szabó Miklós (2001): A jog alkalmazása. In: Szabó Miklós (szerk.): Bevezetés a jog- és államtudományokba. Bíbor Kiadó. Miskolc. 125-148. p. 134.

¹⁹⁸ Lőrincz Lajos (2002): Eljárási jog a közigazgatásban. Unió Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. p. 23-24.

¹⁹⁹ Bíró György – Lenkovics Barnabás (2002): Általános tanok. Novotni Kiadó. Miskolc. 208. oldal. p. 203.

3.1. A feltételes adómegállapítás mint közigazgatási hatósági eljárás

Azzal a feltevessel élek, hogy a feltételes adómegállapítás adóigazgatási eljárás. Így az a jogértelmezési elv ez az eljárás tekintetében is érvényesül, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) törvény mellett a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) rendelkezései is alkalmazandóak. Azonban csak abban az esetben, ha az Art. azt ki nem zárja vagy az Art.-nek a jogintézményre vonatkozó teljes körű szabályozása nem teszi ezt lehetetlenné.²⁰⁰

Indokolt azonban előzetesen jelezni, hogy jelen alfejezetten belül kizárólag azon közigazgatási hatósági eljárási rendelkezésekre utalok, amelyek alkalmazása vagy mellőzése közvetve vagy közvetlenül hatással van a feltételes adómegállapítási eljárásra. De azokat a közigazgatási hatósági eljárási jogintézményeket, amelyek ezen hatást nem fejtik ki, nem térek ki.

A közigazgatási hatósági eljárás szabályai közül az alábbi jogintézmények tekintetében vizsgáljuk a feltételes adómegállapítás elhelyezkedését:

- az alapevek,
- az ügyfél,
- a hatóság,
- a joghatóság, hatáskör, illetékesség,
- az elsőfokú eljárás és
- a döntés.

A fenti jogintézmények vizsgálata keretében nemcsak a hazai szabályozást, hanem a nemzetközi szabályozást is áttekintem, és vizsgálom mind a magyar, mind a nemzetközi szabályozás tekintetében a feltételes adómegállapítás és a közigazgatási hatósági eljárás viszonyát.

²⁰⁰ Az Art. 5. §-a alapján. Vida Mária (2006): Fogalomtár az új közigazgatási eljárási törvényhez. HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest. p. 39-40.

3.1.1. Közigazgatási hatósági eljárás alapelvei

A közigazgatási hatósági eljárás alapelvei tekintetében kérdésként merül fel, hogy azok alkalmazhatóak-e minden esetben a feltételes adómegállapítási eljárásra.

A közigazgatási hatósági eljárás alapelvei közül a *törvényessége elve*²⁰¹ egy olyan alapvetés, amely meghatározza a feltételes adómegállapítás kereteit is, hiszen ez az alapelv az Art.-ben²⁰² is megjelenik. A törvényesség elve szerint: a közigazgatási hatóság az eljárása során köteles megtartani és másokkal is megtartatni a jogszabályok rendelkezéseit. Hatáskörét a jogszabályokban előírt célok megvalósítása érdekében, mérlegelési és méltányossági jogkörét a jogalkotó által meghatározott szempontok figyelembevételével és az adott ügy egyedi sajátosságaira tekintettel gyakorolja.²⁰³

„A közigazgatási hatóságoknak a jogszabálynak megfelelően kell eljárniuk. Még mérlegelési jogkörükben eljárva sem cselekedhetnek önkényesen. Mindenkor eleget kell tenniük a nemzeti és a nemzetközi előírásoknak, valamint a szervezetüket, működésüket és tevékenységüket érintő általános jogelveknek. A közigazgatási hatóságok a hatáskörüket és az eljárásukat meghatározó jogszabályoknak megfelelően kell eljárniuk. Csak akkor gyakorolhatják a rájuk ruházott közhatalmat, ha a megállapított tényállás és az alkalmazandó jog ezt lehetővé teszi, és csakis azon célból, amelyre kifejezetten felhatalmazták.”²⁰⁴

Varga Zs. András szerint „jogállamban alapvető elvárás az egyedi közhatalmi aktusok jogi kötöttsége. Az aktusok jogi kötöttsége vagy törvényessége mindenekelőtt megköveteli, hogy az eljáró közigazgatási szervet jogszabály hozza létre, jogszabály határozza meg jogképességét, hatáskörét, illetékességét. A törvényesség követelményének része továbbá az anyagi jogszabályoknak való megfelelés, a döntéshozó egyértelmű akarat-elhatározása (testületi szerv esetén határozatképessége), a tényállás tisztázottsága, a mérlegelési korlátok tiszteletben tartása

²⁰¹ Boros Anita (2013): Közérthető közigazgatási hatósági eljárás. Wolters Kluwer Kft., Budapest. p. 24.

²⁰² Erdős Éva (2004): Adójogi alapfogalmak. In: Kalas Tibor (szerk.): Pénzügyi jog. Igazságügyi ügyintéző szakos hallgatók részére. Budapest: Virtuóz, p. 68-76.

²⁰³ A Ket. 15. §.

²⁰⁴ Az Európa Tanács Miniszteri Bizottságának (2007) 7. számú ajánlása a jó közigazgatásról (Elfogadta a Miniszteri Bizottság 2007. június 20-án, a Miniszteri Megbízottak 999. találkozásán.)

és az eljárási szabályok maradéktalan betartása.”²⁰⁵ A törvényesség elvének egyik összetevője a rendeltetésszerű joggyakorlás elve, azonban ezt az elvet a 6. fejezetben önállóan mutatom be.

Ennek következtében a hazai feltételes adómegállapítási határozat kizárólag a hatályos adójogszabályokon alapulhat, és annál sem kedvezőbb, sem szigorúbb megállapítást nem tehet a feltételes adómegállapítást elbíráló hatóság, hiszen azzal ellentmondana a törvényesség követelményének.²⁰⁶ Ez az elvárás a jogintézménnyel szemben már annak bevezetésekor egyértelműen megfogalmazásra került annak hazai miniszteri indoklásában, amely ki is mondja, hogy „adóalku”-ra nem kerülhet sor. Ezzel szemben Luxemburg 2014. december 31-ig²⁰⁷ lehetőséget biztosított arra, hogy a feltételes adómegállapítási eljárás keretében az adózó egyezkedjen az adóhatósággal, azaz a hatályos szabályoktól eltérő adókötelezettségek kerüljenek megállapításra. Csehországban a feltételes adómegállapítás a kiadmányozáskor hatályos szabályokon alapul, annak visszavonására később sem kerül sor, azonban a jogszabályváltozás a döntést szükségszerűen felülírja.²⁰⁸ Lettországon a feltételes adómegállapítást mindig a hatályos jogszabályok alapján kell az kiadmányozni, és a kiadmányozott feltételes adómegállapítást visszavonni nem lehet.²⁰⁹

Az alapelvek között állapítja meg a Ket.,²¹⁰ hogy főszabály szerint a hatósági eljárások hivatalból indulnak (*hivatalbóli eljárás elve*).²¹¹ Ezzel szemben a feltételes adómegállapítás kizárólag

²⁰⁵ Varga Zs. András (2013): Az alkotmányosság követelménye és az eljárás alapelvei. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs. p. 110

²⁰⁶ 2013. január 1-jétől az adópolitikáért felelős miniszter a feltételes adómegállapítást a kérelem benyújtásakor hatályos jogszabályok alapján adja ki. Ha a kérelem benyújtását követően, a határozat kiadmányozásának időpontjáig a feltételes adómegállapítást érdemben érintő jogszabályváltozás lép hatályba, – a tartós feltételes adómegállapítás esetén a társasági adót érintő megállapítás kivételével – a határozat tartalmazza mind a kérelem benyújtásakor, mind a határozat kiadmányozásakor hatályos jogszabályoknak megfelelő adómegállapítást. Az adózó (kérelmező) kérelmére az adópolitikáért felelős miniszter – a tartós feltételes adómegállapítás kivételével – a nemzetközi szerződésekkel összefüggő adókötelezettséget érintő feltételes adómegállapítást a határozat kiadmányozásakor kihirdetett, azonban hatályba nem lépett jogszabályok alapján is kiadhatja. E § vonatkozásában a nemzetközi szerződés érvényes, ha a kötelező hatályának elismerésére Magyarország részéről a határozat kiadmányozásáig sor került.

²⁰⁷ 2015. január 1-jével hatályba lépett Luxemburgban a feltételes adómegállapítás újra szabályozott formában, amely már nem biztosítja ezt a lehetőséget. Maliy, Alexei – Greeven, Cees-Frans (2015): Recent development in the advance tax ruling practices in Luxembourg and the Netherlands. International Bar Association. <http://www.ibanet.org/Article/Detail.aspx?ArticleUid=eadb48e0-4cc0-4591-afac-4e7614278ad8>

²⁰⁸ Bürger, Jan (2012): Czech Republic. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 30.

²⁰⁹ Jansosn, Zinta (2012): Latvia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 63-64.

²¹⁰ A Ket. 3. § (1) bekezdés alapján.

kérelemre indulhat, azonban nemcsak Magyarországon, hanem nemzetközi viszonylatban is, hiszen a feltételes adómegállapítás iránti kérelmet elbíráló hatóság nem tudja feltárni azt, hogy az adózó mely jogügylet tekintetében fog jogértelmezési bizonytalanságot észlelni, ha a hatóság számára ismert lenne ez az információ, akkor jogszabály-módosítás kezdeményezésével élne, és nem egyedileg kezelné ezt a helyzetet. Ennek következtében a hivatalbóli eljárás elve nem érvényesül a feltételes adómegállapítási eljárás tekintetében.

A Ket. előírja a *jóhiszemű eljárási kötelezettségét*,²¹² amely a feltételes adómegállapítás tekintetében is irányadó, sőt az Art. szabályozása túl is lép ezen, mert a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményét írja elő. (Az értekezés 6. fejezete tárgyalja részletesen a rendeltetésszerű joggyakorlás alkalmazásának lehetőségét a feltételes adómegállapítási eljárásban.)

A közigazgatási hatósági eljárást általában *az ügyfél az egyes kapcsolattartási formák közül szabadon választva határozhatja meg*.²¹³ Ennek következtében az egyes hatósági eljárások tekintetében a kapcsolattartás formái lehetnek: írásbeliség, szóbeliség, írásbelinek nem tekinthető elektronikus út.²¹⁴ Hollandiában és Törökországban kizárólag elektronikus úton lehet benyújtani a kérelmet, azonban például Magyarországon kizárólag papír alapon terjeszthető elő a feltételes adómegállapítás iránti kérelem az Art. rendelkezései alapján, azaz az elektronikus ügyintézés²¹⁵

²¹¹ Ivancsics Imre – Fábíán Adrián (2013): Hatósági jogalkalmazás a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó. Budapest-Pécs. p. 45.

²¹² A Ket. 6. § (1) bekezdése alapján.

²¹³ A Ket. 8. §-a alapján.

²¹⁴ A Ket. 28/A. § (1) bekezdése szerint a hatóság

a) írásban

aa) postai úton,

ab) írásbelinek minősülő elektronikus úton, ideértve a telefaxot,

ac) személyesen átadott irat útján,

ad) kézbesítési meghatalmazott útján,

ae) a hatóság kézbesítője útján,

af) kézbesítési ügygondnok útján,

ag) hirdetményi úton, vagy

b) szóban

ba) személyesen

bb) hangkapcsolatot biztosító elektronikus úton, ideértve a telefont, vagy

c) írásbelinek nem minősíthető elektronikus úton

tart kapcsolatot az ügyféllel.

²¹⁵ Maiyalehné Gregóczy Etelka (2004): Az elektronikus ügyintézés kérdései. In: Lilliné Fecz Ildikó (szerk.): Költségvetési szervek gazdálkodása. Budapest, Verlag Dashöfer Szakkiadó Kft, p. 25-50.

szabályai²¹⁶ nem alkalmazhatóak. Azonban az Országgyűlés által 2015. december 15-én elfogadott és 2015. december 23-án kihirdetett az elektronikus ügyintézés és a bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. törvény szerint az államigazgatási szerveknek – legkésőbb 2018. január 1-jétől – a feladat- és hatáskörükbe tartozó eljárások tekintetében legalább a gazdálkodó szervezetek és a jogi képviselők számára biztosítani kell az elektronikus eljárás lehetőségét. Ennek következtében mivel a feltételes adómegállapítás jelenlegi is képviselethez kötött eljárás, ezért valószínűleg legkésőbb 2018. január 1-jétől hazánkban is elektronikus útra kell terelni ezt az eljárást.

A közigazgatási hatósági eljárás alapelveinek érvényesülése tekintetében a kutatási tapasztalatokat az **1. táblázat** tartalmazza.

1. táblázat

A közigazgatási hatósági eljárás alapelvei és azok érvényesülése a feltételes adómegállapítás tekintetében

A közigazgatási hatósági eljárás alapelvei	Feltételes adómegállapítás magyar szabályozásában érvényesül-e	Feltételes adómegállapítás nemzetközi szabályozásában érvényesül-e
Törvényesség elve	Igen.	Igen, kivéve 2014. december 31-ét megelőzően Luxemburg.
Hivatalbóli eljárás elve	Nem.	Nem.
Jóhiszeműség elve	Igen.	Igen.
Ügyfél szabadon határozhatja meg kapcsolattartás formáit	Nem, csak papír alapon.	Szinte minden országban eltérő szabályozás. Főszabály szerint érvényesül ez az alapelv.

Forrás: Saját szerkesztés.

²¹⁶ Gerencsér Balázs (2013): Elektronikus ügyintézés, elektronikus kapcsolattartás. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs. p. 619-636.

3.1.2. Közigazgatási eljárás alanya: ügyfél – adózó

A közigazgatási hatósági eljárás alapelveinek és a feltételes adómegállapítás hazai és nemzetközi szabályozásának áttekintése alapján is megállapíthatjuk, hogy nem egy szokványos eljárásról van szó, ezért jelen kutatás létjogosultsággal bír, valamint a feltételes adómegállapítás tudományos megalapozása indokolt. Az alapelvek után kutatásom keretei között áttérek a feltételes adómegállapítási kérelmet előterjesztő személyére, és jelen pontban kutatási kérdésként kerül meghatározásra, hogy a kérelmező a Ket. tekintetében ügyfélnek,²¹⁷ az Art. vonatkozásában pedig adózónak minősíthető-e.

A közigazgatási hatósági eljárás személyi hatálya egyik oldalról az ügyfél, aki az a természetes vagy jogi személy, továbbá jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet, akinek

- i. jogát az ügy érinti (mindenki, akiről az ügy tulajdonképpen szól, akinek az életéről, sorsáról, helyzetéről dönt a hatóság, akinek a hatóság határozata által joga lesz valamihez, vagy terheli valamely kötelezettség, így például aki építeni szeretne, vagy akinek adót kell fizetnie);
- ii. jogos érdekét az ügy érinti (akiknek az ügy tárgya járulékosan szól közbe az életükbe, addigi helyzetüket valamely módon megváltoztatja, arra hatással, befolyással van, például a szomszéd épülete leárnyékolná a miénket, a szálloda üzemeltetése megnöveli utcánkban a gépjármű forgalmat);
- iii. akit hatósági ellenőrzés alá vontak, illetve
- iv. akire nézve a hatósági nyilvántartás adatot tartalmaz.²¹⁸

Patyi András szerint „ez az általános ügyfélfogalom tehát azt a jogalanyt tekinti az eljárásban ügyfélnek, aki az eljárás eredményében érdekelt, aki tehát az adott eljárás célja (és nem feltétlenül a végeredménye) szempontjából az ügyben érintett. Ügyfél tehát az, aki igazolja, vagy

²¹⁷ Maiyalehné Gregóczy Etelka (2004): A KET. In: Lilliné Fecz Ildikó (szerk.): Költségvetési szervek gazdálkodása. Budapest, Verlag Dashöfer Szakkiadó Kft, p. 38-62.

²¹⁸ A Ket. 15. §-a alapján.

akiről (...) igazolják, hogy az eljárás eredményében, kimenetében érdekelt azért, mert az ügyben hozott érdemi döntés valamely jogára, jogos érdekére kihathat.”²¹⁹

Azonban a Ket. is lehetőséget biztosít arra is, hogy egyes ügyfajták esetében – a fentiekben kifejtettek szempontok vizsgálata nélkül – speciálisan meghatározásra kerüljön, hogy ki minősül ügyfélnek, amely szabályozás szükségszerűen tágítja az ügyféli kört.

Az adóigazgatási eljárásokban – a Ket-ben használt ügyfélfogalom helyett – az adózó jelenik meg a személyi hatály fogalmához kapcsolódóan. Adózó az a személy, akinek adókötelezettségét, adófizetési kötelezettségét – adót, költségvetési támogatást megállapító – törvény írja elő.²²⁰ Az adózó eljárásjogi – szemben az adóalannyal, amely anyagi jogi – kategória,²²¹ ez pedig azt jelenti, hogy az egyes adóigazgatási eljárási kötelezettségek terhelik.

A feltételes adómegállapítási eljárásban résztvevő fél egyben a Ket. szerinti ügyfél és az Art. szerinti adózó is. Ezt támasztja alá, hogy a feltételes adómegállapítási eljárást bármely adózó kezdeményezheti, azonban speciális képviseleti szabályok vonatkoznak hazánkban az eljárás megindítására, hiszen az adózó kizárólag képviselője útján kezdeményezheti az eljárást. Képviselő pedig kizárólag adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő, ügyvéd és könyvvizsgáló lehet. Ennek alapján láthatjuk, hogy míg a Ket. általános ügyfélfogalmát az egyes ügytípusok inkább tovább tágítják, addig az Art. – a Ket. ügyfélfogalmánál szűkebb – adózói fogalmát a feltételes adómegállapítás tovább szűkíti.

A hatályos jogi szabályozás szerint az adózó (kérelmező), azaz kizárólag egy természetes vagy jogi személy terjesztheti elő a feltételes adómegállapítás iránti kérelmet. A kérelem alapján indult eljárásban hozott határozat is kizárólag az adózóra vonatkozóan tartalmazhat megállapítást 2014. január 1-jétől. (2013. december 31-ig hatályos szabályozás szerint azonban a jogügylettel közvetlenül érintett más adózóra is tartalmazhatott megállapítást.) A módosítás indoka az volt, hogy az ügylettel közvetlenül érintett fél nem vesz részt a feltételes adómegállapítási eljárásban, ezért azt eljárni tőle, hogy olyan közteljesítést teljesítsen, amelyről nem rendelkezik információval nem elfogadható.

²¹⁹ Patyi András (2013): A hatósági eljárási jogviszony fogalma és tárgya: a hatósági ügy. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs. p. 92-93.

²²⁰ Az Art. 6. § (1) bekezdése alapján.

²²¹ Halustyik Anna (szerk.) (2006): Pénzügyi jog I. Szent István Társulat. Budapest. 562. oldal. p. 75.

Továbbá a magyar szabályozás szerint 1996. január 1-je és 2004. december 31-e között kizárólag belföldi illetőségű adózó terjeszthetett elő feltételes adómegállapítás iránti kérelmet, amely rendelkezés 2015. január 1-jétől módosult, miszerint külföldi illetőségű személy feltételes adómegállapítás iránti kérelmét belföldi képviselője útján terjesztheti elő.

Svédországban mind az adózók, mind az adóhatóság jogosult feltételes adómegállapítás iránti kérelmet előterjeszteni, amelyet a Feltételes Adómegállapításért felelős Tanács bírál el.²²² A svéd szabályozás szerint az adóhatóság és az adózó azonos eljárásjogi státuszt kap, míg a feltételes adómegállapítási kérelem elbírálása egy harmadik (Feltételes Adómegállapításért felelős Tanács) eljárásjogi alanyhoz kerül. Nemzetközi kitekintés alapján egyedinek tekinthető ez a svéd eljárási elem, mivel nincs még egy olyan szabályozás, amelyben az adóhatóság kérelmező lehetne.

*

A fentiekben kifejtettek alapján a feltételes adómegállapítási kérelmet előterjesztő tekintetében túl tág mind a Ket. szerinti ügyfél, mind az Art. szerinti adózó fogalma, ezért annak további szűkítésére került sor az elmúlt időszakban a magyar szabályozásban.

Álláspontom szerint a Ket. szerinti ügyfélfogalom túl tág, mivel a feltételes adómegállapítás adókötelezettségekre vonatkozik, ezért nem minden ügyfél, hanem csak minden adózó számára kell elérhetővé tenni. Azonban az Art. adózó fogalmának, mint kérelmezőnek a szűkítése nem indokolt, azaz akit Magyarországon adókötelezettség terhel, az feltételes adómegállapítás iránti kérelmet is előterjeszthet függetlenül attól, hogy külföldi vagy belföldi illetőséggel bír.

3.1.3. Közigazgatási eljárás alanya: hatóság – adóhatóság

A kutatás célja, hogy a feltételes adómegállapítás tekintetében meghatározásra kerüljön, hogy a kérelmet mely hatóság jogosult elbírálni, hiszen ez egyben a hatóság eljárási szabályait is meghatározza.

²²² Lindencrona, Gustaf (2007): Unique Features in Swedish Tax Law. Stockholm Intitute for Scandinavian Law. Stockholm. p. 166.

Az előző alpontban a közigazgatási hatósági eljárás tekintetében az ügyfél/adózó vonatkozásában személyi hatályról beszélhettünk, jelen esetben az eljárás szervei hatálya „az ügy intézésére hatáskörrel rendelkező (...) hatóságra terjed ki.”²²³ Patyi András „a hatósági ügy intézésére vonatkozó hatáskört hatósági jogkörnek nevezi. (...) A hatósági jogkör egyszerre jelent eljárási és/vagy döntési jogosultságot, mely nemcsak elvont szubjektív jogként, hanem külső jogalanyok felé fennálló (egyoldalú, szuprematív) jogosultságként érvényesül. Másrészt azonban – a törvényben előírt feltételek fennállása esetén – eljárási és döntési kötelezettségként jelenik meg.”²²⁴

A feltételes adómegállapítás tekintetében a nemzetközi gyakorlat alapján főszabályként megállapítható, hogy a feltételes adómegállapítást az adóhatóság²²⁵ jogosult elbírálni. Ez a főszabály érvényesül általánosságban az európai uniós tagállamok esetében is. Ezt támasztja alá kutatásom, amelynek keretében az Európai Unió 28 tagállamára fókuszálva is megvizsgáltam, hogy a feltételes adómegállapítást mely intézmény bírálja el. Érdemes kiemelni, hogy az egyes földrészek tekintetében Európa azzal is felhívja magára a figyelmet, hogy itt a leginkább sokrétű az eljáró hatóságok típusa, hiszen van példa arra, hogy

- az adóhatóság (Dánia, Egyesült Királyság, Portugália, Spanyolország, Franciaország, Belgium, Hollandia, Németország, Csehország, Lengyelország, Finnország, Észtország, Litvánia, Románia, Görögország),
- a minisztérium²²⁶ (Olaszország, Ausztria, Magyarország),
- a Feltételes Adómegállapításért Felelős Tanács (Svédország), és
- az Adóügyekért Felelős Biztos (Málta)

jár el (**2. ábra**).

Megjegyzés formájában célszerű jelezni, hogy Lettországból, Szlovákiából, Horvátországból és Bulgáriából nincs lehetősége az adózónak feltételes adómegállapítást kérni.

²²³ Ivancsics Imre – Fábrián Adrián (2013): Hatósági jogalkalmazás a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó. Budapest-Pécs. p. 49.

²²⁴ Patyi András (2013): A hatósági eljárási jogviszony fogalma és tárgya: a hatósági ügy. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs. p. 88-89.

²²⁵ Nagy Zoltán (2008): Költségvetési szervek. Közigazgatási versenyvizsga - Államháztartástan modul (középfok), Kormányzati Személyügyi Szolgáltató és Közigazgatási Képzési Központ részére készített e-learninges tananyag.

²²⁶ Nagy Zoltán (2008): Költségvetési szervek. Közigazgatási versenyvizsga - Államháztartástan modul (középfok), Kormányzati Személyügyi Szolgáltató és Közigazgatási Képzési Központ részére készített e-learninges tananyag.

Dániában – főszabály szerint – az adóhatóság kiadmányozza a feltételes adómegállapításokat. Azonban az alábbi esetekben a kérelem súlyából kifolyólag nem az adóhatóság elsőfokú szerve, hanem a Központi Adóhivatalon belül működő Dániai Adómegállapítási Tanács jár el:

1. ha a kérelem több adóalanyt is érint,
2. a kérelemben szereplő ügylet értéke kiemelkedő,
3. a kérelem új jogszabályi rendelkezés értelmezésére vonatkozik,
4. uniós jog értelmezése is szükséges, vagy
5. a kérelem közérdeket érint.

2. ábra

Az Európai Unió tagállamaiban a feltételes adómegállapítást elbíráló hatóságok



Forrás: Saját szerkesztés.

A fentiekben bemutatott esetköröktől függetlenül is dönthet úgy az első fokon eljáró adóhatóság, hogy a kérelmet felterjeszti az Adómegállapítási Tanácshoz elbírálásra.²²⁷ A Dániai Adómegállapítási Tanács (Skatterådet)²²⁸ tagsága különböző üzleti szektorok képviselőiből, politikusokból és a dán Adózásért Felelős Minisztérium különböző főosztályainak képviselőiből áll.

Szervezetileg a svéd Feltételes Adómegállapításért Felelős Tanács részben a nemzeti adóhivatalhoz tartozik. Két teljes munkaidőben foglalkoztatott, a kormány által kinevezett bíró jár le a kérelmek elbírálása során, akik képviselik a jogi szakmaiságot, az adóhatóságot és az adózókat (például a Svéd Iparágak Szövetségét). Az eljárás során az egyik fél mindig az adóhatóság, de bármelyik fél jogosult arra, hogy az ítélet meghozatalát követően – feltétel nélkül – fellebbezhet. Ennek következtében az eljárás kvázi peres nem pedig közigazgatási eljárás.²²⁹

Magyarországon a feltételes adómegállapítást a jogalkotó eredeti célja szerint a kezdeti időszakban óvatosságból a Pénzügyminisztériumhoz telepítette, és a már kikristályosodott jogintézményi feltételek esetén az erre irányuló kérelem elbírálása az adóhatóság hatáskörébe került volna áttételre. Az 1996. január 1-jei szabályok bevezetésekor azonban szigorú, centralizált rendezési módra van szükség, hiszen az adóhatóságok jogalkalmazó szervezetként – helyesen – nem kívánnak önhatalmúlag túllépni a jogszabályok által egyértelműen kijelölt kereteken. Az általános szabályoknál sokkal szigorúbb kérelembenyújtási, nyilvántartási, kiadmányozási és más eljárási szabályokkal kell és lehet gátat vetni annak, hogy szakszerűtlen, megalapozatlan, utóbb már vissza nem vonható feltételes adómegállapítások kerüljenek az ügyfelek kezébe.

Bolíviában is az adóhatóság bírálja el a feltételes adómegállapítási kérelmeket,²³⁰ és a kiadmányozott döntéseket az adóhatóság utólag saját hatáskörben sem módosíthatja.²³¹ Ezzel szemben Pakisztánban a jövedelemadóért felelős biztos bírálja a feltételes adómegállapításokat.²³²

²²⁷ Ottosen, Arne Mollin – Reumert, Kromann (2012): Denmark. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 32.

²²⁸ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=80176&lang=us> [Letöltés: 2016.01.04.]

²²⁹ Fédération des Experts Comptables Européens (2000): Survey on Advance Tax Ruling. p. 44.

²³⁰ A bolíviai Adó Kódex 115-120. cikkei alapján.

²³¹ Rojar, Fernando (2012): Bolivia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 11.

²³² Rizvi, Ahsan Zahir (2012): Pakistan. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 79-80.

Ausztráliában az Adóügyi Biztos kiadmányozza a feltételes adómegállapítást, és maga határozza meg, hogy a feltételes adómegállapítási kérelmet milyen ügyletekre vonatkozóan terjeszhető elő. Ebből kifolyólag a kérelem elutasítását eredményezi, ha a megerősítendő tényállás olyan megerősítendő pontokat tartalmaz, amelyek

- sértik vagy indokolatlanul korlátozzák a rendeltetésszerű joggyakorlás érvényesülését az adóigazgatásban,
- a már kiadmányozott feltételes adómegállapítás tényállására vonatkoznak, vagy
- a Biztos mérlegelési jogkörében elutasítása mellett dönt.²³³

A **2. táblázat** mutatja be, hogy összesen 10 olyan ország van, ahol a feltételes adómegállapítást nem az adóhatóság bírálja el. Ezek közül is talán a legkülönlegesebb India, ahol speciális intézmény jogosult ennek az eljárásnak a lefolytatására.

2. táblázat

A feltételes adómegállapítást kiadmányozó hatóságok megoszlása azon országokban, ahol nem az adóhatóság jár el

Földrész	Minisztérium	Más intézmény
Európa	Ausztria	Svédország (Feltételes adómegállapításért felelős Tanács)
	Olaszország (Minisztériumon belüli speciális tanács)	Málta (Adóügyekért Felelős Biztos)
	Magyarország	
Ázsia	Kuvait	India (Feltételes Adómegállapítási Hivatal)
	Tajvan	Pakisztán (Adóügyi Biztos)
Ausztrália		Ausztrália (Adóügyekért Felelős Biztos)

Forrás: Saját szerkesztés.

²³³ Friezer, Mark – Utz, Clayton (2012): Australia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 7-8.

*

Mindezek alapján a feltételes adómegállapítás iránti kérelmet elbíráló hatóság nemzetközi viszonylatban az adóhatóság, és csak egyes országok térnek el ettől a főszabálytól. Álláspontom szerint az eredeti miniszteri indokoláshoz visszakanyarodva Magyarországon is célszerű lenne, hogy ne minisztériumi szinten kerüljön ez a kérelem elbírálásra, hanem ez a hatáskör is az adóhatósághoz kerüljön. Ez a módosítás csökkentené mind Magyarországot, mind az Európai Unió versenyhátrányát, hiszen egy egységes kép kerülhetne kialakításra, azaz egy leendő beruházó számára ne kelljen vizsgálni az egyes nemzeti államok szabályozását, hanem a feltételes adómegállapítást elbíráló hatóság tekintetében uniós szinten egységes kép rajzolódjon ki. Véleményem szerint ez Magyarország számára is csak pozitív hozadékkal járhatna.

3.1.4. Joghatóság, hatáskör, illetékesség különös tekintettel a feltételes adómegállapítás szabályaira

A feltételes adómegállapítási eljárásban is indokolt a joghatóság, hatáskör és illetékesség elválasztása abból a szempontból is, hogy a fentiekben kifejtettek szerint az országok jelentős részében az adóhatóság folytatja le ezt az eljárást, míg egyes országokban speciálisan, kizárólag ezzel az eljárással foglalkozó intézmény jár el.

A kutatás célja, hogy a feltételes adómegállapítási eljárás tekintetében mennyire érvényesülnek a joghatóság, hatáskör, illetékes szerinti elhatárolások, amely során azt a szemléletet követve elemzem a kérdést, hogy az általánostól jutunk el a konkrét felé, azaz elsőként a joghatóság, majd a hatáskör tekintsük át és ezt követően az illetékesség kérdését.

3.1.4.1. Joghatóság

A feltételes adómegállapítás tekintetében kérdéses, hogy mennyire érvényesül a joghatóság fogalma, vagy egyáltalán felmerülhet-e a joghatóság vizsgálatának kérdése az eljárás során.

A kutatási kérdés megválaszolásához először a joghatóság fogalmát mutatom be. Paulovics Anita szerint „a joghatóság nemzetközi jogi szempontból értelmezett hatáskört jelent.”²³⁴ Ezt az támasztja alá, hogy „a hatásköri szabályok az állami feladatokhoz rendelt döntési jogkörök államon belül egyes szervek között, a joghatósági szabályok pedig a döntési jogkörök államok közötti – tehát nemzetközi vonatkozású – megosztását szabályozzák.”²³⁵ Mind ezek alapján „magyar ügyfél (vagyis magyar állampolgár és Magyarországon nyilvántartásba vett jogi személy, vagy jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet) hatósági ügyében a Magyarország területén a magyar hatóság jár el.”²³⁶

Mindezt alkalmazva a feltételes adómegállapítási eljárás tekintetében arra a megállapításra juthatunk, hogy a feltételes adómegállapítás magyar adózókra, magyar hatósági ügyben alkalmazható. Ezzel szemben a feltételes adómegállapítási kérelmet 1997. január 1-jét követően „bármely adózónak minősülő személy benyújthatja. Belföldi vagy külföldi adóhatóság vagy más hatóság azonban nem kérhet feltételes adómegállapítást. Ugyanakkor nem zárhatók ki a kérelmezők közül a nem rezidens személyek sem. Az adózó helyett képviselője is benyújthatja a kérelmet, ha jogosultságát igazolja”.²³⁷

A feltételes adómegállapítási eljárásban ugyanakkor külföldi jog nem értelmezhető, azaz a hazai eljárásban nem kérhető például a német vagy az olasz adójogszabályok értelmezése. Ebből a szempontból a nemzetközi szabályozás megegyezik a hazai jogszabályi környezettel.

*

Mindezek alapján levonhatjuk azt a következtetést, hogy a joghatóság²³⁸ szerinti elhatárolás a feltételes adómegállapítás tekintetében nem a kérelmezők személyéhez, hanem az ügylet megvalósításának helyéhez, illetve az ügylet tekintetében irányadó jogszabályok honossága

²³⁴ Paulovics Anita (2012): Joghatóság, hatáskör, illetékesség, hallgatás, jogsegély. In: Kalas Tibor (2012): Közigazgatási hatósági eljárás. Miskolci Egyetemi Kiadó. Miskolc. p. 54.

²³⁵ Patyi András – Boros Anita (2013): A hatóság és a szakhatóság az eljárásban. (Általános rendelkezések). A hatósági eljárási jogviszony fogalma és tárgya: a hatósági ügy. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs. p. 143.

²³⁶ Patyi András – Boros Anita (2013): A hatóság és a szakhatóság az eljárásban. (Általános rendelkezések). A hatósági eljárási jogviszony fogalma és tárgya: a hatósági ügy. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs. p. 145.

²³⁷ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 472. oldal.

²³⁸ Maiyalehné Gregóczki Etelka (2004): A KET. In: Lilliné Fecz Ildikó (szerk.): Költségvetési szervek gazdálkodása. Budapest, Verlag Dashöfer Szakkönyvkiadó Kft, p. 38-62.

szerint valósul meg. Ezt támasztja alá, hogy a Dominikai Köztársaságban a feltételes adómegállapítási kérelem minden adózási kérdéskörben előterjeszhető,²³⁹ amely a Dominikai Köztársaság joghatósága alatt valósul meg.²⁴⁰ A nemzetközi gyakorlatból célszerű egy kivételt megemlíteni, ez pedig Pakisztán, ahol a feltételes adómegállapítási kérelmet kizárólag illetőséggel nem rendelkező adózók terjeszthetik elő.²⁴¹

3.1.4.2. Hatáskör

A joghatóságot követően áttekintem a hatáskörré vonatkozó elméleteket, illetve meghatározom annak helyét a feltételes adómegállapítási eljárásban. Ennek következtében a kutatás célja, hogy a feltételes adómegállapítás iránti kérelem elbírálása tekintetében a hatáskör vizsgálata releváns kutatási kérdése-e.

Ehhez azonban először a hatáskör fogalmát kell tisztázni. „A hatáskör (...) nemcsak a hatósági eljárásra jellemző, hanem minden olyan közigazgatási tevékenységfajta kiterjed, melynek gyakorlása során egy szerv jogosult közhatalmi (vagy) igazgatási hatalmi jogkörben eljárni és döntést hozni.”²⁴²

Kalas Tibor a hatáskör fogalmát három szinten értelmezi. „Legtágabb értelemben az államhatalmi ágak elválasztásának szintjén (...), szűkebb értelemben egy konkrét szervezet szintjén (...), legszűkebb értelemben (...) egy konkrét ügyben.”²⁴³ Kalas Tibor elméletét elfogadva megállapíthatjuk, hogy azon országok esetében, ahol a feltételes adómegállapítási eljárást egy speciálisan erre felhatalmazott intézmény folytatja le, a joghatóságot követően hatásköri és illetékességi kérdések fel sem merülhetnek. Azonban ha ez az eljárás az adóhatósághoz került telepítésre, ott külön vizsgálandó, hogy mely adóhatóság jogosult az eljárásra. Továbbá az egységes jogértelmezés iránti igény miatt célszerű lehet, hogy az

²³⁹ A dominikai Adótörvény 38. cikke alapján.

²⁴⁰ Rodrigues, Milciades – Moreno, Juan (2012): Dominican Republic. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 34-35.

²⁴¹ Rizvi, Ahsan Zahir (2012): Pakistan. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 79-80.

²⁴² Patyi András – Boros Anita (2013): A hatóság és a szakhatóság az eljárásban. (Általános rendelkezések). A hatósági eljárási jogviszony fogalma és tárgya: a hatósági ügy. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs. p. 148.

²⁴³ Kalas Tibor (szerk.) (2012): Közigazgatási hatósági eljárás. Miskolci Egyetemi Kiadó, Miskolc. 2012. p. 55-56.

adóhatóságon belüli is egy szervezeti egység, országos hatáskörrel rendelkezne az ilyen irányú kérelmek elbírálására.

A nemzetközi gyakorlatból indokolt kiemelni, hogy a nicaraguai szabályozás alapján a személyes konzultációs keretében kifejtett feltételes adómegállapítás semmis, ha azt olyan hatóság folytatja le, amely arra nem jogosult (azaz nem az adóhatóság).²⁴⁴

*

Mindezek alapján megállapíthatjuk, hogy a feltételes adómegállapítás tekintetében sem hagyható figyelmen kívül a hatáskör kérdése, azaz a kérelem elbírálását megelőzően – ahogy azt eddig láttuk a joghatóságot és – a hatáskör meglétét is vizsgálni kell. Ebből a szempontból a nemzetközi szabályozás egységes.

3.1.4.3. Illetékesség

Az illetékesség vizsgálata talán – a joghatóságot és a hatáskört követően – indokolatlannak tűnik, de a teljesség igénye érdekében ki kell térnünk ennek az eljárási elemnek a vizsgálatára is. Ezen alponthoz keretein belül azt vizsgálom, hogy a feltételes adómegállapítás iránti kérelem tekintetében az illetékességet vizsgálni kell-e.

A kutatási cél eléréséhez kizárólag az illetékesség fogalmának meghatározásán keresztül vezet az út, amely tekintetében Kalas Tibor a hatáskör és az illetékesség viszonyában kifejti, hogy „a hatáskör csak általában jelent jogosítványt. Az illetékesség az az eszköz, amelynek segítségével a hatáskör konkrétta válik, hiszen ez biztosít lehetőséget a konkrét ügyben a hatáskör gyakorlására.”²⁴⁵ „Míg tehát a hatáskör a szervek jogkörét az ügyek természete szerint állapítja meg, addig az illetékesség az azonos jogkörű hatóságok közül, a terület, a személyek, a dolgok és egyes viszonyok alapján azt jelöli ki, hogy az egyes konkrét esetekben melyik hatóság hivatott eljárni.”²⁴⁶

²⁴⁴ Cajina, Jose Anibal Olivas – de Alvarado, Gloria Maria (2012): Nicaragua. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 73-75.

²⁴⁵ Kalas Tibor (szerk.) (2012): Közigazgatási hatósági eljárás. Miskolci Egyetemi Kiadó, Miskolc. 2012. p. 64.

²⁴⁶ Patyi András – Boros Anita (2013): A hatóság és a szakhatóság az eljárásban. (Általános rendelkezések). A hatósági eljárási jogviszony fogalma és tárgya: a hatósági ügy. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs. p. 154.

„Az illetékesség eljárásjogi értelemben annak meghatározását jelenti, hogy az azonos hatáskörű hatóságok közül az adott ügyben melyik hatóság jogosult és köteles eljárni. (...) Az illetékesség ezért mindig több, azonos hatáskörű szervet (hatóságot) feltételez, mert éppen [ezek] (...) közül jelöli ki, azonosítja be az eljárni jogosultat.”²⁴⁷ Ahogy arra már az előző pontban is utaltam azon országok esetében, ahol egy intézmény jár el, azaz nincs több, azonos hatáskörű szerv, ott nem értelmezhető az illetékesség. Hazánkban is ez a helyzet, hiszen a Nemzetgazdasági Minisztérium bírálja el ezeket a kérelmeket, amely országos illetékességgel rendelkezik.

Ivancsics Imre szerint „az illetékesség területi munkamegosztást jelent.”²⁴⁸ Azonban a feltételes adómegállapítás tekintetében kiemelt szerepe van a jogbiztonságnak,²⁴⁹ ezért nem elhanyagolható az a szempont, hogy az eljárás során egységes jogértelmezés érvényesüljön, amely miatt célszerű, hogy a területi munkamegosztás elvével szemben országosan egy intézmény legyen jogosult az eljárásra.

*

A feltételes adómegállapítás jelenlegi hazai szabályozása szerint a kérelmet az adópolitikáért felelős miniszter bírálja el, ezért az illetékesség kérdése nem merülhet fel. Azonban nemzetközi kitekintés alapján ahol a kérelem tekintetében az adóhatóság jogosult eljárni, ott mindenképp felmerül és alkalmazandó az illetékesség kérdése. Ha a 3.1.3. alpont tett javaslatom elfogadásra kerülne, és Magyarországon is az adóhatóság bírálná el a feltételes adómegállapítás iránti kérelmeket, akkor hazánkban is értelmezhető lenne az illetékesség kérdése.

3.1.5. Elsőfokú eljárás a feltételes adómegállapítás tekintetében

Az eljárási alapelvek, az eljárás alanyainak és – az ügy elbírálása szempontjából jelentős – joghatóságnak, hatáskörnek és illetékességnek az áttekintését követően az elsőfokú eljárásra vonatkozó szabályozást vizsgálom abból a szempontból, hogy az általános közigazgatási hatósági

²⁴⁷ Patyi András – Boros Anita (2013): A hatóság és a szakhatóság az eljárásban. (Általános rendelkezések). A hatósági eljárási jogviszony fogalma és tárgya: a hatósági ügy. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs. p. 154.

²⁴⁸ Ivancsics Imre (2012): A közigazgatási hatósági eljárás. Kódex Nyomda Kft. Pécs. 2012. p. 91.

²⁴⁹ Lásd erről bővebben 6. fejezet.

eljárásba hogyan illeszkedik a feltételes adómegállapítás, mint speciális adóigazgatási eljárás. A kutatás célkeresztjébe az eljárást alapvetően befolyásoló négy elemre térek ki:

- a kérelemre,
- a személyes konzultációra,
- a képviselőre és
- az eljárási díjra.

A kutatás megalapozása érdekében az elsőfokú eljárás fogalmát érdemes tisztázni, amelyben Kilényi Géza fogalomhasználatára utalok vissza, amely szerint „az elsőfokú eljárást a közigazgatási eljárásjogi szaknyelv gyakran ’alapeljárás’ néven is említi. Ez a találó elnevezés azt juttatja kifejezésre, hogy a tipikus jellegű – tehát határozat kibocsátásra irányuló – eljárás az első fokú eljáráson alapul, s a szükséghez képest erre az alapra épül rá a jogorvoslati eljárás, illetőleg a végrehajtási eljárás.”²⁵⁰

Fontos azonban megjegyezni, hogy a feltételes adómegállapítás tekintetében a végrehajtási eljárási szakasz nem értelmezhető, hiszen ebben az eljárásban egy konkrét ügylethez kapcsolódó adókötelezettségek kerülnek meghatározásra, de az adózó kérelme alapján. Azonban a feltételes adómegállapításban foglaltaktól az adózó eltérhet, annak betartása nem kényszeríthető ki, azaz a feltételes adómegállapítás tekintetében végrehajtásra nem kerülhet sor. Ennek következtében a feltételes adómegállapítás valójában egy lehetőség, amellyel az adózó élhet, de a kiadmányozott döntéshez nem kapcsolható az állam végrehajtási kényszere. Mivel az esetek jelentős részében a kérelem egy jövőbeli ügyletre vonatkozik, ezért az adózó úgy is dönthet, hogy a kérelemben, a feltételes adómegállapításban szereplő tényállástól vagy annak egyes elemitől eltér.

Mindezen alapvetést követően áttekintem a feltételes adómegállapítási eljárásra, mint elsőfokú eljárásra vonatkozó szabályokat hazai és nemzetközi vonatkozásban is.

²⁵⁰ Kilényi Géza (2009): Az elsőfokú eljárás. In: Kilényi Géza (szerk.): A közigazgatási eljárási törvény kommentárja. Complex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft. Budapest. 2009. p. 155.

3.1.5.1. *Feltételes adómegállapítási kérelem*

A kutatás célja annak meghatározása, hogy a közigazgatási hatósági eljárásban alkalmazandó kérelemhez képest a feltételes adómegállapítás iránti kérelem mennyiben speciális hazai és nemzetközi viszonylatban egyaránt.

„A hatósági eljárás megindításának egyik általános formája a kérelem előterjesztése”²⁵¹, amely érvényesül a feltételes adómegállapítási eljárásban is azzal a kitéttel, hogy ezen eljárás hivatalból nem indítható, amely a nemzetközi kitekintés alapján is megalapozottan állítható, ahol a feltételes adómegállapítás bevezetésére sor került, hiszen az eljárás jellege kizárja a hivatalbóli eljárást. A hatóság egy jövőbeli ügylet tekintetében az adózó jogértelmezési bizonytalanságát nem képes felismerni, és hivatalból egy feltételes adómegállapítási eljárást lefolytatni. Azonban irányadó a feltételes adómegállapítás iránti kérelemre Kalas Tibor meghatározása, amely szerint „a kérelem gyűjtőfogalom, s tartalmát az ügyfél által előterjesztett, az ügydöntő hatósághoz intézett valamely érdemi döntés meghozatalára irányuló kérést tartalmaz.”²⁵²

Az **Európai Unió tagországai** közül az alábbiak kiemelése indokolt, mivel ezekben az esetekben egy-egy speciális eltérő vonás jelenik meg a jogintézményt érintően:

- Csehországban a feltételes adómegállapítás iránti kérelmet *kizárólag bizonyos témakörök tekintetében lehet előterjeszteni*, például külföldiek speciális adójogi helyzetének megítélése tárgyában vagy egy-egy nehezebb megítélésű tárgykörben.²⁵³
- Ezzel szemben az ír feltételes adómegállapítási kérelem bármely adónemre vonatkozhat, de *egyértelmű, rutin kérdések megválaszolása nem lehet a kérelem tárgya*, ugyanakkor olyan jogértelmezésre sem vonatkozhat, amely adóelkerüléshez vezet.²⁵⁴
- Máltán a személyi jövedelemadó törvény határozza meg, hogy a feltételes adómegállapítás iránti kérelmet az Adóbevételekért felelős Biztos milyen esetekben kiadmányozhatja, ilyen:

²⁵¹ Kalas Tibor (szerk.) (2012): Közigazgatási hatósági eljárás. Miskolci Egyetemi Kiadó, Miskolc. 2012. p. 83.

²⁵² Kalas Tibor (szerk.) (2012): Közigazgatási hatósági eljárás. Miskolci Egyetemi Kiadó, Miskolc. 2012. p. 83.

²⁵³ Bürger, Jan (2012): Czech Republic. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 30.

²⁵⁴ Devlin, Caroline – Cox, Arthur (2012): Ireland. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 57-58.

- a szervezeti átalakulás,
 - a pénzügyi eszközök átruházása,
 - a nemzetközi ügyletek máltai érintettsége, vagy
 - az általános adóelkerülés elleni rendelkezés egyedi ügyekben való jóhiszemű értelmezése.²⁵⁵
- A dán feltételes adómegállapítási kérelem *nem vonatkozhat költségvetési hatás megállapítására*, így adó, díj, fizetési kötelezettség mértékére, kivéve vám és tulajdonszerzés vonatkozásában. Az eljárás tehát valójában az egyes eljárási szabályok értelmezésére vonatkozik. Amennyiben pedig a kérelemben előadott tények alapján ténylegesen az ügylet nem ítéltető meg, akkor nem lehet azt elbírálni.²⁵⁶ A dán feltételes adómegállapítás egy olyan általános közigazgatási eljárás, amely a jövőbeli tranzakciókhoz kapcsolódó eltérő jogértelmezések helyett kiszámítható adójogi helyzetet teremt.²⁵⁷
 - Az észt feltételes adómegállapítás iránti kérelem – a magyar szabályozással megegyezően – *adókötelezettségek megerősítésére vonatkozhat*.²⁵⁸
 - Szokásos piaci ár megállapítás iránti kérelemmel nem kapcsolatható össze a feltételes adómegállapítási kérelem Észtországban²⁵⁹, Magyarországon és Németországban.²⁶⁰ Ennek Magyarországon és Németországban is ennek az az oka, hogy a két kérelmet eltérő szerv bírálja el, ezért az eljárások összevonása nem lehetséges.

²⁵⁵ Attard, Stephen (2012): Malta. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 67-68.

²⁵⁶ Ottosen, Arne Mollin – Reumert, Kromann (2012): Denmark. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 32.

²⁵⁷ Jesus Felipe (2015): Development and modern industrial policy in practice. Issues and country experiences. The Asian Development Bank. Edward Elgar Publishing. Cheltenham. Northampton. p. 389.

²⁵⁸ Rosenblat, Dmitri (2012): Estonia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 38.

²⁵⁹ Rosenblat, Dmitri (2012): Estonia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 38.

²⁶⁰ Engel, Michaela (2012): Germany. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 43.

- A német pénzügyi kódex 89. paragrafusa szerint a feltételes adómegállapítás iránti kérelem *előterjeszhető joghézag feloldása érdekében*, azonban az adóhatóság mérlegelési körébe tartozik, hogy a kérelmezett esetben a feltételes adómegállapítást kiadja-e.
- Romániában a feltételes adómegállapítási kérelem – a magyar szabályozással megegyezően – *kizárólag jövőbeli ügylet tekintetében* lehet előterjeszteni.²⁶¹
- Magyarországon *a feltételes adómegállapítás szabályait csak olyan ügyben lehet alkalmazni, amelyre az adózás rendjéről szóló törvény tárgyi hatálya kiterjed*. Nincs helye ezért feltételes adómegállapításnak vámügyben vagy olyan kötelező államháztartási befizetések ügyében, amelyekben nem az adóhatóságok járnak el. Törvény zárja ki a feltételes adómegállapítást társadalombiztosítási járulékügyben. Költségvetési támogatási ügyekben születhet feltételes adómegállapítás, ha a folyósítás és az ellenőrzés adóhatósági hatáskörbe tartozik. Helyi adóknál is létezhet feltételes adómegállapítás, de erre a gyakorlatban ritkán, más adókkal együtt került eddig sor, főként a helyi iparüzési adó miatt. A számviteli kérdések önmagukban nem szolgálhatnak feltételes adómegállapítás alapjául, de amennyiben a kérdések adófizetési kötelezettséget (adóalapot, adómértéket) is érintenek, akkor nem kizárt azok elbírálása.

Az **észak-amerikai térség** tekintetében *Kanadát* érdemes kiemelni, azzal, hogy Kanadában a szövetségi adóeljárás jog alapján nem lehet feltételes adómegállapítás iránti kérelmet előterjeszteni, de az egyes tartományi szabályozás ezt lehetővé teheti. A kanadai Manitoba tartományban a kérelem kizárólag speciális körülményekhez kapcsolódó hatályos adótörvények alkalmazására és értelmezésére vonatkozhat.²⁶² A kanadai Ontario tartományban az adóhatóság bírálja el a feltételes adómegállapítás iránti kérelmeket, azonban csak abban az esetben, ha a bemutatott tényállás alapján valóban bonyolult az ügy megítélése, azaz az adózó számára ténylegesen iránymutatásra van szükség.²⁶³ A kanadai Québec tartományban a feltételes adómegállapítás kizárólag jövőbeli ügyletek tekintetében kérhető, illetve feltétel, hogy az

²⁶¹ Miron, Ana-Maria E. (2012): Romania. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 85-86.

²⁶² Kagan, Leilani – Dorfman Sweetman, Thompson (2012): Canada, Manitoba. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 16.

²⁶³ Trossman, Jeffrey (2012): Canada, Ontario. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 18-19.

ügyletet teljes egészében, annak minden releváns aspektusában bemutassa a kérelmező. A kérelem azonban az alábbi körülmények fennállása esetén elutasítható:

1. Ha az ügylet megegyezik, az adózó által már megvalósított ügylettel, és azt az adóhatóság ellenőrzés alá vonta.
2. Ha a kérelem tárgya olyan ügylet, amelyben az elsőfokú bíróság is iránymutatást kért.
3. Ha a kérelem tárgya jelenleg nem teljes egészében bemutatható, mivel annak jelentős számú bizonytalansági tényezője van.
4. Ha a kérelem tárgya nem konkrét ügylet, hanem cselekvési alternatívák.
5. Ha a kérelem tárgya nem kizárólag adójogi, hanem befektetési jellegű is.
6. Ha a kérelem tárgyának valós piaci értéke nem határozható meg.
7. Ha a kérelem tárgya adófizetési, adóvisszaigénylési összeg meghatározása.
8. Ha a kérelem tárgya az adózási és számviteli előírások alapján egyértelműen meghatározható.
9. Ha a kérelem tárgyául szolgáló ügylet összes releváns körülménye nem állapítható meg.
10. Ha a kérelem tárgya külföldi jog értelmezésére vonatkozik.
11. Ha a kérelmező nem járul hozzá a kérelem és a feltételes adómegállapítás nyilvánosságra hozatalához.
12. Ha a kérelmező nem a követelményeknek megfelelően terjeszti elő a kérelmet.²⁶⁴

A **latin-amerikai országok** tekintetében a kolumbiai, a grenadai, a mexikói és az argentin szabályozást külön is érdemes bemutatni.

²⁶⁴ Gagnon, Jean Marc (2012): Canada, Quebec. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 20-22.

- Kolumbiában a feltételes adómegállapítási kérelem²⁶⁵ tárgya nem lehet konkrét ügylet, hanem azt *általánosított, elvont tárgykörhöz kapcsolódó jogértelmezési kérdés* formájában kell az adózónak előterjesztenie.²⁶⁶
- A mexikói szabályozás szerint a kérelem minden adózással érintett ügyletre vonatkozhat, de elméleti vagy általános jellegű és nem a konkrét ügylettel kapcsolatos kérdést az adóhatóság nem válaszol meg.²⁶⁷
- Grenadában a feltételes adómegállapítás iránti kérelem *csak egyes adónemek tekintetében* nyújtható be.²⁶⁸
- Argentínában a feltételes adómegállapítás kizárólag olyan ügyletre adható ki, amelynek tárgyköre
 - kettős adósegyezményekkel nem szabályozott,
 - adókötelezettségre és nem annak mértékére vonatkozik, vagy
 - még meg nem valósított ügylet.²⁶⁹

Az **ázsiai térségben** több országban is precíz, szinte már-már túlszabályozott a kérelem benyújtására vonatkozó eljárás, és ezt támasztja alá India, Pakisztán, Malajzia és Hong Kong (**3. táblázat**) példája is.

²⁶⁵ A kolumbiai 1995. évi 223. számú, adóigazgatási törvény 264. cikkelye alapján.

²⁶⁶ Salazar, Lucas Moreno (2012): Colombia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 26-27.

²⁶⁷ Fernandez, Alejandro Barrera – Ortiz, Luiz – Matus, Francisco (2012): Mexico. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 69-70.

²⁶⁸ Grant, Joseph (2012): Grenada. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 47-48.

²⁶⁹ Keiniger, Walter – O’Farrell, Marval (2012): Argentina. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 4-5.

3. táblázat

A feltételes adómegállapítási kérelemre vonatkozó szabályok Hongkongban

A kérelem nem vonatkozhat e tárgykörökre és ezen alanyi körre	Az alábbi feltételek fennállása esetén	
	a kérelem be sem fogadható	mérlegelési jogkörbe tartozik a kérelem elbírálása
Kiszabott vagy kiszabható szankció elengedésére.	Az érintett ügylet tekintetében feltételes adómegállapítás kiadmányozására már sor került, amellyel szemben az adózó jogorvoslati kérelmet terjesztett elő.	A bemutatott ügylet megvalósítása mögött nincs valós szándék.
Adóbevallás vagy adatszolgáltatás helyességének megállapítására.	Az érintett ügylet hatósági vagy bírósági felülvizsgálata folyamatban van.	A kérelem szakmailag nem értékelhető vagy zaklató jellegű.
Büntető-végrehajtási eljárás hatálya alatt álló személy.	A kérelemben az adózó nem konkrét ügyletet mutatott be, hanem alternatív lehetőségeket.	A kérelem olyan időszakra vonatkozik, amely adóhatósági ellenőrzéssel érintett.
Adótartozással rendelkező személy.	A kérelem alapján az ügylettel kapcsolatos összes releváns tény nem lehet megállapítani.	A kérelmező nem biztosított elegendő információt az ügylettel kapcsolatban.
	A kérelemben bemutatott ügylet nem tekinthető vitás kérdésnek, a hatályos szabályozás szerint egyértelműen eldönthető.	A kérelem tárgya nem ésszerű (rendeltetésszerű joggyakorlással ellentétes) tartalmú.
	A kérelem külföldi jog értelmezésére vonatkozik.	
	A kérelemben bemutatott ügyletre vonatkozó adóbevallást már be kellett volna nyújtania az adózónak.	

Forrás: Bertram, James – Ip, Sally (2012): Hong Kong. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 51-52.

- ❖ Indiában a Feltételes Adómegállapításért Felelős Hatóság a kérelmet akkor fogadhatja be, ha

- a) illetékességgel nem rendelkező által megvalósított vagy megvalósítani tervezett ügylettel kapcsolatos,
 - b) illetékességgel rendelkező által megvalósított vagy megvalósítani tervezett ügylet, amelyben illetékességgel nem rendelkező személyek is részt vesznek, vagy
 - c) állami szektorban működő vállalkozások ügyletének minősül.²⁷⁰
- ❖ A pakisztáni szabályozás szerint a feltételes adómegállapítás kizárólag a külföldi illetőségű adózó jövedelemadó kötelezettségeire vonatkozhat a kérelemben bemutatott ügylet tekintetében a 2001. évi jövedelemadóról szóló rendelet 206/A. szakasza alapján.²⁷¹
- ❖ A kérelem nem fogadható be a malajziai jövedelemadóról szóló 1967. évi törvény 138/B. szakasza szerint, ha annak tárgya
- az adóelengedése,
 - a hatóság hatáskörébe nem tartozó adó,
 - a már teljesített adókötelezettség kivizsgálása, vagy
 - az adóvégrehajtási eljárás.

A **közel-keleti térségben** kizárólag Kuvait bír speciális rendelkezésekkel a jogintézményt illetően. Kuvaitban a feltételes adómegállapítási kérelem előterjesztésére csak meghatározott témakörökben van lehetőség a jövedelemadóról szóló 1955. évi 3. számú miniszteri rendelet alapján, amelyek közé tartozik az értékcsökkenési módszerek alkalmazása, eltérő üzleti évre vonatkozó szabályozás, haladék kérése adófizetési kötelezettség tekintetében. A miniszteri rendeletben meghatározott témakörökön túl is előterjeszhető feltételes adómegállapítás iránti kérelem, azonban annak elbírálásáról a minisztérium szabadon dönt, azaz ha nem kíván a kérelemben szereplő megerősítendő pontokban állást foglalni, akkor a kérelmet elutasíthatja.

²⁷⁰ Amarchand Mangaldas (2012): India. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 55-56.

²⁷¹ Rizvi, Ahsan Zahir (2012): Pakistan. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 79-80.

Az **észak-afrikai** térségben a kérelem előterjesztése tekintetében speciális előírások nincsenek, ezt támasztja alá az egyiptomi szabályozás is, ahol ilyen tárgyú kérelem előterjeszhető, de részletszabályok kidolgozására még nem került sor.²⁷²

*

A fentiekben kifejtettek alapján a feltételes adómegállapítás iránti kérelemmel szemben sokkal többértű követelmények fogalmazódnak meg, mint egy általános közigazgatási hatósági eljárásban benyújtott kérelem tekintetében. Így már a magyar szabályozás vonatkozásában is kijelenthetjük, hogy „szűk a cipő”, azaz a Ket. szerinti kérelemre vonatkozó rendelkezések nem elegendők, ennél szélesebb körű szabályozásra van szükség.

A nemzetközi kitekintés alapján pedig megállapíthatjuk, hogy földrészek tekintetében is jelentős az eltérés, azaz sok speciális szabály került bevezetésre, amelyet valószínűleg az egyedi sajátosságok indokolnak, de ebből akár térségi szinten egységes szabályozást kialakítani komoly együttműködési készséget igényel.

3.1.5.2. Személyes konzultáció

A feltételes adómegállapítás tekintetében a személyes konzultáció bevezetésére hazánkban is nem olyan régen került sor, ezért ebből a szempontból is indokolt áttekinteni, hogy a feltételes adómegállapítás tekintetében van-e és ha igen hol helye ennek az eljárásnak. A kutatás célja annak meghatározása, hogy a személyes konzultáció mennyiben képes illeszkedni a feltételes adómegállapítási eljáráshoz.

Lövétei István kifejti, hogy „az államigazgatási eljárás alapvetően a nyomozati elvre épül, ezért az írásbeliség a hatóság és a felek közötti kapcsolattartás, kommunikáció módja. Ez alól kivétel az olyan eljárás, ahol a felek személyes meghallgatása, a hatóság előtti közvetlen közreműködése szükséges.”²⁷³

²⁷² Kamal, Mohamed Youssef (2012): Egypt. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 36-37.

²⁷³ Lövétei István (2005): A közigazgatási eljárásjog alapjai. In: Lőrincz Lajos (szerk.): Közigazgatási eljárásjog. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest. p. 59-60.

Az **Európai Unió tagországai közül** például hazánk 2014. január 1-jével vezette be személyes konzultáció lehetőségét, amelynek keretében az adózó a kérelem benyújtását megelőzően személyes konzultációt kezdeményezhet, amely során az adózó és az adópolitikáért felelős miniszter előzetesen egyeztethet az eljárás feltételeiről, a határidejéről, a megfizetendő díj mértékéről, a jogorvoslati lehetőségekről, a feltételes adómegállapítás hatályáról, vagy bármely más eljárási kérdésről. A konzultáció során az adózó bemutathatja a tervezett kérelem tárgyát képező ügyletet, az alapul szolgáló tényállást, az adókötelezettségre, vagy annak hiányára vonatkozó tervezett konkrét kérdés(ek)et. Az előzetes egyeztetés eredménye az adózót vagy az adópolitikáért felelős minisztert az adó feltételes megállapítására irányuló eljárásban nem köti. A konzultációról jegyzőkönyv készül. A konzultáció díjköteles, a díj mértéke konzultációnként 500 ezer forint²⁷⁴ – tekintettel annak alacsony díjára – a közteherviselési kötelezettség megállapítása szempontjából egy alkalmas eszköz lehet.

Hollandiában kizárólag a már kiadmányozott feltételes adómegállapítás megújítása körében van lehetőség konzultációra, amelynek célja, hogy a feltételes adómegállapítást megújítását célzó tranzakció bemutatására sor kerüljön, illetve a jogi lehetősége feltárása megtörténjen.²⁷⁵

Spanyolországban is van lehetőség a konzultációra, amely valójában a feltételes adómegállapítás írásbeli változatának szóbeli eljárásra való alkalmazása, amelyhez azonban nem kapcsolódik díjfizetési kötelezettség. A spanyol szabályozás szerint a személyes konzultációhoz is azonos következmények kapcsolódnak, mint az írásban kiadmányozott feltételes adómegállapításhoz.²⁷⁶

A **közép-amerikai térségben** a feltételes adómegállapítási eljárás elsősorban személyes konzultáció keretében történik.

- A *nicaraguai Adókodex 73. cikkelye* szerint nem feltételes adómegállapítást adnak ki az adózók számára, hanem egy személyes konzultációs lehetőséget biztosítanak, ahol az adóhatóság az adózó rendelkezésére áll annak érdekében, hogy az adózó konkrét ügylethez kapcsolódóan az adózási szabályozás irányvonalait, vonatkozó rendelkezéseit

²⁷⁴ Az Art. 132. § (7b) bekezdése alapján.

²⁷⁵ Belastingdienst (2016): Prior Consultation Ruling.

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/standaard_functies/individuals/contact/your_rights_and_obligations/prior_consultation_ruling/prior_consultation_Ruling [Letöltés 2016.03.05.]

²⁷⁶ Romano, Carlo (2002): Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFD. p. 115.

megismerje. Ennek a konzultációnak a téma köreit a nicaraguai Adókodeks 223. cikkelye pontosan meghatározza, amely szerint ez vonatkozhat:

- adóigazgatási intézkedésre,
- gazdasági tevékenység lezárására,
- ingó- és ingatlan vagyonszerzésre,
- hatósági eljárásokra (könyvelésre, számlák kiállítására, pénztárgép használatra), illetve
- egyéb eljárásokra (például hitelfelvételre).

A fentiekben kifejtetteken túli témakörre kizárólag akkor vonatkozhat a konzultáció, ha jogszabály-módosítás következtében erre lehetősége van az adóhatóságnak.

Amennyiben a nicaraguai adóhatóság nem reagál a feltételes adómegállapítás iránti konzultációs kérelemre, akkor az adóhatóság hallgatása következtében elfogadottnak tekintendő a kérelemben kifejtett értelmezés. Ha azonban utólagosan megállapítást nyert, hogy az adózó a rendeltetésszerű joggyakorlás elvével ellentétesen járt el, akkor a feltételes adómegállapítás nem köti az adóhatóságot, és az adóhatóság a kapcsolódó szankciók megállapítására is kötelezett.²⁷⁷

- A *venezuelai* Egységes Adókodeks 230-235. cikkelye alapján a feltételes adómegállapítás egy konzultációs eljárás, amelynek keretében a konkrét jogügylethez kapcsolódó adókötelezettségeket az adóhatóság és az adózó megvitatja, a helyes jogértelmezés irányába tereli az adóhatóság az adózót.²⁷⁸

Az **észak-amerikai országok közül Kanada** egy éves kísérleti projekt keretében 2013 októberében bevezette a feltételes adómegállapítást megelőző konzultáció lehetőségét, amely projekt a meghosszabbítások után 2015-ben zárult. A jogintézmény bevezetése azt a célt

²⁷⁷ Cajina, Jose Anibal Olivas – de Alvarado, Gloria Maria (2012): Nicaragua. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 73-75.

²⁷⁸ Cano, Carolina (2012): Venezuela. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 131-132.

szolgált, hogy amennyiben az előzetes konzultáció alapján megállapítást nyer, hogy a kérelem eljárásjogi értelemben nem terjeszthető elő, akkor ezzel az adózó jelentős költség és idő ráfordítástól menthető meg.²⁷⁹ A kanadai Ontario államban a magyarhoz hasonló szabályozás került elfogadásra, amely szerint a kérelem benyújtását megelőzően személyes konzultáció előterjesztésére van lehetősége az adózónak.²⁸⁰

A személyes konzultáció előnye, hogy az adott gazdasági konstrukció áttekintése során a hatóság azonnal kap választ az ügylettel kapcsolatos kérdésekre. A hazai szabályozás szerint a személyes konzultáció célja a benyújtandó kérelemmel kapcsolatos eljárásjogi kérdések tisztázása, amely ahhoz is vezet, hogy a benyújtásra kerülő kérelem tekintetében – lehetőség szerint – már ne kerüljön sor hiánypótlásra. De a feltételes adómegállapítási eljárást majd csak a kérelem benyújtását követően indul meg. Ezzel szemben a közép-amerikai eljárás esetében a teljes ügymenet egy személyes konzultáció keretében indul és zárul le, ahol a felek bemutatják a jogügyletet, és a hatóság által megállapítást nyer, hogy ahhoz milyen adókötelezettségek kapcsolódnak. Ezen eljárás keretében sincs azonban arra lehetőség, hogy a hatóság a hatályos jogszabályi rendelkezésektől eltérjen – szemben a 2014 előtti luxemburgi gyakorlattal –, hanem kizárólag az előadott jogügyletre vonatkozó adókötelezettségeket kell az adóhatóságnak ismertetnie.

*

Megállapítható, hogy a feltételes adómegállapítási eljárást a személyes konzultáció kiegészíti, az eljárás egyes hiányosságait képes orvosolni, ezért hazánk példáján is kiindulva, én minden országban javasolom a bevezetését.

²⁷⁹ Canada Revenue Agency (2015): Pilot-project: Pre-ruling consultations. Canada Revenue Agency. <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/txprfssnls/srvcs/prcnsltns/pltrjctprcnsltns-eng.html> [Letöltés: 2016.03.05.]

²⁸⁰ Ontario Ministry of Finance (2005): Advance Tax Rulings. Ontario Ministry of Finance. <http://www.fin.gov.on.ca/en/bulletins/ct/4005.html>

3.1.5.3. Képviselthez kötöttség a feltételes adómegállapítási eljárásban

A közigazgatási hatósági eljárásra vonatkozó jellemzők alapján eddig megvizsgáltam a kérelemre és a személyes konzultációra vonatkozó hazai és nemzetközi szabályozást, ezt követően áttekintem, hogy az eljárásra milyen képviseleti szabályok vonatkoznak.

A kutatás célja annak megállapítása, hogy egyáltalán a feltételes adómegállapítás tekintetében indokolt-e speciális képviseleti szabályokat előírni.

Annak érdekében, hogy a feltételes adómegállapítási kérelmek magas szakmai színvonalon kerüljenek előterjesztésre, ezért előírásra került, hogy az kizárólag ügyvéd vagy adótanácsadó ellenjegyzésével nyújtható be.²⁸¹ 2009. november 17-jétől az eljárásra jogosult képviselőkre vonatkozó szabályok is módosultak, azaz nem kizárólag ügyvéd és adótanácsadó, hanem adószakértő és okleveles adószakértő is eljárhat feltételes adómegállapításra vonatkozás eljárásban. A feltételes adómegállapítási kérelem 2013. január 1-ig kizárólag ügyvéd, adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő ellenjegyzésével terjeszthető elő, míg 2013. január 1-től szakmai képviseletre van szükség, azaz az adózónak (kérelmezőnek) az adópolitikáért felelős miniszter előtti eljárásra kell meghatalmaznia képviselőjét, hogy őt szakmailag képviselje. 2015. január 1-jétől a képviselők köre kibővült a könyvvizsgálóval.

„A képviselet a különböző típusú eljárásjogokban kétirányú jogintézmény. Egyrészt lehetővé teszi, hogy az érintett személy helyett más járjon el, amennyiben a személyes részvételre nincs lehetőség vagy az nem kötelező, másrészt a személyes eljárástól magasabb szintű jogvédelmet is biztosít jogi képviselet esetében.”²⁸² Jelen esetben a szakmai képviselet előírására hazánkban kifejezetten azzal a céllal került sor, hogy a jelentős díjfizetési kötelezettséggel bíró, szakszerűen előkészített kérelem alapján megindulhasson és határidőben lezárulhasson az eljárás, és lehetőség szerint formai, eljárási hibában szenvedő kérelmet ne terjesszenek elő.

Ebben az esetben főszabály szerint meghatalmazotti képviseletről van szó, kivételesen törvényes képviselet lehetősége is felmerülhet, de ügygondnoki képviselet esete nem fordulhat elő. Tekintettel arra is, hogy „a meghatalmazotti képviselet mindig az ügyfél akaratától függ,

²⁸¹ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 471. oldal.

²⁸² Kalas Tibor (szerk.) (2012): Közigazgatási hatósági eljárás. Miskolci Egyetemi Kiadó, Miskolc. 2012. p. 55-56.

feltételezi az ügyfél és az általa kiválasztott képviselő (például ügyvéd) közötti megbízási jellegű jogviszony keletkezését.”²⁸³

A törvényes képviselő az ügyfél akaratától független képviselő, valamely objektív tényhez: nem természetes személy esetében a szervezeti jogálláshoz kapcsolódik.²⁸⁴ Kivételes esetben sor kerülhet törvényes képviselő bevonására is, hiszen a szakmai képviselő igénybe vétele saját ügyben nem kötelező, ha a magánszemély vagy a jogi személy, jogi személyiséggel nem rendelkező egyéb szervezet vezető tisztségviselője jogi szakvizsgával rendelkezik vagy könyvvizsgálónak, adótanácsadónak, adószakértőnek, okleveles adószakértőnek minősül. A jogi szakvizsga megszerzését, a könyvvizsgálói, az adótanácsadói, adószakértői, okleveles adószakértői minőséget a hatósági eljárás megindítására irányuló kérelemmel egyidejűleg kell igazolnia.²⁸⁵

A hazai szabályozáson belül is talán az egyik legszigorúbb képviselői szabály, amely tekintetében nem hasonlítható egy közigazgatási vagy adóigazgatási eljáráshoz²⁸⁶ sem.

A szakmai képviselői kötelezettség előírása hazai sajátosság, más országban nem vezették be. Ugyanakkor a kötelező szakmai képviselő előírása ellentmond az Európa Tanács ajánlásának is, amely szerint „amennyiben nincs szükség sürgős intézkedésre, a közigazgatási szerveknek megfelelő eszközök révén biztosítaniuk kell a természetes személyek számára annak lehetőségét, hogy részt vegyenek azon közigazgatási döntések előkészítésében és végrehajtásában, amelyek kihatással vannak jogaikra vagy jogos érdekeikre.”²⁸⁷

*

A feltételes adómegállapításnak a képviselőre vonatkozó szabályozása tekintetében csökkenteni kellene a bürokratikus terheket azért, hogy ez a speciális képviselői szabály hatályon kívül helyezésre kerül tekintettel arra is, hogy ilyen szigorú előírásra nemzetközi kitekintésben sincs példa.

²⁸³ Kilényi Géza (2008): A közigazgatási jog nagy kézikönyve. Complex Kiadó Kft. Budapest. p. 456.

²⁸⁴ Kilényi Géza (2008): A közigazgatási jog nagy kézikönyve. Complex Kiadó Kft. Budapest. p. 456.

²⁸⁵ Art. 7. § (7) bekezdése alapján.

²⁸⁶ Balázs Éva Johanna (2014): A képviselő. Adó, 2014. (28. évf.) 14. sz. 23-32. old.

²⁸⁷ Az Európa Tanács Miniszteri Bizottságának (2007) 7. számú ajánlásának a jó közigazgatásról (Elfogadta a Miniszteri Bizottság 2007. június 20-án, a Miniszteri Megbízottak 999. találkozásán.)

Mindezek alapján álláspontom szerint nem indokolt speciális képviseleti szabályokat előírni a feltételes adómegállapítás tekintetében.

3.1.5.4. Eljárási díjfizetési kötelezettség a feltételes adómegállapítási eljárásban

Az elsőfokú közigazgatási eljárásra vonatkozó szabályok tekintetében az eljárási díjra vonatkozó rendelkezéseket tekintem át utoljára, amelynek célja az a vizsgálat, hogy a feltételes adómegállapítási eljárás tekintetében

- mely országok alkalmazzák a díjfizetési kötelezettség előírását és
- egyáltalán szükséges-e ez.

A kutatás elején azonban meg kell tudományosan határoznunk, hogy mit is tekintünk eljárási díjnak. Gerencsér Balázs szerint „eljárási költségnek minősül mindaz a hatósági eljárásban felmerült igazolt költség, amelyet az ügyfél a kérelemre indult eljárásban a hatóság részére az eljárás lefolytatásáért (eljárási illeték, igazgatási szolgáltatási díj), továbbá az ügyfél, vagy az eljárásban közreműködő más személy, esetleg maga az eljáró hatóság a közigazgatási eljárással összefüggésben (egyéb eljárási költségek) fizet meg.”²⁸⁸

Finnországban²⁸⁹ és Németországban is díjfizetési kötelezettség kapcsolódik a feltételes adómegállapításhoz. Németországban a díj minimális összege 121 euró.²⁹⁰ A német eljárásjogi szabályok szerint a díjat a kérelem előterjesztésekor meg kell fizetni, azonban mivel német adóhatóság diszkrecionális joga annak eldöntése, hogy a kérelem alapján a feltételes adómegállapítás kiadmányozására sor kerül-e, ezért a díjat nem igényelheti vissza abban az

²⁸⁸ Gerencsér Balázs (2013): Az eljárási költség. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs. p. 605.

²⁸⁹ Aima, Kristinna – Grüssner, Kaj – Alpua, Matti (2010): Finland. In: Lang, Michael -Pistone, Pasquale – Schuch, Josef – Staringer, Claus (2010): Procedural Rules in Tax Law in Context of European Union and Domestic Law. Kluwer Law International BV, The Netherlands. p. 218.

²⁹⁰ Lang, Michael -Pistone, Pasquale – Schuch, Josef – Staringer, Claus (2010): Procedural Rules in Tax Law in Context of European Union and Domestic Law. Kluwer Law International BV, The Netherlands. p. 11.

esetben sem az adózó, ha a kérelem alapján indult eljárás végül nem zárul feltételes adómegállapítás kiadmányozásával.²⁹¹

A Fédération des Experts Comptables Européens felmérése²⁹² szerint az országok többsége nem ír elő díj fizetési kötelezettséget a feltételes adómegállapítási kérelem tekintetében. Ez alól kivétel például Dánia, ahol minimális összegű díjfizetési kötelezettség²⁹³ került előírásra.²⁹⁴

Ausztriában a 2011. január 1-jétől hatályos szabályok szerint a feltételes adómegállapítás iránti kérelem benyújtása díjköteles, amely függ a kérelmező éves árbevételétől. A díj minimális összege 1500 euró, maximális összege pedig 20.000 euró. Amennyiben a hatóság a kérelmet formai okok miatt utasítja el, vagy a kérelmező azt visszavonja, akkor a díj 500 euróra korlátozódik.²⁹⁵

Ezzel szemben Ciprusban nem számítanak fel díjat.²⁹⁶

Egyiptomban díjfizetési kötelezettség kapcsolódik a feltételes adómegállapításhoz, amely az adózónak visszajár, ha jogorvoslati eljárásban megállapítják, hogy a döntés nem volt megfelelő.²⁹⁷

Magyarországon is kapcsolódik díjfizetési kötelezettség a feltételes adómegállapításhoz.²⁹⁸ A feltételes adómegállapítás jogintézményének 1996. január 1-jei bevezetésékor az igazgatási szolgáltatási díj mértéke az ügylet tárgya értékének 1%-a, de legalább 250 ezer, és legfeljebb 5 millió forint, ha az ügylet tárgyának értéke nem állapítható meg, 250 ezer forint.²⁹⁹ A díj

²⁹¹ Engel, Michaela (2012): Germany. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 43.

²⁹² A felmérésbe 26 országot vontak be: Ciprus, Cseh Köztársaság, Magyarország, Izland, Izrael, Málta, Monaco, Norvégia, Románia, Szlovénia és Svájc.

²⁹³ Főszabály szerint az eljárás díjmentes, de 400 dán koronát kell az eljárásért fizetni, ha a kérelemben bemutatott ügylet nem jövőbeni, illetve bonyolult megítélésű. <http://www.skat.dk/data.aspx?oId=80176&vId=0&lang=us> [Letöltés: 2016.01.04.]

²⁹⁴ Fédération des Experts Comptables Européens (2000): Survey on Advance Tax Ruling. p. 3.

²⁹⁵ Herta Vana (2011)

²⁹⁶ Ioannou, George (2012): Cyprus. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 28.

²⁹⁷ Kamal, Mohamed Youssef (2012): Egypt. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 36-37.

²⁹⁸ Deák, Dániel – Kolozs, Borbála (2010): Hungary. In: Lang, Michael -Pistone, Pasquale – Schuch, Josef – Staringer, Claus (2010): Procedural Rules in Tax Law in Context of European Union and Domestic Law. Kluwer Law International BV, The Netherlands. p. 309.

²⁹⁹ A régi Art. 80/A. § (2) bekezdése alapján.

megfizetésének elmaradása esetén a kérelem nem bírálható el. A kérelem a benyújtását követően bármikor visszavonható. Ebben az esetben a befizetett díj nem követelhető vissza.³⁰⁰

Amennyiben a feltételes adómegállapítás iránti kérelem nem bírálható el, akkor a befizetett díj 75 százalékát vissza kell utalni. 2013. január 1-jét követően a kérelem érdemi vizsgálat nélküli elutasítása vagy az eljárás megszüntetése esetén az adópolitikáért felelős miniszter a befizetett díj 75%-ának visszautalásáról a határozat 85%-át a döntés jogerőre emelkedését követően haladéktalanul intézkedik, azaz visszatéríti az adózó (kérelmező) részére.

A díj megfizetésére részletfizetés vagy fizetési halasztás nem adható. A feltételes adómegállapítási kérelemért más fajta költség nem számítható fel, és illetéket sem kell fizetni. A befizetett díj visszatérítendő részéről a kérelmet elutasító határozatnak rendelkeznie kell. A befizetett díj az adózó (képviselője) által megjelölt számlára utalható vissza. Ha az adózó a feltételes adómegállapítást tartalmazó vagy a kérelmet elutasító határozat ellen fellebbezést nyújt be, ez az általános szabályok szerint illetékköteles.³⁰¹

2012. január 1-jét megelőzően amennyiben az adózó nem fizette meg teljes körűen az eljárás díját, akkor a kérelem elutasításra került, és az adózó a díj 75 százalékának visszautalását kérhette. Azonban 2012. január 1-jét követően, ha az eljárás megszüntetésre kerül, akkor a díj nem igényelhető vissza.³⁰²

Az igazgatási szolgáltatási díj fizetési kötelezettség változását 1996-2016 között a **4. és 5. táblázatok** mutatják be. Ahogy az az **5. táblázatból** is jól látszik 2014. január 1-jétől jelentősen egyszerűsödik az igazgatási szolgáltatási díj számításának rendszere, amely főszabályként 5 millió forint, azonban ha a kérelem sürgősségi eljárásban való elbírálását kéri az adózó, akkor 8 millió forint. Továbbá ha az adózó a kérelmet tartós feltételes adómegállapításként nyújtja be, akkor is 8 millió forint összegű díjfizetési kötelezettség kapcsolódik hozzá, míg ha a tartós feltételes adómegállapítás iránti kérelemhez sürgősségi eljárásban való elbírálás is társul, akkor a fizetendő díj mértéke 11 millió forint.

³⁰⁰ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 474. oldal.

³⁰¹ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 474. oldal.

³⁰² Az Art. 132. § (8) bekezdése alapján.

4. táblázat

**1996. január 1-je és 2011. december 31-e között a feltételes adómegállapítási kérelem
előterjesztéséhez kapcsolódó díjfizetési kötelezettség**

Millió forint

	Díjfizetési kötelezettség alsó határa	Díjfizetési kötelezettség felső határa	Díjfizetési kötelezettség az ügylet százalékos értéke szerint	Szerződés-típus, és szerződés-csomag esetén a díjfizetési kötelezettség mértéke
1996.01.01-től	0,25	5	0,25	-
2001.01.01-től	0,25	5	-	-
2004.01.01-től	0,3	7	-	10
2009.01.01-től	1	8	-	10

Forrás: Saját szerkesztés.

5. táblázat

**2012. január 1-je és 2016. január 1-je között a feltételes adómegállapítási kérelem
előterjesztéséhez kapcsolódó díjfizetési kötelezettség**

Millió forint

	Alapdíj (AD)		Szerződés-típus, és szerződés-csomag	Sürgösségi eljárás esetén	Tartós feltételes adómegállapítás	Tartós feltételes adómegállapítás iránti kérelem sürgösségi eljárás esetén	Jövőbelinek nem minősülő ügylet esetén
	alsó határ	felső határ					
2012. 01. 1-jétől	1	8	10	2X AD	3X AD, legfeljebb 15	3X AD, legfeljebb 15	-
2013. 01. 1-jétől	1	8	10	2X AD, legfeljebb 15	2X AD, legfeljebb 15	2X AD, legfeljebb 20	2X AD, legfeljebb 15
2014. 01. 1-jétől	Egységesen 5		AD	8	8	11	AD

Forrás: Saját szerkesztés.

*

A fentiekben láttuk, hogy több ország is előírja eljárási díj megfizetését a feltételes adómegállapítás iránti kérelem tekintetében azonban álláspontom szerint ez nem ösztönzi az adózókat arra, hogy feltételes adómegállapítás iránti kérelmet terjesszenek elő. Az én véleményem szerint a feltételes adómegállapítás egyik célja kell, hogy legyen az adózók segítése a közteherviselési kötelezettség teljesítésében, azonban az, hogy ez a cél érvényesülni tudjon ahhoz az kell, hogy sem képviseleti, sem eljárási díjfizetési kötelezettség ne kapcsolódjon hozzá.

3.1.6. Közigazgatási hatósági döntés, azaz a feltételes adómegállapítás

A közigazgatási elsőfokú eljárás áttekintését követően a közigazgatási döntésre térünk át, amelynek vizsgálata során fontos szempont annak vizsgálata, hogy a feltételes adómegállapítás valóban közigazgatási hatósági döntésnek tekinthető-e.

Mindezek előtt azonban célom a közigazgatási döntés fogalmának meghatározása. Patyi András szerint közigazgatási aktusnak kell tekintenünk, ha

- „(1) valamely közigazgatási jogalanynak
- (2) a számára jogszabállyal megállapított feladatai ellátása érdekében kibocsátott
- (3) akaratnyilatkozatát, illetőleg cselekvését, amelynek jellemzője, hogy
- (4) hatására az aktus címzettjének jogi helyzetében változás következik be (vagy legalábbis az aktus erre irányul), továbbá
- (5) az aktus és a (megcélzott vagy érvényesülő) jogi hatás között okozati összefüggés van.”³⁰³

Kalas Tibor szerint „a hatósági szervek eljárásának végső célja az olyan döntések meghozatala, amellyel befolyásolják a társadalmi viszonyokat. Ez úgy tűnik, hogy a társadalmi viszonyokból a szerv döntése folytán jogviszonyok keletkeznek.”³⁰⁴

³⁰³ Patyi András (2012): A közigazgatási működés jogi kérdései. In: Varga Zs. András (szerk.): Általános közigazgatási jog (az Alaptörvény rendszerében). Dialóg Campus Kiadó. Budapest-Pécs. p. 202.

A magyar szabályozás szerint a feltételes adómegállapítás iránti kérelem hatósági eljárás keretében kerül elbírálásra, amely azt is jelenti, hogy abban az esetben, ha a kérelem elbírálásra alkalmas, azonban az alapos döntés meghozatalához további információkra van szükség, a minisztérium az adózótól és az adóhatóságtól – elvileg külföldi adóhatóságtól is az egyezményi keretek között – kiegészítő információkat kérhet. A hiánypótlás nem minősül a kérelem módosításának. A Pénzügyminisztérium pótlólagos információ-kérésének tartalma nem korlátozott, az vonatkozhat mind a tényekre, iratokra, háttér-információkra, esetleg a kérelmező rendelkezésére álló összehasonlító adatokra. Hiányos beadvány esetén az adózót pótlólagos információk, adatok szolgáltatására hívják fel. Ha a hiányt nem pótolja, vagy a feltételes adómegállapításnak törvényes akadálya van, a kérelem visszautasításáról további vizsgálat nélkül határozattal kell értesíteni az adózót (a kérelem benyújtóját).³⁰⁵

Ha az adózó a kérelemben ismertetett tényállás lényeges elemeit a kérelem benyújtása és elbírálása közötti időszakban megváltoztatja, a kérelem új kérelemnek minősül.³⁰⁶

A minisztérium a feltételes adómegállapításról határozatban dönt, és a jogerős határozat egy példányának megküldésével tájékoztatja azt az adóhatóságot, amelynek hatáskörébe a határozatban megállapított adókötelezettség tartozik. A kérelem elutasításáról szóló határozatot a minisztérium csak az adózónak (képviselőjének) kézbesíti.³⁰⁷

Ezzel szemben más országokban a feltételes adómegállapítás nem döntés formájában, hanem kizárólag egy általános tájékoztatásban jelenik meg, ahogy például Ciprusban sem formalizált döntésként jelenik meg a feltételes adómegállapítás.³⁰⁸

*

A fentiekben elhelyeztem a feltételes adómegállapítást a közigazgatási hatósági eljárások között, azonban nem mellőzhetjük azt a tény sem, hogy a feltételes adómegállapítás egy konkrét

³⁰⁴ Kalas Tibor (szerk.) (2012): Közigazgatási hatósági eljárás. Miskolci Egyetemi Kiadó, Miskolc. 2012. p. 110.

³⁰⁵ Hadi László (szerk.) (2007): Az új adójog magyarázata 2007. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 255-256. oldal.

³⁰⁶ Hadi László (szerk.) (2007): Az új adójog magyarázata 2007. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 256. oldal.

³⁰⁷ Hadi László (szerk.) (2007): Az új adójog magyarázata 2007. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 256. oldal.

³⁰⁸ Ioannou, George (2012): Cyprus. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 28.

tényállásra értelmezett adójogszabályok rendszere. Ennek következtében a következő alponban vizsgáljuk, hogy a jogértelmezés egyéb formáival milyen hasonlóságot, milyen eltérést lehet meghatározni.

3.2. Feltételes adómegállapítás helye a hatósági jogértelmezést szolgáló aktusok között

A feltételes adómegállapítás azon túl, hogy mint láttuk egy közigazgatási hatósági döntés, ugyanakkor tartalmában egy konkrét tényállásra vonatkozó jogértelmezés, ezért meg kell határozni a helyét a jogértelmezés eszközei között.

A kutatás célja annak vizsgálata, hogy a feltételes adómegállapításban milyen szinten jelennek meg a jogértelmezés jellemvonásai.

Azonban a kutatás alapja kizárólag az lehet, ha a jogértelmezést magát meghatározzuk. Szabó Imre szerint „az államigazgatási jogalkalmazás (...) azokra a jogszabályokra nézve alakul ki, (...) amelyeket az államigazgatási szervek alkalmaznak.”³⁰⁹

Szabó Imre jogszabály-értelmezési struktúrájából³¹⁰ jelen értekezés tárgykörét érintően a jogalkalmazói jogértelmezés kiemelése elengedhetetlen, amely szerint „egyrésről a jogalkalmazói jogértelmezés a jogalkalmazás egész területét átfogja, másrésről nem mehet túl a

³⁰⁹ Szabó Imre (1960): A jogszabályok értelmezése. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest. p. 518-519.

³¹⁰ Szabó Imre szerint a „jogértelmezés lehetséges irányai:

1. *Jogszabályi értelmezés (általános kötelező erejű):*

- a) autentikus értelmezés;
- b) magasabb rangú jogszabálynak alacsonyabb rangú útján való értelmezése;
 - ba) a törvények végrehajtására adott általános felhatalmazáson alapuló értelmezés,
 - bb) a törvények végrehajtására adott eseti felhatalmazáson alapuló értelmezés,
 - bc) utasításba foglalt értelmezés (csak az alárendelt állami szervekre kötelező);
- c) alacsonyabb rangú jogszabályoknak magasabb rangú jogszabály útján való értelmezése;

2. *Jogalkalmazói értelmezés (általában nem kötelező erejű):*

- a) joggyakorlati értelmezés;
- b) a legfelsőbb bíróságok általános jellegű (irányelvekbe, esetleg más, hasonló aktusokba foglalt) értelmezése (a bíróságok számára kötelező).

3. *Jogirodalmi értelmezés (nem kötelező erejű):*

- a) általános jogirodalmi értelmezés;
- b) hivatalos jellegű kiadványokban megjelenő értelmezés.”

Szabó Imre (1960): A jogszabályok értelmezése. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest. p. 544.

jogalkalmazás keretein, mégpedig nemcsak tartalmilag, hanem formailag sem: kötelező ereje nem terjedhet túl az eseti jogalkalmazáson. Mint kifejtettük, itt azonban nem lehet megállni; ez nem adna úgyszólván semmi, de legalábbis nem adna elegendő jelentőséget a jogalkalmazói jogértelmezésnek, s tulajdonképpen nem is kellene említeni az értelmezés fajai között. (...) A jogalkalmazói gyakorlatban kialakul a jogszabályok bizonyos rendszeres, egy időszakban általánosan elfogadott értelmezése; ez az értelmezés a felettes, fellebbviteli jogalkalmazói szervek irányítása és ellenőrzése alatt áll, illetőleg e felettes szervek egységesítik az alacsonyabb szervek értelmezési gyakorlatát s szükség esetén korrigálják is azt. (...) A jogalkalmazói eseti értelmezést tehát nem hagyhatjuk figyelmen kívül, de nem esetiségében, hanem éppen gyakorlatiségében, ismétlődésében ismerjük el, mert csak ebben az összefüggésben emelkedik általánosabb jelentőségre. (...) A kifejtettek szerint a jogalkalmazói jogértelmezés általános megjelenési formája a joggyakorlati jogértelmezés, vagyis a jogalkalmazó gyakorlat által adott, abban kialakult értelmezés. (...) Sem tartalmilag, sem formailag nem tartalmaz „szokásjogi” elemet, s minthogy a pozitív jog nem írja elő a gyakorlat követését, megállapíthatjuk, hogy ez jogilag nem kötelező; követésének oka lényegében meggyőző erejében, helyességében van.”³¹¹

„Több-kevesebb állandósággal mindenütt észlelhető, hatása megállapítható, kialakulása pedig egyenesen kívánatos, – e fajtát, annak az előzőekben jelzett alakjában, elméletileg is el kell ismernünk. A jogalkalmazás során kialakuló értelmezési gyakorlat különben szerepet játszik a jogszabályi jogértelmezés létrejöttében is; a jogalkalmazói értelmezési gyakorlat bizonyos szinten jogszabályi jogértelmezés szükségességét érleli meg, mert a tapasztalatok általánosítása során felmerülhet egy adott értelmezési probléma jogszabályi úton való rendezése, sőt esetleg egy új szabály alkotásának, vagy hatályos jogszabály-módosításának kívánatos volta is.”³¹²

Vácsi Péter a jogértelmezés szükségességét azzal támasztja alá, hogy „az már Platón óta ismeretes, az általános szabályok soha nem passzolnak teljesen a konkrét tényállásokhoz, amelyek szabályozására pedig a jogalkotó létrehozta őket.”³¹³

Petrik Ferenc szerint „az irányítási norma lényege a közigazgatási szerveknek abból a tulajdonságából fakad, amit a társadalom-lélektan „a felfelé igazolás” fogalmával jelöl. E jogi

³¹¹ Szabó Imre (1960): A jogszabályok értelmezése. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest. p. 531-532.

³¹² Szabó Imre (1960): A jogszabályok értelmezése. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest. p. 533.

³¹³ Váci Péter (2014): A jó közigazgatási eljárás és alapelvei. In: Kaiser Tamás (szerk.): Hatékony közzolgálat és jó közigazgatás – Nemzetközi és európai dimenziók. Nemzeti Közzolgálati Egyetem. Budapest. p. 148.

eszközök lényege – egyben jelentősége – az, hogy olyan általános normatívák, amelyeket egy adott szervezeten belül a vezető szervek bocsátanak ki annak érdekében, hogy a szervezethez tartozó egységek működése összehangolt, egységes legyen.”³¹⁴

„Mind a hatósági, mind az irányítási munka fontos kelléke a tájékoztatás, amely az irányítottak információkkal való ellátását biztosítja. A tájékoztatási cselekmények a hatósági munkában is megjelennek, amikor az eljárási szabályok az eljáró hatóságokat arra kötelezik, hogy az ügyfelek számára a jogaik érvényesítéséhez szükséges összes információt biztosítsák, illetve számukra a szükséges felvilágosítást megadják (kitanítási kötelezettség). Ezek elmulasztásának, vagy a réves tájékoztatásnak akár súlyos jogi következményei is lehetnek, maga a tájékoztatás azonban nem jogi aktus.”³¹⁵

A jogértelmezés eddigi általános jellemvonásai megjelennek a feltételes adómegállapításban is. Ennek alapul vételével megvizsgálom, hogy a jogértelmezés valamely formájához (állásfoglalás, útmutató, közlemény) sorolható-e be a feltételes adómegállapítás.

3.2.1. Állásfoglalás

A kérelmező által előterjesztett kérdések, kérdéskörök vonatkozásában autentikus jogalkotói, jogalkalmazói közigazgatási szervezethez nem formalizált beadványban minden személynek lehetősége van állásfoglalás iránti kérelem előterjesztésére. Az állásfoglalás iránti kérelemben előadott tényállás lehet általános, elvi jogértelmezés és konkrét tényállás jogi minősítése is. Ennek következtében az állásfoglalás iránti kérelem előterjesztője kérheti konkrét tényállás jogi – adott esetben adójogi – minősítését.

A feltételes adómegállapítás és a hivatalosan kiadmányozott állásfoglalás közötti különbség, hogy a feltételes adómegállapítás a kérelemben előadott tényállás megvalósítása esetén az abban

³¹⁴ Petrik Ferenc (2011): Közigazgatási bíróság – közigazgatási jogviszony. HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest p. 36.

³¹⁵ Szamel Katalin (2007): Közigazgatási Aktustan. In: Lőrincz Lajos (szerk.): Közigazgatási jog. HVG-Orac lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest. 2007. p. 179.

szereplő minősítettől az adóhatóság³¹⁶ nem térhet el, míg az állásfoglalás kizárólag egy olyan iránymutatás, amely orientáló jellegű, de kötelező erővel egyik fél számára sem bír.

Bulgáriában például nem létezik a feltételes adómegállapítási eljárás, azonban jogszabály-értelmezés vagy konkrét tényállás tekintetében a hatályos joganyag értelmezésére sor kerülhet,³¹⁷ amely eljárás így inkább állásfoglalásnak tekinthető, hiszen nem bír kötelező erővel sem az adózóra sem az adóhatóságra nézve.

A Dominikai Köztársaságban feltételes adómegállapítás és állásfoglalás iránti kérelem is előterjeszthető, ez utóbbi tekintetében a dominikai Adó Kódex 38. cikke úgy rendelkezik, hogy „az adóigazgatásban kérelem útján az Adó Kódex egyes rendelkezéseinek értelmezése kérhető, ha az közvetlenül vagy személyében érinti a kérelmet előterjesztő adózót.”³¹⁸ Érdekesség, hogy Kuvaitban a feltételes adómegállapítási eljárás egyes kérdéseinek tisztázása érdekében a Minisztérium 2008/29. számon állásfoglalást adott ki.

A magyar szabályozás szerinti feltételes adómegállapítás nem egy állásfoglalás, mert formalizált kérelem keretében és csak meghatározott személyek jogosultak annak előterjesztésére.

3.2.2. Útmutató

Az útmutató az egységes jogalkalmazás számára főként jogalkalmazó közigazgatási szerv által kiadott iránymutatás, amelyet főként új jogintézmény bevezetésekor, kiemelt fontosságú jogszabály-módosítás hatályba lépésekor célszerű kiadmányozni. Az útmutató átfogóan elvi, elméleti szinten mutatja be a változást, módosítást, illetve írja le a követendő adózói magatartást, azonban gyakorlati, konkrét tényálláshoz kapcsolódó minősítést kizárólag példálózó jelleggel tesz.

³¹⁶ Az Adóhatóság gyűjtő fogalmába tartozónak tekintem a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) adóztatási és vámszervét és az önkormányzat jegyzőjét (a továbbiakban: önkormányzati adóhatóság).

³¹⁷ Ruseva, Elina (2012): Bulgaria. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 14.

³¹⁸ Moreno, Juan – Rodrigues, Milciades (2012): Dominican Republic. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 34.

Kötőerejét tekintve az útmutatóra sem az adózó, sem az adóhatóság, sem más közigazgatási szerv nem hivatkozhat eljárása során, mivel általános jellegű iránymutatás, amely normatív tartalommal nem rendelkezik.

A feltételes adómegállapítás útmutatónak sem minősíthető, mivel a jogintézmény célja nem az egységes jogalkalmazás, hanem a konkrét jogértelmezési bizonytalanság feloldása, de kizárólag a kérelmezőre vonatkozóan.

3.2.3. Közlemény

A közigazgatási hatóság – így az adóhatóság is – közleményben hívja fel a figyelmet azokra a kérdéskörökre, amelyek bizonytalanságot okozhatnak, ennek következtében pedig a jóhiszemű adózói magatartás mellett is jelentős kockázatot hordoznak magukban. A közlemény kiadmányozásának célja, hogy az adózók számára a jogkövető magatartást egyértelműen meghatározza, eljárásukat befolyásolja, azonnali választ adjon a jogalkalmazásban felmerült vitás kérdésre általános jelleggel.

A korábban kifejtett jogi aktusokhoz hasonlóan a közlemény sem bír kötőerővel, és főszabályként nem konkrét tényállásokra utal, azonban míg a feltételes adómegállapítás esetén az eljárási határidő elhúzódhat, és az esetek jelentős részében 60 napnál előbb nem kerül döntés kiadmányozásra, ezzel szemben a közlemény a probléma érzékelését követően rövid – 1-2 napon belül – az adózók számára elérhetővé válik.

További eltérés a korábbi jogintézmények tekintetében, hogy míg az állásfoglalás, a feltételes adómegállapítás kérelemre induló eljárás, addig az útmutató és a közlemény kizárólag hivatalból kezdeményezett eljárásban kiadmányozható.

* * *

Kutatásaim eredményei szerint a feltételes adómegállapítás tekintetében a közigazgatási hatósági eljárásnak az alapelveire, az ügyfélre, a hatóságra, a joghatóságra, a hatáskörre, az illetékességre, az elsőfokú eljárásra, a döntésre vonatkozó rendelkezései – főszabály szerint –

alkalmazhatóak. Továbbá a feltételes adómegállapítás tekintetében kijelenthető, hogy egy jövőbeli ügyletre vonatkozó hatósági jogértelmezése, de a jogértelmezést szolgáló hatósági aktusoknál többlet ügyféli, adózói garanciákat tartalmaz.

Ennek következtében az e fejezetben bemutatott jellemvonások alapján mind a hazai, mind a nemzetközi szabályozás megismerését követően megállapítható, hogy a feltételes adómegállapítás a közigazgatási hatósági eljárás egy speciális fajtája. Azonban a közigazgatási hatósági eljárás általános jellemvonásai is fellelhetők az eljárásban, ezért attól teljes körűen leválasztani nem célszerű.

A feltett hipotézis tekintetében pedig e fejezeten belül igazolását nyert, hogy a feltételes adómegállapítás egy közhatalmi, deklaratív hatályú jogi aktussal záruló jogalkalmazási eljárás, amely egyben egy speciális hatósági jogértelmezést szolgáló aktusok.

4. fejezet

Az adómegállapítás típusai között a feltételes adómegállapítás elhelyezése

Az előző fejezet megállapításai alapján a feltételes adómegállapítás magán hordja a közigazgatási hatósági eljárás általános jellemvonásait, habár számottevő speciális rendelkezés vonatkozik rá. E következtetés alapján kérdésként merül fel, hogy az adóigazgatási eljárás, és azon belül is az adómegállapítás tekintetében hol helyezhető el a feltételes adómegállapítás.

E fejezetben az a hipotézis áll a vizsgálatom középpontjában, hogy a feltételes adómegállapítás az adóigazgatási eljárásban megjelenő adómegállapítások között hogyan helyezhető el, valamint hogy a jogintézmény hazai fejlődése 2010-től túlhaladta-e, követte-e a nemzetközi trendeket vagy inkább a magyar igényekhez igazodott.

A vizsgálatom során az adómegállapítások általános áttekintése keretében annak egyes típusaitól határolom el a feltételes adómegállapítást, majd ezt követően a feltételes adómegállapítás hazai szabályozásának változását tekintem át. A feltételes adómegállapítás hazai vizsgálata során pedig külön figyelemmel vagyok a változások között megjelenő irányokra abból a szempontból, hogy azok között valamilyen szakaszok, fázisok felfedezhetők-e.

4.1. Általában az adómegállapításról és típusairól

Az adómegállapítások általános vizsgálata folyamán nem tekinthetünk el az adómegállapítás meghatározásától. Simon István szerint „az adómegállapítás eljárási adókötelezettség. A mai adórendszerben jogi értelemben nincs elsődleges adómegállapítási mód. Az adómegállapítási

technika attól is függ, hogy az adókötelezettség rendszeres, folyamatosan vagy visszatérően teljesítendő, illetve eseti jellegű.”³¹⁹

Ugyanakkor álláspontom szerint az adómegállapítás csoportosítható a szerint, hogy az adott kötelezettség személyében kit terhel, ennek következtében megkülönböztethetjük az adómegállapítás egyes módjait és formáját (**6. táblázat**).

6. táblázat

Az adómegállapításra kötelezett személyi kör, illetve az adómegállapítás módja és formája

Az adómegállapításra kötelezett	Az adómegállapítás módja	Adómegállapítás formája
Adózó	Önadózás	Bevallás
Kifizető, munkáltató	Adólevonás	
Adóbeszedésre kötelezett	Adóbeszedés	
Adóhatóság	Bevallás alapján kivetéssel	Közigazgatási döntés (határozat)
	Kiszabással	
	Utólagos adómegállapítással	
Adópolitikáért felelős miniszter	Feltételes adómegállapítás	

Forrás: Saját szerkesztés.

Álláspontom szerint az adómegállapítás nem más, mint az adókötelezettség tényének megállapítása, azaz hogy a konkrét tényállás alapján az adótörvények előírást tartalmaznak, amelynek vizsgálata és megállapítása eltér a szerint, hogy melyik adómegállapítási típusról beszélünk.

Az adómegállapítás egyik fajtája az *önadózás*,³²⁰ amelynek keretében az adózó maga állapítja meg adókötelezettségét, és ezt követően bevallja azt és megfizeti, amely részcselekményeket

³¹⁹ Simon István (2012): Pénzügyi jog II. Osiris Kiadó. Budapest. 2012.

³²⁰ Maiyalehné Gregóczki Etelka (2008): Pénzügyi igazgatás. Budapest: KSH-MKI, 2008. p. 116.

együttesen lefedő fogalom az önadózás. Az önadózás egyben azt is jelenti, hogy az adózókra (az adóalanyok, a munkáltatók, a kifizetők) több feladat és felelősség hárul, amely – a teljes körű adóhatósági kivetési eljárással szemben – megkönnyíti az adóhatóság helyzetét. Az önadózáshoz a kifizetői, munkáltatói adólevonás egy segítő eljárás, hiszen a tényleges adóbefizetés az esetek többségében már itt megtörténik, amelyet az adózó kérésére a munkáltató vall be a *munkáltatói adómegállapítás* keretében.

Emellett *adóhatósági adómegállapításra* is sor kerül bejelentés, bevallás vagy ellenőrzés alapján, például a helyi adókat érintően jelenleg is hivatalból kerül az adó megállapításra, amelyet azonban az adózó bejelentése előz meg. Az adózói bejelentésen, bevalláson alapuló adókiszabási, adókivetési eljárás során kiadmányozott döntés eljárásjogi értelemben egy közigazgatási határozat, amely vonatkozik a bevallások utólagos ellenőrzését lezáró hatósági döntésre is. A hivatalbóli adóhatósági adómegállapítás került bevezetésre például az illeték és a vám vonatkozásában. A soron kívüli adómegállapításra³²¹ okot adó körülmények bekövetkezése esetén is az adóhatóság az adókötelezettséget hivatalból állapítja meg.

Az adómegállapításra adónemenként elkülönülten kerül sor, amely egyben azt is jelenti, hogy az egyes adónemek tekintetében eltérőek az adómegállapítási időszakok, azaz a személyi jövedelemadó, általános forgalmi adó tekintetében eltérő időszakonként merül fel az adózónak ilyen kötelezettsége. (Például személyi jövedelemadó esetében évente, de az általános forgalmi adót évente, negyedévente vagy havonta kell megállapítani.) Önadózás esetén az adómegállapítás időpontja egybe esik az adóbevallás és adófizetés időpontjával. Az adómegállapítás időszakai – Földes Gábort idézve „adózási időszak”-ok³²² – a következők lehetnek:

- éves,
- negyedéves,
- havonta, és
- eseti.

³²¹ Art. 131. § szerint.

³²² Földes Gábor: *Adójog*. Osiris Kiadó. Budapest. 2004. 194.

Az éves adómegállapítás főszabály szerint a naptári évhez igazodik, azonban 2001-től a társasági adónem tekintetében azok az adózók, akik eltérő üzleti év szerint végzik a tevékenységüket, azok az adómegállapítás tekintetében is alkalmazhatják ezt.

A *negyedéves és havi* adómegállapítási kötelezettség egyben azt is jelenti, hogy az adózó éves adómegállapítási időszaka felosztásra kerül rövidebb periódusokra. Ez kedvez a költségvetés likviditásának, hiszen az adóelőleg-bevételek korábban kerülnek az államháztartás nemzeti számláira. Ez az eljárás azon adózó számára is előnyös, aki adóbevallásában visszaigénylést szerepeltetett, hiszen így már évközben, nemcsak évvégén kapja meg az őt megillető adóvisszatérítést.

Eseti adóhatósági adómegállapításról, akkor beszélhetünk, ha például az adózó – nem gazdasági tevékenysége keretében, hanem magáncélra – ingatlant vásárol, és az adóhatóság ehhez a jogviszonyhoz kapcsolódóan megállapítja a vagyonszerzési illetékkötelezettség mértékét.

Ez azonban nem zárja ki azt, hogy azon adók tekintetében, amelyek egy ügylethez, jogviszonyhoz kapcsolódnak vagy egy időközönként kell őket megállapítani, azok tekintetében az adóhatóság egy adóbevallást készítsen. (Például a személyi jövedelemadó bevallása szolgál az egyszerűsített közteherviselési hozzájárulás bevallására is.)

Ausztriában jelenleg is az adóhatóság állapítja meg az adókötelezettségeket oly módon, hogy az adózó által benyújtott bevallás ellenőrzését követően „az adózót határozatban értesíti a fizetendő adóról, illetve éves adók esetében a következő évben fizetendő adóelőlegről. Ha az adóbevallással leadott dokumentumok nem teljesek, illetve nem egyértelműek, az adóhivatal a határozat meghozatala előtt a hiányos, illetve hiányzó dokumentumok megküldését kéri.”³²³

Mindez alapján – osztva Földes Gábor álláspontját – kijelenthetjük, hogy „az adómegállapítás az eljárásjogi értelemben vett egyik adókötelezettség.”³²⁴

*

³²³ Radics András (2015): Ausztria adórendszere. In: Herich György – Pál-Antal Ildikó – Radics András – Rybaltovszki Péter – Sőregi Danics Ágnes – Szoboszlai Márta (2015): Adózás Európában. Penta Unió. p.7.

³²⁴ Földes Gábor: *Adójog*. Osiris Kiadó. Budapest. 2004. 193.

Az említett adómegállapításoktól a feltételes adómegállapítás az eljáró hatóság szempontjából is eltér, hiszen míg a többi adómegállapítás tekintetében az egyik oldalon az adózó (vagy képviselője, munkáltatója) áll, a másik oldalon mindig az adóhatóság, addig a feltételes adómegállapítás során az adózó kérelmét az adópolitikáért felelős miniszternek terjeszti elő, aki arra közigazgatási határozat formájában reagál.

Az adómegállapítás általános bemutatását követően annak speciális típusait tekintem át, amely

- az önadózás,
- a kifizetői, munkáltatói adólevonás és a munkáltatói adómegállapítás,
- az adóbeszedés,
- az adóhatósági adómegállapítás, és
- a feltételes adómegállapítás.

Ezen adómegállapítások áttekintése elengedhetetlen abból a szempontból, hogy a hipotézisre választ adhassak, miszerint a feltételes adómegállapítás egy speciális adóhatósági eljárás.

4.1.1. Önadózás

Az önadózás a mai magyar adórendszerben az adómegállapítás leggyakoribb fajtája, amelynek keretében az adót, illetve a költségvetési támogatást, és ehhez kapcsolódóan ezek alapját és összegét az adózó köteles megállapítani, majd ezt követően bevallani és megfizetni,³²⁵ valamint igényelni a hatóság közvetlen részvétele nélkül. Ennek következtében Simon Istvánra utalva „az önadózás lényegében gyűjtőfogalom, amelyet három fő nevesített részkötelezettség – megállapítás, bevallás, megfizetés – alkot.”³²⁶ Az önadózás tartalma azonban ezen a három kötelezettségen túl terjed, hiszen azt is jelenti, hogy az adózónak

- nyilatkozattételre,

³²⁵ Halász Zsolt – Sólyom Borbála (2006): Az adózás eljárási szabályai. In: Halustyik Anna (szerk.) (2006): Pénzügyi jog I. Szent István Társulat. Budapest. 562. oldal. p. 84.

³²⁶ Simon István: Pénzügyi jog II. Osiris Kiadó. Budapest. 2012. p. 92.

- bizonylat kiállítására és megőrzésére (iratmegőrzési kötelezettség),
- nyilvántartás vezetésére (könyvvizetésre),
- adatszolgáltatásra,
- adólevonásra, adóbeszedésre,
- pénzforgalmi számlanyitásra és adóköteles tevékenységével összefüggő kifizetésnek az e törvényben meghatározott módon való teljesítésére.

Ezen kötelezettségek elkülönítése abból a szempontból is releváns, hogy ezek egymástól jól elhatárolhatóak, de az önadózást mint adózói magatartást egészében lefedik. Ebből kifolyólag a jogkövetkezmények is az egyes adókötelezettségekhez kapcsolódnak, azaz bármely adókötelezettség nem jogszabályszerű teljesítése önmagában is megalapozza jogkövetkezmény megállapítását.

Azon adónemek bemutatása, amelyek tekintetében az önadózás tekinthető főszabálynak, szükségszerűen az adóalanyi kör elkülönítésével lehetséges, azaz elsőként a jogi személyeket és egyéb szervezeteket, majd a magánszemélyeket tekintjük át.

„A jogi személyek és az egyéb szervezetek adójukat és a költségvetési támogatást általános szabály szerint önadózással állapítják meg”.³²⁷ Ilyen adó például a társasági adó, a kisvállalatok adója, valamint a kisadózók tételes adója. „A kivételeket a törvényben kifejezetten rögzített esetek jelentik. A kivételek főbb csoportjai a következők:

- i. a helyi adók, az iparüzési adó kivételével (az adóbeszedéssel megállapítani rendelt idegenforgalmi adó sem minősül önadózás útján teljesített adónak);
- ii. a belföldi rendszámú gépjárművek adója;
- iii. a termékimportot terhelő adók, azaz a vámhatóság által kivetett általános forgalmi adó, jövedéki adó és a vámhatóság által kivetett termékdíj;

³²⁷ Henrich György (2015): Magyarország adórendszere. In: Henrich György – Pál-Antal Ildikó – Radics András – Rybaltovszki Péter – Sőregi Danics Ágnes – Szoboszlai Márta (2015): Adózás Európában. Penta Unió. p.83.

iv. a vagyonszerzési illetékek, valamint a kiszabás alapján fizetendő eljárási illetékek”.³²⁸

„A magánszemély az adóját akkor állapítja meg önadózással, ha

- a) vállalkozó, a kivetés és kiszabás eseteinek kivételével,
- b) az általános forgalmi adó alanya,
- c) összjövedelme utáni jövedelemadóját nem a munkáltatója [– 2017-től – vagy az állami adó- és vámhatóság] állapította meg”.³²⁹

*

Az önadózás a feltételes adómegállapítás kapcsolatát érintően vissza kell utalnom az 1. fejezet egyik megállapításához, miszerint az önadózás bevezetése nyitotta meg a lehetőséget a feltételes adómegállapítás számára.

Összességében meg kell állapítani, hogy az önadózás és a feltételes adómegállapítás között vannak közös, de vannak eltérő jellemvonások is. Az önadózás keretében az adózó maga ismeri fel adókötelezettségét, valamint köteles annak teljesítésére. Ezzel szemben a feltételes adómegállapítás abban nyújt tájékoztatást, hogy a bemutatott tranzakció esetén milyen adókötelezettségek merülnek fel. Ugyanakkor az önadózásról kijelenthető, hogy jelentős teher az adózók számára, hiszen ezzel az adókötelezettség léte és annak teljesítése is egyedül az adózóra hárul.

4.1.2. Kifizetői, munkáltatói adólevonás és munkáltatói adómegállapítás

Az önadózás jelentős terhet jelent az adózók számára, ezért azon jövedelmek esetében, amelyeket munkáltatótól vagy kifizetőtől kap az adózó, indokolt, hogy ezen adókötelezettségek egy része a munkáltatóra és kifizetőre kerüljön átcsoportosításra. Ugyanakkor nem célszerű, hogy a jövedelemhez kapcsolódó adó- és járulék összege közvetlenül az adózóhoz kerüljön, hanem

³²⁸ Simon István: Pénzügyi jog II. Osiris Kiadó. Budapest. 2012. p. 92.

³²⁹ Nagy Tibor (2004): Pénzügyi jog. Eötvös Lóránd Tudományegyetem Jogi és Továbbképző Intézet. Budapest. p. 144.

célszerűbb, ha azt a kifizető és a munkáltató a központi költségvetés³³⁰ részére közvetlenül megfizeti. Mind ezek alapján ha az adózó kizárólag olyan jövedelemmel rendelkezik, amelyet egy harmadik személytől kap, akkor célszerű ezt a jövedelemszerzési folyamatot egyszerűsíteni az adómegállapítás olyan módjával, ahol az a jövedelmet kifizetőnek – speciális esetben a munkáltatónak – kell az adót megállapítani és levonnia. Ugyanakkor ebben a konstrukcióban is a kifizető, munkáltató adózó marad, azaz az általános adókötelezettségei az adólevonással, adómegállapítással is kiegészülnek. A kifizető, munkáltató ezen kötelezettsége során azonban nem bír hatósági jogosítványokkal.

Emellett párhuzamosan megmarad az önadózás lehetősége is, hiszen az éves adókötelezettséget továbbra is főszabály szerint az adózó – önadózás keretében – maga állapítja meg, vallja be és fizeti meg. Azonban az éves adómegállapítás tekintetében is „2005-től az adózó bizonyos feltételek fennállása esetén kérheti, hogy személyi jövedelemadóját a munkáltató vagy az adóhatóság állapítsa meg.”³³¹

Ebben az esetben is az adózók helyzete azzal válik egyszerűbbé, hogy az adómegállapítás folyamatában egy harmadik szereplő kerül bekapcsolásra. Például a személyi jövedelemadó tekintetében a kifizető, munkáltató lesz az az adózó, aki közbeiktatásra kerül az adómegállapítás folyamatába.

A kifizető, munkáltató³³² a jövedelmet megszerző fél számára csupán az adófizetési kötelezettséggel csökkentett összeget adja át. (Az Egyesült Királyságban kialakult konstrukció elnevezése, pay as you earn – PAYE-rendszer, ahol az adót akkor kell megfizetni, amikor a jövedelem megszerzésére sor kerül.)³³³ „Ausztráliában, Kanadában, Svédországban vagy az Egyesült Államokban azt a gyakorlatot folytatják, hogy mindenkinek adóbevallást kell benyújtania, aki jövedelmet szerez, ideértve azokat is, akinek csak bérjövedelme van. A legelterjedtebb megoldás az, hogy azoknak a magánszemélyeknek nem kell adóbevallást

³³⁰ Nagy Zoltán (2008): Az állami költségvetés rendszere. Közigazgatási versenyvizsga - Államháztartástan modul (középfok), Kormányzati Személyügyi Szolgáltató és Közigazgatási Képzési Központ részére készített e- learninges tananyag.

³³¹ Szemán Judit (2013): A hazai adórendszer. In. Bozsik Sándor – Fellegi Miklós – Gróf Pál – Süveges Gábor – Szemán Judit (2013): Adózási ismeretek. Miskolci Egyetemi Kiadó. Miskolc. p. 36.

³³² Papp Csilla (2012): A 2011. évi jövedelemadóra vonatkozó munkáltató adómegállapítás szabályai. Adólap 2012/1-2. p. 30.

³³³ Simon István: Pénzügyi jog II. Osiris Kiadó. Budapest. 2012. p. 93.

készítenie, akiknek csak bérjövödelmük keletkezik. Ezáltal csak annak kell bevallást benyújtania, aki számottevő más jövedelemre tett szert, vagy másik kereső foglalkozása volt az adóévben, esetleg adó-visszatérítési igénye van.”³³⁴

Az adólevonási kötelezettségnek a kifizetőre, munkáltatóra való telepítése a legnépszerűbb adómegállapítási konstrukció, mivel ezzel a kötelezettség egy szakértelemmel rendelkező adózóra hárul, így pedig nem az adózót és nem az adóhatóságot terheli. A kötelezettségnek egészében az adózóra való telepítése jelentős mértékű adminisztrációs terhet jelentene, amelyet ma egyetlen demokratikus állam sem vállalna fel, ugyanakkor ennek a kötelezettségnek az adóhatóságra való telepítése, jelentős költségvetési kiadást vonna maga után, ami szintén nem indokolt.

Az adómegállapítás folyamatába a kifizetői, munkáltatói levonás bekapcsolása a fejlődő országokban gyakran előfordul, különösen akkor, ha magas az adóeltitkolási hajlandóság.

A hazai gyakorlatban az adólevonási jog az adómegállapítás egy speciális fajtája, de egyben nem mentesíti az adózókat minden adókötelezettség alól. Ehhez kapcsolódóan meg kell határoznunk a kifizető, munkáltató hazai fogalmait.

A kifizető számára csak a jövedelem kifizetésekor merülhet fel az adólevonási kötelezettsége,³³⁵ amelynek keretében természetesen a konkrét jövedelem vonatkozásában az adómegállapítás is ennek része. Azonban a munkáltató³³⁶ kötelezettsége a kifizetői adólevonásnál sokkal szélesebb körű, mivel a munkáltató az adólevonás mellett teljes körű adómegállapításra is kötelezetté válhat, azonban ehhez a munkáltatónak is hozzá kell járulnia (munkáltatói adómegállapítás)³³⁷. Ez utóbbi esetben az adózó teljes adómegállapítási kötelezettsége a munkáltatóra terhelődik. Ezt a megkülönböztetést a kifizető és a munkáltató között az is indokolja, hogy míg a kifizető kizárólag egy meghatározott időtartamra szóló jogviszony keretében van az adózóval kapcsolatban, addig a munkáltató és az adózó közötti jogviszony alapja egy munkaviszony, amelyhez csupán járulékos jelleggel kapcsolódik az adómegállapítási kötelezettség.

³³⁴ Simon István: Pénzügyi jog II. Osiris Kiadó. Budapest. 2012. p. 93-94.

³³⁵ Maiyalehné Gregóczki Etelka (2008): Pénzügyi igazgatás. Budapest: KSZK-MKI, 2008. p. 116.

³³⁶ Papp Csilla (2012): A 2011. évi jövedelemadóira vonatkozó munkáltató adómegállapítás szabályai. Adólap 2012/1-2. p. 30.

³³⁷ Szollátné dr. Gerencsér Ida (2012): Munkáltatói adómegállapítás. Adóvilág. 2012/8. szám. 4-7.

A munkáltatói adómegállapítás esetében az adózónak (munkavállalónak) az éves adókötelezettség megállapításához minden releváns információt, dokumentumot át kell adnia a munkáltatójának. Ennek keretében az adózó és a munkáltató együttműködés elengedhetetlen, azaz mindkét fél együttműködési kötelezettség terheli, amelynek megsértését jelenti, ha a munkavállaló „többszöri felszólítására sem adja át (...) a kért iratokat, melynek hiányában a[z adókötelezettséget megalapozó] gazdasági események valós tartalma, illetőleg az, hogy történt-e egyáltalán gazdasági esemény, nem igazolható.”³³⁸

Speciális esete az adómegállapításnak az ezen alfejezetben tárgyalt a kifizetői, munkáltatói adólevonás és a munkáltatói adómegállapítás, amelyben az adózó azon kötelezettsége, hogy felismerje ezt az adótörvényekben szereplő kötelezettségét a kifizetőre, munkáltatóra hárul. Ugyanakkor mind az adózó, mind a kifizető, munkáltató tekintetében a feltételes adómegállapítás lehetőséget biztosít arra, hogy a konkrét tényállás alapján megállapításra kerüljön az adókötelezettség köre oly módon, hogy attól egy adóhatósági ellenőrzés során sem térhet el az adóhatóság, amely garanciát jelent a tényállás tekintetében. (E tárgykörben a részletes kifejtést lásd a 9. fejezetben.)

4.1.3. Adóbeszedés

Az adóbeszedési eljárás keretében egy harmadik fél kerül felruházásra azzal a joggal, hogy az adózással terhelt adótárgy tekintetében az adót megállapítsa és beszedje. Ez az eljárás, amelynek gyökerei az adózás kialakulása óta jelen vannak, amely tekintetében az adóbevétel beszedésére az állam nem alkalmaz önálló apparátust, hanem az adó beszedését harmadik személyre bízta. Az adóbeszedéssel megbízott személy felelős azért, hogy az adótárgy meglétét feltárja, azaz felismerje azt, hogy az adóalany adófizetésre kötelezett, ugyanakkor az adóbeszedőnek kell az adót megállapítania.

Simon István szerint „az adóbeszedés a levonáshoz sok tekintetben hasonló, de csak a megállapításra kötelezett teendői szempontjából, az adóalany szempontjából nem. A kifizető és a beszedésre kötelezett is a törvény erejénél fogva köteles az adó megállapítására az adóalany

³³⁸ Az alapvető jogok biztosának Jelentése az AJB-4816/2013 számú ügyben. p. 5.

helyett. Az alapvető különbség az, hogy a levonásra kötelezett (munkáltató, kifizető) az általa juttatott összeg egy részének visszatartásával teljesíti ezt, addig a beszedésre kötelezett nem juttat bevételeket a jövedelemadó vagy a társasági adó alanyának, hanem éppen ellenkezőleg legalábbis típusesetben – pénzt „vesz el” az adó alanyától”.³³⁹

A hatályos mai magyar adórendszerben az adóbeszedés³⁴⁰ – mint az adómegállapítás egyik módja – kizárólag a helyi adók esetében az idegenforgalmi adónál jelenik meg. Az idegenforgalmi adót

- a) a szálláshely ellenérték fejében történő átengedése esetén a szállásdíjjal együtt a szállásadó,
- b) a szálláshely vagy bármely más ingatlan ingyenesen történő átengedése esetén a szálláshellyel, ingatlannal rendelkezni jogosult az ott-tartózkodás utolsó napján

szedi be. Az idegenforgalmi adót az adóbeszedésre kötelezettnek akkor is meg kell fizetnie, ha annak beszedését elmulasztotta.³⁴¹

*

Az adóbeszedés a jogtörténeti fejlődésből itt maradt csökevény, amelyben az adókötelezettség felismerését és az ahhoz kapcsolódó adminisztratív teendőket más szereplő látja el az adózó helyett. A feltételes adómegállapítás ettől jelentősen eltér, hiszen a feltételes adómegállapítási eljárásban a tényálláshoz kapcsolódó adójogszabályokban lévő kötelezettségek ismertetésén túl, más nem szerepel, így adókötelezettség vagy adminisztratív teendő átvállalása sem merül fel.

4.1.4. Adóhatósági adómegállapítás

Ezen alfejezet keretében olyan adómegállapításról van szó, amely nem az adózót, hanem az adóhatóságot terheli. Az adóhatóság hivatalból állapítja meg az adót, és kötelezi az adózó adófizetésre

³³⁹ Simon István: Pénzügyi jog II. Osiris Kiadó. Budapest. 2012. p. 96-97.

³⁴⁰ Maiyalehné Gregóczki Etelka (2008): Pénzügyi igazgatás. Budapest: KSZK-MKI, 2008. p. 116.

³⁴¹ A helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény 34. § (1)-(2) bekezdés alapján.

- ❖ az adóketési eljárásban,
- ❖ az adókiszabási eljárás keretében,
- ❖ a soron kívüli adóhatósági adómegállapítás és
- ❖ az adóellenőrzést követő hatósági eljárásban.

Emellett a személyi jövedelemadó tekintetében az adózó adómegállapításában speciális eljárások útján közreműködik (adónyilatkozat,³⁴² egyszerűsített adóbevallás,³⁴³ bevallási tervezet). Azonban ezekben az esetekben az adóhatóság csak közreműködő, mivel az adóhatóság által készített dokumentum kizárólag az adózó jóváhagyásával válik az adózó bevallásává, így az ahhoz kapcsolódó felelősség is ebben az esetben az adózót terheli.

4.1.4.1. Adóketési eljárás

Kivetési eljárás során „az adó megállapítása az adózó (adóalany) által adott információ, az adóbevallás alapján történik, amelynek adatait az adóhatóság jogosult ellenőrizni. Az adózó az adókötelezettség keletkezéséről, az adóalap, az adómentesség, az adókedvezmény, az adó megállapításához szükséges adatokról, körülményekről ad bevallást. Az adóketés keretében az adóhatóság a fizetendő adóról, az adófizetés módjáról és idejéről, továbbá, ha ez szükséges, az adóalapról, az adómentességről vagy adókedvezményről hoz határozatot”.³⁴⁴

A kivetéssel megállapított adó³⁴⁵ esetében lehetősége van arra az adózónak, hogy bejelentését, bevallását módosítsa, amelyben például az adózó módosított bejelentése, bevallása mentesség igénybe vételére vonatkozik, akkor a Kúria álláspontja szerint is „az adóhatóságnak (a bevallás elfogadásával) kivetett építményadó utólagos módosításának kellett minősítenie, ahogyan jogszerűen akként is értékelte. A kivetéses adózás esetén az adóhatóság határozatban veti ki az adót (...), ennek megfelelően az elsőfokú hatóság – elbírálva [az adózónak] (...) a mentességére alapított, utólagos módosítási kérelmét – határozati formában rendelkezett az építményadó törléséről. Az elsőfokú hatóság nem minősítette a határozatát jogsértőnek, ezért nem a jogsértő

³⁴² Papp Csilla (2012): A 2011. évi jövedelemadóra vonatkozó munkáltató adómegállapítás szabályai. Adólap 2012/1-2. p. 27.

³⁴³ Vámosi-Nagy Szabolcs (2005): Adóhatósági adómegállapítás 2004-ről. Adólap 2005/1-2. 2-3.

³⁴⁴ Simon István: Pénzügyi jog II. Osiris Kiadó. Budapest. 2012. p. 96.

³⁴⁵ Maiyalehné Gregóczki Ételka (2008): Pénzügyi igazgatás. Budapest: KSZK-MKI, 2008. p. 116.

határozata módosításáról rendelkezett (...), hanem a (...) kérelem miatt jogszerű eljárás, az építményadózással kapcsolatos Art. szabályok alkalmazásával újabb határozatot hozott, mentesítve felperest az építményadó fizetési kötelezettsége alól.”³⁴⁶

4.1.4.2. Adókiszabási eljárás

Kiszabással az állami adóhatóság szervezeti egysége (egykor: illetékhivatal) állapítja meg a vagyonszerzési illetéket, továbbá a kiszabás alapján fizetendő eljárási illetéket (például a vagyonszerzési illetékekkel együtt fizetendő az ingatlan-nyilvántartási eljárás illetéke). Az illetéktörvény szerint kiszabás alapján kell megfizetni az illetékelőleget is és az illetékbélyeggel megfizetni elmulasztott illetéket is.³⁴⁷

Kiszabási eljárás útján a vagyonszerzési illetéket fizetési meghagyás keretében határozza meg az állami adóhatóság.³⁴⁸ A fizetési meghagyással szemben követelmény, hogy az tartalmazza „a kiszabott illeték megállapításánál figyelembe vett adatokat és az alkalmazott jogszabályokat.”³⁴⁹

Ha „az adóhatóság az illeték kiszabásakor nem rendelkezik elegendő adattal ahhoz, hogy az illeték alapját egyértelműen megállapítsa. Ez nem akadályozza annak, hogy az adóhatóság az illetéket kiszabja, azonban a fizetési meghagyásban fel kell hívni az adózó figyelmét arra, hogy amennyiben a tényállás tisztázását követően ez indokolt, a döntés módosításának van helye.”³⁵⁰

Az adókiszabási eljárás tekintetében az Alkotmánybíróság rámutatott arra, hogy az adóhatóság azon eljárása, hogy a tömegesen előforduló, azonos típusú ügyekben a közigazgatási szerv e célra rendszeresített nyomtatványúrlapon vagy egyedileg fejlesztett szoftver útján is bocsátja ki az érdemi döntést, kizárólag abban az esetben jogszerű, ha a végleges döntés szövegében az adott ügy egyedi sajátosságainak megfelelő kiegészítő szövegrészek is megtalálhatóak. Az Alkotmánybíróság döntésében azonban felhívta arra az általános érvényű alkotmányos követelményre is a figyelmet, hogy az egyszerűsített – informatikai programmal előállított –

³⁴⁶ Kfv.V.35.062/2012/5.

³⁴⁷ Simon István: Pénzügyi jog II. Osiris Kiadó. Budapest. 2012. p. 96.

³⁴⁸ Halustyik Anna (2013): Pénzügyi jog 1. Pázmány Press, Budapest. p. 104.

³⁴⁹ Medve Tamás (2010): Az illeték megfizetése. In: Darák Péter – Drechsler István – Hildenbrandné Balogh Olga – Medves Tamás – Nagyné Pukler Andrea (2010): Az illetéktörvény magyarázata. Complex Jogi és Üzleti Kiadó. Budapest. p. 268.

³⁵⁰ Medve Tamás (2010): Az illeték megfizetése. In: Darák Péter – Drechsler István – Hildenbrandné Balogh Olga – Medves Tamás – Nagyné Pukler Andrea (2010): Az illetéktörvény magyarázata. Complex Jogi és Üzleti Kiadó. Budapest. p. 269.

döntési forma alkalmazása nem csorbíthatja az adózók jogorvoslathoz való jogát. Így az adóhatóság, ha a fizetésre kötelezett illetékmentességre vagy illetékkedvezményre irányuló kérelmét, illetve valamely konkrét rendelkezés alkalmazására vonatkozó jogi érvelését nem fogadja el, akkor az elutasító döntést egyedi indokolással kell alátámasztani.³⁵¹

4.1.4.3. A soron kívüli adóhatósági adómegállapítás

Az adóhatóság soron kívül állapítja meg az adózó adóját,³⁵² ha az alábbi speciális körülmények bekövetkeznek:

- az adózó halála,
- a Magyarország területét a külföldi letelepedés szándékával elhagyni kívánó belföldi illetőségű adózó kéri,
- a külföldi illetőségű adózó Magyarország területét elhagyja, vagy
- a magánszemély a munkáltató által megállapított adót vitatja.³⁵³

Ahogy azt a fenti indokok is alátámasztják, ezekben az esetben a körülmények speciális jellege miatt célszerű, hogy az adót és az adókötelezettséget az adóhatóság soron kívül, azaz minél előbb megállapítsa,³⁵⁴ hiszen az adózók oldaláról már nincs olyan érdek, amely az adókötelezettségek maradéktalan teljesítése irányába hat.

4.1.4.4. Az adóhatóság általi utólagos adómegállapítás

Az adóhatósági ellenőrzés a jegyzőkönyvnek az adózó részére való átadásával zárul, amely egyben a hatósági eljárás megindítását is jelenti. Az adóellenőrzés által tett megállapításokat tartalmazó jegyzőkönyvre az adózó észrevételt tehet, amely dokumentumokat hatósági eljárásban kell vizsgálni. A rendelkezésre álló információk alapján a megfelelő adóhatósági mérlegelést követően kerül sor az adóhatóság által az utólagos adómegállapításra.

³⁵¹ 21/1997. (III. 26.) AB határozat.

³⁵² Dombiváriné dr. Kozák Nikolett (2012): Soron kívüli adómegállapítás, különös tekintettel az elhunyt személyek adó- és járulékkötelezettségének megállapítására. Adóvilág. 2012/7. szám p. 33-36.

³⁵³ Az Art. 131. §-a alapján.

³⁵⁴ Halustyik Anna (2013): Pénzügyi jog 1. Pázmány Press, Budapest. p. 104.

„Az utólagos adómegállapítás során az adóhatóság határozattal állapítja meg az adókülönbözetet és a kapcsolódó jogkövetkezményeket, kötelezi az adózót az adókülönbözet és a jogkövetkezmények megfizetésére, és előírja az ellenőrzés során feltárt mulasztások, könyvvezetési, nyilvántartási szabálytalanságok megszüntetését.”³⁵⁵

*

Az adóhatósági adómegállapítás és a feltételes adómegállapítás közös vonása, hogy egy hatóság részéről kerül sor az adókötelezettség felismerésére, nem pedig az adózó oldaláról. A következő alfejezetben azt vizsgálom, hogy az adómegállapítás általános jellemvonásaiba hogyan illeszthető a feltételes adómegállapítás, azaz megerősítésre kerül-e a hipotézis, hogy a feltételes adómegállapítás egy speciális adómegállapítás. Továbbá a következő alfejezetben tekintem át a feltételes adómegállapítás hazai szabályozásának folyamatait is.

4.2. Feltételes adómegállapítás

Az adómegállapítások adózói és adóhatósági eljárásait követően az adópolitikáért felelős miniszter előtti eljárást vizsgálom, ez pedig a feltételes adómegállapítás. Ezen alfejezet keretében kutatásom középpontjában az áll, hogy a feltételes adómegállapításra vonatkozó módosítások tekintetében korszakok határozhatók-e meg.

A feltételes adómegállapítás azonban szükségszerűen egy jogértelmezési aktus – szemben a jogalkotási aktusok –, hiszen az adózó kérelmében bemutatott tényállásra adott adójogi jogértelmezés, jogalkalmazás. Visegrády Antal – a jogalkalmazás hatékonyságának³⁵⁶ vizsgálata

³⁵⁵ Halustyyik Anna (2013): Pénzügyi jog 1. Pázmány Press, Budapest. p. 156.

³⁵⁶ Visegrády Antal szerint „a jogalkalmazás hatékonyságát a jog „általában” vett hatékonyságához hasonlóan lehet vizsgálni, de itt elég releváns különbségek léphetnek fel. Közülük a legjelentősebbek (...)

1. Először, a jogalkalmazás a jog által meghatározott tények jogi konzekvenciáinak kötelező megállapításán alapszik. Ezzel kapcsolatban azt mondhatjuk, hogy a jogalkalmazás olyan mértékben hatékony, amilyen mértékben az állami szervek megfelelően állapítják meg mindazokat a tényeknek a konzekvenciáit, amelyekkel kapcsolatban az érvényes jog értelmében azokat meg kell állapítani.
2. Másodsor, a jogalkalmazás hatékonysága vizsgálható azon hatás szempontjából, amelyet egy konkrét ügyben alkalmazott egyes és konkrét norma gyakorol címzettjének viselkedésére.
3. Harmadszor, a jogalkalmazás hatékonysága vizsgálható azon hatás szempontjából is, amelyet a jogot alkalmazó szerv döntése motivációsan gyakorol azokra a személyekre, akik nem címzettjei annak, a jog pro futuro jobb betartása irányába.”

kapcsán – kifejti, hogy „a jogalkalmazás a jog által meghatározott tények jogi konzekvenciáinak kötelező megállapításán alapszik.”³⁵⁷ Ez a fogalom az adózásra vonatkozó jogalkalmazási formák és az adómegállapítási formák közül egyedül a feltételes adómegállapításra illik.

Vigvári András szerint a feltételes adómegállapítás az adórendszer egyik alkalmazott adózási technikája az önadózás, az adólevonás, az adókiivetés mellett, továbbá álláspontja szerint a feltételes adómegállapítás az, amikor a nagyobb tételek esetén az ügylet előtt kéri az adóvonzat megállapítását.³⁵⁸

A feltételes adómegállapítás bevezetése számos OECD ország gyakorlatából ismert intézmény meghonosítását jelenti.³⁵⁹ Az 1996-ban bevezetett szabályozás szerint a Pénzügyminisztérium az adózó kérelmére az általa közölt – jövőben megkötendő szerződésre vagy más jogügyletre vonatkozó – részletes tényállás alapján megállapítja az adókötelezettséget vagy annak hiányát, és amennyiben lehetséges, az adóalapot és az adót.³⁶⁰ A feltételes adómegállapítás az adóhatóságra csak változatlan tényállás mellett, az adott ügyben kötelező.³⁶¹

Az adózás rendjéről szóló törvény alapelve szerint az adóhatóság kötelezettsége az adózók részére a törvények megtartásához szükséges tájékoztatás megadása.³⁶² Ugyanakkor megállapítható, hogy az adóhatóság e kötelezettsége kizárólag a törvényi előírások ismertetésére korlátozódott, míg az adóhatóságokhoz képest az adótanácsadók egy jogügylet tekintetében előzetesen mondják el véleményüket, illetve alternatívákat vonultatnak fel. Az adóhatóság részéről tanúsított, tanúsítandó 'ingyenes' tájékoztatás, a kitanítás kötelezettsége változatlan. Azonban annak érdekében, hogy egyértelmű legyen a feltételes adómegállapítás és az ingyenes felvilágosítási kötelezettség közötti különbség, ezért indokolt a feladatot a Pénzügyminisztériumra telepíteni, mert félő, hogy az adóhatóság akkor is feltételes adómegállapításnak minősítene viszonylag egyszerű kérdéseket, ha az egyébként nem tartozna

Visegrády Antal (2006): A jogi szabályozás eredményessége. Dialóg Campus Kiadó. Budapest-Pécs. p. 87-88.

³⁵⁷ Visegrády Antal (2006): A jogi szabályozás eredményessége. Dialóg Campus Kiadó. Budapest-Pécs. p. 87.

³⁵⁸ Vigvári András (2008): Pénzügy(rendszer)tan. Akadémiai Kiadó. Budapest. p. 228.

³⁵⁹ Az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény módosításáról szóló 1995. évi CX. törvény 30. §-a vezette be a régi Art. 80/A. §-aként az új jogintézményt.

³⁶⁰ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 471. oldal.

³⁶¹ A régi Art. 80/A. § (1) bekezdése alapján.

³⁶² A régi Art. 1. § (5) bekezdése alapján.

ebbe a körbe. A jogalkotói szándék azonban kezdetben az volt, hogy idővel a feltételes adómegállapítási eljárás is az adóhatósághoz kerül áttelepítésre.

A feltételes adómegállapítást el kell határolni az adókiivetéstől, hiszen nem megvalósult adóköteles tevékenységre vagy más jogviszonyra vonatkozik, hanem egy tervezett jövőbeli ügylet adózási konzekvenciáiról ad az adózónak olyan tájékoztatást, amely az adóhatóságot változatlan tényállás mellett köti, azaz egyfajta elvi engedély.

A törvényhozó ki akarta zárni a precedens rendszert, ezért a más adózó által kapott feltételes adómegállapítás nem jelent hivatkozási alapot adóügyekben. A más adózó ügyében történt feltételes adómegállapítás hatálya elvileg nem terjed ki akár ugyanolyan ügyben más adózóra, de ugyanarra az adózóra sem.³⁶³

*

A fentiekben a feltételes adómegállapítás bevezetésének körülményeit szempontjait mutattam be, azonban a következőkben a feltételes adómegállapítás hazai szabályzásának folyamatát fázisokra osztva ismertettem, amely egyben választ ad arra a hipotézisre, hogy 2010-től a szabályozás a hazai igények szerint jelentősen kibővítésre került.

4.2.1. Első korszak – bevezetés (1996-2001)

Az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvényt (a továbbiakban: régi Art.) módosító 1995. évi CX. törvény 37. § (2) bekezdésében kapott felhatalmazása alapján 1996. január 23-án kihirdetésre került a feltételes adómegállapítás iránti kérelem benyújtásának, nyilvántartásának, a díj megfizetésének és visszatérítésének módjáról szóló 3/1996. (I. 18.) PM rendelet is.

A feltételes adómegállapítás célja, hogy az adózó³⁶⁴ által előadott tényállást az adópolitikáért felelős miniszter hatáskörében kiadmányozott közigazgatási döntésben minősítse, és a hozzá kapcsolódó adókötelezettségeket és annak hiányát megállapítsa a hatályos jogszabályi

³⁶³ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 471. oldal.

³⁶⁴ Adózó az a személy, akinek adókötelezettségét, adófizetési kötelezettségét, adót, költségvetési támogatást megállapító törvény vagy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) írja elő.

rendelkezések figyelembe vételével. A kiadmányozott döntés nem bír precedens jelleggel, hanem kizárólag az adózó által előadott konkrét jogügyletre vonatkozik. Ugyanakkor az egyedi jellegűktől eltekintve egy fajta súlyt képeznek a tekintetben, hogy egy-egy kérdéskörben az adópolitikáért felelős miniszter milyen álláspontot képvisel.

A feltételes adómegállapítási kérelem nem bírálható el, ha az adózó által közölt tényállás hiányos vagy egyébként az adatok az adómegállapításhoz nem elegendőek, továbbá abban az esetben sem, ha alaposan lehet attól tartani, hogy a közölt tényállás valamely más szerződést, ügyletet vagy cselekményt leplez.³⁶⁵ Amennyiben az adó nem állapítható meg, a befizetett díjat vissza kell utalni.³⁶⁶

Az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény módosításáról szóló 1996. évi LXXXVI. törvény 30. §-a *1997. január 1-jével módosultak az adó feltételes megállapítására vonatkozó szabályok*. A jogintézmény alkalmazásának tapasztalatai indokolták a törvényben meghatározott feltételrendszer pontosítását. A módosítás egyfelől lényeges kérdések tekintetében nyilatkozattételi kötelezettséget írt elő az adózó részére. A kérelemhez csatolni kell az adózó nyilatkozatát arról, hogy

- a) a kérelemben megjelölt tényállás megfelel a valóságnak;
- b) a kérelem vagy hasonló kérelme ügyében nem folyt és nem folyik tudomása szerint ellenőrzés, adóigazgatási eljárás vagy bírósági eljárás;
- c) a feltételes adómegállapítást érintő jövőbeli jogszabályváltozás, illetőleg a tényállás megváltozása (tartalmi változás) esetén – annak hatálybalépésétől, illetve időpontjától kezdődően – a feltételes adómegállapítás nem alkalmazható.³⁶⁷

Továbbá olyan esetköröket állapított meg, amelyekben kizárta a feltételes adómegállapítást. Ennek pedig az az indoka, hogy az adómegállapításra alkalmatlan kérelmek elbírálása is tetemes munkát jelent az ezzel foglalkozó apparátus számára. Ezért nem indokolt az egész díj visszaadása, ha a feltételes adómegállapítás a kérelmezőnek felróható okból hiúsul meg az

³⁶⁵ A régi Art. 80/A. § (3) bekezdése alapján.

³⁶⁶ A régi Art. 80/A. § (4) bekezdése alapján.

³⁶⁷ A régi Art. 80/A. § (2) bekezdése alapján.

eljárás. A régi Art. 80/A. § (1)-(3) bekezdéseiben foglalt feltételek teljesítésének hiányán túl nem teljesíthető a kérelem akkor sem, ha

- a) az adózó a díjat hiánytalanul nem fizette meg;
- b) a kérelemben foglalt tényállás már teljesített ügyletre vonatkozik;
- c) a tényállás megegyezik az adózó egy korábbi, már elutasított feltételes adómegállapítás iránti kérelmének tényállásával;
- d) az ügyben államigazgatási vagy bírósági eljárás van folyamatban;
- e) a kérelem teljesítéséhez törvényi szabályozásra lenne szükség;
- f) a kérelemből a hiánypótlás ellenére sem tűnnek ki az adómegállapítás szempontjából jelentős tények;
- g) a feltételes adómegállapítás külföldi jog értelmezését igényli.³⁶⁸

Amennyiben az adó feltételesen nem állapítható meg, a befizetett díj 75%-át vissza kell utalni.³⁶⁹

A feltételes adómegállapítás első két évének mérlege szerint az adózók az előzetesen jelzett igényeknél ritkábban éltek ezzel lehetőséggel. Nem a díjazás a visszatartó hatású főként, inkább egyes törvényi biztosítékok. Az adózók el kívánják kerülni, hogy a Pénzügyminisztérium vagy az adóhatóság figyelmét felhívják a vitatott helyzetekre. Meglepő, hogy a kapcsolt vállalkozások egymás közötti ügyleteinek minősítése kapcsán egyáltalán nem került sor kérelem benyújtására.³⁷⁰

A kérelem egy része a törvényi tilalom ellenére már folyamatban lévő ügyben kívánt ezzel a jogintézménnyel élni. Az 1999-ig kiadott feltételes adómegállapítási határozatok alapján egyértelmű, hogy ennek a sajátos, kivételes eszköznek az igazi funkciója a jog által nem vagy

³⁶⁸ A régi Art. 80/A. § (4) bekezdése alapján.

³⁶⁹ A régi Art. 80/A. § (5) bekezdése alapján.

³⁷⁰ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 472. oldal.

nem kellően részletesen (vitatható tartalommal) szabályozott területeken a jogbiztonság megteremtése. A feltételes adómegállapítás jogfejlesztésre gyakorolt hatása vitathatatlan.³⁷¹

A kérelem kizárólag az előírt nyomtatványon nyújtható be hat példányban, magyar nyelven a rendeletben meghatározott mellékletekkel együtt a Pénzügyminisztérium Ügyfélszolgálati Irodájához.³⁷² A rendeletben előírt mellékletek: a részletes tényállás, a megkötendő szerződés (jogügylet) tervezte, ha van ilyen, továbbá a tényállást alátámasztó egyéb iratok. A kérelemnek tartalmaznia kell az adózóra vonatkozó legfontosabb információkat³⁷³, továbbá a kérelem elbírálásához szükséges és a jogszabályban előírt adatokat³⁷⁴.

A kérelem nyomtatványa kérdést tartalmaz arra is, hogy milyen időszakra vonatkozik az ügylet.

A feltételes adómegállapítás csak addig kötelező az adóhatóságra, amíg a tényállás megfelel a kérelemben leírtaknak, illetőleg az arra alkalmazható jogszabály nem változik meg. A jogszabály ex nunc hatállyal megszünteti a feltételes adómegállapítást. A kérelemben meg kell jelölni az ügylettel elérni kívánt gazdasági célt. A gazdasági cél megjelölésének hiányos volta önmagában okot ad a kérelem megtévesztő jellegének megállapítására.³⁷⁵

A feltételes adómegállapítás tervezetének közlését ugyan nem írja elő jogszabály, de a rendelet tartalmaz olyan pontot, amely szerint megjelölendő röviden az adózó álláspontja szerinti megoldás, a jogszabályi minősítés és értelmezés, továbbá a nyomtatvány kérdést tartalmaz a kérelmet alátámasztó (erősítő) vélemények, szakmai álláspontok megjelöléséről, azok forrásának megjelölésével. Ezek a vélemények lehetnek akár bírósági vagy közigazgatási határozatok, akár tudományos, szakmai publikációk, esetleg szakvélemények.

Az adózó a feltételes adómegállapítással mint lehetőséggel élhet, de ahhoz sem ténybeli, sem jogi értelemben nincsen kötve. Ténybeli értelemben azért nem kötelezi az adózót, mert élhet a

³⁷¹ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 472. oldal.

³⁷² Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 472. oldal.

³⁷³ Az adózó neve (cégneve), székhelye, magyarországi telephelye (telephelyei), levelezési címe, adóazonosító száma, a cég alapító okiratának száma, kelte, cégbírósági bejegyzésének száma és kelte (ha van ilyen), gazdálkodási forma, tevékenységeinek felsorolása, bankszámlaszámának megjelölése.

³⁷⁴ Az ügyben eljáró képviselő neve, telefonszáma, kapcsolt vállalkozási és a megkötendő szerződés (jogügylet) iratjegyzéke.

³⁷⁵ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 473. oldal.

tényállás-megváltoztatás lehetőségével. A feltételes adómegállapítás az adózóra jogi értelemben sem kötelező az adóhatóságtól eltérően. Amennyiben az adózó a határozatban foglaltakkal nem ért egyet, az önadózás keretei között a Pénzügyminisztérium (penzügyminiszter) véleményétől eltérően is értékelheti az ügyletet. A feltételes adómegállapításban foglalt állásponttól eltérő adózói minősítés önmagában nem minősül jogsértésnek, ahhoz önálló szankció (például mulasztási bírság) nem fűződik.³⁷⁶

Nem teljesíthető a feltételes adómegállapítás iránti kérelem, ha ahhoz további törvényi szabályozásra lenne szükség vagy a feltételes adómegállapítás külföldi jogértelmezését igényelné. Az adóeljárás normái és a jogrendszer más jogelvei alapján kizárt a feltételes adómegállapítási kérelem teljesítése akkor is, ha a törvényi feltételektől eltérő adómegállapításra irányul a kérelem, ha a tényállás megegyezik az adózónak egy korábbi, már elutasított feltételes adómegállapítás iránti kérelem tényállásával, ha az ügyben államigazgatási vagy bírósági eljárás van folyamatban, továbbá akkor sem, ha a kérelemből a hiánypótlás ellenére sem tűnnek ki az adómegállapítás szempontjából jelentős tények.³⁷⁷

Törvény vagy más jogszabály a feltételes adómegállapítás érvényességének leghosszabb időtartalmát nem korlátozhatja.³⁷⁸

A határozat visszavonására vagy módosítására az államigazgatási eljárás szabályaiból következően a kérelmező rosszhiszemű (megtévesztő) magatartása esetén van lehetőség. A feltételes adómegállapítás visszavonása (módosítása) tekintetében nem alkalmazhatók az adózás rendjéről szóló törvénynek az adóhatósági határozat visszavonására és módosítására vonatkozó szabályai, amelyek a jogszabálysértés esetén egy éven belül az ügyfél terhére is lehetővé teszik a határozat visszavonását vagy módosítását.³⁷⁹

³⁷⁶ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 473. oldal.

³⁷⁷ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 473-474. oldal.

³⁷⁸ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 474. oldal.

³⁷⁹ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 474. oldal.

A feltételes adómegállapítást is meg kell semmisíteni a jóhiszemű szerzett és gyakorolt jogra tekintet nélkül, ha a közigazgatási szervnek az ügyben eljáró dolgozója a kötelességét a büntető törvénybe ütköző módon megszegte, és ez a közigazgatási szerv határozatát befolyásolta.³⁸⁰

*

E fázis és módosításai arra is rámutatnak, hogy a feltételes adómegállapítási eljárásnak időre volt szükséges ahhoz, hogy a magyar jogrendszerben megtalálja a helyét, tehát ez a korszak a bevezetés és a „meggyökeresedés” időszaka.

4.2.2. Második korszak – finom hangolás (2001-2009)

4.2.2.1. Szerződés-típus, szerződés csomag

2004. január 1-jével nemcsak konkrét szerződés, jogügylet vonatkozásában terjeszthető elő feltételes adómegállapítás, hanem szerződéstípusra és szerződés csomag-típusra is. Ennek következtében az ugyanazon adózó által kötött, az adott típusnak megfelelő szerződés egységes adójogi minősítése biztosítottá válik.

2013. január 1-jétől került azonban sor a szerződéstípusra, szerződés csomagra vonatkozó fogalmak bevezetése. Szerződés csomag: a kérelemben megjelölt konkrét gazdasági cél elérését közvetlenül szolgáló, egymással közvetlen kapcsolatban lévő ügyletek (szerződések) összessége.³⁸¹ Szerződéstípus: az adózó és előre meg nem határozható számú, vagy előre meghatározható számú, de nem azonosítható személy(ek) közötti ügylet (szerződés).³⁸² Szerződéstípusra, illetőleg szerződés csomagra vonatkozó kérelem esetén a díj 10 millió forint.

2014. január 1-jével a szerződéstípus, szerződés csomag fogalma hatályon kívül helyezésre került, azonban ilyen tárgyú kérelem továbbra is előterjeszthető.

³⁸⁰ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 474. oldal.

³⁸¹ Az Art. 178. § 38. pontja alapján.

³⁸² Az Art. 178. § 39. pontja alapján.

4.2.2.2. Külföldi illetőségű személy is előterjesztheti

Előfordulhat, hogy egy külföldi illetőségű személy éppen az adott, jövőben megvalósítandó ügylet alapján válna a magyar adójogszabályok szerinti adózóvá, ezért ezt megelőzően nem jogosult feltételes adómegállapítás iránti kérelem benyújtására sem. Minthogy azonban a feltételes adómegállapítást tartalmazó határozat nem más, mint egy jövőbeni ügyletet érintő adójogi álláspont, melynek kötőereje is csak akkor lesz, ha maga a jövőbeni ügylet a kérelemhez képest változatlan tényállással megvalósul, a kérelem benyújtása, illetőleg az eljárás lefolytatása nem feltételezi az adózói minőség fennállását. Nem indokolt az adózónak adott esetben még nem minősülő külföldi személyek ezen lehetőségből történő kizárása, ezért a törvény kimondja, hogy 2005. január 1-jétől külföldi illetőségű személy feltételes adómegállapítás iránti kérelmet belföldi képviselője útján előterjeszthet.³⁸³

4.2.2.3. Kérelem visszavonása

2005. november 1-jétől az Art. nem rendelkezett a feltételes adómegállapítás iránti kérelem visszavonásáról, ezért e kérdésben a háttérszabályként alkalmazandó államigazgatási eljárás általános szabályairól szóló törvény 14. § (1) bekezdését kellett irányadónak tekinteni, amely szerint az ügyfél az eljárás megindítására vonatkozó kérelmét a határozat jogerőre emelkedéséig visszavonhatja. E szabály értelmezésében az adózó – amennyiben rá nézve kedvezőtlen a feltételes adómegállapítás tárgyában hozott elsőfokú határozat – visszavonhatná kérelmét, amely a határozat visszavonását eredményezné. A feltételes adómegállapítás lényege azonban nem az adózó számára kedvező adójogi következmények megállapítása, hanem a jogbiztonság érdekében egy jövőben megvalósuló ügylet adóterheinek (adójogi minősítésének) előzetes meghatározása. Ezért indokolatlan a kérelem visszavonásának lehetőségét a határozat jogerőre emelkedéséig biztosítani, tehát a kérelem az elsőfokú határozat meghozataláig vonható vissza.³⁸⁴

³⁸³ Hadi László (szerk.) (2006): Az új adójog magyarázata 2006. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 240. oldal.

³⁸⁴ Hadi László (szerk.) (2006): Az új adójog magyarázata 2006. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 240. oldal.

4.2.2.4. Feltételes adómegállapítás időbeli hatálya kiterjeszhető

2009. november 24-étől az adózó a feltételes adómegállapítás időbeli hatályának kiterjesztésére irányuló kérelmet is előterjeszthet az adópolitikáért felelős miniszternél a feltételes adómegállapításra irányuló eljárási szabályoknak megfelelően a feltételes adómegállapítást érintő jövőbeli jogszabályváltozás, vagy a tényállás megváltozása (tartalmi változás) esetén. A feltételes adómegállapítás időbeli hatályának kiterjesztésére irányuló eljárás a feltételes adómegállapítást tartalmazó határozat jövőbeni alkalmazását állapítja meg a jogszabályváltozás, illetve a tényállás-változás időpontjára kiterjedő hatállyal, ha a jogszabályváltozás vagy a tényállás megváltozása (tartalmi változás) érdemben nem érinti és befolyásolja a feltételes adómegállapításban rögzített részletes tényállást és az annak alapján megállapított adókötelezettséget vagy annak hiányát, különösen az adóalapot és az adót. A feltételes adómegállapítás időbeli hatályának kiterjesztésére irányuló eljárás díja a kapcsolódó feltételes adómegállapítás díjának 50 százaléka.³⁸⁵

Új jogintézményként bevezetésre került a feltételes adómegállapítás időbeli hatályának kiterjesztése, amelynek elnevezése és tartalma kissé ellentmondásos, mivel a cím eszerint a feltételes adómegállapítás időbeli hatályát tágítja ki, azaz ezen eljárás következtében a már kiadományozott, hatályos feltételes adómegállapítás időbeli alkalmazhatósága az általános szabályokhoz képest bővül. A jogintézmény a jogszabályban meghatározott lehetőségei – azaz tartalma szerint – kizárólag abban merül ki, hogy az adózói bizonytalanság esetén speciális eljárásban a korábban már kiadományozott döntés hatályának megállapítására kerül sor. Így pedig valójában az adómegállapítás időbeli hatálya nem változik.

A feltételes adómegállapítást érintő jövőbeli jogszabályváltozás, vagy a tényállás megváltozása (tartalmi változás) esetén az adózó a feltételes adómegállapítás időbeli hatályának kiterjesztésére irányuló kérelmet terjeszthet elő az adópolitikáért felelős miniszternél a feltételes adómegállapításra irányadó eljárási szabályoknak megfelelően.

A feltételes adómegállapítás időbeli hatályának kiterjesztésére irányuló eljárás díja a kapcsolódó feltételes adómegállapítás díjának 50 százaléka.

*

³⁸⁵ Csillag Dezsőné dr. – Sinkáné dr. Csendes Ágnes – dr. Vízi Hajnalka (2010): Adóigazgatási eljárás. Saldo Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt., Budapest. 190. oldal.

A második korszak a bevezetés és a „meggyökeresedés” után a finomhangolásé, hiszen csak apróbb módosításokra került sor, amely jelentősen nem változtatott az eljáráson.

4.2.3. Harmadik korszak – magyar újítások (2012-2013)

2009 és 2012 között nem módosult a szabályozás, amely több okra vezethető vissza, egyrészt a 2008-as nemzetközi pénzügyi válság hatásaira, amely miatt a beruházások száma jelentősen visszaszorult, másrészt a hazai jogalkotói környezetre, amelyben a Kormányzat³⁸⁶ tekintetében jelentős változások történtek.

2012-től új korszak indult, amelynek keretében a feltételes adómegállapítás megtalálta helyét a magyar jogrendszerben, és ennek következtében az eljárásra vonatkozó speciális szabályok kialakítására is sor került.

4.2.3.1. Tartós feltételes adómegállapítás

2012. január 1-jétől lehetőség van tartós feltételes adómegállapítás iránti kérelem benyújtására, amelyet kizárólag társasági adóra vonatkozóan terjeszthető elő. Ezen típusú kérelem alapján a feltételes adómegállapítási eljárás során hozott határozat arról rendelkezik, hogy a határozat társasági adót érintő részei a jövőbeli jogszabályváltozásra tekintet nélküli 3 éves időtartamra alkalmazhatóak. A tartós feltételes adómegállapítás iránti kérelem benyújtásának feltétele, hogy

- az adózónál az adóévet megelőző adóévben az átlagosan foglalkoztatottak létszáma legalább 200 fő, és/vagy
- mérlegfőösszege³⁸⁷ az adóévet megelőző adóévben – az adóévben jogelőd nélkül alakult adózó esetén az adóévi várható mérlegfőösszeg – legalább 1 milliárd forint.

³⁸⁶ 2009-ben Gyurcsány Ferenc miniszterelnök lemondott. Bajnai Gordon vezetésével új Kormány felállítására került sor. 2010 májusi országgyűlési választásokat követően új Kormány alakult.

³⁸⁷ Amennyiben az adóévben jogelőd nélkül alakult adózó tényleges adóévi mérlegfőösszege nem éri el az eljárás kezdeményezésekor megjelölt várható mérlegfőösszeget, úgy a tartós feltételes adómegállapítás során hozott határozat – az adóévre vonatkozó beszámoló benyújtásának időpontjától kezdődően – csak a jövőbeli jogszabályváltozás(ok) figyelembevételével alkalmazható. Ez esetben a tartós feltételes adómegállapítás kezdeményezésekor megfizetett díj visszatérítésének nincs helye.

A tartós feltételes adómegállapítási kérelem elbírálásának a díja a feltételes adómegállapítás iránti kérelem adózóra irányadó mértékének háromszorosa, de legfeljebb 15 millió forint.

A tartós feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságát a jövőbeli jogszabályváltozás nem, csak a tényállás tartalmi megváltozása érinti.

Amennyiben az adózó feltételes adómegállapítás iránti kérelmében tartós feltételes adómegállapítás iránti kérelmet is előterjeszt, a díj fizetésére a tartós feltételes adómegállapítási kérelem elbírálásának díjára irányadó rendelkezéseket kell alkalmazni.

2013. január 1-jével a tartós feltételes adómegállapításra vonatkozó szabályozás pontosításra került, miszerint az erre irányuló kérelem kizárólag jövőbeni ügylettel összefüggésben terjeszthető elő, illetve, hogy a kérelemben szereplő megállapítások a kérelem benyújtásának adóévében, és az azt követő két adóévben alkalmazhatók.

4.2.3.2. Kérelem elbírálása sürgősségi eljárásban

2012. január 1-jével a sürgősségi eljárásban kezdeményezett feltételes adómegállapítás bevezetésre került. Sürgősségi eljárásban történő elbírálásra irányuló kérelem előterjesztése esetén az elsőfokú eljárás ügyintézési határideje 30 nap, hiánypótlás esetén a hiánypótlástól számított 30 nap, amely legfeljebb 30 nappal meghosszabbítható. A sürgősségi eljárásban történő elbírálásra irányuló kérelem díja a feltételes adómegállapítás iránti kérelem adózóra irányadó mértékének kétszerese.

2013. január 1-jétől a sürgősségi eljárás határidejének túllépése esetén az adópolitikáért felelős miniszter a befizetett díj és a kérelemre a sürgősségi eljárás hiányában fizetendő díj különbözetét a döntés jogerőre emelkedését követően haladéktalanul visszatéríti az adózó (kérelmező) részére.

4.2.3.3. Adóhatóság bekapcsolása az eljárásba

2013. január 1-jétől az adópolitikáért felelős miniszter megkeresheti az állami adóhatóságot a feltételes adómegállapítás iránti kérelem előzetes eljárásjogi szempontú vizsgálata során annak megállapítása érdekében, hogy az ügyben közigazgatási vagy bírósági eljárás van-e folyamatban. Ebben az esetben a megkeresést az állami adóhatóságnak 5 napon belül kell teljesítenie. Továbbá az adópolitikáért felelős miniszter megkeresheti az állami adóhatóságot a feltételes

adómegállapítás során hozott határozat kiadmányozását megelőzően, a kérelem tárgyát képező jogügylet vonatkozásában. A megkeresés időtartama a feltételes adómegállapítás iránti eljárás határidejébe nem számít bele.³⁸⁸

2013. január 1-jével új rendelkezésként került bevezetésre, hogy a feltételes adómegállapítás iránti kérelemmel érintett jogügylettel összefüggésben ellenőrzés nem rendelhető el a kérelem benyújtásától a feltételes adómegállapítási eljárás során hozott határozat jogerőre emelkedésétől számított 15 nap elteltéig, ha a kérelemben feltüntetett szerződést vagy egyéb jogügyletet az adózó (kérelmező) a kérelem adópolitikáért felelős miniszterhez történő benyújtását követően már megvalósította vagy a kérelemmel érintett jogügylet folyamatos teljesítésű jogügyletnek minősül.³⁸⁹

4.2.3.4. Kizárólag az adózóra vonatkozik

2012. január 1-jével egyértelműsítésre került, hogy az adózó kifejezés egyértelműen a kérelmezőt kell, hogy takarja, azaz a jogügylet, szerződéstípus, szerződéscsomag tekintetében megjelölt adókötelezettségek vagy azok hiánya az adózóra, kérelmezőre, illetve a jogügylettel közvetlenül érintett adózóra kell, hogy vonatkozzanak.

4.2.3.5. Kutatás-fejlesztési tevékenység

Kutatás-fejlesztési tevékenység³⁹⁰ minősítését is igénylő feltételes adómegállapítás iránti kérelem esetén csatolni kell a kutatás-fejlesztési tevékenység minősítésével összefüggő eljárás lefolytatására hatáskörrel rendelkező hatóság előzetes minősítést tartalmazó határozatának másolati példányát.³⁹¹

4.2.3.6. Jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügyletre is benyújtható

2013. január 1-jével bevezetésre kerül, hogy a feltételes adómegállapítás iránti kérelem a jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügyletre is benyújtható. A kérelem benyújtásakor jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügylet vonatkozásában feltételes adómegállapítás csak a társasági

³⁸⁸ Az Art. 132. § (11) bekezdése alapján.

³⁸⁹ Az Art. 132. § (10) bekezdése alapján.

³⁹⁰ Az Art. 178. § 36. Pontja szerint kutatás-fejlesztési tevékenység: a kutatás-fejlesztésről és a technológiai innovációról szóló törvényben meghatározott kutatás-fejlesztés.

³⁹¹ Az Art. 132. § (5a) bekezdése alapján.

adóval, a személyi jövedelemadóval, a kisvállalati adóval és a helyi iparűzési adóval összefüggésben kérhető, valamint a kérelem csak a kérelemmel érintett adónemre és adómegállapítási időszakra vonatkozó bevallás benyújtásáig, de legkésőbb a bevallás határidejéig nyújtható be. A határidő elmulasztása esetén igazolási kérelem benyújtásának nincsen helye. Jövőbeni és jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügyletre vonatkozó feltételes adómegállapítás iránti kérelem egy kérelemben nem terjeszthető elő.

Az adópolitikáért felelős miniszter a jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügyletre vonatkozó kérelmet a benyújtást követő 8 napon belül megküldi az állami adóhatóságnak. Az adópolitikáért felelős miniszter a kérelem alapján indult eljárást lezáró döntést a döntés jogerőre emelkedésének napjáról történő értesítéssel együtt a döntés jogerőre emelkedésétől számított 8 napon belül megküldi az állami adóhatóságnak.

A feltételes adómegállapítás iránti kérelemmel érintett jogügylettel (ügylettel) összefüggésben ellenőrzés nem rendelhető el a kérelem benyújtásától a feltételes adómegállapítási eljárás során hozott határozat jogerőre emelkedésétől számított 15 nap elteltéig, ha a kérelemben feltüntetett szerződést vagy egyéb jogügyletet az adózó (kérelmező) a kérelem adópolitikáért felelős miniszterhez történő benyújtását követően már megvalósította vagy a kérelemmel érintett jogügylet folyamatos teljesítésű jogügyletnek minősül. A korlátozás a jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügyletre vonatkozó feltételes adómegállapítás esetén csak a kérelmet benyújtó adózó vonatkozásában alkalmazandó. A jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügylet vonatkozásában benyújtott bevallásban igényelt költségvetési támogatás kiutalására nyitva álló határidő kezdő napja nem lehet korábbi, mint a feltételes adómegállapításról hozott határozat jogerőre emelkedésétől számított 16. nap.

4.2.3.7. A feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságának megállapítása

A feltételes adómegállapítás időbeli hatályának kiterjesztése helyett a korábbiakban bemutatott fogalmi ellentmondások orvoslása érdekében bevezetésre került a feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságának megállapítására vonatkozó jogintézmény, amely szerint az adópolitikáért felelős miniszter kérelemre megállapítja a feltételes adómegállapítás során hozott határozat alkalmazhatóságát, ha a határozat jogerőre emelkedését követően hatályba lépett jogszabályváltozás, a megvalósult vagy jövőbeni tényállásváltozás a határozat rendelkező

résében foglaltakat érdemben nem érinti. E határozat is kötelező az adóhatóságra. Az adópolitikáért felelős miniszter eljárására a feltételes adómegállapításra irányadó eljárási szabályokat kell alkalmazni. Az eljárás díja a kapcsolódó kérelemmel érintett feltételes adómegállapítás díjának 50 százaléka. Ha a feltételes adómegállapítási határozat meghozatalára sürgősségi eljárásban került sor, az eljárás díjának számítása során a sürgősségi eljárásért fizetendő kétszeres szorzó alkalmazását figyelmen kívül kell hagyni.

A feltételes adómegállapításra vonatkozó miniszteri szintű részletszabályokat a feltételes adómegállapítás iránti kérelem benyújtásának, nyilvántartásának, a díj megfizetésének és visszatérítésének módjáról és részletes feltételeiről, valamint a döntési eljárás részletes szabályairól szóló 39/2006. (XII. 25.) PM rendelet tartalmazza, amely 2010. május 1-e óta nem módosult. Álláspontom szerint célszerű lenne legalább azokat a szabályokat módosítani a miniszteri rendeletben, amelyek ellentétesek a törvényi szintű szabályozással.

*

A harmadik korszakban elfogadott módosítások alapján egyértelműen megállapíthatjuk, hogy a feltételes adómegállapítás megkapta magyar arculatát.

4.2.4. Negyedik korszak – nemzetközi trendek követése (2014-2016)

4.2.4.1. Egyszerűsítés (díj, határidő)

A 2014. január 1-jei módosítások elsődleges célja az volt, hogy az eljárás egyszerűbbé váljon, és a szabályai a Ket. szabályaihoz tartalmi értelemben közelebb kerüljenek.

2014. január 1-jét követően a feltételes adómegállapítás minden adózó kizárólag saját magára vonatkozóan kérhet, azaz a jogügylettel közvetlenül érintett adózóra nem.

A határozathozatalra nyitva álló **határidő** a kérelem benyújtásától számított 75 nap, amely egy alkalommal 60 nappal meghosszabbítható. Az adózó a kérelmében kezdeményezheti a feltételes adómegállapítás sürgősségi eljárásban történő elbírálását, amelynek során a határozathozatalra nyitva álló határidő 45 nap, amely 30 nappal meghosszabbítható. Amennyiben az adózó a

kérdés(ek)e)t módosítja, további kérdést tesz fel vagy a tényállást módosítja, az ügyintézési határidőt a módosítás vagy kiegészítés adópolitikáért felelős miniszterhez történő beérkezésétől kell számítani.³⁹²

A **díjra** vonatkozó szabályok jelentősen egyszerűsödtek. A kérelem díjköteles, a díj mértéke 5 millió forint, a kérelem sürgősségi eljárásban történő elbírálása esetén 8 millió forint. Tartós feltételes adómegállapítás iránti kérelem esetén 8 millió forint, a tartós feltételes adómegállapítás iránti kérelem sürgősségi eljárásban történő elbírálása esetén 11 millió forint.³⁹³

4.2.4.2. Jogorvoslat

Az adó feltételes megállapítására irányuló eljárás során hozott határozattal, vagy az Art. 136. § (3) bekezdése alapján önálló fellebbezéssel megtámadható végzéssel szemben fellebbezésnek nincs helye, **bírószáki felülvizsgálata kérhető.**³⁹⁴

4.2.4.3. Személyes konzultáció

Az adózó a kérelem benyújtását megelőzően személyes konzultációt kezdeményezhet, amely során az adózó és az adópolitikáért felelős miniszter előzetesen egyeztethet az eljárás feltételeiről, a határidejéről, a megfizetendő díj mértékéről, a jogorvoslati lehetőségekről, a feltételes adómegállapítás hatályáról, vagy bármely más eljárási kérdéstről. A konzultáció során az adózó bemutathatja a tervezett kérelem tárgyát képező ügyletet, az alapul szolgáló tényállást, az adókötelezettségre, vagy annak hiányára vonatkozó tervezett konkrét kérdés(ek)et. Az előzetes egyeztetés eredménye az adózót vagy az adópolitikáért felelős minisztert az adó feltételes megállapítására irányuló eljárásban nem köti. A konzultációról jegyzőkönyv készül. A konzultáció díjköteles, a díj mértéke konzultációnként 500 ezer forint.³⁹⁵

³⁹² Az Art. 132. § (4) bekezdése alapján.

³⁹³ Az Art. 132. § (6) bekezdése alapján.

³⁹⁴ Az Art. 132. § (9) bekezdése alapján.

³⁹⁵ Az Art. 132. § (7b) bekezdése alapján.

4.2.4.4. A feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságának és a kötőerő időintervallumban való korlátozása, illetve meghosszabbításának megállapítása

A tartós feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságát – a tartós feltételes adómegállapítás kivételével – a jogszabályváltozás nem, csak a tényállás megváltozása érinti. A feltételes adómegállapítási eljárás során hozott határozat kötőereje – a tartós feltételes adómegállapítás kivételével – a határozat kiadmányozását követő ötödik adóév utolsó napjáig tart, amely egyszer, további két évvel meghosszabbítható.³⁹⁶

Az adópolitikáért felelős miniszter kérelemre megállapítja:

- a feltételes adómegállapítás során hozott határozat alkalmazhatóságát, ha a határozat jogerőre emelkedését követően hatályba lépett jogszabályváltozás, nemzetközi jogi kötelezettségváltozás, megvalósult vagy a jövőbeni tényállásváltozás a határozat rendelkező részében foglaltakat érdemben nem érinti, vagy
- a határozat kötőerejének – a tartós feltételes adómegállapítás kivételével – egyszer, további két adóévre vonatkozó meghosszabbítását, ha az a) pontban megjelölt tényállásváltozásra, nemzetközi jogi kötelezettségváltozásra, jogszabályváltozásra nem került sor.

Ha mindkét pontra együttesen irányul a kérelem, akkor az alkalmazhatóságot és a határozat kötőerejének további két adóévvál történő meghosszabbítását is tartalmazhatja a határozat.³⁹⁷

*

A negyedik korszak a legjobb nemzetközi gyakorlatok átvételével azonosítható, hiszen itt került sor a személyes konzultáció bevezetésére, emellett az adminisztrációs teher mérséklődött (díjfizetés egyszerűsödött és mértéke csökkent), valamint a jogorvoslat, az alkalmazható és a kötőerő szabályai módosultak.

* * *

³⁹⁶ Az Art. 132. § (3a) bekezdése alapján.

³⁹⁷ Az Art. 132/A. § alapján.

Kutatásaim alapján igazolást nyert, hogy a feltételes adómegállapítás minden adómegállapítás tekintetében bír hasonló jellemvonással, de mégis eltérő, önálló jogintézmény.

- *Az önadózás vonatkozásában meg kell jegyezni, hogy annak keretében az adózó maga ismeri fel adókötelezettségét, valamint köteles annak teljesítésére. Ezzel szemben a feltételes adómegállapítás abban nyújt tájékoztatást, hogy a bemutatott tranzakció esetén milyen adókötelezettségek merülnek fel. Ugyanakkor az önadózásról kijelenthető, hogy jelentős teher az adózók számára, hiszen ezzel az adókötelezettség léte és annak teljesítése is egyedül az adózóra hárul.*
- *A kifizetői, munkáltatói adólevonás és a munkáltatói adómegállapítás keretében az adózó azon kötelezettsége, hogy felismerje az adótörvényekben szereplő kötelezettségét a kifizetőre, munkáltatóra hárul. Ugyanakkor mind az adózó, mind a kifizető, munkáltató tekintetében a feltételes adómegállapítás lehetőséget biztosít arra, hogy a konkrét tényállás alapján megállapításra kerüljön az adókötelezettség köre oly módon, hogy attól egy adóhatósági ellenőrzés során sem térhet el az adóhatóság, amely garanciát jelent a tényállás tekintetében.*
- *Az adóbeszedés a jogtörténeti fejlődésből itt maradt csökevény, amelyben az adókötelezettség felismerését és az ahhoz kapcsolódó adminisztratív teendőket más szereplő látja el az adózó helyett. A feltételes adómegállapítás ettől jelentősen eltér, hiszen a feltételes adómegállapítási eljárásban a tényálláshoz kapcsolódó adójogszabályokban lévő kötelezettségek ismertetésén túl, más nem szerepel, így adókötelezettség vagy adminisztratív teendő átvállalása sem merül fel.*
- *Az adóhatósági adómegállapítás és a feltételes adómegállapítás közös vonása, hogy egy hatóság részéről kerül sor az adókötelezettség felismerésére, nem pedig az adózó oldaláról.*

Mindezek alapján az adómegállapítások típusai tekintetében a feltételes adómegállapítás egy speciális típus.

Továbbá megállapítást nyert, hogy a feltételes adómegállapítás magyar fejlődése négy egymástól jól elhatárolható fázisba sorolható. A hazai jogfejlődés tekintetében 2012-től a

feltételes adómegállapítás szabályozása módosult és kiegészült a hazai igények alapján, amelyet alátámaszt az alábbi jogintézmények bevezetése:

- *tartós feltételes adómegállapítás,*
- *sürgősségi eljárás,*
- *adóhatóság bekapcsolása az eljárásba,*
- *feltételes adómegállapítás adózóra való leszűkítése,*
- *kutatás-fejlesztési tevékenység tekintetében szakhatósági minősítése beszerzésének előírása,*
- *jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügylet bevezetése és*
- *a feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságának bevezetése.*

Továbbá a nemzetközi trendek érvényesítése is megjelenik 2012-től, amelyet a következő tárgykörökben való módosítás támaszt alá: egyszerűsítés (díj, határidő), jogorvoslat, személyes konzultáció és időintervallum bevezetése a feltételes adómegállapítás alkalmazhatósága, kötőereje tekintetében.

Mindezek alapján a hipotézis alátámasztása megtörtént.

Álláspontom szerint azonban a feltételes adómegállapítás tekintetében pozitív előremozdulást jelentene (*de lege ferenda javaslat*), ha a kérelemmel szembeni követelmények csökkennének, speciális ellenőrzési típus kerülne kialakításra a feltételes adómegállapítás kapcsán, amelynek keretében a bemutatott beruházások utókövetése megvalósulna. Az új ellenőrzési típus keretében ellenőrizhetővé válna, hogy a feltételes adómegállapítás alapjául szolgáló tényállás már megvalósult-e, valamint ennek alapján a feltételes adómegállapítás kötelező-e az adóhatóságra. Ez az új ellenőrzési típus erősíthetné azt, hogy a feltételes adómegállapítás alkalmazására a hatályos törvények alapján kerüljön sor, azaz azok az adózók, amelyek adókötelezettségeik jogszerű teljesítése érdekében feltételes adómegállapítást kértek, ne kerüljenek hátrányosabb helyzetbe, mint azok, akik nem éltek a feltételes adómegállapítás lehetőségével.

5. fejezet

A feltételes adómegállapítás bevezetésének célja

E fejezetben a kutatásom hipotézise a következő: a feltételes adómegállapítás képes-e egy jövőbeni beruházás számára jogbiztonságot teremteni, és ezzel jogi eszköz útján ösztönözni a beruházásokat. A hipotézis következtében vizsgálom a feltételes adómegállapítás bevezetésének célrendszerét hazai és nemzetközi viszonylatban. A jogintézmény bevezetésének céljai között a jogbiztonság és a beruházás ösztönzés húzódik meg, amely fogalmak bevezetést követően azok érvényesülését tekintem át a hazai és a nemzetközi szabályozásban.

Magyarország tekintetében a beruházás ösztönzést fázisokra bontom annak érdekében, hogy áttekinthetőbb legyen az a folyamat, amely során a feltételes adómegállapítás bekapcsolódott a nemzetgazdasági beruházások ösztönzését célzó eszközök közé.

5.1. A feltételes adómegállapítás mint a jogbiztonság egyik eszköze

Az alfejezet keretein belül vizsgálom a jogbiztonság fogalmát, a jogbiztonság célzatának megjelenését a nemzetközi szabályozásban, valamint a tájékoztatáshoz való jog, a jogbiztonság figyelembe vételével a feltételes adómegállapítás nyilvánosságra hozatalának lehetőségét.

5.1.1. Jogbiztonság fogalma

A hipotézis alátámasztásához elengedhetetlen a jogbiztonság fogalmának tisztázása. Ennek keretében a jogbiztonságot a jogállamiság alapkövének tekintem, de a jogbiztonság fogalmát –

dr. Bragyova András álláspontját³⁹⁸ elfogadva – ketté választva vizsgálom, amely szerint a jogbiztonság

- egyrészt a jogállamiság alapköve, amelynek keretében biztosított, hogy a jogszabályokat a jogalkotó az alkotmányos rendelkezéseknek megfelelően fogadja el, és e jogszabályok megfelelnek az alkotmányos követelményeknek,
- másrészt a jogalkalmazók számára egy stabil jogi keretrendszert biztosít, amelynek kiszámítható és egyértelmű alkalmazására az egyes jogügyleteiket hosszútávon építhetik.

5.1.1.1. Jogbiztonság és igazságosság

Gustav Radbruch szerint az igazságtalanság és a jogbiztonság közötti konfliktust úgy lehet feloldani, hogy a pozitív jog elsőbbséget élvez, még akkor is, ha igazságtalannak vagy célszerűtlennek tűnik. A pozitív jog azonban elveszíti jog jellegét, ha a törvény és az igazságosság közötti ellentét olyan elviselhetetlen mértéket ölt, hogy a törvénynek (igazságtalan jog, unrichtes Recht) az igazságosság előtt meg kell hajolnia.³⁹⁹

Ezt az álláspontot osztja Zlinszky János is, aki szerint „a törvényalkotó nem alkot kivételes, egyes csoportokat hátrányos helyzetbe szorító jogot, a jogszolgáltatás pedig személyválogatás nélkül igazságot szolgáltat a törvény alapján.” (...) „Kell, hogy a jog által a méltányosság és az egyenlőség biztonságosan érvényesüljön a társadalomban, az emberek között.”⁴⁰⁰

A jogot mindezek alapján az igazságosság mércéjével kell mérnünk. Azonban ezen elemen túl a jogbiztonság tekintetében a jogrendszer valamelyest való stabilitása is meg kell, hogy jelenjen, hiszen különben a mindennapjaink részévé válik (ha még nem vált) Kőhalmi László megállapítása, amely szerint „napjainkban a jogi szabályozás relativizálódásának lehetünk tanúi, ami tegnap még jogszabály volt, az mára már hatályon kívül helyezésre került, de holnap lehet,

³⁹⁸ Dr. Bragyova András a 2015. július 3-i miskolci „Via scientiae iuris” Nemzetközi Doktorandusz Konferencián a tanulmánnyal megegyező témájú előadás elhangzását követően fejtette ki, hogy a jogbiztonság tekintetében különbséget kell tenni

- a jog által szabályozott társadalmi és gazdasági berendezkedések (jogbiztonság, legal stability) és
- az alkalmazandó jogban való bizonyosság (jogbiztonság – jogbizonyosság, legal certainty)
között.

³⁹⁹ Radbruch, Gustav: Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht. Lambert Schneider Verlag. Heidelberg. 1946. 15-17.

⁴⁰⁰ Dr. Zlinszky János: Jogbiztonság igazságosság ellen (vagy nélkül)? *Magyar Jog*. 1999. 9. szám. 513-517.

hogy megint hatályos jogként funkcionál. Ez már a jogalkalmazó szakemberek számára is követhetetlen, nem, hogy az állampolgárok számára.”⁴⁰¹

5.1.1.2. *Jogbiztonság, avagy bizonyosság az alkalmazandó jogban*

A jogbiztonság fogalmához tartozik ugyanakkor az az elem is, hogy a jog alkalmazása során bizonyosnak kell lennünk annak helyes értelmezésében, ahogy azt Peschka Vilmos is kifejti: „a jog egyik alapvető értéke annak bizonyossága.”⁴⁰² Ezt a véleményt osztja Herbert Küpper, aki szerint a kontinentális jogban a jogbiztonság fejezi ki azt az alapelvet, hogy elsődlegesen a jogban, tartalmában és stabilitásában lehet bízni.⁴⁰³ Ehhez Békés Ádám⁴⁰⁴ azt teszi hozzá, hogy a jogbiztonság maga a jogkövetkezmények előre láthatóságának a lehetősége. Ehhez kapcsolódóan Kocsis Miklós a jogbiztonság általános elemének tekinti a társadalmi viszonyok szabályozottságát, a jogi szabályozás egyértelműségét, a jogszabályok tényleges alkalmazhatóságát, az indokolatlan változtatások elkerülését, a jogalkalmazás egységességét és kiszámíthatóságát, valamint a jogalkalmazói döntések végrehajtottságát.⁴⁰⁵

Mindezek figyelembe vételével ugyanakkor osztom Papp Imre véleményét, amely szerint „a jogbiztonság követelménye azonban egy, a társadalmi viszonyok változásával lépést tartani képtelen jogrendszerben nyilvánvalóan sérül.”⁴⁰⁶ Ezt támasztja alá Szigeti Péter álláspontja is, amely szerint a jog a jogállamban is változik és változtatható.⁴⁰⁷

Váczi Péter szerint „az Európai Unió jogában szintén alapkövetelmény, hogy a jog alkalmazásának módja egy adott szituációban kiszámítható kell, hogy legyen. Ezen általános

⁴⁰¹ Köhalmi László: *Jogbiztonság és büntető jogalkotás. Tanulmányok a biztonság rendészettudományi dimenziói változások és hatások című tudományos konferenciáról.* XIII. kötet. Pécs. 2012.

⁴⁰² Peschka Vilmos: *Értékek és kategóriák a jogalkotásban.* Jogtudományi Közlöny. 1981. 4. szám. 243.

⁴⁰³ Küpper, Herbert: *A jogállam követelményei az Európai Unióban és Magyarország Alaptörvénye.* *Jura.* 2011. 2. szám. 97.

⁴⁰⁴ Békés Ádám: *Büntetőpolitika és jogbiztonság.* *Magyar jog.* 2005. 8. szám 479-484.

⁴⁰⁵ Kocsis Miklós: *Jogállam és jogbiztonság.* In: *Jogállam és jogbiztonság* (szerk. Weller Mónika). *Emberi Jogok Központja Közalapítvány.* Budapest. 2005. 50.

⁴⁰⁶ Papp Imre: *Az időbeli hatály ikergyermekei: a kellő felkészülési idő és a visszamenőleges jogalkotás tilalma vagy „jogbiztonsági” szemle az alkotmánybírói esetjog tükrében.* Eötvös Lóránt Tudomány Egyetem Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola. *Doktori Értekezés Témái.* Budapest, 2012. p. 14.

⁴⁰⁷ Szigeti Péter: *Szintetikus jogfelfogás és a jogállamiság érvényességtartománya.* Az ELTE Állam- és Jogtudományi Karán 1997. február 17-én tartott habilitációs előadás szerkesztett változata. http://www.ajk.elte.hu/file/Szigeti_Peter_Hab.pdf (Letöltés ideje: 2015. július 1.)

jogelvből eredeztethetők azután olyan további követelmények, mint a szerzett jogok védelme, a visszaható hatály tilalma vagy az egyértelműség követelménye. Az elv az Európai Bíróság döntései során fejlődött és csiszolódott, kimondva, hogy az egyének számára jól érthetően meg kell szövegezni a magatartásukat irányítani hivatott jogi normákat, hogy előre láthassák cselekedeteik várható következményeit. A jogbiztonság tehát az egyéni jogvédelmet szolgálja azáltal, hogy a jog kiszámíthatóvá válik az emberek számára.”⁴⁰⁸

5.1.1.3. Jogbiztonság az Alkotmánybíróság gyakorlatában

A jogbiztonság fogalmi elemeit az Alkotmánybíróság széleskörűen vizsgálta, és több határozatában is ehhez az elvhez nyúlt vissza. Az alábbiakban idézendő alkotmánybírósági határozatok is a jogbiztonság bizonyossági eleméhez kapcsolódnak.

A 9/1992. (II.25.) AB határozata szerint „a jogbiztonság nem csupán az egyes normák *egyértelműségét* követeli meg, de az egyes *jogintézmények működésének kiszámíthatóságát* is. Ezért alapvetőek a jogbiztonság szempontjából az eljárási garanciák. Csak formalizált eljárás szabályainak követésével keletkezhet érvényes jogszabály, csak az eljárási normák betartásával működnek alkotmányosan a jogintézmények.”

A 10/1992. (II.25.) AB határozatában kifejtettek alapján „a jogállam alapvető eleme a jogbiztonság. A jogbiztonság – többek között – megköveteli a megszerzett jogok védelmét, a teljességbe ment, vagy egyébként véglegesen lezárult jogviszonyok érintetlenül hagyását, illetve *a múltban keletkezett, tartós jogviszonyok megváltoztathatatlanságának* alkotmányos szabályokkal való korlátozását.”

Az 11/1992. (II.25.) AB határozata szerint „a jogállamiság és jogbiztonság elvéből fakadnak az eljárási garanciák. Ezek alapvető jelentőségűek az egyes jogintézmények működésének *kiszámíthatósága* szempontjából. Csak a formalizált eljárás szabályainak követésével keletkezhet érvényes jogszabály, csak az eljárási normák betartásával működik alkotmányosan a jogszolgáltatás.”

⁴⁰⁸ Váczi Péter (2013): A jó közigazgatási eljáráshoz való alapjog és annak összetevői. Dialóg Campus Kiadó. Budapest-Pécs. 2013. p. 46.

A fentiek alapján a jogbiztonság elemei a következők:

- az egyértelműség,
- a kiszámíthatóság, és
- a jogviszonyok megváltoztathatatlansága.

Ezzel szemben Kondorosi Ferenc álláspontja szerint „a jogbiztonság önmaga is több elemből, alapkövetelményből tevődik össze, amelyek közül a legfontosabbak: a jog hozzáférhetősége, megismerhetősége, a jog egyértelműsége és érthetősége, a jog bizonyossága és feltételen megvalósulása.”⁴⁰⁹

Álláspontom szerint az általam meghatározott jogbiztonság és annak elemei, ugyan az Alkotmánybírósági döntéseken alapulnak, azonban annál átfogóbb és konkrétabb.

5.1.1.4. Jogbiztonság érvényesülése az adójogban

Ahogy az a 9/1992. (II.25.) AB határozatában és a 11/1992. (II.25.) AB határozatában is megjelent a jogbiztonságon belül a kiszámíthatóság kiemelt szerepet kell, hogy álláspontom szerint betöltsön az adójog rendszerében. Mivel az adózók részéről jogos elvárás, hogy képes legyen megtervezni adókötelezettségeinek teljesítését. Ahogy azt Papp Imre is kifejti: az előreláthatóság és a kiszámíthatóság a jogbiztonság két alapvető követelménye, és bármelyiknek a figyelmen kívül hagyása összeegyeztethetetlen a jogállamiság tételével.⁴¹⁰

Az adózók jogos elvárásán alapuló bizalom megőrzése érdekében az adóhatóságot tájékoztatási kötelezettség terheli, azaz az adóhatóság az adózónak a törvények megtartásához szükséges tájékoztatást megadja, az adóbevallás, az adóbefizetés rendjét vele megismerteti, az adózót jogainak érvényesítésére figyelmezteti.⁴¹¹ A jogbiztonság egyik követelménye, a kiszámíthatóság e rendelkezésen belül jelenik meg közvetlenül is az adójogban.

⁴⁰⁹ Kondorosi Ferenc: Jogállamiság – Jogegyenlőség – Jogbiztonság. *Börtönügyi Szemle*. 2007. 2. szám. 7.

⁴¹⁰ Papp Imre: *Az időbeli hatály ikergyermekei: a kellő felkészülési idő és a visszamenőleges jogalkotás tilalma vagy „jogbiztonsági” szemle az alkotmánybírósági esetjog tükrében*. Eötvös Lóránt Tudomány Egyetem Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola. Doktori Értekezés Témái. Budapest, 2012. 9.

⁴¹¹ Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (5) bekezdése szerint.

Schlett András az adórendszerrel szemben támasztott követelmények között jeleníti meg a stabilitást és kiszámíthatóságot, amely álláspontja szerint azt jelenti, hogy az adórendszer ritkán változzon. Jó gyakorlatként említi meg, hogy „Ausztriában vannak olyan adótörvények, amelyeket még a múlt században hoztak, és azóta is érvényben vannak.”⁴¹²

*

Ezen alponton belül a célok azt volt, hogy a jogbiztonságot több oldalról is bemutassam, így a jogbiztonság és az igazságosság kapcsolatát, a jogbiztonság szerepét az alkalmazandó jog tekintetében, valamint az Alkotmánybíróság gyakorlatában a jogbiztonság fogalmát. Mindez elvezetett ahhoz, hogy a jogbiztonság az adójogban is megjelenjen.

5.1.2. A jogbiztonság szerepe a feltételes adómegállapítási eljárásban

A jogbiztonság egyik sarokpontja minden modern államban, ahogy azt a fentiekben is láttuk. Ugyanakkor a vállalkozások és a befektetők számára is kiemelt szerepet játszik a jogbiztonság (jogbizonyosság) megvalósulása, hiszen ez elengedhetetlen feltétel a gazdasági tevékenységek megtervezése, megvalósítása során.⁴¹³

A feltételes adómegállapítási eljárásban az adózó által előterjesztett kérelemben bemutatott ügylet tekintetében a hatóság közigazgatási döntés keretében meghatározza az adózó által teljesítendő adókötelezettségeket. Amennyiben a kérelemben bemutatott tényállási elemektől az adózó nem tér el, és a feltételes adómegállapításban meghatározott kötelezettségeit maradéktalanul teljesíti, akkor egy *relatív adójogi jogbizonyosság* valósul meg az adózó és az ügylet tekintetében. Ennek lényege, hogy a kérelemben bemutatott ügy és az adózó szempontjából az ismertett feltételek teljesítése esetén érvényesül egy speciális jogbizonyosság, azaz az adózó az ügylet adójogi minősítésében megvalósul az egyértelműség, a kiszámíthatóság, és a jogviszonyok megváltoztathatatlanságának követelménye.

⁴¹² Schlett András (2014): Államháztartás és szakpolitikák. Pázmány Press. Budapest. p. 49.

⁴¹³ Maliy, Alexei – Greeven, Cees-Frans (2015): Recent development in the advance tax ruling practices in Luxembourg and the Netherlands. International Bar Association.
<http://www.ibanet.org/Article/Detail.aspx?ArticleUid=eadb48e0-4cc0-4591-afac-4e7614278ad8>

A jogbiztonság szerepe abban az esetben különösen felértékelődik, ha az adott országban az adóteher mértéke magas, hiszen ez a tényező jelentősen befolyásolja az adózó gazdasági tevékenységének a jövedelmezőségét. Mind ezek alapján, ha van olyan jogintézmény, amely képes ezeket a kockázatokat mérsékelni, akkor az a beruházás megvalósítására vonatkozó döntéshozatalban kiemelkedő szerepet játszik. Ezt támasztja alá az is, hogy napjainkban egyre növekszik az egyes beruházások megvalósítási struktúrájának komplexitása, amelyek tekintetében igény mutatkozik a jogbizonyosság megjelenítésére (például egy közigazgatási határozat formájában). Ezeket az igényeket, követelményeket a feltételes adómegállapítás képes kielégíteni.

Az általános bevezetés után egyes régiók tekintetében vizsgálom a feltételes adómegállapítás és a jogbiztonság kapcsolatát.

5.1.2.1. Az Európai Unió tagállamaiban a feltételes adómegállapítás és a jogbiztonság szabályozása

Az Európai Unió egyes tagországainak vizsgálata során külön figyelmet szenteltem Olaszországnak, Hollandiának, Franciaországnak, Írországnak, Észtországnak, Finnországnak, Svédországnak, Spanyolországnak és hazánknak, mivel ezen országok szabályozási gyakorlatában jelent meg markánsan a jogbiztonság követelménye.

1991-ben került bevezetésre a feltételes adómegállapítás intézménye *Olaszországban* az adózó és az adóhatóság közötti jogértelmezési viták preventív megelőzése érdekében. A feltételes adómegállapítás minden esetben a kiadmányozáskor hatályos adójogi rendelkezéseken alapul, és a kérelemben bemutatott tények adójogi minősítését tartalmazza. A feltételes adómegállapítás az olasz szabályozása szerint kötelező erővel kizárólag az adózó és a jogügylet tekintetében bír, hiszen egy egyedi jogértelmezést tartalmazó döntésről van szó. Az adóeljáráásban az adózó számára a jogbiztonság manifesztálódása pedig maga a közigazgatási határozat.⁴¹⁴

A második világháborút követően *Hollandia* azért vezette be a feltételes adómegállapítás jogintézményét, hogy a külföldi befektetők számára kiszámítható adójogi környezetet

⁴¹⁴ Romano, Carlo: Advance Tax Ruling and Principles of Law. Online Book IBFD. 2013. 113.

teremtse.⁴¹⁵ Ennek következtében Hollandiában a feltételes adómegállapítás jogintézménye a második világháború óta ismert, de 1990-ig nem volt ténylegesen a közigazgatási, adóigazgatási eljárásokon belül kodifikálva, hanem mint egy általános közigazgatási eljárásról szólt, amely során a kérelemre a hatóság tájékoztatást ad. Azonban ezt a jogi helyzetet a Holland Legfelsőbb Bíróság egy panasz beadvány alapján megvizsgálta, és ítéletében megállapította a jogalkotási feladatkörben mulasztással okozott jogsértést az olasz állam, mivel az jogos adózói elvárás, hogy a kérelem a jogbiztonság követelményeinek megfelelő kodifikált jog alapján kerüljön kiadmányozásra. A Bíróság döntésében ugyanakkor megfogalmazta azt a szabályozási alapelvet, hogy gondos mérlegelésnek kell megelőznie a feltételes adómegállapítás kiadmányozását tekintettel arra, hogy a döntés valójában egy adójogi garanciát⁴¹⁶ kapcsol a közigazgatási határozathoz.

Ezt támasztja alá, hogy a holland feltételes adómegállapítás ugyan egyedi kérelemre hozott határozat, de precedens jelleg kapcsolódik hozzá, és az egyes döntések anonimizált tartalma a holland adóhatóság honlapján elérhető. Ezzel az eljárással teljesül az adózók tájékoztatási kötelezettsége.

A fentiek alapján a holland szabályozási gyakorlat álláspontom szerint a jogbiztonság követelményeit kielégíti.

2005. január 1-jével *Franciaország* ezért vezette be a feltételes adómegállapítás jogintézményét, hogy segítse a külföldi vállalkozások eligazodását a francia adórendszerben.⁴¹⁷

2008. január 1-jével került bevezetésre *Észtországba* a feltételes adómegállapítás,⁴¹⁸ amelynek célja a konkrét ügyletek tekintetében az adózó jogbizonyosságának növelése.⁴¹⁹

A *finn* szabályozás alapján a feltételes adómegállapítás egy optimális és gyors út a konkrét ügylet tekintetében az adójogi jogbiztonság eléréséhez. Az adózók általában új adózási probléma

⁴¹⁵ Kruidenier, E. (1999): Advance Rulings in Netherlands. IFA Cahiers de droit fiscal international. 1999. 505.

⁴¹⁶ OECD Forum on Tax Administration: *Information note Working smarter in structuring the administration, in compliance, and through legislation*. January 2012. 45. <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428209.pdf> (Letöltés 2015. július 1.)

⁴¹⁷ A francia adóeljárás törvény (Livre des Procédures Fiscales) L 80 B 6) és R* 80 B 9) cikke alapján.

⁴¹⁸ Észti adózás törvény 91. cikkelye.

⁴¹⁹ Albin, Tiiu – Herm, Marek – Klauson, Inga – Uustalu, Erki (2010): Estonia. In: Lang, Michael -Pistone, Pasquale – Schuch, Josef – Staringer, Claus (2010): *Procedural Rules in Tax Law in Context of European Union and Domestic Law*. Kluwer Law International BV, The Netherlands. p. 191.

megjelenése esetén terjesztenek elő ilyen irányú kérelmet, hiszen a feltételes adómegállapítás adójogi értelemben jogbiztonságot eredményez, amely az adóhatóságot is köti.⁴²⁰

Írorszáiban a feltételes adómegállapításra kifejezetten olyan esetekben kerülhet sor, ahol a jogbizonytalanság feloldása érdekében erre szükség van, például átszervezések vagy jelentős összegű jogügyletek esetében várhat ez kifejezetten szükségessé. A jogbiztonság érdekében például, ha egy feltételes adómegállapítást bármely okból az ír adóhatóság visszavon, akkor azt is nyilvánosságra hozza az egységes, kiszámítható joggyakorlat érdekében.⁴²¹

A *svéd* feltételes adómegállapításra vonatkozó szabályozásban is kiemelt szerepe van a jogbiztonságának, hiszen a bevezetett jogintézmény célja, hogy mind az adózó, mind az adóhatóság a jövőbeli ügylethez kapcsolódó adókötelezettségeket ismerje. A svéd adórendszerben ez a jogintézmény abból a szempontból is kiemelt szerepet kap, hogy a magas adóterhek miatt célszerű ha az adózók biztosítékkal rendelkeznek a kialakított gazdasági konstrukcióhoz kapcsolódó adókötelezettségek tekintetében.⁴²²

A *spanyol* Általános Adó törvény 88. és 89. cikkelye szerint az adóhatóság jogosult, illetve kötelezett feltételes adómegállapítás kiadására annak érdekében, hogy az adózókat segítse az adókötelezettségeik teljesítésében, amelyet a spanyol alkotmány 9. cikke is promotál a jogbiztonság végett.⁴²³

A feltételes adómegállapítás 1996. január 1-jei *magyar* bevezetéséhez fűzött miniszteri indokolás szerint a jogintézmény bevezetésének célja az adójogban a jogbiztonság elvének erősítése.⁴²⁴ Magyarországon a feltételes adómegállapítás keretében az adópolitikáért felelős miniszter⁴²⁵ az

⁴²⁰ Aima, Kristinna – Grüssner, Kaj – Alpua, Matti (2010): Finland. In: Lang, Michael -Pistone, Pasquale – Schuch, Josef – Staringer, Claus (2010): Procedural Rules in Tax Law in Context of European Union and Domestic Law. Kluwer Law International BV, The Netherlands. p. 218.

⁴²¹ Devlin, Caroline – Cox, Artur (2012): Ireland. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 57-58.

⁴²² Lindencrona, Gustaf (2007): Unique Features in Swedish Tax Law. Stockholm Institute for Scandinavian Law. Stockholm. p. 166.

⁴²³ Vinuales, Luis – Duran, Carlos (2012): Spain. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 93-94.

⁴²⁴ Szabó Ildikó (2014): The body of law of the conditional tax assessment and its purpose. In: *Tanulmánykötet a haza szolgálatában konferencián elhangzott előadásokból*. Budapest. 2014. p. 87.

⁴²⁵ Az egyes miniszterek, valamint a Miniszterelnökséget vezető államtitkár feladat- és hatásköréről szóló 212/2010. (VII. 1.) Korm. rendelet 73. § c) pontja szerint a nemzetgazdasági miniszter a Kormány az adópolitikáért felelős tagja. Ennek következtében jelenleg a nemzetgazdasági miniszter.

adózó kérelmére – az általa közölt, jövőbeni ügyletre⁴²⁶, vagy jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügyletre vonatkozó részletes tényállás alapján – a kérelemben megjelölt adókötelezettségre vagy annak hiányára vonatkozó konkrét kérdés(ek) vonatkozásában megállapítja az adózó adókötelezettségét vagy annak hiányát.⁴²⁷ A feltételes adómegállapítás nem adhat felhatalmazást a törvény normáitól való eltérésre.⁴²⁸

A feltételes adómegállapításban szereplő adókötelezettségekre vagy annak hiányára vonatkozó megállapításokat az adóhatóságnak el kell fogadnia egy esetleges későbbi ellenőrzés során, kivéve, ha időközben a feltételes adómegállapítás alapjául szolgáló tényállás megváltozott, vagy ha jogszabályváltozás történt. Ilyenkor a tényállás megváltozása időpontjától, illetve az érdemi jogszabályváltozás hatálybalépésétől kezdődően a feltételes adómegállapítás nem alkalmazható. Azonban amennyiben az adózó maradéktalanul a feltételes adómegállapítás szerint jár el, akkor az adóhatóság a feltételes adómegállapításba foglalt adókötelezettségtől eltérő kötelezettséget nem állapíthat meg. Így a feltételes adómegállapításban szereplő megállapítások az adózót védik az adóhatósággal szemben, amennyiben azok a rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe nem ütköznek. Az adóhatóság tájékoztatás érdekében a Nemzetgazdasági Minisztérium minden feltételes adómegállapítás egy példányát megküldi az adóhatóságnak.⁴²⁹

Az Európai Unió tagállamai tekintetében megállapítható, hogy a jogbiztonság célzata egyértelműen megjelent a feltételes adómegállapítás bevezetésekor.

Az Európai Tanácsnak a jogbiztonság érdekében a 2015. december 8-i (EU) 2015/2376 irányelvvel módosította az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcseréről szóló 2011/16/EU irányelvet oly módon, hogy az kiegészüljön a határokon átnyúló vonatkozású feltételes adómegállapítás fogalmával. E fogalom meghatározásnak megfelelően tágnak kell

⁴²⁶ Az Art. 178. § 16. pontjának a 2009. november 16-ig hatályos rendelkezése szerint jövőbeni ügyletnek az adó feltételes megállapítása iránti kérelem benyújtását követően megkötött szerződés vagy más jogügylet minősült, 2009. november 17-től azonban a feltételes adómegállapítás tekintetében is – nem csak a szokásos piaci ár tekintetében – jövőbeni ügyletnek tekintendő az a szerződés vagy más jogügylet is, amely(ek) alapján az adó feltételes (vagy a szokásos piaci ár) megállapítása iránti kérelem benyújtásának időpontjában vagy azt követően folyamatos teljesítés történik, függetlenül attól, hogy a szerződést vagy egyéb jogügyletet a kérelem benyújtását megelőzően kötötték meg. Folyamatos teljesítésűnek az a szerződés vagy egyéb jogügylet minősül, amelyet legalább hat hónap időtartamra kötöttek meg vagy jött létre és amely alapján kéthavonta legalább egyszer teljesítés történik

⁴²⁷ Az Art. 132. § (1) bekezdése alapján.

⁴²⁸ Hadi László, Földes Gábor: *Az adózás rendjének alkalmazása az önkormányzati adóhatóságoknál*. KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó Kft. Budapest. 2004. p. 182.

⁴²⁹ Szabó Ildikó (2014): A rendeltetésszerű joggyakorlás elvének érvényesülése, rövid kitekintéssel a feltételes adómegállapítási eljárásra is. *Iustum Aequum Salutare*. 2014. 3. szám. 159-160.

lennie, hogy a különféle helyzetek széles skálájára kiterjedjen, ideértve különösen az alábbi típusú határokon átnyúló vonatkozású feltételes adómegállapításokat:

- állandó telephely meglétét vagy hiányát megállapítására vonatkozó megállapodások vagy határozatok,
- állandó telephely adóalapjára potenciálisan hatást gyakorló tények meglétét vagy hiányát megállapító megállapodások vagy határozatok,
- az egyik tagállamban lévő, másik államban adóügyi illetőségű személlyel kapcsolatban álló hibrid szervezet adójogi státusát megállapító megállapodások vagy határozatok, valamint
- az olyan megállapodások vagy határozatok, amelyek meghatározzák az egyik tagállamban egy olyan eszköz értékcsökkenési leírásának alapját, amelyet a vállalatcsoport másik állambeli tagjától szereztek be.

Ennek az irányelvnek az elfogadása is azt támasztja alá, hogy a jogbiztonság és a feltételes adómegállapítás közötti kapcsolat változatlanul fenn áll, és egyben uniós szinten megőrzendő értéknek minősül.

5.1.2.2. *Amerikában a feltételes adómegállapítás és a jogbiztonság szabályozása*

Az európai mintavétel után vizsgáljuk meg az amerikai szabályozást is, különös tekintettel az Amerikai Egyesült Államokra, Kanadára és a Dominikai Köztársaságra.

Az *Amerikai Egyesült Államokban* a jogintézmény bevezetésének célja az volt, hogy hatékonyabb és eredményesebb legyen az adózók és az adóhatóság közötti együttműködés, valamint az egyes jogértelmezési viták lehető legkorábban megelőzhetőek legyenek.⁴³⁰ Ez alapján kijelenthetjük, hogy az USA is a jogbiztonság erősítése érdekében vezette be a feltételes adómegállapítás jogintézményét, amelyhez hozzájárul az a tény is, hogy az egyes feltételes adómegállapítások tekintetében érvényesül a precedens jelleg.

⁴³⁰ Givati, Yehonatan (2009): Resolving legal uncertainty: the unfulfilled promise of advance tax rulings. Harvard Law School. Discussion Paper No. 30. Cambridge.

Az eljárási gyakorlat kialakítását követően az Amerikai Legfelsőbb Bíróság ítéletében mondta ki, hogy a feltételes adómegállapítási döntésnek jogszabályi rendelkezéseken kell alapulnia, azaz speciális eljárási szabályokat kell ebben a tárgykörben megalkotni.

A Bíróság dolgozta ki az Accardi doktrínát is, amely szerint a feltételes adómegállapítás kizárólag akkor adható ki és alkalmazható, ha az az adózó számára kedvezménnyel jár, de ha a kérelem csak arra vonatkozik, hogy az adott ügylet tekintetében az adózónak nem merül fel adókötelezettsége, akkor az nem kiadmányozható tekintettel arra, hogy valószínűleg ott adókiírással használnák ezt a döntést fel. Ezt egészíti ki a Caceres doktrína is, amely szerint az adózónak ésszerű érdeke kell, hogy kapcsolódjon a feltételes adómegállapítás tárgyához.⁴³¹

A *kanadai Ontario* tartományban az adóhatóság bírálja el a feltételes adómegállapítás iránti kérelmet, azonban csak abban az esetben, ha a bemutatott tényállás alapján valóban bonyolult az ügy megítélése, azaz az adózó számára ténylegesen iránymutatásra van szükség. A feltételes adómegállapításhoz kapcsolódó kötőerő csak az eljárásban közvetlenül részt vevő felet illeti meg, és ehhez még az a feltétel is kapcsolódik, hogy az ügylethez kapcsolódó tényeket teljes egészében nyilvánosságra kell hozni. Ugyanakkor a feltételes adómegállapítás alkalmazható abban az esetben is, ha a vonatkozó jogszabályok már megváltoztak, mivel a konkrét ügylet tekintetében az a megállapítás helytálló.⁴³² A hatóság visszavonja a feltételes adómegállapítást, ha utólag kiderül, hogy azt nem rendeltetésszerű joggyakorlás elősegítéséhez használják, azonban ebben az esetben is a visszavonás csak a jövőre nézve alkalmazható.⁴³³ A feltételes adómegállapításra vonatkozó döntést és visszavonást is nyilvánosságra hozzák, és a visszavonásról az adózót is közvetlenül értesítik.

A *Dominikai Köztársaság* Adótörvényének 37. cikke szerint a feltételes adómegállapításokat publikálni kell, ha akár az adóhatósági, akár a bírósági eljárás keretében a feltételes

⁴³¹ Alarie, Benjamin – Datt, Kalmen – Sawyer, Adrian – Weeks Greg: Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis. New Zealand Journal of Taxation Law and Policy. 2014. 20. volume.

⁴³² Trossman, Jeffrey (2012): Canada, Ontario. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 18-19.

⁴³³ Gagnon, Jean Marc (2012): Canada, Quebec. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 20-22.

adómegállapítás visszavonására sor kerül, akkor ezt a tényt is nyilvánosságra kell hozni, amely a jogbiztonság tekintetében egy jelentős előrelépés.⁴³⁴

Az amerikai kontinens szabályozása is abba az irányba mutat, hogy a jogbiztonság egy fontos eleme a jogintézmény bevezetésének.

5.1.2.3. Ázsiában és Afrikában a feltételes adómegállapítás és a jogbiztonság szabályozása

Az európai és az amerikai kontinens a feltételes adómegállapításra vonatkozó szabályozásának vizsgálata után az ázsiai szabályozást tekintem át.

Malajzia 2007. január 1-jével vezette be a feltételes adómegállapítás jogintézményét azzal a céllal, hogy a jövőbeli jogügyletek tekintetében kiszámítható jogszabályi környezetet teremtsen, azaz segítséget nyújtson a beruházók számára azzal, hogy a tervezett megállapodás, ügylet milyen adókötelezettségeket von maga után tekintet nélkül arra, hogy végül az megvalósítására kerül-e.⁴³⁵

A *perui* adókodeks szerint a feltételes adómegállapítás kiadmányozásakor az adóhatóság, ha indokolt, akkor az eljárásba bevonja a gazdasági, munkaügyi és egyéb szakmai szervezeteket. Az eljárás végén kiadmányozott döntés pedig megjelenik a Hivatalos Nemzeti Közlönyben.⁴³⁶

2003-ban *Tajvan* a feltételes adómegállapítás intézményét annak érdekében vezette be, hogy a hatályos jogszabályokat egy-egy konkrét tényállás alapján értelmezze, és ezzel az adott ügy tekintetében növelje a jogbiztonságot. Továbbá ezt szolgálja az is, hogy a minisztérium nyilvánosságra hozza a feltételes adómegállapításokat, amelyre ennek következtében bármely adózó hivatkozhat, azaz Tajvan esetében érvényesül a precedens jelleg.⁴³⁷

⁴³⁴ Rodrigues, Milciades – Moreno, Juan (2012): Dominican Republic. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 34-35.

⁴³⁵ Leng, Harold Tan Kok (2012): Malaysia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 65-66.

⁴³⁶ Davila, Jorge (2012): Peru. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 81-82.

⁴³⁷ Liu, Wellington – Lin, Trinity (2012): Taiwan. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 95-96.

A kontinensek közül Afrikára a legkevésbé jellemző a feltételes adómegállapítás jogintézménye. Azonban például *Nigériában* a feltételes adómegállapítás célja, hogy az adózó számára az ellentmondó, nem egyértelmű adózást érintő jogszabályok értelmezését elősegítse. Azonban a Nigériai Legfelsőbb Bíróság kifejtette álláspontját, hogy a feltételes adómegállapítás köti az adóhatóságot, és ezzel a jogintézmény képes jogbiztonságot nyújtani az adózók számára. Ha új adókötelezettség bevezetésére kerül sor, akkor pedig az szükségszerűen sérti a már kiadmányozott feltételes adómegállapításokat, ezért azok visszavonása, módosítása szükséges ahhoz, hogy az új adókötelezettség bevezetésére sor kerülhessen.⁴³⁸

Mindezek alapján az ázsiai és az afrikai országok feltételes adómegállapítására vonatkozó szabályozás is alátámasztja a hipotézist, miszerint a feltételes adómegállapítás képes egy jövőbeni beruházás számára jogbiztonságot teremteni.

*

Az ezen alfejezetben bemutatott kutatás alapján megállapíthatjuk, hogy a feltételes adómegállapítás bevezetésekor minden vizsgált országban megjelent a jogbiztonság szempontja, azaz hogy a feltételes adómegállapítás képes adójogi értelemben kiszámítható környezetet teremteni, ezzel a hipotézis egyik fele alátámasztásra került: a feltételes adómegállapítás képes egy jövőbeni beruházás számára jogbiztonságot teremteni.

5.1.3. A feltételes adómegállapítások nyilvánosságra hozatala

Az OECD⁴³⁹ kifejti, hogy az adózóknak joguk ahhoz, hogy az adókötelezettségük bizonyosan pontos teljesítéséhez minden tájékoztatást, támogatást, segítséget megkapjanak. Ez vezetett ahhoz, hogy az adóhatóság szolgáltató jellegéhez kapcsolódóan egy-egy konkrét esetben iránymutatást adott az adózó számára, hogy adókötelezettségét megfelelően teljesíthesse és ebben adóhatósági megerősítést is kapjon. Mindehhez egy többlet kedvezmény, ha ezek a döntések nyilvánosak, azaz mindenki számára elérhetőek. Így az adózónak nem kell az adóhatósághoz

⁴³⁸ Agbor, Dan – Eimunjeze, Joseph (2012): Nigeria. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 76-77.

⁴³⁹ OECD (2015): Tax Administration. Comparative Information on OECD on Other Advanced and Emerging Economies. OECD. Paris. p. 288.

fordulnia, ha a publikált feltételes adómegállapítások között a saját tranzakciójára alkalmazható döntés is szerepel. Ugyanakkor ez a jogalkalmazás egységesítéséhez is vezet, hiszen minden adózó számára indokolt ezek követése, hiszen az adóhatóság jogértelmezése jelenik meg benne, amely egy utólagos ellenőrzési eljárás tekintetében bizonyító erővel bírhat.

A publikált feltételes adómegállapításban megjelenik egy-egy rendelkezésnek az értelmezése egyedi ügy tekintetében, amelynek célja az adott adójogi rendelkezés alkalmazásának elősegítése. Ezen feltételes adómegállapítás is kötelező erővel bír, azaz az adóhatóság nem állapíthat meg eltérő adókötelezettséget, ha az adózó ennek megfelelően járt el. A publikált feltételes adómegállapítás elősegíti a jogbiztonságot, hiszen ebben az esetben mindenkire azonos feltételek vonatkoznak, és az egyes versenytársak számára is rendelkezésre áll minden információ. Az OECD tanulmányban⁴⁴⁰ vizsgált országok mind alkalmazzák ezt a jogintézményt. Ugyanakkor azon országok tekintetében van lehetőség a feltételes adómegállapítások publikálására, amelyek az adótitokra vonatkozó szabályozás hatálya alól kivonják a feltételes adómegállapítást. Észtország például a feltételes adómegállapítások összegzett tartalmát jeleníti meg nyilvános formában, így az nem sérti az adótitkot, de elősegíti a jogbizonytalan helyzetek csökkentését.⁴⁴¹

Az egyedi ügyekre vonatkozó feltételes adómegállapítás nem nyilvános, hiszen ezek konkrét adótitkot is tartalmaznak, azaz az adózást érintő tény, adatot, körülményt. Ugyanakkor ebben az esetben az adózó a gyakran összetett vagy magas-kockázatú ügylete tekintetében kéri az adókötelezettségek megállapítását, amely azt is jelenti, hogy nem egy jogszabályhely értelmezéséről, hanem a konkrét tranzakció tekintetében azok összefüggésben való értelmezéséről, és az adókötelezettségek tisztázásáról.⁴⁴² Az OECD tanulmány alapján az adóhatóságok többsége egyedi ügyekben is kiadmányoz feltételes adómegállapítást, amelyhez kötőerő azonban egyes országok (Japán, Bulgária, Kína, Kolumbia, India, Indonézia, Málta) esetében nem kapcsolódik.⁴⁴³

⁴⁴⁰ OECD (2015): Tax Administration. Comparative Information on OECD on Other Advanced and Emerging Economies. OECD. Paris. p. 290.

⁴⁴¹ Lang, Michael - Pistone, Pasquale – Schuch, Josef – Staringer, Claus (2010): Procedural Rules in Tax Law in Context of European Union and Domestic Law. Kluwer Law International BV, The Netherlands. p. 12.

⁴⁴² OECD (2015): Tax Administration. Comparative Information on OECD on Other Advanced and Emerging Economies. OECD. Paris. p. 288.

⁴⁴³ OECD (2015): Tax Administration. Comparative Information on OECD on Other Advanced and Emerging Economies. OECD. Paris. p. 290.

Magyarországon a feltételes adómegállapításban szereplő minden tény, adat, körülmény adótitoknak minősül, így azokról konkrét információval csak az érintettek rendelkezhetnek.

Indiában a Feltételes Adómegállapításért felelős Hivatal honlapján nyilvánosságra hozza a kiadmányozott feltételes adómegállapításokat. Ezzel is azt kívánja sugallni, hogy a hatóság tájékoztatási kötelezettsége és az átláthatóság követelménye jelentősebb hangsúlyt kap, mint az adótitokhoz való jog.

*

Az alfejezet zárasaként levonható az a következtetés, hogy a feltételes adómegállapítás a jogbiztonságot jelentős mértékben elősegíti.

Ugyanakkor a feltételes adómegállapítások nyilvánosságra hozatala tekintetében (de lege ferenda javaslat) álláspontom szerint az üzleti titok megsértése nélkül, de az adótitok figyelem kívül hagyásával a döntés rendelkező része nyilvánosságra hozható lenne, hiszen a hatályos törvényi szabályozástól a döntésben nem lehet eltérni. A feltételes adómegállapításra vonatkozó döntésre más adózó eredménnyel nem hivatkozhat. Azonban tájékoztató jellege nagy hatással lehet az adózás, adóigazgatási eljárások áttekinthetőségére tekintetében.

5.2. A feltételes adómegállapítás mint a beruházás ösztönzés egyik eszköze

Az 1996. január 1-jével Magyarországon bevezetett feltételes adómegállapítás célja a miniszteri indokolás szerint, hogy az adózó által előadott tényállást az adópolitikáért felelős miniszter hatáskörében kiadmányozott közigazgatási döntésben minősítse, és a hozzá kapcsolódó adókötelezettségeket és annak hiányát megállapítsa a hatályos jogszabályi rendelkezések figyelembe vételével. A kiadmányozott döntés egy esetleges beruházás számára kedvező környezetet teremt, hiszen a beruházást érintő későbbi adóellenőrzés során az adóhatóság a

beruházás adójogi minősítésétől nem térhet el. Ezzel pedig képes azt a beruházás ösztönző szerepet ellátni, amely az egyik meghatározó szerepe.⁴⁴⁴

A beruházás szerepe minden nemzetgazdaság számára kiemelt fontosságú, mivel egyrészt minden ország aggregált keresletének jelentős részét a megvalósuló beruházások jelentik, másrészt a beruházások révén bővül és megújul a hazai tőkeállomány. Ennek alapján Martonosi Ádám szerint a beruházás a gazdaság kínálati oldalán elsősorban a közép- és hosszú távú gazdasági növekedés alapja.⁴⁴⁵

Martonosi Ádámmal egyetértésbe levonhatjuk azt a következtetést, hogy a beruházás ösztönzést elősegítő jogintézmény egyben a nemzetgazdasági növekedésre is pozitív hatást képes gyakorolni.

Sass Magdolna szerint „a befektetés-ösztönzés eszközei azok, amelyek révén a közvetlen külföldi tőkebefektetések költségei/kockázata csökkenthető, megtérülése javítható.”⁴⁴⁶ Amennyiben elfogadjuk Sass Magdolna által kialakított fogalmat, akkor a feltételes adómegállapítás jogintézménye beruházás-ösztönzőként jelenhet meg, ha az képes a befektetések kockázatát csökkenteni, és egyben a befektetett eszközök megtérülését biztosítani, javítani. A Magyarországon bevezetett feltételes adómegállapítás jogintézménytől tartalma alapján a befektetések tekintetében annak a feladatnak a teljesítése várható el, hogy a Magyarországon eszközölt befektetések környezete jogi, adójogi szempontból stabil legyen.

Jelen alfejezet keretében azt vizsgálom, hogy a feltételes adómegállapítás és változásai képesek voltak-e arra, hogy a beruházások számára ösztönzővé váljanak a stabil környezet megteremtése által.

⁴⁴⁴ Szabó Ildikó (2014): A rendeltetésszerű joggyakorlás elvének érvényesülése, rövid kitekintéssel a feltételes adómegállapítási eljárásra is. *Iustum Aquum Salutare*. 2014/3. szám. 143-162. oldal

⁴⁴⁵ Martonosi Ádám (2013): Tényezők az alacsony hazai beruházás hátterében. *MNB-szemle*, 2013. (8. évf.) 1. sz.

⁴⁴⁶ Sass Magdolna (2008): Befektetésösztönzés: elvek, intézmények, eredmények. In: Bod Péter Ákos – Báger Gusztáv (szerk.): *Gazdasági kormányzás*. Budapest, Aula.

5.2.1. Magyarországon a beruházás-ösztönzésnek és a feltételes adómegállapítás jogintézményének a kapcsolata

A beruházás-ösztönzés vizsgálatát Magyarországon négy időszakra osztva vizsgálom.⁴⁴⁷ Ezen időszakok elhatárolását az a szempont alapozza meg, hogy a gazdasági környezet és a kormányzati gazdaságpolitika jelentősen más típusú eszközöket használt az alábbiakban bemutatásra kerülő időszakokban.

5.2.1.1. *I. időszak (1980-1995): tőkehiány, privatizáció, nagy volumenű beruházások számára a jogi környezet megteremtése*

Már 1972-ben megteremtődött annak a lehetősége, hogy Magyarországon a külföldi tőke befektetésre sor kerülhessen, és jellemző volt, hogy a szabályozás folyamatosan liberalizálásra került.⁴⁴⁸ Azonban a külföldi tőke beruházások olyan formában jelentek meg, amelyek a magyar gazdaság hosszú távú stabil fejlődését nem segítették elő, hiszen kezdetben főleg átmeneti jellegűek voltak.

A magyar gazdaságban a rendszerváltás időszakában jelentős tőkehiány jelent meg, amelyet a külföldi tőke beáramlás fedezett, azonban ahhoz, hogy ez a tőkebeáramlás ne legyen átmeneti, stabilizációs intézkedésekre volt szükség. Ezen első időszakban a Kormányzat befektetés-ösztönzési intézkedéseit az jellemezte, hogy adókedvezményeket biztosított a befektetők számára. Másik fontos jellemzője volt ennek az időszaknak, hogy a Kormányzat a nagynevű multinacionális vállalatok, „zászlós hajók” magyarországi beruházását kívánta előmozdítani, ekkor fektetett be Magyarországon a General Motors, a Suzuki és a Ford.

Ezt az időszakot ugyanakkor kezdetektől jellemezte – az 1994 után egyre jobban felgyorsult – privatizáció. Kovács Árpád szerint a privatizáció leegyszerűsítve nem más, mint egy

⁴⁴⁷ Megjegyzem, hogy ezen időszakok szerinti felosztást alkalmazza Antalóczy Katalin és Sass Magdolna [Antalóczy Katalin – Sass Magdolna (2003): Befektetésösztönzés és Magyarország csatlakozása az Európai Unióhoz. Külgazdaság XLVII. Évfolyam 2003/április. 4-29.pp.], valamint Erdős Éva [Erdős Éva (2012): A beruházásösztönzés adójoga. Miskolci Egyetem. Miskolc.] is.

⁴⁴⁸ Báger Gusztáv – Kovács Árpád (2004): Privatizáció Magyarországon. Állami Számvevőszék Fejlesztési és Módszertani Intézet, Budapest. 2004. június. 180. oldal.

nemzetállami vagyon értékesítése, amelyből származó forrás, tőke gazdasági fejlesztésekre felhasználható.⁴⁴⁹ A hazai privatizációban a külföldi befektetők aránya jelentős volt.⁴⁵⁰ Ezt támasztja alá, hogy a magyar privatizáció során közel 20 milliárd dollár értékben fektettek be külföldi működő tőkét Magyarországon.⁴⁵¹ A sikeres privatizáció célja, hogy a privatizációból származó forrás az adott országban maradjon, és annak gazdasági fejlődését segítse elő. A privatizált vagyon tekintetében ugyanakkor fennáll az állam érdekeltsége abban, hogy e társaságok bevétele, nyeresége növekedjen, mert az állam adóbevételei a társaságok adófizetése révén is emelkedhetnek.⁴⁵²

A külföldi tőke bevonásának kényszerét jól mutatja be Lentner Csaba, aki szerint „Magyarország (...) az 1980-as évek végére végképp elveszítette a további fejlődés lehetőségeit. A szocialista tervgazdasági rendszer belső erőforrás-tartalékainak kimerülése és a szerkezetátalakításra felvett külföldi hitelek kedvezőtlen felhasználása után, illetve az életszínvonal nem belső jövedelemképződésből való mesterséges fenntartása közepette, a magyar gazdaságpolitika – társadalmi elvárásoknak engedve – továbbra is kereste a gazdasági növekedés és ennek bázisán az életszínvonal emelésének lehetőségeit.”⁴⁵³

Ilyen lehetőségként jelent meg a privatizáció, amely Sárközy Tamás szerint „a magántulajdon elsődlegességének helyreállítása a rendszerváltozással keletkező új demokráciák ’Nyugat’ által való elfogadásának alapvető kritériuma volt, ezért a privatizáció a rendszerváltozás döntő elemévé vált a korábbi szocialista országokban.”⁴⁵⁴ A hazai privatizációban a külföldi befektetők aránya jelentős volt, és a kis- és középvállalkozás számára nem volt valós lehetőség arra, hogy ebben részt vegyenek.⁴⁵⁵

⁴⁴⁹ Kovács Árpád (2010): Közpénzügyek. ELTE Eötvös Kiadó. Budapest. 276. oldal.

⁴⁵⁰ Antalóczy Katalin – Sass Magdolna (2003): Befektetésösztönzés és Magyarország csatlakozása az Európai Unióhoz. Külgazdaság XLVII. Évfolyam 2003/április. 4-29.pp.

⁴⁵¹ Antalóczy Katalin – Sass Magdolna (2000): Működőtőke-áramlások, befekteti motivációk és befektetésösztönzés a világ gazdaságban és Magyarországon. Közgazdasági Szemle, XLVII. évf., 2000. május. 473-496.pp.

⁴⁵² Báger Gusztáv (2005): A magyarországi privatizáció a pénzügyi ellenőrzés perspektívájából. In: Patkós Anna (szerk.): Állami vagyon – privatizáció – gazdasági rendszerváltozás. Állami Privatizációs és Vagyonkezelő Részvénytársaság, 2005. 83. oldal

⁴⁵³ Lentner Csaba (2010): A magyar gazdasági válság és válságkezelés néhány történeti és nemzetközi aspektusa. Pénzügyi szemle, 2010. (55. évf.) 3. sz. 561-584. old.

⁴⁵⁴ Sárközy Tamás (2009): A korai privatizációtól a késői vagyontörvényig. Az állami tulajdon jogának fejlődése, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft, Budapest, 2009. p. 17.

⁴⁵⁵ Matolcsy György (1998): Privatizáció Magyarországon: 1988-1998. Magyar tudomány, 1998. (43. (105.) évf.) 3. sz. 272-286. old.

*

Ebben az időszakban megvalósuló beruházások egy folyamatosan változó gazdasági és jogi környezettel találták szembe magukat mind a magán, mind a közszféra oldaláról, ezért egyre sürgetőbben jelentkezett az az igény, hogy ezen változtatni kell, illetve a befektetők számára kedvező környezetet indokolt biztosítani a lehető legkisebb költségvetési bevételecsökkenés mellett.

5.2.1.2. II. időszak (1996-2003): komplex befektetési ösztönzők (normativitás, regionalitás), megjelentek a „puha” befektetést ösztönző eszközök

Az 1990-es évek végén szükségessé vált a kormányzati befektetés-ösztönzési stratégiai célrendszerének módosítása, az elsősorban a nagyvállalatok számára nyújtott kedvezményeken⁴⁵⁶ alapuló befektetés-ösztönzési stratégia már nem volt elég hatékony.⁴⁵⁷

1996-ban új időszak kezdődött Magyarországon a befektetés-ösztönzés szempontjából, ezt támasztja alá, hogy a befektetés-ösztönzési rendszer átalakításra került, a normativitás és a regionalitás került előtérbe.⁴⁵⁸ Magyarország ebben az időszakban a befektetés-ösztönzők komplex rendszerét alkalmazta, amely a működőtőke szektorális és regionális elhelyezkedését igyekezett befolyásolni. Ezen célt szolgáló egyik új normatív eszköz a *feltételes adómegállapítás*, amelynek 1996. január 1-jei bevezetésének célja annak jelzése a gazdasági szereplők, befektetők számára, hogy kiszámítható jogi, adózási környezet megteremtésére került Magyarországon,⁴⁵⁹ ahol az egyes területi fejlesztések szempontjai is megjeleníthetők.

Szalavetz Andrea a befektetés-ösztönzés és területfejlesztés kapcsolatáról – az 1990-es évek közepére vonatkozóan – megállapította, hogy Magyarországon a fejlesztési célok prioritás

⁴⁵⁶ Erdős Éva (2003): A külföldi befektetők adókedvezményei és a jogharmonizáció. In: Bragyova András (szerk.): Holló András 60. születésnapjára. Miskolc: Bíbor Kiadó, p. 161-181.

⁴⁵⁷ Vértés András – Losoncz Miklós (2004): A befektetések ösztönzésével kapcsolatos magyar érdekek, elképzelések. GKI Gazdaságkutató Rt. Integrációs és Fejlesztési Munkacsoport. Versenyképességi Munkacsoport. 2004. február.

⁴⁵⁸ Antalóczy Katalin – Sass Magdolna (2000): Működőtőke-áramlások, befekteti motivációk és befektetésösztönzés a világgazdaságban és Magyarországon. Közgazdasági Szemle, XLVII. évf., 2000. május. 473-496. pp.

⁴⁵⁹ Bánszegi Ádám (2002): Feltételes adómegállapítás a magyar adójogban. Adó. 16. évfolyam. 5-6. szám. 57-60. oldal.

sorrendje az egyes megyékben összefügg a megyék fejlettségi szintjével. A befektetés-ösztönzés azokon a területeken volt sikeresebb, ahol a gazdasági tevékenység már fejlettebb volt, míg az elmaradottabb megyékben az infrastruktúra és a közlekedési hálózat fejlesztése elsőbbséget élvezett a befektetés-ösztönzési tevékenységgel szemben.⁴⁶⁰

A 2000-es évek első felében az is jellemző volt, hogy a 1980-as évek végétől nyújtott adókedvezményi konstrukciók jelentős része lejárt, és új adókedvezményeket ekkor már csak a preferált régiókban megvalósított beruházások kaphattak.⁴⁶¹ Ugyanakkor a konkrét fiskális eszközök a befektetés-ösztönzés tekintetében meghaladottá váltak, és puhább eszközöket alkalmaztak, mint például a feltételes adómegállapítás, vagy a Széchenyi-terv keretében meghirdetett vállalkozásélénkítő-, gazdaságfejlesztési-, illetve infrastrukturális programok.⁴⁶² Azonban ezek a fejlesztési programok – szemben a feltételes adómegállapítással – nem tekinthetők EU-konform befektetés-ösztönzési rendszernek, mivel az uniós szabályozás szerint a beruházási költség százalékában lehetett volna támogatást nyújtani, de ez Magyarország esetében nem mindig volt így. Erre tekintettel a fejlesztési programokat 2003. januártól hozzáigazította a Kormány az uniós szabályozáshoz, ezután a nyújtott kedvezményeket már a beruházási összeg százalékának megfelelően állapították meg.⁴⁶³

*

A feltételes adómegállapítás ebben az időszakban kezdte szárnyai bontakoztatását, amelyet az a tény is alátámaszt, hogy e jogintézményt a 2003. december 31-ig szabályozó, az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény 80/A. §-a kizárólag négy bekezdésből állt, és ez egészen az adózás rendjére vonatkozó 2003. évi XCII. törvény bevezetéséig változatlan maradt. Ugyanakkor

⁴⁶⁰ Szalavetz Andrea (2000): A befektetés-ösztönzés regionális tapasztalatai. *Tér és Társadalom* XIV. évf. 2000/1. 69-100.pp.

⁴⁶¹ Antalóczy Katalin (2003): Működőtőke-befektetések és befektetés-ösztönzés Magyarországon. In: Botos K. (szerk.) *Pénzügypolitika az ezredfordulón. SZTE Gazdaságtudományi Kar Közleményei.* 2003. JATE Press, Szeged, 34-46.pp

⁴⁶² Antalóczy Katalin – Sass Magdolna (2000): Működőtőke-áramlások, befekteti motivációk és befektetésösztönzés a világgazdaságban és Magyarországon. *Közgazdasági Szemle*, XLVII. évf., 2000. május. 473-496. pp.

⁴⁶³ Antalóczy Katalin – Sass Magdolna (2000): Működőtőke-áramlások, befekteti motivációk és befektetésösztönzés a világgazdaságban és Magyarországon. *Közgazdasági Szemle*, XLVII. évf., 2000. május. 473-496. pp.

Bánszegi Ádám szerint 2002-ig folyamatosan növekedett a minisztériumhoz beérkező ilyen tárgyú kérelmek száma, mégis ezek főként egy szűk adózási kör által kerülnek előterjesztésre.⁴⁶⁴

5.2.1.3. III. időszak (2004-2010): jelentősebb normatív szabályozás, nemzetközi pénzügyi válság

Antalóczy Katalin és Sass Magdolna szerint az Európai Unióhoz történő csatlakozása után változtak – a normatív szabályozás szempontjából legjelentősebben – a befektetés-ösztönzés formái. A 2000-es években előtérbe került a működőtőke-befektetések aktív ösztönzése.

2004. május 1-je után Magyarországon is alkalmazandóvá váltak az EU szabályok a befektetési projektek támogatására vonatkozóan. Az új szabályok alapja a regionális támogatási térkép volt, amely előírja, hogy az egyes támogatott régiók esetében mekkora a maximális támogatási intenzitás.⁴⁶⁵ Ehhez kapcsolódóan Halmai Péter közgazdasági elemzésekkel vizsgálta, hogy az európai integráció milyen közvetlen gazdasági hatást gyakorol az egyes országokra, és megállapította, hogy Magyarországon is „az európai integráció eredményeképpen csökken a beruházási kockázat.”⁴⁶⁶

Az uniós szabályozása abból az alapelvből indul ki, hogy az európai gazdaság nyitott piacgazdaság, amelyben a szabad verseny érvényesül. Azonban a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a kevésbé fejlett, vagy nagy munkanélküliségű térségekbe irányuló tőkebefektetések, új munkahelyek létrehozását ösztönző regionális támogatások esetében el lehet tekinteni azok versenytorzító hatásaitól, ez Magyarország számára is fontos állásfoglalás volt.⁴⁶⁷ Ezen beruházások esetében Magyarország gazdaságfejlesztési célkitűzéseinek megvalósulása szempontjából célszerű megvizsgálni a 2008 évi válság előtti időszakot. Ehhez jó alapot nyújt az Állami Számvevőszék 2008-ban elvégzett vizsgálata. A magyar gazdaságfejlesztés

⁴⁶⁴ Bánszegi Ádám (2002): Feltételes adómegállapítás a magyar adójogban. Adó. 16. évfolyam. 5-6. szám. 57-60. oldal.

⁴⁶⁵ Antalóczy Katalin – Sass Magdolna (2003): Befektetésösztönzés és Magyarország csatlakozása az Európai Unióhoz. Külgazdaság XLVII. Évfolyam 2003/április. 4-29. pp.

⁴⁶⁶ Halmai Péter (2014): Krízis és növekedés az Európai Unióban. Európai modell, strukturális reformok. Akadémiai Kiadó, Budapest.

⁴⁶⁷ Havasi Éva (2003): Az EU versenypolitikája és a beruházásösztönzési rendszerekkel kapcsolatos szabályozásai. Külgazdaság, XLVII. évf. 2003. szeptember. 5-23. oldal.

feltételrendszerében az ÁSZ megállapításai szerint a hosszú távú gazdasági stratégia hiányában a fejlesztési hullámok, illetve megtorpanások váltogatták egymást.⁴⁶⁸

A stratégiai megközelítés hiánya nemcsak a támogatásokat illetően, hanem az adórendszerben is megmutatkozott. Számos intézményi átalakulás következtében az intézményi feltételrendszerekben jogi szabályozási bizonytalanságok mutatkoztak az átfogó gazdaságfejlesztési stratégiák vonatkozásában. Az uniós és a hazai támogatási források tervezésének és felhasználásának harmonizációs problémáit mutatja, hogy elkülönült, párhuzamos intézményrendszerek működtek egymás mellett.

Matolcsy György szerint 2003-2007 között „alapvető fordulat állt be a magyar beruházási tevékenységben, aminek következtében az évtized végére már a régió legalacsonyabb beruházási rátáját mutatjuk, amely még az unió átlagát sem éri el.”⁴⁶⁹ Mindez a 2008 előtti beruházásokra volt a jellemző.

2008 után a „gazdasági válság kitörését követően (...) korábban sosem látott mértékű visszaesést láthattunk a nemzetgazdasági beruházásokban. Az erőteljes csökkenés eltérő mértékben, de a gazdaság minden szektorában jelentkezett. A beruházások alakulása kulcsfontosságú a magyar gazdaság felzárkózásában, mivel a tőkeállomány megújulása és bővülése meghatározza a termelőkapacitások nagyságát, ezen keresztül pedig a gazdasági kibocsátás mértékét.”⁴⁷⁰ Ugyanakkor a versenyhátrány csökkentése érdekében ebben az időszakban az állami nagyberuházások jelentős száma a köz- és magánszféra együttműködésében (Public Private Partnership) került megvalósításra, amelynek célja ezen együttműködés hatékony és eredményes kiaknázása a beruházások növelése érdekében.⁴⁷¹ Ezen a helyzeten az uniós források sem változtattak annak ellenére, hogy „az uniós források szerepe reálgazdasági oldalról elsősorban a nemzetgazdasági beruházások esetében fontos, hiszen a lehívható keretösszegek nagyságrendje az adott tárgyév beruházási teljesítményének 10-15 százalékát is elérheti.”^{472 473}

⁴⁶⁸ Állami Számvevőszék (2008): Jelentés a gazdaságfejlesztés állami eszközrendszere működésének ellenőrzéséről. 2008. március.

⁴⁶⁹ Matolcsy György (2008): Éllovasból sereghajtó. Elveszett évek krónikája. Éghajlat Kiadó. Budapest. 2008.

⁴⁷⁰ Martonosi Ádám (2013): Tényezők az alacsony hazai beruházás hátterében. MNB-szemle, 2013. (8. évf.) 1. sz.

⁴⁷¹ Lásd erről részletesebben: Állami Számvevőszék, 2007; Báger, 2004; Báger, 2006; Báger-Bihary, 2005.

⁴⁷² Martonosi Ádám (2013): Tényezők az alacsony hazai beruházás hátterében. MNB-szemle, 2013. (8. évf.) 1. sz.

⁴⁷³ De Blasio, Antonio – Voller-Szenci Ildikó (2009): A strukturális és kohéziós alapokból finanszírozott nagyberuházási projektek jóváhagyása és értékelése. Európai tükrök, 2009. (14. évf.) 4. sz. p. 71-84.

Lentner Csaba szerint „az EU-tagsággal megnyíló, jobbára infrastrukturális fejlesztési lehetőségek az önkormányzatoknál a beruházási kedvet élénkítették.”⁴⁷⁴ Ezen időszak tekintetében Vasvári Tamás az önkormányzatok beruházásai tekintetében végzett makroelemzése során a következő megállapításra jutott: „kijelenthető, hogy az önkormányzatok pénzügyi kapacitása 2008 óta romlik, azonban a beruházások kapacitásokhoz való alakítása nem történt meg azonnal.”⁴⁷⁵

*

2004-től az újraszabályozott feltételes adómegállapítás jogintézményére vonatkozó szabályozás kibővült, azonban a beruházások ösztönzését a fentiekben bemutatott gazdasági eseményeket nem tudta ellensúlyozni.

5.2.1.4. IV. időszak (2010-től): több tényező, normatív adózási eszközök új formában, de még mindig jelentős szerepet játszanak

Erdős Éva szerint „a mai beruházási döntéseket már láthatóan más, és sokkal több tényező befolyásolja, mint korábban.”⁴⁷⁶ A 2010-től indult időszakban már jellemzően több nagy- és közepes vállalat tartós jelleggel telepedett meg hazánkban. Ezt jól jellemzi, hogy 2011-ben – a Német-Magyar Ipari és Kereskedelmi Kamara adatai szerint – Magyarországon mintegy 4000 aktív német cég működött. Ez a jelenség tovább erősítette azt a tendenciát, miszerint a nemzetközi nagyvállalatok ugyan nem ágyazódtak be megfelelő mértékben a magyar gazdaságba, viszont megteremtették a lehetőségét annak, hogy a magyar kis- és közepes vállalatok ezeknek az első, vagy második körös német beszállítóknak a beszállítóivá válhattak.

A befektetések növelése, megőrzése céljából 2014. március 21-ig 48 vállalattal került sor stratégiai partner-megállapodás megkötésére a magyar Kormány részéről.

Erdős Éva szerint napjainkban továbbra is „a beruházás-ösztönzés meghatározója az adórendszer, azon belül is a társasági adóban alkalmazott adókedvezmények, az adó mértéke a leginkább

⁴⁷⁴ Lentner Csaba (2014): A magyar önkormányzatok adósságkonszolidációja. Pénzügyi szemle, 2014. (59. évf.) 3. sz. p. 330-344.

⁴⁷⁵ Vasvári Tamás (2013): Önkormányzati beruházások finanszírozása az európai uniós támogatások tükrében. Statisztikai szemle, 2013. (91. évf.) 2. sz. 155-184. old.

⁴⁷⁶ Erdős Éva (2012): A beruházásösztönzés adójoga. Miskolci Egyetem. Miskolc. 63. oldal.

befolyásoló tényező. Az igaz, hogy a beruházási adókedvezmények a társasági adó szabályaiból kivezetésre kerültek az európai jogharmonizáció hatására, megszűntek a külföldi befektetőknek adott adókedvezmények, és az offshore szabályozás, azonban mára is maradtak még beruházást ösztönző eszközök az adójogban, amelyek azonban már nem tesznek különbséget külföldi és belföldi adóalany között, és nem diszkriminálnak a külföldi befektető javára.”⁴⁷⁷ Erdős Éva felosztása szerint ezek az ösztönzők a következők:

- társasági adóalapot csökkentő tételek:
 - a mikro-, kis és középvállalkozásokra vonatkozó tétel,
 - az osztalékra vonatkozó csökkentő tétel,
 - kutatás és kísérleti fejlesztésre vonatkozó tétel,
- az új prioritásokat tartalmazó kiemelt adókedvezmények (a kis- és középvállalkozások adókedvezménye),
- fejlesztési adókedvezmény,⁴⁷⁸ valamint
- feltételes adómegállapítás (, amely az álláspontom szerint szintén e körbe tartozik).

A feltételes adómegállapítás álláspontom szerint valóban megtalálta helyét a beruházás ösztönzés területén, hiszen egy egyre inkább alkalmazott jogintézménnyé vált, amely adókedvezmények közvetlen nyújtása nélkül képes ösztönző jellegét betölteni. Ugyanakkor 2010 óta dinamikusan átalakuló jogintézmény tekintetében elmondható, hogy olyan jellemvonásokkal gazdagodott, amelyek egyértelműen magyar specifikumok, mint a tartós feltételes adómegállapítás, amelynek rendelkezése jogszabályváltozásra tekintet nélkül a kérelem benyújtásától vagy az azt követő évtől három évig alkalmazhatóak. Ugyanakkor Kovács Árpád szerint „a „saját” út meghatározása – a „mit”, „miért” vállalunk és „hogyan” teljesítjük”- két évtizedet késett.”⁴⁷⁹

*

⁴⁷⁷ Erdős Éva (2012): A beruházásösztönzés adójoga. Miskolci Egyetem. Miskolc. 63. oldal.

⁴⁷⁸ Erdős Éva (2012): A beruházásösztönzés adójoga. Miskolci Egyetem. Miskolc. 63. oldal.

⁴⁷⁹ Kovács Árpád (2014): Vázlatos betekintés a közpénzügyi döntéshozatalba. Oktatókutatató és Fejlesztő Intézet, Budapest.

Az alfejezetben bemutatott kutatás célja korszakokban meghatározni a beruházás ösztönzés eszközrendszerének alakulását Magyarországon, valamint ebben a folyamatban elhelyezni a feltételes adómegállapítást.

Magyarországon a beruházás ösztönzés eszközrendszerének alakulás alapján megállapítottam, hogy 1990-ben konkrét a költségvetést terhelő adókedvezmények voltak a beruházás ösztönzés eszközei, azonban ezen hard beruházás ösztönzési eszköz jelentős költségvetési bevétel kiesést okozott. Ennek következtében 1995-1996 között olyan soft beruházás ösztönzési eszköz bevezetése vált szükségessé, amely képes Magyarországra vonni a beruházásokat, de költségvetési bevétel kiesést nem jelent. Ezen cél keretében került bevezetésre a feltételes adómegállapítás jogintézménye, amely tekintetében hazai kutatásaim alapján megállapításra került, hogy ezen soft eszköz is képes arra, hogy a beruházásokat egy ország magához vonja, de ez nem jár együtt a költségvetési bevételek csökkenésével.

Álláspontom szerint a feltételes adómegállapításra, mint beruházás ösztönző eszközre abból a szempontból indokolt felhívni a figyelmet, hogy az képes pozitívan hozzájárulni a beruházások számára oly fontos kiszámítható környezet megteremtéséhez, valamint ezzel a beruházások megtartását is képes támogatni.

5.2.2. A beruházás-ösztönzési célzat a feltételes adómegállapítás tekintetében nemzetközi kitekintésben

A feltételes adómegállapítás bevezetésekor és annak a gyakorlatban megjelenő alkalmazásakor a beruházás ösztönző jelleg egyértelműen megállapítható.⁴⁸⁰ Arthur J. Cockfield szerint ez a jogintézmény sok esetben a beruházást megelőző döntéshozatal részeként kerül alkalmazásra,⁴⁸¹ hiszen a feltételes adómegállapítás alapján az adókötelezettségek tekintetében egy stabil környezet teremődik meg a beruházás számára.

⁴⁸⁰ Easson, A. J. (2004): Tax Incentives for Foreign Direct Investment. Kluwer Law International, 2004.

⁴⁸¹ Cockfield, Arthur J. (2010): Globalization and Its Tax Discontents: Tax Policy and International Investments: Essays in Honour of Alex Easson. University of Toronto Press.

Hollandia a második világháború után vezette be a jogintézményt, és már ekkor is azt a célt kívánta ezzel elérni, hogy a külföldi beruházások növekedjenek, és ezzel az ország újjáépítése is minél előbb megkezdődhessen.⁴⁸² Emellett *Hollandia* felismerte azt, hogy egy beruházás tekintetében nem kizárólag az adók mértéke, de a kiszámítható jogi környezet is legalább olyan fontos, amely a feltételes adómegállapítás útján teremthető meg. Azonban ezt a célt kizárólag akkor tudja elérni, ha határidőben sor kerül a döntés kiadmányozására.⁴⁸³

A gazdasági társaság beruházásainak ösztönzése érdekében *Franciaország* módosította a feltételes adómegállapításra vonatkozó szabályozását, és csökkentette az eljárás tekintetében a határidőt, valamint lehetőséget biztosít arra, hogy ha a kérelmező nem elégedett a kiadmányozott döntéssel, akkor új kérelmet terjeszthessen elő.⁴⁸⁴

J. De Decker is ezt támasztja alá, aki a jogintézmény *belgiumi* bevezetésekor (1997) kifejezetten hangsúlyozta, hogy a beruházás-ösztönzési szempont megjelent a jogalkotói szándékok között.⁴⁸⁵

A *norvég* feltételes adómegállapítási eljárás tekintetében is A. J. Easson szerint felfedezhető a beruházás ösztönző célzat, habár álláspontja szerint nem valós beruházás-ösztönző eszköz a feltételes adómegállapítás, azonban ha kötőerő is kapcsolódik hozzá, akkor azzá válhat.⁴⁸⁶

Elly Van de Velde az *Európai Unió tagországainak* feltételes adómegállapításra vonatkozó elemzésében megállapította, hogy az a beruházások szempontjából kiemelt kérdéskör, hogy ez a jogintézmény kiszámítható környezetet képes teremteni, és ezáltal beruházás-ösztönzővé tud válni.⁴⁸⁷

Nemcsak az európai térségre jellemző, hogy a feltételes adómegállapítást beruházás-ösztönzési céllal vezetik be, hanem a feltételes adómegállapítás globálisan – például a *Dél-Afrikai*

⁴⁸² Romano, Carlo (2002): Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFT.

⁴⁸³ Chorus, Jeroen – Gerver, Piet-Hein – Hondius, Ewoud (2006): Introduction to Dutch Law. Kluwer Law International. Amsterdam. p. 465.

⁴⁸⁴ France Innovation (2013): Tax measures to promote competitiveness and investment in France. France Innovation. Paris. p. 3.

⁴⁸⁵ Decker, J. De (1997): Belgium Introduced Ruling Practice and Announces Measures to Promote Foreign Investments. Tax Notes International. December 29, 1997.

⁴⁸⁶ Easson, A. J. (2004): Tax Incentives for Foreign Direct Investment. Kluwer Law International, 2004.

⁴⁸⁷ European Parliament (2015): 'Tax rulings' in the EU Member States. European Union. Brussels. p. 11.

*Köztársaságban*⁴⁸⁸, *Mexikóban*⁴⁸⁹, *Thaiföldön*⁴⁹⁰ és *Malajziában*⁴⁹¹ – is a beruházás ösztönzés érdekében alkalmazzák.

Argentínában a feltételes adómegállapítás iránti kérelem kizárólag aktuális beruházáson alapulhat,⁴⁹² azaz nem a jogintézménynek ez a célja, hanem kizárólagos jogalapja új beruházás létrehozása.

Kanadában a feltételes adómegállapítást kifejezetten versenyösztönző, beruházás-vonzó képessége miatt vezették be, hiszen Kanada számára a kettős adósegylemények szűk mozgásteret biztosítanak ahhoz, hogy Kanada beruházásösztönző adójogi intézkedéseket vezessen be, ezért döntöttek a feltételes adómegállapítás bevezetése mellett.⁴⁹³

A *tajvani* szabályozás alapján a feltételes adómegállapítás kizárólag abban az esetben kiadmányozható, ha

- az ügyletnek, befektetésnek nemzetközi adózási érintettsége is van, és
- eléri vagy meghaladja
 - az ügylet értéke a 200 millió tajvani új dollárt, vagy
 - a beruházás tajvani gazdasági haszna a 50 millió tajvani új dollárt.⁴⁹⁴

Ennek alapján Tajvan csak abban az esetben fogadja be a feltételes adómegállapítás iránti kérelmet, ha ahhoz konkrét, összecszerúségében is kifejezhető beruházás kapcsolódik. Ez a szabályozás egyedi, más országban ilyen elvárás nincs.

⁴⁸⁸ Deloitte (2011): Taxation and Investment in South Africa 2011. Reach, relevance and reliability. Deloitte Global Services Limited. Johannesburg.

⁴⁸⁹ Deloitte (2014): Taxation and Investment in Mexico 2014. Reach, relevance and reliability. Deloitte Global Services Limited. Mexico City.

⁴⁹⁰ Deloitte (2013): Taxation and Investment in Thailand 2013. Reach, relevance and reliability. Deloitte Global Services Limited. Thailand.

⁴⁹¹ Deloitte (2015): Taxation and Investment in Malaysia 2015. Reach, relevance and reliability. Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

⁴⁹² Keiniger, Walter – O'Farrell, Marval (2012): Argentina. Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 4.

<http://www.google.hu/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjKqV8qHKAhVq4XIKHaQdBdIQFggdMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.lexmundi.com%2FDocument.asp%3FDocID%3D5647&usg=AFQjCNFI-FawLfB8Vkr2RS8VhFW0yOxOg&sig2=8zGQSPANYXZC6xa1AZE3rw&bvm=bv.111396085.d.bGQ>

[Letöltés: 2016.01.11.]

⁴⁹³ Denhamer, Janet (2007): Taxation in Canada. Wolters Kluwer. Ottawa. p. 40.

⁴⁹⁴ Liu, Wellington – Lin, Trinity (2012): Taiwan. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 95-96.

McIord Chekpeche tanulmányában⁴⁹⁵ azt vizsgálta, hogy az *amerikai kontinensen* milyen versenyt indukál a beruházások ösztönzése, amelynek keretében kitért a feltételes adómegállapítás jogintézményére is. McIord Chekpeche szerint a feltételes adómegállapítás az egyetlen olyan beruházás ösztönző intézkedés, amely a belföldi és a külföldi illetőségű személy között nem szít ellentétet tekintettel arra, hogy a feltételes adómegállapítás nem ad többlet adókedvezményeket, hanem csak a hazai jogszabályok értelmezéséhez nyújt segítséget, amely egy külföldi befektető számára fontos szempont a beruházás mellett.

A beruházás-ösztönzés jelentős hatására mutat rá az OECD abban a jelentésében, amelyben az adóversenyre gyakorolt torzító hatásokat vizsgálja. Kiemelt szerepet tulajdonított az OECD a feltételes adómegállapításnak, amely képes a beruházások szempontjából jelentős vonzóképeséget biztosítani egy ország számára.⁴⁹⁶

Mindezeket figyelembe véve az Európai Unió tekintetében Carlo Romano arra tesz javaslatot, hogy a jogintézmény harmonizálása esetén ezek a torzító hatások csökkenthetőek lennének, és akkor ezen szempont tekintetében is egy egységes régióként jelenhetne meg az Európai Unió.⁴⁹⁷

A nemzetközi gyakorlat tekintetében bemutatott rövid kitekintés alapján megállapíthatjuk, hogy a feltételes adómegállapítást nemcsak Magyarország és az Európai Unió tagállami, hanem a fejlett és fejlődő országok is alkalmazzák a beruházás ösztönzése érdekében.

*

Megállapítható, hogy a rendszerváltáskor jellemző kemény beruházási ösztönzőkkel (adókedvezmények) szemben napjainkra egyre inkább a puha ösztönzők (feltételes adómegállapítás) nyernek teret. Ebben jelentős szerepet játszik a nemzeti költségvetés tökehiányának jelentős csökkenése, a beruházási szemlélet megváltozása, Magyarország tekintetében pedig a 2004 óta fennálló EU-tagsága is.

⁴⁹⁵ McIord Chekpecke, Samuel (2014): Designing a Competitive Tax System. In: Petrucci, Raffaele – Spies, Karoline: Tax Policy Challenges in the 21st Century. Linde International Tax Law, Vienna. 85-116.

⁴⁹⁶ OECD (1998): Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris.

⁴⁹⁷ Romano, Carlo (2002): Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards an European Tax Rulings System? IBFT.

Álláspontom szerint ezek a puha ösztönzők lehetőséget adnak arra, hogy a befektetést fogadó ország tőkeigényét úgy elégítse ki, hogy ezzel ne vállaljon a költségvetés⁴⁹⁸ bevételi oldalát jelentősen csökkentő kötelezettséget. Ugyanakkor ezen jogintézmény alkalmazásakor a befektető sem szenved el jelentős hátrányt.

Emellett osztom Erdős Éva megállapítását,⁴⁹⁹ miszerint jelentős beruházásösztönző tényező lenne, ha az adórendszer egyszerűbb és átláthatóbb lenne, valamint olyan jogi, kulturális környezet honosodna meg Magyarországon, amelyben nem éri meg adóelkerülővé válni.

Álláspontom szerint a feltételes adómegállapítás beruházás-ösztönző szerepe jelenleg minden ország számára egy lehetőség, amelyet főként a fejlett és fejlődő országok képesek kiaknázni. Mivel az Európai Unió eljárásai tekintetében az adózás tárgykörében hozandó döntések kizárólag egyhangúlag fogadhatóak el, így a közel jövőben a feltételes adómegállapítás jogintézményének harmonizálása nem várható, habár vannak olyan jellemvonások, amely alapján erre sor kerülhetne.

* * *

Kutatásaim alapján megállapítom, hogy a feltételes adómegállapítás bevezetésekor minden vizsgált országban megjelent a jogbiztonság szempontja, azaz hogy a feltételes adómegállapítás képes adójogi értelemben kiszámítható környezetet teremteni, ezzel a hipotézis egyik fele alátámasztásra került: a feltételes adómegállapítás képes egy jövőbeni beruházás számára jogbiztonságot teremteni.

Magyarországon a beruházás ösztönzés eszközrendszerének alakulás alapján megállapítottam, hogy 1990-ben konkrét a költségvetést terhelő adókedvezmények voltak a beruházás ösztönzés eszközei, azonban ezen hard beruházás ösztönzési eszköz jelentős költségvetési bevétel kiesést okozott. Ennek következtében 1995-1996 között olyan soft beruházás ösztönzési eszköz bevezetése vált szükségessé, amely képes Magyarországra vonni a beruházásokat, de költségvetési bevétel kiesést nem jelent. Ezen cél keretében került bevezetésre a feltételes

⁴⁹⁸ Nagy Zoltán (2008): Az állami költségvetés rendszere. Közigazgatási versenyvizsga - Államháztartástan modul (középfok), Kormányzati Személyügyi Szolgáltató és Közigazgatási Képzési Központ részére készített e- learninges tananyag.

⁴⁹⁹ Erdős Éva (2012): A beruházásösztönzés adójoga. Miskolci Egyetem. Miskolc. 63. oldal.

adómegállapítás jogintézménye, amely tekintetében hazai és nemzetközi kutatásaim alapján megállapításra került, hogy ezen soft eszköz is képes arra, hogy a beruházásokat egy ország magához vonja, de ez nem jár együtt a költségvetési bevételek csökkenésével.

Mindezek alapján álláspontom szerint a feltételes adómegállapításra, mint beruházás ösztönző eszközre abból a szempontból indokolt felhívni a figyelmet, hogy az képes pozitívan hozzájárulni a beruházások számára oly fontos kiszámítható környezet megteremtéséhez, valamint ezzel a beruházások megtartását is képes támogatni.

A fejezetben kifejtettek alapján a hipotézis alátámasztásra került, hiszen a feltételes adómegállapítás képes a jövőbeli beruházások számára jogbiztonságot teremteni, és olyan jogi eszközzé válni, amely ösztönözni tudja a beruházások növekedését, azonban ez nem egy közvetlen, hanem egy közvetett eszköz ezen cél tekintetében.

6. fejezet

A rendeltetésszerű joggyakorlás elvének érvényesülése a feltételes adómegállapítási eljárásban

E fejezetben azt a hipotézist vizsgálom, hogy a feltételes adómegállapítás adóamnesztiává válik-e a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének széleskörű érvényre juttatása nélkül. Azonban ehhez elengedhetetlen elsőként a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének bemutatása.

Aquinói Szent Tamás szerint a természeti törvény megismerése két úton lehetséges: az egyik, elsődleges útja a 'természetes hajlam'-é, ami a 'természet-szerintiség' alapján történik, a másik a fogalmi-rationális, vagyis az erkölcstudomány és a jogfilozófia megismerési módja.⁵⁰⁰

A hivatkozott Aquinói Szent Tamás gondolatmenet alapján a fejezet célja a feltételes adómegállapítási eljárásban a rendeltetésszerű joggyakorlás természetének feltárása, azonban az elv teljes körű megismerése nem valósulhat meg anélkül, hogy más jogágakban (polgári jog, közigazgatási eljárásjog, adójog) meglévő szerepére is utaljak, majd ezt követően a feltételes adómegállapítási eljárásban is bemutatom az elv szerepét.

6.1. A rendeltetésszerű joggyakorlás elv eredete

A hipotézisem igazolásához ezen alfejezet útján úgy jutok közelebb, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás fogalmának eredetét kutatom, amely segítséggel lesz a feltételes adómegállapítási eljárás során ezen elv érvényesítése tekintetében.

⁵⁰⁰ Frivaldszky János: *Természetjog és emberi jogok*. Pázmány Péter Katolikus Egyetem Jog- és Államtudományi Kar. Budapest. 2010. 27.

6.1.1. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve a jogi fejlődés tükrében

A jogfejlődés egyes kiemelt időszakait áttekintve vizsgálom, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás elve honnan eredeztethető.

A klasszikus görög antikvitás írott emlékei alapján megállapíthatjuk, hogy az ókori görögök a mai értelemben vett jogot nem ismerték, azonban a mindennapokban érvényesült egy hagyományokon alapuló gyakorlat. Azonban ennek a gyakorlatnak nincs külső mértéke, azaz voltaképpen egységes elvek nincsenek. Ugyanakkor Arisztotelész a Nikomakhoszi etikában részletesen tárgyalja a törvény rendeltetését, és arra a megállapításra jut, hogy „minden törvény szabta dolog bizonyos értelemben igazságos: amit a törvényhozó megszab, az törvényes, s arról azt mondhatjuk, hogy igazságos. A törvények általában mindenről intézkednek, s vagy a mindenkit érintő közérdeket szolgálják, vagy csak az uralkodó rend érdekét.”⁵⁰¹

Ezzel szemben a római jogfejlődés éles körvonalú fogalmakra épül, és a prétori jogszolgáltatásban a követendő eljárások körülhatárolásával és a felhasználható források meghatározott autoritásokhoz történő kapcsolásával szabtak gátat az érvelés szabadságának. A római kori társadalom rendes működését azonban az biztosította, hogy az emberek többnyire jogkövető magatartást tanúsítottak, és amennyiben ettől bárki eltért, a jog teljes szigorával sújtott le.⁵⁰² A jusztiniánuszi kodifikáció keretében a római jog rendszerszerűvé, kizárólagossá és a jog egészét meghatározóvá válik, így senkinek sem lehet többlet szerepe a törvényhez képest, amelyeken alapuló elvekkel magyarázták az egyes jogi rendelkezéseket, azonban a rendeltetésszerű joggyakorlás elvére nem található utalás.

A jogfejlődés tekintetében a felvilágosult abszolutizmus meghatározó jellemvonása, hogy megjelent a rendszeres és átfogó, de egyben szerteágazó törvényhozás, amely magával hozta a szövevényes igazgatást és bürokráciát. Ezt jól jellemzi a Code Civil rendelkezéseinek felépítése, ahol az elv szabályokra bontható, illetve ehhez képest jelennek meg a kivételek, és a kivétel alóli kivételek.⁵⁰³ Ugyanakkor itt sem lelhető fel a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének csírája sem.

⁵⁰¹ Arisztotelész: *Nikomakhoszi etika*. Európa Könyvkiadó. Budapest. (Fordította: Szabó Miklós) 1997. 147-148.

⁵⁰² Földi András, Hamza Gábor: *A római jog története és intézményei*. Nemzeti Tankönyvkiadó. Budapest. 1996. 151.

⁵⁰³ Varga Csaba: *Előadások a jogi gondolkodás paradigmáiról*. Szent István Társulat, Budapest. 2002. 20-45.

A jog abszolút jellege Jhering munkásságában megtalálható, aki szerint a jog az erőből ered, az erősebb érdekéből.⁵⁰⁴ A jog abszolút jellegét tagadó nézetek a 19-20. század fordulóján, a szélsőségesen liberális jogfelfogással szemben a természetjogi felfogás eredményeként alakultak ki és erősödtek meg. A nézetek összefoglalója Josserand francia jogtudós volt. Szerinte minden jognak megvan a maga szelleme, rendeltetése. Jogszerűnek csak az olyan joggyakorlás tekinthető, amely ezzel a szellemmel, rendeltetéssel megegyezik. A jog gazdasági és szociális rendeltetésének megismeréséhez vizsgálni kell a jog okát és célját, azt, hogy mi volt a jogalkotó eredeti szándéka, mit kívánt elérni az adott jogszabállyal. Rendeltetésselens és ezáltal jogszerűtlen az olyan joggyakorlás, amely az adott jog társadalmi funkciójával, céljával, rendeltetésével ellentétes irányban hat.⁵⁰⁵

6.1.2. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve tekintetében a dolog természete

A fenti történeti fejtegetések után külön vizsgálandónak tartom, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás elve tekintetében miben mutatkozik meg „a dolog természete”, amely fogalom már Cicerónál, a római jogban („*naturalis ratio*”) és Montesquieu A törvények szelleméről szóló művében is tetten érhető.⁵⁰⁶

A kelsen jogpozitivizmus talaján azonban megállapítást nyer, hogy a jog nem van, hanem érvényesül,⁵⁰⁷ azaz a norma elszakad a rendeltetésszerűség talajáról. Továbbá Kelsen kifejti, hogy „a maga sajátos, a jogétól eltérő értelemben azonban az 'igazságosság' abszolút értéket jelent. Tartalmát a Tiszta Jogtan nem állapíthatja meg.”⁵⁰⁸ Így Kelsen adós marad a rendeltetésszerű joggyakorlás fogalmával, tartalmával, mivel kizárólag a jog szűk értelemben vett viselkedésére fókuszál.

Gustav Radbruch jogfilozófiájában azonban ismét megjelenik a fogalom, miszerint a jog anyagát azok a valós dolgok képezik, „amivel a jogalkotó táplálkozik”⁵⁰⁹.

⁵⁰⁴ Frivaldszky János: *Jog a személyközi viszonyokban*. Az olasz jogfilozófia nyomdokain. Szent István Társulat. Budapest. 2012. 162.

⁵⁰⁵ Bíró György, Lenkovic Barnabás: *Általános tanok*. Novotni Alapítvány a Magánjog Fejlesztéséért. Miskolc. 2002, 86.

⁵⁰⁶ Frivaldszky János: *Klasszikus Természetjog és jogfilozófia*. Szent István Társulat. Budapest. 2007, 364.

⁵⁰⁷ Kelsen, Hans: *Tiszta Jogtan*. (Fordította Bibó István.) Utánnomtatásban: Rejtjel Kiadó. Budapest, 2001. 4-5., 21.

⁵⁰⁸ Kelsen, Hans: *Tiszta Jogtan*. (Fordította Bibó István.) Utánnomtatásban: Rejtjel Kiadó. Budapest, 2001. 7.

⁵⁰⁹ Frivaldszky János: *Klasszikus Természetjog és jogfilozófia*. Szent István Társulat. Budapest. 2007, 366.

Mindezt figyelembe véve Frivaldszky János úgy fogalmazza meg, hogy a dolog természete szűk jogászi értelemben a dolgok tárgyi adottságait, a technikai környezet adottságait, a forgalmi, üzleti, kereskedelmi viszonyokat, tárgy-szakmai törvényszerűségeket, és mindezeket felül az ember természetét kell, hogy tartalmazza.⁵¹⁰

A fentiekben körülhatárolt fogalmi keretben véleményem szerint a rendeltetésszerű joggyakorlás elve vonatkozásában a dolog természete abban nyilvánul meg, hogy az egyes jogi kötelező erővel bíró aktusokat az arra vonatkozó előírásoknak, hagyományoknak, természeti rendeltetésnek megfelelően kell alkalmazni.

*

A rendeltetésszerű joggyakorlás elv eredetének áttekintése alapján megállapíthatjuk, hogy az elv – a dolog természete szerint – arra sarkallja a jogalkalmazót, hogy mindig arra legyen figyelemmel, hogy az adott jogintézmény (például a feltételes adómegállapítás) milyen jogalkotói célt kell, hogy beteljesítsen, és ennek keretében kell az egyes tényállások alapján az adókötelezettséget megállapítani. Ha ezt az elvet figyelmen kívül hagyjuk vagy nem érvényesítjük maradéktalanul, akkor az adóamnesztiához is vezethet.

6.2. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve a polgári jogban és a közigazgatási eljárásjogban

A rendeltetésszerű joggyakorlás elvének eredetét megvizsgálva áttekintem, hogy az hogyan érvényesül a polgári jogban és a közigazgatási eljárási jogban.

⁵¹⁰ Frivaldszky János: *Klasszikus Természetjog és jogfilozófia*. Szent István Társulat. Budapest. 2007. 369.

6.2.1. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve a polgári jogban

A jogelméleti fejlődés során a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének elmélete a magyar magánjog tudományában Meszlényi Artúr személyében követőre talált, később Kelemen László is írt a rendeltetésszerű joggyakorlásról.⁵¹¹

A szocialista jogirodalomban Eörsi Gyula hangsúlyozta, hogy „a szabadság nem a társadalomtól, hanem a társadalomban való szabadságot jelenti”. Aki a társadalmon kívül, netán azzal szemben kívánja szabadságát, jogát gyakorolni, az átlépi a rendeltetésszerűség határát.⁵¹²

Sárándi Imre szerint a társadalmi rendeltetésnek megfelelő a joggyakorlás, ha az mindig és feltétlenül egyezik a legalapvetőbb társadalmi célkitűzésekkel. Továbbá a legalapvetőbb célkitűzéseken kívül időnként más- és más részcélok jutnak előtérbe, ezeknek is mindig meg kell, hogy feleljen a joggyakorlás.⁵¹³

A Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: régi Ptk.) szerint a törvényeknek biztosítaniuk kell a személyeknek az őket megillető jogok szabad gyakorlását, e jogok társadalmi rendeltetésének megfelelően. Az egyes ember szabadsága nem terjedhet ki mások szabadságának korlátozására, ugyanúgy az alanyi jogok sem gyakorolhatók önkényesen. Minden alanyi jogot csak céljának megfelelően, rendeltetésével összhangban szabad gyakorolni. A rendeltetésszerűség mintegy kijelöli az autonóm mozgástér határvonalát.⁵¹⁴

A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) tudatosan csökkent a törvénykönyv alapelveinek számát. A hatályos Ptk. az egész törvényen végigható követelményként négy alapelvet fogalmaz meg. Ilyennek tekinti a törvény szabályainak értelmezésére vonatkozó általános tételt, a jóhiszeműség és tisztesség követelményét, az adott helyzetben általában elvárható magatartás követelményét és a joggal való visszaélés tilalmát. Kiegészítő jelleggel külön elveket fogalmaz meg a kódex az egyes könyvek élén; például a

⁵¹¹ Bíró György, Lenkovics Barnabás: Általános tanok. Novotni Alapítvány a Magánjog Fejlesztéséért. Miskolc. 2002, 86.

⁵¹² Bíró György, Lenkovics Barnabás: Általános tanok. Novotni Alapítvány a Magánjog Fejlesztéséért. Miskolc. 2002, 86.

⁵¹³ Bíró György, Lenkovics Barnabás: Általános tanok. Novotni Alapítvány a Magánjog Fejlesztéséért. Miskolc. 2002, 87.

⁵¹⁴ A régi Ptk. alapján 2.§ (2) bekezdés.

családjogi viszonyok sajátosságaira tekintettel külön elvek is érvényesülnek a családjogi szabályokat tartalmazó könyvben.

A régi Ptk. alapelvei közül a hatályos Ptk. nem tartotta meg a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményét. Abból indulva ki, hogy a Ptk-nak elsősorban az alanyi jogok szabad gyakorlását kell biztosítania, a kirívóan rendeltetésellenes joggyakorlás pedig rendszerint a joggal való visszaélés tilalmába ütközik. Emellett a jóhiszeműség és tisztesség követelményének érvényesítése is megfelelő lehetőséget ad a rendeltetésszerű joggyakorlás tartalmi biztosítására.⁵¹⁵

A joggal való visszaélés tilalma – mint negatív tartalmú parancs – a rendeltetésszerű joggyakorlás másik oldalát jelenti. Joggal való visszaélés esetén a látszat szerint egy jogosultság gyakorlásáról, jogos magatartásról van szó, valójában azonban a rendeltetésszerű joggyakorlás alapelve által „kijelölt” szabad mozgástér átlépéséről –, ami a célzat miatt jogellenes –, ezért tilos magatartásról van szó.⁵¹⁶

A régi Ptk. a joggal való visszaélés tilalmát önálló (sui generis) törvényi tényállásként fogalmazza meg, amely szerint a törvény tiltja a joggal való visszaélést. Joggal való visszaélésnek minősül a jog gyakorlása, ha az a jog társadalmi rendeltetésével össze nem férő célra irányul, különösen ha a nemzetgazdaság megkárosítására, a személyek zaklatására, jogaik és törvényes érdekeik csorbítására vagy illetéktelen előnyök szerzésére vezetne.⁵¹⁷

A hatályos Ptk. is fenntartja a joggal való visszaélés tilalmát, és az ahhoz kapcsolódóan kialakult jogértelmezést.

A joggal való visszaélés fogalmi körének megismerésével a rendeltetésszerű joggyakorlás negatív vetületére vetettünk egy pillantást. Ezt követően a rendeltetésszerű joggyakorlásnak a közigazgatási eljárásjogban való helyét vizsgálom.

⁵¹⁵ A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvényhez fűzött miniszteri indokolás alapján.

⁵¹⁶ Bíró György, Lenkovics Barnabás: Általános tanok. Novotni Alapítvány a Magánjog Fejlesztéséért. Miskolc. 2002, 89.

⁵¹⁷ A régi Ptk. 5. §-a alapján.

6.2.2. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve a közigazgatási eljárási jogban

A rendeltetésszerű joggyakorlás elvét Varga Zs. András a közigazgatási hatósági eljárás tekintetében így fogalmazza meg: „a törvényesség elvének (...) összetevőjét a törvények rendeltetésszerű joggyakorlás elveként azonosítható szabályai jelentik.”⁵¹⁸ Továbbá Varga Zs. András szerint „a rendeltetésszerű joggyakorlás elve három további összetevőre bontható:

1. a hatóság kizárólag joghatósága, hatásköre és illetékessége körében járhat el,
2. a joghatósággal rendelkező hatóság illetékességi körén belül köteles hatáskörével élni,
3. a hatóság hatáskörét köteles rendeltetésszerűen gyakorolni.”⁵¹⁹

A Varga Zs. András által adott meghatározás álláspontom szerint nemcsak alkalmazható a feltételes adómegállapítási eljárás során, hanem annak elmulasztása jogsértést valósít meg, hiszen a közigazgatási hatósági eljárás háttérjoga a feltételes adómegállapításnak, ezért ennek az elvnek az együttes érvényesítése kiemelten fontos az eljárás során.

Jakab András szerint „a közigazgatási jog [így a közigazgatási eljárási jog] kidolgozásának mozgatórugója (...) a gyakorló joganyag”⁵²⁰ Ezzel teljes mértékben egyetértve a közigazgatási eljárási jogban a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének kifejezetten a joggyakorlatban kell megnyilvánulnia, amely azt jelenti, hogy a közigazgatási eljárások során igénybe vett jogok és teljesített kötelezettségek mind azok rendeltetéséhez kell, hogy igazodjanak.

A közigazgatási eljárások központi kérdése az egyes szolgáltatások teljesítése, azaz az állampolgárok és az állam közötti kapcsolat, amelynek keretében mindkét félnek a közöttük lévő jogviszony rendeltetéséből kell kiindulnia. A közszolgáltatások igénylése és teljesítése csak abban a formában valósítható meg, amely annak rendeltetését hivatott megvalósítani.

⁵¹⁸ Varga Zs. András (2013): Az alkotmányosság követelménye és az eljárás alapelvei. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs. p. 113.

⁵¹⁹ Varga Zs. András (2013): Az alkotmányosság követelménye és az eljárás alapelvei. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs. p. 113.

⁵²⁰ Jakab András (2015): A közigazgatási jog tudománya és oktatása Magyarországon. In: Jakab András – Menyhárd Attila: A jog tudománya. Tudománytörténeti és tudományelméleti írások, gyakorlati tanácsok. Budapest, HVG Orac. p. 197.

Mindez pedig a közjó fogalmának a közigazgatási eljárásban való manifesztálódásához vezet, hiszen a közigazgatási eljárások során a rendeltetésszerű joggyakorlás annak végző eredménye kizárólag a közjó lehet. Ezt támasztja alá, hogy Báger Gusztáv szerint a „közjó három lényeges elemet foglal magában: az emberi személy alapvető jogainak tiszteletben tartását és előmozdítását; a jólétet, azaz a társadalom szellemi és anyagi javainak gyarapodását; valamint a társadalom és tagjai békéjét, biztonságát. A közjó e definíciója átfogó, inkább szemlélet mint rövid, feszes fogalom, amelynek kibontása először a személyek olyan alapvető jogainak érvényesülésére hívja fel a figyelmet mint a szabad véleménynyilvánítás, a gyülekezési szabadság, a vallásszabadság és az esélyegyenlőség. A definíció másodszor az anyagi jólét tekintetében a csoportok és személyek legjobb és legrosszabb társadalmi pozíciója közötti feszültség oldására fókuszál mind nemzetállami, mind globális értelemben. Az ennek érdekében szükséges változtatás, újraelosztás követelménye a gazdasági fejlődés, a szociális jólét és a szociális igazságosság területein jelentkezik, és elsősorban olyan kérdésekre irányul mint az egészségügyi szolgáltatások, a szociális védelem, az oktatás, a lakásügy, valamint a foglalkoztatás. E követelmények kielégítése – az emberi jogok tiszteletben tartása mellett – szintén nélkülözhetetlen feltétele annak, hogy megvalósuljon a társadalmi béke és biztonság.”⁵²¹

*

Összegzésként megállapítható, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás elve a jogterületek közül elsőként a polgári jogban jelent meg, és ennek hatására más jogágak is alkalmazni kezdték, így például a közigazgatási eljárási jog.

6.3. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve az adójog területén

A rendeltetésszerű joggyakorlás elve valójában a polgári jogi hatásként jelent meg az adójog területén, azonban napjainkra ez a jogelv alapelvvé vált nemcsak az adóhatósági vizsgálatok, hanem az egyes adózói magatartások tekintetében is. Ezt az elvet többen, többféle tartalommal töltötték meg, amelyet saját véleményemmel kiegészítve vizsgállok. Ennek a képnek a tovább árnyalása érdekében tanulmányozom a Legfelső Bíróság Jogegységi Tanácsának 1/1998. számú

⁵²¹ Báger Gusztáv (2013): A közjó nevében. Új Magyar Közigazgatás. 2013. február 6. évfolyam 2. szám. p. 2-8.

KJE határozatát. Külön kiemelten vizsgálom azt a jelenséget, ami az adókikerülés, adócsalás, offshore cégek tevékenysége körül kirajzolódik. Mindennek bemutatása kizárólag arra irányul, hogy megalapozottan megállapíthassam, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás elve „otthonra talált” az adójogban, és olyan nélkülözhetetlen elemmé vált, amely nélkül egyetlen adózói magatartás nem ítélné meg.

6.3.1. Az elv az adóigazgatási eljárás során

A rendeltetésszerű joggyakorlás elve a jogrendszer eltérő területein vált követelménnyé, így általános jogelvként is tekinthető. Ennek bizonyítása érdekében célszerű utalni a Legfelsőbb Bíróság (Kúria) jogegységi tanácsa 1/1998. KJE határozatának indokolására, amely megelőzte az elv törvényi szabályozását, és a közjogi jellegű adójogviszonyokban is érvényesülő, általános jogelvként deklarálta a joggal való visszaélés tilalmát és a rendeltetésszerű joggyakorlás tényét. Ehhez kapcsolódóan az adózás rendjében való törvényi rendelkezés⁵²² egyértelművé tette az adójogi érvényesíthetőség feltételeit, határait, és egyben meghatározta a rendeltetésszerűség megsértése esetén követendő jogalkalmazói magatartást.^{523 524}

Simon István szerint a rendeltetésszerű joggyakorlás adójogi kodifikálásának gyakorlati jelentősége az, hogy pontosabban meghatározhatók alkalmazásának feltételei. Ezt megelőzően ugyanis csak mint általános jogelv volt alkalmazható konkrét jogtételek nélkül.⁵²⁵

Halustyik Anna szerint „a jóhiszemű joggyakorlás követelménye általános, más jogágakban is megtalálható alapelv, amely az adóeljáráásban azt követeli meg az adózótól, hogy jogai jóhiszemű gyakorlása révén segítse elő az adóhatóság feladatainak végrehajtását.”⁵²⁶

A Kúria (jogelődje Legfelsőbb Bíróság) hivatkozott jogegységi határozata szerint az adózás rendjéről szóló törvényben szereplő rendeltetésszerű joggyakorlás elve nyilvánvalóan arra a célra irányul, hogy az adó illegális megkerülését kizárják és így rászorítva az adózókat az Alaptörvényben írt kötelezettség teljesítésére. Az adózó magatartásának értékelése egyedi ügyben

⁵²² Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 2. §-a alapján.

⁵²³ Hadi László (szerk.): *Az új adójog magyarázata 2010*. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 2010. 51-52.

⁵²⁴ Simon István: *Pénzügyi jog II*. Osiris Kiadó. Budapest. 2012. 40-41.

⁵²⁵ Simon István: *Pénzügyi jog II*. Osiris Kiadó. Budapest. 2012. 41.

⁵²⁶ Halustyik Anna (szerk.): *Pénzügyi jog I*. Pázmány Press. Budapest. 2013. 87.

ugyanakkor természetesen az adóhatóság és a bíróság feladata. Az egyes esetekben pedig az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy az adózó a törvény által biztosított jogokat nem rendeltetésének megfelelően gyakorolta.

A hivatkozott törvényi szabályozásban a jogalkotó maga értelmezi, hogy mit jelent a rendeltetészerű joggyakorlás kötelezettsége az adójogviszonyokban, azaz az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetészerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.⁵²⁷

6.3.1.1. A joggal való visszaélés és a rendeltetészerű joggyakorlás elhatározása az adójogban

A rendeltetészerű joggyakorlás a polgári jogi fogalomrendszerben szélesebb tartományt fog át, mint a joggal való visszaélés tilalma, mert az a jóhiszeműség és tisztesség, továbbá a kölcsönös együttműködés követelményeire is kiterjed.⁵²⁸ „A joggal való visszaélést a szerződéses kapcsolatokban főként a felek egymás közötti viszonyában kellett megakadályozni a jóhiszeműség, a tisztesség és kölcsönös együttműködés követelményeinek megfelelően. Ezért az ilyen esetekben alkalmazott eszközök is elsősorban a felek kölcsönös kapcsolatának akadályait hártják el (például jognyilatkozat pótlása).”⁵²⁹ „Az adójog területén tipikusan nem a szerződő felek között keletkező konfliktusokat kell feloldani, ezért a polgári jog által kínált jogvédelmi eszközök sem vehetők át. Az adózás szabályai ugyan ráépülnek a felek szerződéses kapcsolataira, de az adójog normái által rendezni kívánt konfliktus nem a felek között, hanem a szerződő felek és az államháztartás érdekeit érvényesíteni kívánó adóhatóság között húzódik meg.”⁵³⁰ „Az adójogi normák társadalmi rendeltetésének megfelelő magatartástól való eltérés rendszerint úgy jelenik meg, hogy a felek megállapodása kifejezetten a szerződéses kapcsolatban részt nem vevő államháztartási érdekek – illetve az ezen érdekeket érvényesíteni kívánó adóhatóság – terhére

⁵²⁷ Az Art. 2. § (1) bekezdés második mondata alapján.

⁵²⁸ Keckés László: Polgári jogunk alapelveinek változásáról. *Magyar Jog*. 1993. 1. szám 1-7.

⁵²⁹ Sahin-Tóth Balázs: *A joggal való visszaélés tilalmának egyes jogalkotási kérdései*. In: Harmathy Attila (szerk.): *Jogi tanulmányok*. Budapest. Eötvös Lóránt Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar. 1998. 261-309.

⁵³⁰ Hadi László (szerk.): *Az új adójog magyarázata 2010*. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 2010. 52.

történik, mivel a szerződés vagy más jogügylet kifejezetten az államháztartás terhére szerzett adónyereségen való osztozkodásra épül.”⁵³¹

Hadi László szerint ez a törvényi rendelkezés ugyanakkor nem jelenti az adókikerülés általános tilalmát, azaz a legális eszközök felhasználásával megvalósuló adómegettarításra törekvést a törvény továbbra sem tiltja. Az olyan ügyletek tekintetében viszont speciális adójogi jogkövetkezményt határoz meg a törvény, ha az ügylet célja az adónyereségen (az államháztartás adóvesztésén) való osztozkodás. Ez akkor valósul meg Hadi László álláspontja szerint, ha „az ügyletnek valódi gazdasági célja nincsen vagy az gyakorlatilag elhanyagolható, hanem az legalábbis döntően az adóelőny megszerzését célozza”.⁵³²

Álláspontom szerint a Hadi László által adott értelmezés túlságosan felpuhítja a törvényi rendelkezést. A véleményünk megegyezik abban, hogy amennyiben az adózó az adótörvényekben szereplő választási lehetőségével él, azaz dönt arról, hogy egyszerűsített vállalkozói adó vagy kiadózók tételes adó hatálya alá jelentkezik-e be, az rendeltetésszerű joggyakorlásnak minősül. Azonban álláspontom szerint nem rendeltetésszerű joggyakorlás, ha valamely adójogi besorolásnál az adózó nem a dolog természetéből adódó minősítést alkalmazza, hanem egy számára kedvezőbb adóvonzattal járót, abból az esetlegesen nem kizárólagos, de releváns célból, hogy az adókötelezettségeinek mértékét csökkentse. Ez a túlzott felpuhítás következménye, hogy amennyiben egy ügyletet, amelynek elsődleges célja az adó csökkentése, kiegészítünk egy gazdasági racionalista szemponttal, akkor ebből kifolyólag az már rendeltetésszerű joggyakorlásnak minősülne Hadi László álláspontja szerint. Amennyiben ezt a felfogást fogadjuk el, úgy az adókikerülésnek olyan tág teret biztosítunk, illetve a nem rendeltetésszerű joggyakorlás esetét kizárólag a bűncselekménynek minősülő költségvetési csalás tényállására korlátozzuk. Valójában álláspontom szerint a rendeltetésszerű joggyakorlás megsértésének legszélsőségesebb határmezsgyéje egyik oldalról a költségvetési bűncselekmény, másik oldalról pedig a rendeltetésszerű joggyakorlás.

A jelenlegi jogalkalmazási gyakorlat⁵³³ Hadi László értelmezésén alapul, amely keretek között napjainkban is egyre nagyobb teret hódít az adócsalás, adókikerülés mértéke. A fentiekben

⁵³¹ Hadi László (szerk.): *Az új adójog magyarázata 2010.* HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 2010. 52.

⁵³² Hadi László (szerk.): *Az új adójog magyarázata 2010.* HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 2010. 52.

⁵³³ Lomnici Zoltán: *Pénzügyi ítélkezés.* HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 2001. 128-129.

kifejtett vélemény tekintetében jelzem, hogy a jogszabályi rendelkezés célja és megszővegezése is azt támasztja alá, hogy a konkrét rendelkezés Hadi László szerinti értelmezése túlságosan általános. Aquinói Szent Tamás szerint a „cél kétféle van, és pedig a keletkezés célja, illetve a keletkezett dologé, amint az nyilvánvaló a kés létrejöttének esetében. A keletkezés célja ugyanis a kés formája, de a hasítás a kés tevékenysége, az a létrejött dolog célja, vagyis késé.”⁵³⁴ A cél e kétféleségére tekintettel a rendeltetésszerű joggyakorlás és a jogalkotói cél szükségszerűen elválík egymástól, és a dolog célja kell, hogy a későbbiekben a fókuszba kerüljön, így a rendeltetésszerű joggyakorlásra vonatkozó rendelkezés szükségszerű célja, kizárólag az adózái magatartás megfelelő mederbe való terelése lehet.

Hadi László ezzel szemben a bírói gyakorlat hiányára hivatkozással kifejti, hogy a törvény nem azt rögzíti, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás sérelme csak abban az esetben állapítható meg, ha az ügylet kizárólag az adó megkerülésére irányul, de azt az értelmezést sem lehet elfogadni, hogy az adókötelezettség csökkentésére irányuló jogi technikák felhasználása általában ebbe az alapelve ütközne.⁵³⁵

Álláspontom szerint egy ügylet sem irányulhat arra, hogy kizárólag az egyik fél igényeit elégítse ki teljes körűen. Az adózá során az egyes egyén és a közösség⁵³⁶ (állam, adóhatóság) található meg minden jogviszony alanyai között, amely jogviszonyokat szabályozó jog alapja is „mindenekelőtt az ember és az emberi viszonyok természetében rejlik,”⁵³⁷ azaz a „jog alapja az ember természetében és az emberi viszonyok természetében, mint a ’dolgok természetében’ rejlik.”⁵³⁸ „A klasszikusok számára a személyközi-közösségi viszonyok belső igazságossági strukturáltsága adja a jog igazi alapját.”⁵³⁹ „A jogok, jogosultságok egyrészt kötelezettségekkel párosulnak, másrészt nem légtüres térben mozognak, hanem sokszor konkrét, helyes tartalmat a személyközi viszonyok belső természetében nyernek.”⁵⁴⁰ Frivaldszky János jogelméleti

⁵³⁴ Aquinói Szent Tamás: *A létről és a lényegről*. Helikon Kiadó. Budapest. (Fordította Klima Gyula) 1990. 92.

⁵³⁵ Hadi László (szerk.): *Az új adójog magyarázata 2010*. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 2010. 52.

⁵³⁶ Karácsony András: *Jogfilozófia és társadalomelmélet*. Pallas Stúdió – Attraktor Kft. Budapest. 2000. 21.

⁵³⁷ Frivaldszky János (szerk.): *A jogi gondolkodás mérföldkövei*. A kezdetektől a XIX. század végéig. Szent István Társulat. Budapest. 2013. 12.

⁵³⁸ Frivaldszky János (szerk.): *A jogi gondolkodás mérföldkövei*. A kezdetektől a XIX. század végéig. Szent István Társulat. Budapest. 2013. 12.

⁵³⁹ Frivaldszky János (szerk.): *A jogi gondolkodás mérföldkövei*. A kezdetektől a XIX. század végéig. Szent István Társulat. Budapest. 2013. 13.

⁵⁴⁰ Frivaldszky János (szerk.): *A jogi gondolkodás mérföldkövei*. A kezdetektől a XIX. század végéig. Szent István Társulat. Budapest. 2013. 13.

elemzéseit alapul véve az adójog területén álláspontom szerint arra a következtetésre kell jutnunk, hogy az adójogi jogviszonyokban az egyén a közösséggel szemben nem törekedhet saját jogai olyan mértékű kiszélesítésére, amelynek következménye a közjó⁵⁴¹ sérelme.

6.3.1.2. Az igazságosság a rendeltetésszerű joggyakorlás érvényesülése során az adójogban

Az adójogviszonyokban a jogviszony természetéhez igazodóan meg kell jelennie az igazságosságnak, amelynek „a joghoz rendelt tartalma van, és a jogosra vonatkozik.”⁵⁴² „A morál- és politikai filozófiai igazságosságnak lehet komoly szerepe a jogszabályok igazságosságának alakításában a ’társadalmi igazságosságon’ és a ’politikai bölcsességen’ (prudencia politica) keresztül.”⁵⁴³ Az igazságosság három ismert viszonyrendszere: „*törvényi (egyetemes)* igazságosság, amivel az egyén a törvények alapján a társadalomnak tartozik, *osztó* igazságosság, amely révén a politikai közösség a személynek járó, vagy a reá hárulót állapítja meg, és a *kölcsönös* igazságosság, amelyben a felek egymásnak juttatják az őket jog szerint megilletőt.”⁵⁴⁴ Az osztó igazságosság tekintetében megkerülhetetlen Arisztotelész, aki megkülönböztette az általános és részleges igazságosságot, valamint a részleges igazságosságot további két kategóriára bontotta az osztó és a kiigazító igazságosságra, amely tekintetében Arisztotelész az állami életben megnyilvánuló igazságosságot több ponton is a törvényfogalomhoz kötötte.⁵⁴⁵ Arisztotelész a Nikomakhoszi etikában fejti ki, hogy „a közös javakat szétosztó igazságosság ugyanis mindig a[z] (...) arányosság értelmében működik.”⁵⁴⁶

„Az igazságosság elsőbbséget élvez a hatékonyság és az előnyök nagyobb összegével szemben. Amikor a megtakarítások érdekében átlépik az igazságosság korlátait, akkor azt kell megmutatni,

⁵⁴¹ A közjó fogalmát itt Muzslay István által definiáltan értelmezem, amely szerint „(...) A közjó (...) mindazon anyagi és szellemi javak és lehetőségek összessége, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a közösség tagjai boldogulásokat szabadon s hathatósan munkálhassák, de amelyek előállítására önmagukban nem képesek.” (Muzslay István: *Gazdaság és erkölcs*. Márton Áron Kiadó. Budapest. 1993. 105.

⁵⁴² Frivaldszky János (szerk.): A jogi gondolkodás mérföldkövei. A kezdetektől a XIX. század végéig. Szent István Társulat. Budapest. 2013. 15.

⁵⁴³ Frivaldszky János (szerk.): A jogi gondolkodás mérföldkövei. A kezdetektől a XIX. század végéig. Szent István Társulat. Budapest. 2013. 13.

⁵⁴⁴ Frivaldszky János (szerk.): A jogi gondolkodás mérföldkövei. A kezdetektől a XIX. század végéig. Szent István Társulat. Budapest. 2013. 295.

⁵⁴⁵ Takács Péter, Kölczöl Miklós: *Eszmény és valóság a politikában*. Az ókori görög állambölcsélet vázlat. In: Takács Péter (szerk.): *Államelmélet I*. Szent István Társulat, Budapest. 2008. 35.

⁵⁴⁶ Arisztotelész: *Nikomakhoszi etika*. Európa Könyvkiadó. Budapest. (Fordította: Szabó Miklós) 1997. p. 156.

hogy az adott körülmények között a korlátok tiszteletben tartásával az igazságosságot elszenvedők még rosszabb helyzetbe kerülnének.”⁵⁴⁷ A Rawls által megfogalmazott igazságosság elvének elfogadása esetén a Hadi László által kifejtett álláspont igazságtalanságra vezetne, miszerint „értelemszerűtlen az olyan értelmezés, amely a legkedvezőtlenebb adózási feltételekkel való szerződéskötés kényszerét vezetné le”⁵⁴⁸ a rendeltetésszerű joggyakorlás elvéből.

Továbbá Hadi László szerint „arra is érdemes figyelemmel lenni, hogy az adójogi tényállás az ügylet célját, nem pedig a törvény vagy a törvényalkotó célját jelöli meg feltételként. E rendelkezés nem alkalmazható arra az esetre, ha az adóhatóság megítélése szerint az adómentességet, adókedvezményt vagy más adópreferenciát nem a törvény eredeti céljának megfelelően vesznek igénybe. Ez a magatartás egyes adók (társasági adó, személyi jövedelemadó) esetében megalapozhatja az adóhatóság beavatkozását, de nem az adózás rendjének szabályai, hanem egyes adótörvények rendelkezései alapján.”⁵⁴⁹

Hadi László fentiek szerinti értelmezését nem tudom osztani, mivel ez az értelmezés álláspontom szerint megbontja az adójog egységes rendszerét, hiszen az adózás rendjéről szóló törvény az adóigazgatási eljárások teljes körű szabályozására hivatott, így nem mondható ki, hogy az adóhatóság bizonyos esetekben ne e törvény szerint járjon el, hanem az egyes anyagi jogi adójogszabályokat alkalmazza. Ezzel az eljárási és az anyagi adójog elméleti koherenciája veszti értelmét. Azonban egyetértek Hadi Lászlóval abban a tekintetben, hogy az adójogban a polgári jogi jogvédelmi eszközök nem elégségesek a nem rendeltetésszerű joggyakorlás esetén. Ezért az adózás rendje pozitív magatartási szabály alkalmazását kell, hogy előírja. Ilyen esetekben az adóhatóság az adót az összes körülményre, különösen a rendeltetésszerű joggyakorlás esetén irányadó adófizetési kötelezettségre figyelemmel – ha az adó adóalapja így nem állapítható meg, becsléssel – állapítja meg. „Ez azt jelenti, hogy egyfajta reparáció a követendő módszer az adókötelezettség megállapítására.”⁵⁵⁰ „A legegyszerűbb eset a tényállás minősítése során az, ha úgy kell eljárni, mintha a felek az adókikerülésre irányuló jogügyletüket nem hozták volna létre, s

⁵⁴⁷ Rawls, John: *Az igazságosság elmélete*. Osiris Kiadó. Budapest. 1997. 358.

⁵⁴⁸ Hadi László (szerk.): *Az új adójog magyarázata 2010*. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 2010. 52.

⁵⁴⁹ Hadi László (szerk.): *Az új adójog magyarázata 2010*. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 2010. 52-53.

⁵⁵⁰ Hadi László (szerk.): *Az új adójog magyarázata 2010*. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 2010. 53.

ezáltal a rendeltetésszerű magatartás esetén teljesítendő anyagi jogi adókötelezettség alkalmazandó.”⁵⁵¹

Elméletileg megalapozott érvelés, amely szerint a rendeltetésszerű joggyakorlásnak meg nem felelő – adókikerülést célzó – ügyleti kikötések figyelmen kívül hagyásával lehet a rendeltetésszerű joggyakorlás elvét érvényesíteni, ha az ügylet (ügyletsomag) domináns célja az adókötelezettség megkerülése, és az ügylet gazdasági tartalma elhanyagolható. Hadi László álláspontja szerint „a hatályos jog alapján erre nincs lehetőség. Az ilyen elemek figyelmen kívül hagyására akkor van lehetőség, ha az ügyletnek nincsen valódi gazdasági tartalma az adókikerülésen kívül. Ilyenkor az ügylet (ügyletsomag) alapján az adójogilag releváns tényállás úgy kell megállapítani, ahogy az független felek rendeltetésszerű joggyakorlása esetén elvárható. Ez a beavatkozás azonban nagyon könnyen azt eredményezi, hogy az adóhatóság átalakítja a felek szerződéses viszonyának tartalmát. E veszély különösen akkor fenyeget, ha alaposan feltehető, hogy a felek a mellőzött rész nélkül nem hozták volna létre a szerződést. E tekintetben nem lehet általános zsinórmércét meghatározni, és valóban csak az eset összes körülményeinek mérlegelésével dönthető el, hogy az adókikerülést célzó jogügyleti elem elhagyása esetén a felek az adózás szempontjából „megcsönkített” ügyletet létre sem hozták volna.”⁵⁵²

Előfordulhatnak olyan esetek, amikor az adókikerülést célzó jogügylet mögött nem lehet pontosan megállapítani az adóalapot, s ezáltal az adót. Ilyenkor a valóságos adóalap vagy a költségvetési támogatás alapja csak valószínűsíthető, amelyre a becslés szabályait kell alkalmazni.⁵⁵³ „E rendelkezés alkalmazása tehát nem szankció, hiszen pusztán a jogszerű magatartás esetén fennálló helyzetet állítja helyre.”⁵⁵⁴

Simon István szerint „az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése. Ilyenkor az adóhatóság az adót az összes körülményre, különösen a rendeltetésszerű joggyakorlás esetén irányadó adófizetési kötelezettségre figyelemmel – ha az adó alapja így nem állapítható meg, becsléssel – állapítja meg.”⁵⁵⁵ „A rendelkezés közvetve

⁵⁵¹ Hadi László (szerk.): Az új adójog magyarázata 2010. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 2010. 53.

⁵⁵² Hadi László (szerk.): Az új adójog magyarázata 2010. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 2010. 53.

⁵⁵³ Az Art. 108. §-a szerint.

⁵⁵⁴ Hadi László (szerk.): Az új adójog magyarázata 2010. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 2010. 53.

⁵⁵⁵ Simon István: Pénzügyi jog II. Osiris Kiadó. Budapest. 2012. p. 41.

módosítja a felek kapcsolatának joghatásait anélkül, hogy magába a polgári jogviszonyba beavatkozna. Az adóhatóság határozata nem érinti a felek szerződéses viszonyát, hanem csak az abból eredő adójogi következményeket.”⁵⁵⁶ „A szerződések tartalma szerinti minősítés és a rendeltetésszerű joggyakorlás alkalmazhatóságának feltételei egybeesnek, de ez az azonosság nem szükségszerű. Az adóelőnyt célzó szerződések nem feltétlenül színlelt vagy leplezett ügyletek, hiszen valódi szerződéses akarat is állhat ezek mögött, azonban az ügylet valódi célja, az adómegkerülés.”⁵⁵⁷ „Nem a szerződés vagy más jogügylet érvénytelenségét kell bizonyítani az adóhatóságnak, hanem azt, hogy az ügylet kizárólag az adóelőny érvényesítésére irányult. Az adóhatóság kizárólag az adózás szempontjából értékeli a felek magatartását, és a polgári jogi érvénytelenség bizonyításába nem kell belebonyolódnia. Erre tekintettel az adóhatóság e rendelkezés alkalmazása esetén megszabadul attól a teheről, hogy bizonyítsa az ügylet érvénytelenségét, gyakorlatilag a semmisséget. Ehelyett azt kell majd bizonyítania, hogy az ügylet a gazdasági ésszerűség alapján nem magyarázható. Ezzel esik szükségképpen egybe annak bizonyítása, hogy az adóelőnyön kívül a felek egyikénél sem mutatható ki gazdasági előny, s ez általános felfogás szerint nem felel meg a piacon elfogadható magatartásnak.”⁵⁵⁸

„A rendeltetésszerű joggyakorlás elve – különösen a becslésre vonatkozó utalás alkalmazásával, de más esetekben is – közvetve konstitutív módon módosítja a felek kapcsolatának joghatásait anélkül, hogy magába a polgári jogviszonyba beavatkozna. Ennek következtében Hadi László szerint az adóhatóság határozata nem érinti a felek szerződéses viszonyát, annak érvényességét, hanem csak abból eredő adójogi következményeket.”⁵⁵⁹ E tekintetben osztom Hadi László véleményét, hiszen a felek szerződéses viszonyaiba az adóhatóság nem léphet be egyik fél nevében sem.

Ezzel kapcsolatban Földes Gábor azt a kérdést teszi fel az adózás igazságossága körében, hogy „azt az adózás igazságosságának normáira vagy azok tényleges eredményére, azaz érvényesülésére vonatkoztathatjuk-e.”⁵⁶⁰ Ugyanakkor hallgatólagosan meg is válaszolja a kérdést

⁵⁵⁶ Simon István: Pénzügyi jog II. Osiris Kiadó. Budapest. 2012. 41.

⁵⁵⁷ Simon István: Pénzügyi jog II. Osiris Kiadó. Budapest. 2012. p. 41-42.

⁵⁵⁸ U Simon István: Pénzügyi jog II. Osiris Kiadó. Budapest. 2012. p. 42.

⁵⁵⁹ Hadi László (szerk.): Az új adójog magyarázata 2010. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 2010. 53.

⁵⁶⁰ Földes Gábor: *Adójog*. Osiris Kiadó. Budapest. 2004. 27.

azzal, hogy „a jövedelemeltitkolás tömeges méretei mellett a különbségtétel szükségessége nem igényel részletes magyarázatot.”⁵⁶¹

Továbbá Deák Dániel is arra a megállapításra jut, hogy „az a gondolati piramis azonban, amelynek a csúcsán az ésszerűség és az igazságosság egymást feltételező eszméi állnak, a század második felében már egyre hevesebb megrázkódtatásoknak van kitéve.”⁵⁶²

Simon István álláspontját osztom Hadi László általánosított és egyben a törvényi rendelkezések adókikerülésre ösztönző értelmezésével szemben a fentiekben előterjesztett érvelésre, szempontokra alapozottan. Ennek következtében nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az az adózói magatartás, amely szerint egy ügylet célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése, vagy az adott ügylethez kapcsolódó adójogszabályok figyelmen kívül hagyásával, olyan jogszabályokat alkalmazása, amelyek természetesen, rendeltetésük alapján nem a konkrét ügyletre vonatkoznak.

6.3.2. A Legfelső Bíróság Jogegységi Tanácsának 1/1998. számú KJE határozata

Az ellentétes álláspontok feloldása és az egységes ítélkezési gyakorlat biztosítása érdekében a Legfelső Bíróság Jogegységi Tanácsa 1/1998. számú KJE határozatot megelőző eljárásában elsősorban azt vizsgálta, hogy az adójogi jogviszonyban is érvényesíteni kell-e a rendeltetésszerű joggyakorlás kötelezettségét megállapító általános jogelveket.

Az Alaptörvény kimondja, hogy mindenki köteles jövedelmi és vagyoni viszonyának megfelelően a közterhekhez hozzájárulni. Az állampolgárok közterhekhez való hozzájárulásának alkotmányos kötelezettségéből kiindulva alkotta meg az Országgyűlés a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvényt (a továbbiakban: Szja tv.), amely a közös társadalmi feladatok ellátásához szükséges adóbevételeket biztosítja. Az Szja tv. 1. § (1) bekezdése szerint a belföldi illetőségű magánszemélyt a belföldről származó jövedelme után e

⁵⁶¹ Földes Gábor: *Adójog*. Osiris Kiadó. Budapest. 2004. 27.

⁵⁶² Deák Dániel: *A különosság megkérdőjelezése Immanuel Wallerstein történetfölfogásában*. Magyar Filozófiai Szemle. 1987. 5-6. szám. 977-996. oldal. 1987. 977.

törvény alapján adókötelezettség terheli. A törvény ugyanakkor meghatározza azokat a társadalmilag preferált eseteket is, amikor a magánszemély adója – az összjövedelmet csökkentő tételek levonásával, vagy adókedvezmény igénybe vételével – csökkenthető. A társadalmi igazságosság érvényesítése, az arányos közteherviselés biztosítása érdekében az adófizetési kötelezettség mértékének megállapítása során különös figyelmet kell fordítani arra, hogy a törvényben biztosított jövedelmet csökkentő tételek levonása során, illetve az adókedvezmény igénybe vételénél a magánszemély jogát visszaélészerűen ne gyakorolhassa, a törvényi előfeltételeket maradéktalanul teljesítve tegyen eleget adófizetési kötelezettségének. A rendeltetészerű joggyakorlás tehát az adó-jogviszonyban is olyan általános jogelv, melyet az adózó polgárnak fizetési kötelezettsége teljesítése, a hatóságnak pedig eljárása során érvényesíteni kell.

Az adókedvezmény igénybe vételét nem zárja ki, ha a magánszemély részben vagy kizárólag azért fordít vagyonából bizonyos összeget – a törvényben meghatározott célra – mert ez által adókedvezményben megvalósuló vagyoni előnyhöz kíván jutni. Önmagában a vagyoni előny megszerzésére törekvés nem ütközik a rendeltetészerű joggyakorlás követelményébe. A vagyoni előny megszerzése azonban nem járhat együtt azzal, hogy a vagyoni előnyt az a személy, jogi személy nyújtja, amely részére a befizetés történt (például az alapítvány részére befizetett összeg fejében az alapítvány hasonló értékű szolgáltatást nyújt az adományozónak, vagy pl. közeli hozzátartozójának.)

Az adóhatóság a jövedelemcsökkentő levonásra jogosító igazolás kiadásához adott előzetes hozzájárulásával még nem az alapítványhoz befizetett összeg levonásának jogszerűségét minősíti. A hozzájárulás megadásakor az adóhatóság csak azt tudja vizsgálni, hogy az alapítvány a törvényben felsorolt célokat szolgálja-e. A magánszemély adócsökkentésének jogszerűségét ugyanakkor az adóhatóság jogosult és köteles is ellenőrizni, amely ellenőrzés eredményeként az adóhatóság megállapíthatja, hogy az adózó a kötelezettségét teljesítette, vagy felhívja őt a hiba, hiányosság megszüntetésére, szükség esetén megindítja az adóigazgatási eljárást. Az adócsökkentés jogszerűségét az adóhatóság csak akkor tudja megállapítani, ha adójogi szempontból ellenőrzi az igénybevétel valamennyi törvényes feltételének fennállását, az alapítványi pénzeszközök felhasználását.

6.3.3. Az elve felértékelődése az adócsalás gyakoriságára tekintettel

A társadalom jogkövetési hajlandóságának vizsgálata a XX. században túllépte a természetjogi és a pozitivisták szemléletmód dualizmusát, és közvetlenül elemzi a jog és az erkölcs, az egyén és a jog, a jogkövetés és a joghatékonyságának viszonyát.⁵⁶³ Ezt követeli ki az a tény is, hogy az adócsalás meglehetősen régi és általános jelenség. Eltérő mértékben, de megtalálható minden olyan országban, ahol modern értelemben vett adórendszer működik. Az adónemfizetés minden szociális, társadalmi rétegben és közgazdasági rendszerben megjelenik.⁵⁶⁴

Az adócsalás történelmi előzményei a fejlett társadalmak kialakulásával egyidősek.⁵⁶⁵ Az 1980-as években azonban jelentős változás figyelhető meg, amelynek következtében az adócsalás-adótervezés-adókikerülés a törvényhozók és a nemzetközi intézmények érdeklődésének középpontjába került. Ennek oka lehet részben a nemzetközi gazdasági recesszió is, hiszen a gazdasági válsághelyzetben az adófizetők befizetési csökkennek. A kormányok azonban a növekvő kiadási oldal (jóléti-szociális-beruházás-ösztönző) ellentételezésre kényszerülnek a hitelfelvételek mellett és új közbevételi típusok hiányában – a feszített adóterhelés miatt – törekedtek a meglévő adók hatékony kihasználására. A másik ok, ami az adóigazgatás hatékonyságát illetően felvetődött, a jogkövetés új dimenziójához kapcsolódott. A nemzeti kormányoknak szembe kellett nézniük azzal, hogy a vállalkozások és magánszemélyek tevékenysége egyre inkább nemzetközivé válik. Megismerik, és széles körben alkalmazzák is a globalizáció következményében megnyílt gazdasági lehetőségeket. A megalakult regionális államszövetségek és kereskedelmi-gazdasági szerződésrendszerek lehetővé tették a tőke, a munkaerő és az áru szabad mozgását. Ez a nemzeti adórendszerek számára új kihívást jelentett.⁵⁶⁶ Az adócsalás áttételesen jelentkező következménye, hogy eltorzítja, megszünteti az adórendszerek megfogalmazott szociális és igazságossági céljait, hiszen az adóalanyok különböző mértékben képesek élni az adócsalás eszközeivel. Az adócsalás közvetlenül növeli a tisztességes adófizetők terheit, és rontja a valóságos piaci verseny feltételeit.⁵⁶⁷

⁵⁶³ Szilovics Csaba: *Család és jogkövetés az adójogban*. Gondolat Kiadó. Budapest. 2003. 9-10.

⁵⁶⁴ Szilovics Csaba: *Család és jogkövetés az adójogban*. Gondolat Kiadó. Budapest. 2003. 16.

⁵⁶⁵ Szilovics Csaba: *Család és jogkövetés az adójogban*. Gondolat Kiadó. Budapest. 2003. 16.

⁵⁶⁶ Szilovics Csaba: *Család és jogkövetés az adójogban*. Gondolat Kiadó. Budapest. 2003. p. 17-18.

⁵⁶⁷ Szilovics Csaba: *Család és jogkövetés az adójogban*. Gondolat Kiadó. Budapest. 2003. p. 20.

Az adócsalás, adókikerülés mögött minden esetben olyan magtartás áll, amely a rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe ütközi. Álláspontom szerint sem a nemzetközi, sem a hazai jogalkalmazók, jogalkotó nem szentelnek elég figyelmet ennek az elvnek, illetve az elv kibontásából levezethető alapvető adózási kötelezettségeknek, pedig a jogelv hatékony eszközzé válhatnak az adócsalással szembeni fellépésben.

Simon István szerint a rendeltetésszerű joggyakorlás elve, amely az adójogban gyakorlatilag azonos jelentésű a joggal való visszaélés tilalmával, a fejlett országok gyakorlatában az adókikerülés korlátozására felhasznált egyik leghatékonyabb eszköz.⁵⁶⁸

6.3.4. Az off-shore cégek

Az adókikerülés egyik napjainkban legismertebb eszköze, gyakorlata az off-shore cégen⁵⁶⁹ keresztül elérhető adóparadicsomok előnyeinek kiaknázása. Ennek alapján külön pontban fejtem ki, mutatom be a tevékenység szűken vett lényegét, és a rendeltetésszerű joggyakorlás elvét mint esetleges irányt.

Az off-shore brit szóhasználatban parttól távol fekvő, illetve part mentit jelent. Gazdasági-jogi értelemben olyan vállalkozásokat jelöl, amely a bejegyzése szerinti országban (belföldön) tényleges gazdasági tevékenységet nem végez, és a fogadó országban külföldinek minősül. Ezt a formát a magyar társasági adótörvény is ismeri „a külföldön tevékenységet végző” gazdasági társaság megfogalmazása klasszikus off-shore vonásokat mutat.⁵⁷⁰

Annak, hogy egy gazdasági társaság az adóhatóság nyilvántartásában off-shore-nak⁵⁷¹ minősül, elsősorban a társasági adó mértékének megállapításánál van jelentősége. Az off-shore cégeként való működés akkor előnyös igazán, ha azt valamely adóparadicsomban jegyezték be. Ezek olyan

⁵⁶⁸ Szilovics Csaba: Család és jogkövetés az adójogban. Gondolat Kiadó. Budapest. 2003. p. 40.

⁵⁶⁹ Erdős Éva, Kovács Kitti (2010): Az adóoptimalizálás egyik eszköze: az offshore jelenség térnyerése és gyakorlati nehézségei. Gazdaság és jog. 2010/1. szám. p. 17-21.

⁵⁷⁰ Szilovics Csaba: Család és jogkövetés az adójogban. Gondolat Kiadó. Budapest. 2003. p. 63.

⁵⁷¹ Erdős Éva (2010): Tax optimization, tax avoidance or tax evasion? Contributions to the offshore companies' legal background. Curentul Juridic. 2010/3. p. 47-56.

speciális adózási területek, amelyek rendkívül előnyös gazdasági helyzetet teremtenek (fejlett infrastruktúra, szakértők, diszkréció, adókedvezmény).⁵⁷²

Ennek ellenére ez nem jelenti azt feltétlenül, hogy az off-shore cégek teljesen adómentesek lennének. Mind a bejegyzési, mind a tevékenységi területükön fizethetnek valamilyen adót, de általában nem nyereségadót. E cégek valójában adópolitikájukat rugalmasan intézik, és kereskedelmi ügyleteiket az adóminimalizálás szempontjához igazítják. Éppen ennek korlátozására született a kapcsolt vállalkozások egymás közti viszonylatában a szokásos piaci ár alkalmazása.⁵⁷³

A magyar adótörvények (például osztalékadó) csak korlátozni tudják ezt a legtöbb állam által szigorúan szabályozott területet (USA, Japán, Kanada), de megszüntetni ezt a gyakorlatot nem lehet, sőt a további térnyerésükre kell felkészülni.⁵⁷⁴

Az off-shore cégek esetében azonban egy-egy ország fellépése nem vezethet eredményre, kizárólag közös intézkedésekkel érhető el bármilyen változás. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve és annak gyakorlati érvényesítése azonban álláspontom szerint olyan általános, mindenki számára elfogadható és megvalósítható elv, amely nyomán szorosabb együttműködés indulhat meg az adóparadicsomokkal szemben.

*

A rendeltetésszerű joggyakorlás elve áthatja a teljes adózást, így az anyagi és eljárási szabályokat egyaránt.

⁵⁷² Szilovics Csaba: Család és jogkövetés az adójogban. Gondolat Kiadó. Budapest. 2003. p. 64.

⁵⁷³ Szilovics Csaba: Család és jogkövetés az adójogban. Gondolat Kiadó. Budapest. 2003. p. 64.

⁵⁷⁴ Szilovics Csaba: Család és jogkövetés az adójogban. Gondolat Kiadó. Budapest. 2003. p. 64.

6.4. A rendeltetésszerű joggyakorlás elvének érvényesülése a feltételes adómegállapítási eljárás során

Ezt követően a feltételes adómegállapítás jogintézményét tekintetem át abból a szempontból, hogy az eljárás természete mire irányul, és a rendeltetésszerű joggyakorlás elve hogyan érvényesül.

A feltételes adómegállapításban szereplő adókötelezettségekre vagy annak hiányára vonatkozó megállapításokat az adóhatóságnak is el kell fogadnia egy esetleges későbbi ellenőrzés során, kivéve, ha időközben a feltételes adómegállapítás alapjául szolgáló tényállás megváltozott, vagy ha jogszabályváltozás történt. Ilyenkor a tényállás megváltozása időpontjától, illetve az érdemi jogszabályváltozás hatálybalépésétől kezdődően a feltételes adómegállapítás nem alkalmazható. Azonban amennyiben az adózó maradéktalanul a feltételes adómegállapítás szerint jár el, akkor az adóhatóság ettől eltérő következtetésre nem juthat. Így a feltételes adómegállapításban szereplő megállapítások az adózót védik az adóhatósággal szemben, amennyiben azok a rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe nem ütköznek. Az adóhatóság tájékoztatás érdekében a Nemzetgazdasági Minisztérium minden feltételes adómegállapítás egy példányát megküldi az adóhatóságnak.⁵⁷⁵

A kérelmet el kell utasítani,⁵⁷⁶ ha

- a) az adózó nem teljesíti a törvényi feltételeket;
- b) alaposan lehet attól tartani, hogy a közölt tényállás valamely más szerződést, ügyletet vagy cselekményt leplez, illetve *a rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe ütközik*;
- c) a kérelemmel érintett ügyletre vonatkozóan közigazgatási hatósági vagy bírósági eljárás van folyamatban;
- d) a kérelemből a hiánypótlás ellenére sem állapíthatók meg az adómegállapítás szempontjából jelentős tények;
- e) a feltételes adómegállapítás külföldi jog értelmezését igényli.⁵⁷⁷

⁵⁷⁵ Bokor Csaba: A feltételes adómegállapítás módosuló szabályai. *Adólap*. 4. szám. 29.

⁵⁷⁶ Kovács Ferenc: A feltételes adómegállapítás aktuális szabályai. *Adólap*. 27. évfolyam. 7-8. szám. 84.

⁵⁷⁷ Az Art. 132. § (7) bekezdése alapján.

Ennek alapján megállapítható, hogy a feltételes adómegállapítás tekintetében a jogalkotó a rendeltetésszerű joggyakorlás elvét – helyesen – olyan alapvető akadálynak tartja, amely esetén a kérelem érdemi vizsgálat nélkül elutasítandó. Ilyen eset lehet, ha korábbi munkaviszonyban foglalkoztatott alkalmazottakkal a munkáltató megbízási szerződést köt, és ennek a megbízási szerződésnek az adójogi vonzatai tekintetében terjeszt elő feltételes adómegállapítást, hiszen ebben az esetben is a munkaviszonyban való foglalkoztatás megbízási szerződésben való foglalkoztatásra való módosítását kizárólag a munkáltató adókikerülési célzata alapozta meg, ha más tényező a felek között nem változott. Továbbá korábbi évek tekintetében folyamatban lévő adóellenőrzési eljárásban az adózó és az adóhatóság között lévő vitás adójogi értelmezést érintő feltételes adómegállapítási kérelem sem bírálható el, és a kérelmet el kell utasítani, mivel a rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe ütközik az a tényállási elem, hogy az adózó célja nem egy jövőbeli ügyletre vonatkozik, hanem egy adóhatósági ellenőrzésben meglévő szakmai vita eldöntésére.

Az eljárás érdemi vizsgálat nélküli elutasítása, az eljárás megszüntetése vagy a kérelem elutasítása esetén az adópolitikáért felelős miniszter a befizetett díj 85%-át a döntés jogerőre emelkedését követően haladéktalanul visszatéríti a kérelmező részére. A sürgősségi eljárás határidejének túllépése esetén az adópolitikáért felelős miniszter a befizetett díj és a kérelemre a sürgősségi eljárás hiányában fizetendő díj különbözetét a döntés jogerőre emelkedését követően haladéktalanul visszatéríti a kérelmező részére.⁵⁷⁸

A fentiek alapján összességében megállapítható, hogy a feltételes adómegállapítás egy olyan jogintézmény, amely mindenki számára iránymutatást ad, hogy hogyan teljesítheti közteherviselési, azaz adókötelezettségeit. Az adózó a feltételes adómegállapítással mint lehetőséggel élhet, de ahhoz sem ténybeli, sem jogi értelemben nincsen kötve. Ténybeli értelemben azért nem kötelezi az adózót, mert élhet a tényállás-megváltoztatás lehetőségével. A feltételes adómegállapítás az adózóra jogi értelemben sem kötelező az adóhatóságtól eltérően. Amennyiben az adózó a határozatban foglaltakkal nem ért egyet, az önadózás kereti között a feltételes adómegállapítástól eltérően is értékelheti az ügyletet. A feltételes adómegállapításban

⁵⁷⁸ Az Art. 132. § (7a) bekezdése alapján.

foglalt állásponttól eltérő adózási minősítés önmagában nem minősül jogsértésnek, ahhoz önálló szankció (például mulasztási bírság) nem fűződik.⁵⁷⁹

A feltételes adómegállapítási eljárás lényege a dolog természeténél fogva, hogy az adózók számára közigazgatási határozatban jelenítse meg a konkrét ügylet, szerződéstípus adójogi minősítését, és az ahhoz kapcsolódó adókötelezettségekre vagy azok hiányára vonatkozó megállapítást. Ennek alapján az eljárás nem irányulhat arra a célra, hogy ösztönözze az adókikerülés olyan formáját sem, amely valamely ügylet tekintetében kedvezőbb, de az ügylet természetéből adódóan jogellenes minősítésében nyilvánulhatna meg.

A hazai szabályozás áttekintését követően röviden utalok a kapcsolódó nemzetközi példákra.

Amennyiben a *Máltán* kiadott feltételes adómegállapítás tekintetében kiderül, hogy az arra irányuló kérelem nem a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményeinek megfelelően került előterjesztésre, akkor a döntés ellen maga a biztos kérhet bírósági felülvizsgálatot, amelynek eredményeként végül a döntés megsemmisítik visszamenőleges hatállyal.⁵⁸⁰

A *kanadai Québec* tartományban a hatóság visszavonja a feltételes adómegállapítást, ha utólag kiderül, hogy a kérelemben bemutatott körülményeket meghamisította vagy a feltételes adómegállapítást nem rendeltetésszerű joggyakorlás elősegítéséhez használja, azonban ebben az esetben is a visszavonás visszamenőleges hatályú, és az adózóval szemben az adóhatóság a legnagyobb szigorral jogosult fellépni.⁵⁸¹

Indiában a feltételes adómegállapítás kiadására nem kerülhet sor, illetve az a kiadmányozást követően sem alkalmazható, ha a bemutatott jogügylet tényállása csaláson vagy megtévesztésen alapul. Ha a feltételes adómegállapítás kiadmányozására már sor került, akkor a megsemmisítésére vonatkozó döntés alapján az eredeti állapotot kell helyreállítani, ha a kérelmező rosszhiszeműen járt el. Azonban ha a kérelmező jóhiszemű volt, de a kérelem a

⁵⁷⁹ Hadi László (szerk.): *Az új adójog magyarázata 1999*. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 1998. 473.

⁵⁸⁰ Attard, Stephen (2012): Malta. In: Lex Mundi (2012): *Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group*. p. 67-68.

⁵⁸¹ Gagnon, Jean Marc (2012): Canada, Quebec. In: Lex Mundi (2012): *Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group*. p. 20-22.

hatóság által visszavonásra kerül, akkor az a döntés kizárólag a jövőre vonatkozóan alkalmazható.⁵⁸²

Mexikóban a feltételes adómegállapítás iránti kérelem tekintetében kiemelten fontos kérdés, hogy valós ügyletre vonatkozzon.⁵⁸³

Amennyiben a *nicaraguai* adóhatóság nem reagál a feltételes adómegállapítás iránti konzultációs kérelemre, akkor az adóhatóság hallgatása következtében elfogadottnak tekintendő a kérelemben kifejtett értelmezés. Ha azonban utólagosan megállapítást nyert, hogy az adózó a rendeltetésszerű joggyakorlás elvével ellentétesen járt el, akkor a feltételes adómegállapítás nem köti az adóhatóságot, és az adóhatóság a kapcsolódó szankciók megállapítására is kötelezett. Továbbá a nicaraguai szabályozás alapján a személyes konzultáció keretében kifejtett feltételes adómegállapítás semmis, ha

- azok az információk, amelyek alapján kiadmányozására sor került hamisak, valótlanak, vagy
- olyan hatóság adta ki, amely arra nem jogosult (azaz nem az adóhatóság).⁵⁸⁴

*

A rendeltetésszerű joggyakorlás elvének, fogalmának eredete kapcsán arra a megállapításra jutottam, hogy a jog abszolút jellegét tagadó nézetek formálódása közepette fogalmazta meg Jossierand összefoglalóan a rendeltetésszerű joggyakorlás elvét. Ez az elv a magyar polgári jogba jelenet meg elsőként, és gyűrűződött be a közigazgatási jog és az adójog területére. A polgári jogban a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének támogatására megjelent a joggal való visszaélés tilalma, amelynek térhódítása következtében jelenleg a hatályos Ptk. is ezt az elvet őrizte meg.

A rendeltetésszerű joggyakorlás napjainkra az adójogban jelentős szerepet tölt be, és hatással van a feltételes adómegállapítási kérelmet elbírására is. Az elv természetéből fakadóan az adójogi

⁵⁸² Amarchand Mangaldas (2012): India. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 55-56.

⁵⁸³ Fernandez, Alejandro Barrera – Ortiz, Luiz – Matus, Francisco (2012): Mexico. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 69.

⁵⁸⁴ Cajina, Jose Anibal Olivas – de Alvarado, Gloria Maria (2012): Nicaragua. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 73-75.

jogok gyakorlásának és a kötelezettségek teljesítésének módja, eljárása nem térhet el annak valódi tartalmától, így álláspontom szerint feltételes adómegállapítási eljárás keretében sem erősíthető meg olyan adókötelezettségre vagy annak hiányára vonatkozó pont, amely ennek ellentmond.

* * *

Kutatásom során a rendeltetésszerű joggyakorlás igazságos tartalmának megismerésére törekedtem Aquinói Szent Tamás-i értelemben, így a következő sorokkal zárom e fejezetet. „Az emberi elme rendelkezik olyan képességekkel, hogy bizonyossággal megismerhesse az igazságot és a valóságos világot. (...) Az igazság nem egyéb, mint az értelemnek a tárgyhoz való idomulása. Ezért a tárgyi világot úgy ismerjük meg, mint ahogyan az önmagában van. Ám ennek a megismerésnek mind alanyi (...), mind tárgyi (...) feltételeit biztosítani kell, amik földi életünk során sohasem lezárt folyamat.”⁵⁸⁵

*Ha a feltételes adómegállapítás kiadmányozására tisztességtelen módon kerül sor, illetve a kérelemben bemutatott ügylet az adójogszabályok kijátszására irányul, akkor a feltételes adómegállapítás nem alkalmazható.*⁵⁸⁶

Mindezek alapján álláspontom szerint alátámasztásra került, hogy a feltételes adómegállapítás adóamnesztiává válik a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének széleskörű érvényesítése nélkül.

Továbbá azzal a javaslattal élek (**de lege ferenda javaslat**), hogy a feltételes adómegállapítás során a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének az eljárásban való teljes érvényesülése érdekében azt részletesebben kellene szabályozni például miniszteri rendeleti szinten.

⁵⁸⁵ Borberitz Pál, Gál Ferenc: *Aquinói Szent Tamás filozófiája és teológiája*. Ecclesia, Budapest. 1987. 38-39.

⁵⁸⁶ Rosenblat, Dmitri (2012): Estonia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 38.

7. fejezet

Jogorvoslat lehetősége a feltételes adómegállapítás tekintetében

Jelen fejezetben azt a hipotézist vizsgálom, hogy a feltételes adómegállapítással szemben szükséges-e jogorvoslati lehetőséget biztosítani. A jogorvoslat lehetősége azonban egy olyan alkotmányos garanciális elem, amely az adózó (kérelmező) számára egy jelentős tényező a jogszerű eljárás érdekében.

A hipotézis alátámasztása érdekében a jogorvoslat típusait tekintem át, és vizsgálom nemzetközi kitekintés, hogy mely országban milyen jogorvoslati modell érvényesül.

7.1. Általában a jogorvoslatról

A jogorvoslathoz való jog biztosítása a demokratikus államok közigazgatásával szemben támasztott követelmény, alapelv, elvárás, amelynek leképezése megjelenik az alkotmányokban, így a magyar Alkotmányban és az Alaptörvényben is megjelenik. A jogorvoslat biztosítása elengedhetetlen ahhoz, hogy az egyes eljárási szabályok megfelelően működjenek, jelen kutatásom szempontjából ez a közigazgatási, adóigazgatási eljárásra és a feltételes adómegállapításra is vonatkozik.

A jogorvoslat az eljárásjogokban használt gyűjtőfogalom minden olyan kérelem megnevezésére, amelyben azt kéri, hogy egy jogszabály alapján hozott döntést változtassanak meg, vizsgáljanak felül. A jogorvoslat célja annak elérése, hogy a már kiadmányozott döntés objektív szervezet által ismételtén áttekintésre kerüljön. Ez megvalósulhat szűk értelemben, azaz kizárólag az előterjesztett kifogásra vonatkozóan, vagy tág értelemben, azaz a teljes eljárás minden szempontból való felülvizsgálatával.

Kalas Tibor szerint „a közigazgatás törvényes működésének biztosítására minden jogállamban kialakult valamilyen jogintézmény. Az államok túlnyomó többsége, így hazánkban is, a kötött jogorvoslati rendszer alakult ki. A kötött jogorvoslati rendszer azt jelenti, hogy a közigazgatási szervek a jogorvoslati eljárás során csak az erre vonatkozó jogszabályokban meghatározott formákkal élhetnek. Jogszabályok állapítják meg, hogy az egyes döntésekkel szemben mely fórumokhoz lehet fordulni, és ezek a fórumok milyen döntéseket hozhatnak.”⁵⁸⁷

Magyary Zoltán szerint „jogorvoslatnak nevezzük azokat a tételes jog által meghatározott jog-, illetve érdekvédő eszközöket, amelyek használatára az érdekelt személyeket a tételes jog azzal a hatállyal jogosítja fel, hogy igénybe-vételük esetén a közigazgatási hatóságok kötelesek az érdekeltek által felhozott érveket vizsgálat tárgyává tenni és a kérelem felett a vizsgálat eredményének megfelelően dönteni. Így tehát a félre jog, a hatóságra nézve pedig kötelezettség áll elő.”⁵⁸⁸ Megállapíthatjuk ez alapján, hogy a jogorvoslat az alábbi két célt szolgálja:

- az egyéni jog- és érdeksérelem, valamint
- a tárgyi jogsérelem

orvoslását.⁵⁸⁹

A jogorvoslat keretében ugyanakkor célszerű előterjeszteni a hatóság döntésével szembeni kifogásokat, azaz alá kell támasztani, hogy mely pontokon nem jogszabályszerűen került az kiadmányozásra.⁵⁹⁰ Ez segíti a hatóság munkáját, hiszen egyértelmű lesz számára, hogy melyek az ügyfél által kifogásolt pontok, ugyanakkor az ügyfél szempontjából is kedvező, hiszen így az által kifogásolt döntésre konkrét választ kap.

A feltételes adómegállapítás tekintetében két jogorvoslati típusról kell részletesen beszélnünk: a fellebbezésről és a bírósági felülvizsgálatról, amelyeket az alábbi pontokban mutatom be részletesen.

⁵⁸⁷ Kalas Tibor (szerk.) (2012): Közigazgatási hatósági eljárás. Miskolci Egyetemi Kiadó, Miskolc. 2012. p. 128.

⁵⁸⁸ Magyary Zoltán (1942): Magyar Közigazgatás. A közigazgatás szerepe a XX. sz. államában. A magyar közigazgatás szervezete, működése és jogrendje. Királyi Magyar Egyetemi Nyomda, Budapest. p. 613.

⁵⁸⁹ Bencsik András (2015): A jogorvoslatihoz való jog érvényesülése a közigazgatáson innen és túl. In: Lajkó Dóra – Varga Norbert (szerk.): Alapelvek és alapjogok. General Nyomda Kft. Szeged. p. 80.

⁵⁹⁰ Varga Árpád (2015): Az adóigazgatás alapjai, az adózás rendjéről szóló törvény szabályai. In: Lentner Csaba (szerk.): Adózási pénzügytan és államháztartási gazdálkodás. Közpénzügyek és államháztartástan II. Budapest. Nemzeti Közszolgálati Egyetem. p. 453-482.

7.1.1. Fellebbezés

A fellebbezés a legáltalánosabb jogorvoslat. A fellebbezéssel az arra jogosult az általa sérelmezett első fokú határozat ellen jogorvoslati jogát érvényesíti. A jogosult előterjesztése lényegében az első fokú határozat megtámadására irányul azzal, hogy a felügyeleti szerv a sérelmezett határozatot semmisítse vagy változtassa meg. E jogorvoslat általános jellegéből következik, hogy az eljárás bármely szakaszában lehet vele élni.

Magyary Zoltán szerint „fellebbezéssel lehet élni bármely elsőfokú közigazgatási véghatározat ellen, kivéve, ha az a legfelső fokú hatóságtól ered, továbbá, ha valamely jogszabály a fellebbezést kivételesen kizárja.”⁵⁹¹

A fellebbezés⁵⁹² jogi hatása elsődlegesen az, hogy a határozat végrehajtására halasztó hatálya van. A halasztás azt jelenti, hogy a fellebbezéssel megtámadott döntést az ügy újabb érdemi elbírálásáig nem lehet végrehajtani.

A fellebbezés során célszerű, de többnyire nem feltétele az eljárásnak annak alátámasztása, hogy a fellebbező ténylegesen mit kifogásol a közigazgatási határozatban. Ennek következtében a fellebbezés kizárólag abból is állhat, hogy ténylegesen a közigazgatási határozat címzettje bejelenti, hogy „fellebbez”.

Bencsik András szerint „az is nyilvánvaló, hogy a fellebbezésnek azonban csak akkor van értelme, ha az az ügyfél számára a valódi jogorvoslat lehetőségét teremti meg az egyéni jog- vagy érdeksértő közigazgatási határozattal szemben.”⁵⁹³ Ebből kifolyólag indokolt a szervezeten belüli jogorvoslat lehetőségének kizárása, amely azt jelenti, hogy az elsőfokú döntés meghozó

⁵⁹¹ Magyary Zoltán (1942): Magyar Közigazgatás. A közigazgatás szerepe a XX. sz. államában. A magyar közigazgatás szervezete, működése és jogrendje. Királyi Magyar Egyetemi Nyomda, Budapest. p. 614.

⁵⁹² Szabó Miklós (2001): A jog alkalmazása. In: Szabó Miklós (szerk.): Bevezetés a jog- és államtudományokba. Bíbor Kiadó. Miskolc. p. 136.

⁵⁹³ Bencsik András (2015): A jogorvoslati jog érvényesülése a közigazgatáson innen és túl. In: Lajkó Dóra – Varga Norbert (szerk.): Alapelvek és alapjogok. General Nyomda Kft. Szeged. p. 82.

szervezettől el kell különülnie a fellebbezést elbíráló szervezetnek,⁵⁹⁴ hiszen ez képes azt biztosítani, hogy az előadott érveket egy objektív szervezet bírálja el.

*

A fellebbezés lehetőséget biztosít a feltételes adómegállapítást kérelmező számára, hogy még a döntés jogerőre emelkedését megelőzően a kiadmányozott feltételes adómegállapításban meg nem jelenő vagy számára nem megfelelően megjelenő adókötelezettséget kifogásolja.

7.1.2. Bírósági felülvizsgálat

A közigazgatási hatósági jogalkalmazás törvényességét biztosító bírósági eljárás közvetlenül a meghozott közigazgatási határozat felülvizsgálatára irányul. A közigazgatási döntés bírósági felülvizsgálatának kezdeményezésére csak jogszabálysértés esetén kerülhet sor. A per kezdeményezéséhez a felperessé váló korábbi ügyfélnek vagy más jogosultnak a sérelmezett határozat egészének vagy részének jogszabálysértő voltára kell hivatkoznia, és az erre vonatkozó indokait is elő kell adnia.

„A bírósági felülvizsgálat lehetősége rendelkezésre kell, hogy álljon a természetes és jogi személyek számára a jogaik vagy jogos érdekeiket közvetlenül érintő közigazgatási aktusok vonatkozásában.”⁵⁹⁵

Varga Zs. András szerint „a bírói felülvizsgálat (...) a végrehajtó hatalom döntéseinek meghatározó fontosságú, lényegében nélkülözhetetlen eszköze.”⁵⁹⁶

⁵⁹⁴ Ez Magyarországon a Ket. 100. § (1) bekezdés d)-e) pontjai biztosítják. Ennek figyelembe vételére a feltételes adómegállapítás tekintetében 2014. január 1-jétől került sor.

⁵⁹⁵ Az Európa Tanács Miniszteri Bizottságának Rec (2004) 20. számú ajánlása a közigazgatási döntések bírósági felülvizsgálatáról (Elfogadta a Miniszteri Bizottság 2004. december 15-én, a Miniszteri Megbízottak 909. találkozóján) 2. számú alapelv.

⁵⁹⁶ Varga Zs. András (2012): A közhatalom jogalkalmazói kontrollja mint a jó kormányzás előfeltétele. In: Szigeti Szabolcs – Frivaldszky János (szerk.): A kormányzásról – Elméleti kihívások. JTMR Faludi Ferenc Akadémia, Jezsuita Európa Iroda – OCIPE Magyarország, L’Harmattan Kiadó, Budapest. p. 242.

Váczi Péter ugyanakkor arra helyezi a hangsúlyt, hogy a „bíróági felülvizsgálat első lényegi eleme, a tulajdonképpeni jogvédelem előfeltétele az, hogy az érintett tudatában legyen a ténynek, hogy őt jogorvoslat illeti meg a hatóság adott döntésével szemben.”⁵⁹⁷

A bíróági felülvizsgálat eljárásjogi értelemben az alábbiak szerint épül fel. Keresetindításra az ügyfél és a törvényes érdekeiben sérelmet szenvedett fél egyaránt jogosult. A kereset benyújtására az érdekelt a sérelmezett határozat közlésétől számított harminc napon belül jogosult. A bíróági felülvizsgálatra csak akkor kerülhet sor, ha a közigazgatási eljárásban az ügyfél (jogosult) fellebbezési jogát kimerítette, vagy a fellebbezés kizárt. A kereset benyújtásával a közigazgatási ügy közigazgatási perré alakul át, amelynek felperese az ügyfél (törvényes érdekeiben sértett fél), alperese pedig az a hatóság, amely a sérelmezett jogerős határozatot hozta. A keresetlevél benyújtásának a döntés végrehajtására nincs halasztó hatálya, de kérhető a döntés végrehajtásának felfüggesztése. A benyújtott keresetet a közigazgatási ügyekben eljáró bíróság, a megyei bíróság bírálja el. A bíróság a közigazgatási határozatot jogszabálysértés megállapítása esetén, hatályon kívül helyezi és – szükség esetén – a közigazgatási hatóságot új eljárásra kötelezi. A bíróság ítélete ellen fősabályként fellebbezés nem terjeszthető elő, de felülvizsgálati kérelem nyújtható be a Legfelsőbb Bírósághoz.

Mindezek alapján a bíróági felülvizsgálat a feltételes adómegállapítás során is képes érdemi jogorvoslatként szolgálni a közigazgatási eljárás felülvizsgálata érdekében.

*

A fellebbezés és a bíróági felülvizsgálat egymással való kapcsolata tekintetében osztom Kilényi Géza álláspontját, amely szerint „a fellebbezés és a bíróági felülvizsgálat egymással nem csereszabatos. Fellebbezni ugyanis bármilyen okból lehet: a fellebbező vitathatja a döntés jogszerűségét, szakszerűségét, célszerűségét, a teljesítésre megszabott határidő rövidségét (vagy hosszúságát), a döntés méltánytalanságát, az alkalmazott szankció szigorúságát (vagy

⁵⁹⁷ Váczi Péter (2013): A jó közigazgatási eljáráshoz való alapjog és annak összetevői. Dialóg Campus Kiadó. Budapest-Pécs. 2013. p. 110.

enyheségét) stb. Ezzel szemben a bírósági keresetindításnak egyetlen jogcíme lehet: a sérelmezett döntés jogellenessége.”⁵⁹⁸

A jogorvoslat általános áttekintése során indokolt áttekinteni a feltételes adómegállapítás során alkalmazható jogorvoslati eljárásokat.

7.2. Jogorvoslat a feltételes adómegállapítás tekintetében

A jogorvoslatra vonatkozó általános áttekintés alapján ezen a ponton belül a feltételes adómegállapítási eljárás keretében igénybe vehető jogorvoslatokat vizsgálom, hiszen a feltételes adómegállapítás egyes országokban jogi értelemben formát öltő döntés, amely abban az esetben lehet konfliktus tárgya az adózó és a hatóság között, ha a hatóság elutasítja a feltételes adómegállapítási kérelmet, hiszen ebben az esetben az adózói jogbizonytalanság feloldására nem kerül sor.

A feltételes adómegállapítási eljárás vonatkozásában a jogorvoslati rendszerek tekintetében az alábbi négy jogorvoslati konstrukcióról beszélhetünk:

- kizárólag
 - ❖ közigazgatási eljárás keretében kérhető jogorvoslat,
 - ❖ bírósági eljárás keretében kérhető jogorvoslat,
- közigazgatási és bírósági eljárás keretében is kérhető jogorvoslat, vagy
- nem kérhető jogorvoslat.

A négy típusba sorolható országokat a **7. táblázat** áttekintő jelleggel mutatja be.

⁵⁹⁸ Kilényi Géza (2007): A közigazgatási eljárásjog racionalizálására irányuló törekvések az új közigazgatási eljárási törvény előkészítésének folyamatában. In: Lőrincz Lajos (szerk.): Láttelek a magyar közigazgatásról. MTA Jogtudományi Intézet. Budapest. p. 22.

7. táblázat

A feltételes adómegállapítással szembeni jogorvoslati lehetőségek a világ országai viszonylatában

	Csak közigazgatási eljárás keretében van jogorvoslatra lehetőség	Csak bírósági eljárás keretében van jogorvoslatra lehetőség	Közigazgatási és bírósági eljárás keretében van jogorvoslatra lehetőség	Feltételes adómegállapítási eljárással szemben nincs jogorvoslatra lehetőség
Európa	Belgium	Németország	Dánia	Skócia
	Észtország	Svédország	Finnország	
	Magyarország (1996-2013)	Magyarország (2014-től)	Szlovákia	
			Málta	
Amerika	Argentína	Granada	Brazília	Nicaragua
	Guatemala	Mexikó	Kanada, Manitoba	
		Bolívia	Kanada, Ontario	
		USA, Idaho	Kanada, Québec	
			Kolumbia	
			Dominikai Köztársaság	
Ázsia			Kuvait	Malajzia
				Taiwan
Afrika			Egyiptom	
Ausztrália				Ausztrália

Forrás: Saját szerkesztés.

7.2.1. Csak közigazgatási eljárás keretében kérhető jogorvoslat

Jelen alpont keretén belül azoknak az országoknak a szabályozását tekintem át, amelyek kizárólag közigazgatási eljárás keretében nyújtanak lehetőséget jogorvoslatra.

Argentínában az adóhatóság által kiadmányozott feltételes adómegállapítással szemben a Gazdasági Minisztériumhoz lehet fellebbezni, azonban a feltételes adómegállapítás végrehajthatóságára a jogorvoslati eljárás nincs hatással.⁵⁹⁹ Amennyiben a kérelmező a kérelem elbírálását megelőzően visszavonja azt, akkor ebben az esetben az eljárás megszűnéséről az adóhatóság vezetője dönt, ennek a döntésnek a felülvizsgálata is kérhető.⁶⁰⁰

Belgiumban, ha az adózó él fellebbezett az adóhatósághoz, vagy más okból a hatóság a feltételes adómegállapítást visszavonja, akkor sem állítható vissza az eredeti helyzet a jogügylet jellegéből kifolyólag. Azonban ha a kérelemben szereplő ügylet megvalósítására nem vagy nem a kérelemnek megfelelően került sor, akkor a fellebbezés lehetősége fel sem merülhet.⁶⁰¹

Észtországban az adózó nem nyújthat be fellebbezést a feltételes adómegállapítással szemben kizárólag abból az okból, hogy a hatóság jogértelmezésével nem ért egyet. E tekintetben érdemes megjegyezni, hogy ugyanakkor az észt szabályozás szerint az adózót nem is kötelezi a feltételes adómegállapítás, hanem az egyedül a hatóságot köti (ahogy Magyarországon is).⁶⁰²

Guatemalában, ha az adózó vagy más érdekelt fél nem ért egyet a feltételes adómegállapítással, akkor ezt egy feljegyzés (memorandum) keretében előadja az adóhatóságnak, amely 10 napon belül dönt róla, ha a 10 nap adóhatósági reakció nélkül telik el, akkor a feltételes adómegállapítás jogerőssé válik. A memorandumra ezzel szemben az alábbi két módon reagálhat érdemben az adóhatóság:

- a) elfogadja az érvelést, és a kérdést döntéshozatal érdekében az adóhivatal központi igazgatósága elé terjeszti (Az Adóhivatal Központi Igazgatósága a felterjesztéstől

⁵⁹⁹ Keiniger, Walter – O’Farrell, Marval (2012): Argentina. Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 4.

⁶⁰⁰ Keiniger, Walter – O’Farrell, Marval (2012): Argentina. Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 5.

⁶⁰¹ Degge, Jean-Michel (2012): Belgium. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 10.

⁶⁰² Rosenblatt, Dmitri (2012): Estonia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 38.

számított 30 napon belül megerősíti, módosítja, visszavonja vagy megsemmisíti a feltételes adómegállapítást), vagy

b) elutasítja az érvelést, és azt indokolással támasztja alá.⁶⁰³

Magyarországon 1996 és 2013 között a feltételes adómegállapítással szemben fellebbezés előterjesztésére volt csak lehetőség. A fellebbezés – eltérően a kérelemtől – nem formaköteles. A pénzügyminiszter az elsőfokú határozatot helybenhagyta, megváltoztatta, megsemmisítte, vagy ha a tényállás további tisztázása szükséges az elutasító határozat megsemmisítése mellett új eljárást rendelt el, illetve elvileg a tényállás kiegészítése iránt közvetlenül intézkedhetett.⁶⁰⁴

2013. január 1-jétől a feltételes adómegállapítási eljárás során hozott határozat ellen benyújtott fellebbezés díja 100 ezer forint. A feltételes adómegállapítási határozat ellen benyújtott kiegészítés, kijavítás iránti kérelem díja 15 ezer forint.

2013. december 31-ig a magyar szabályozás is kizárólag közigazgatási eljárás keretében biztosított jogorvoslatot. Ez úgy valósult meg, hogy a Nemzetgazdasági Minisztérium adópolitikai hatáskörben eljáró helyettes államtitkára bírálta el a feltételes adómegállapítás iránti kérelmeket, és a benyújtott fellebbezéseket pedig a Nemzetgazdasági Minisztérium minisztere bírálta le. Ezzel kapcsolatban jogdogmatikai ellentmondás, hogy valójában mind a két döntés a miniszteri hatáskör gyakorlás keretében kerül kiadmányozásra, azaz gyakorlatilag ugyanaz a személy bírálja el. Azonban ennél nagyobb probléma volt a gyakorlatban, hogy tényleges szakmai felülvizsgálatra nem került sor, hiszen mind az első-, mind a másodfokú döntésben a minisztériumon belüli adójogi értelmezés került megerősítésre. 2004 novemberétől a Ket. hatályba lépésétől ez egy jogellenes helyzet volt, hiszen a Ket. kizárta az intézményen belüli jogorvoslat lehetőségét, azonban a feltételes adómegállapítás tekintetében ez nem került módosításra egészen 2014. január 1-jéig.

*

⁶⁰³ Mayora, Villeda (2012): Guatemala. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 49-50.

⁶⁰⁴ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 474. oldal.

Ha kizárólag közigazgatási eljárás keretében van helye jogorvoslatnak, akkor ezen jogorvoslati eljárás tekintetében indokolt felhívni arra a figyelmet, hogy ha a jogorvoslati kérelmet ugyanaz a hatóság bírálja el, mint amelyik a feltételes adómegállapítást kiadmányozta, akkor álláspontom

A kizárólag közigazgatási eljárásban jogorvoslati lehetőséget biztosító országok után tekintsük át a kizárólag bírósági felülvizsgálattal rendelkező országok modelljeit.

7.2.2. Csak bírósági felülvizsgálat kérhető

A kizárólag fellebbezés konstrukcióját alkalmazó országokat követően áttérek a kizárólag bírósági felülvizsgálatot alkalmazó országok bemutatására.

Finnországban a feltételes adómegállapítással szemben a Fellebbviteli Testülethez lehet fellebbezni, míg e döntéssel szemben a Finn Közigazgatási Legfelsőbb Bírósághoz a feltételes adómegállapítás kiadmányozását követően 30 napon belül fordulhat az adózó.⁶⁰⁵ Így az adózó és a hatóság közötti jogvitát a Finn Közigazgatási Legfelsőbb Bíróság ítéletével dönti el.⁶⁰⁶ Amennyiben pedig az adózó betegség vagy ténybeli tévedés miatt a rendes jogorvoslati fórumokon fellebbezést nem tudott előterjeszteni, akkor rendkívüli jogorvoslatra is van lehetősége.⁶⁰⁷

Németországban az adóhatóság által kiadmányozott feltételes adómegállapítással szembeni jogorvoslatra kizárólag bírósági úton van lehetőség.⁶⁰⁸

A *svéd* szabályozás szerint a Feltételes Adómegállapításért Felelős Tanács által hozott döntéssel szemben fellebbezésnek van helye, amelyet a Legfelsőbb Bíróság bírál el. A döntés precedens jellegű, azaz a döntésre harmadik, külső fél is hivatkozhat. Sok esetben a felek ezt az eljárást

⁶⁰⁵ A finn adózás rendjéről szóló törvény 84. § és 62-70. § alapján.

⁶⁰⁶ Lang, Michael -Pistone, Pasquale – Schuch, Josef – Staringer, Claus (2010): Procedural Rules in Tax Law in Context of European Union and Domestic Law. Kluwer Law International BV, The Netherlands. p. 12.

⁶⁰⁷ Rosengren, Jonathan (2012): Finland. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 40.

⁶⁰⁸ Engel, Michaela (2012): Germany. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 44.

használják fel arra is, hogy egy vitatott kérdéskörben egységes álláspont kialakítására kerüljön sor.⁶⁰⁹

Amennyiben a *Máltán* kiadott feltételes adómegállapítás tekintetében kiderül, hogy az arra irányuló kérelem nem a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményeinek megfelelően került előterjesztésre, akkor a döntés ellen maga az Adóügyekért Felelős Biztos kérhet bírósági felülvizsgálatot, amelynek eredményeként végül a döntés visszamenőleges hatállyal megsemmisítik.⁶¹⁰

Granadában is bírósági felülvizsgálat kérhető, és a tárgybeli döntés visszamenőleges hatályú is lehet.⁶¹¹

Mexikóban az adóhatóság által kiadmányozott feltételes adómegállapítással szemben a Szövetségi Pénzügyi Bírósághoz, majd a Közigazgatási Szövetségi Kerületi Bírósághoz fordulhat az adózó azonban kizárólag a feltételes adómegállapítás kiadmányozását követő 5 évben. Ha a Bíróság az ügyletet a feltételes adómegállapítástól eltérően ítéli meg, akkor az adóhatóság az eltelt időszak tekintetében meg kell, hogy állapítsa a kapcsolódó késedelmi pótlékot és más szankciókat.⁶¹²

Magyarországon 2009. február 1-jétől hatályos szabályok szerint a pénzügyminiszter által meghatározott másodfokú határozat ellen bírósági felülvizsgálatnak nincs helye. Tekintettel arra, hogy a feltételes adómegállapítás senkire nézve nem állapíthat meg sem jogot, sem kötelezettséget. A kérelmező ugyanúgy nem köteles a tényállás szerint eljárni. Ez esetben pusztán annyi a joghátrány, hogy az adóhatóság valóságos tényállás adókonzekvenciáit az adózó bevallásában szereplőkhöz képest eltérően állapíthatja meg. A feltételes adómegállapítás az adóhatóságra nézve állapít meg kötelezettséget, az ellenőrzés alkalmával. Nem ismételteti meg másként az ügyet, mint a pénzügyminiszter jogerős határozata, feltéve, hogy az adózó az ügyletet, szerződést az általa előadott és megítélt módon teljesíti, azaz tér el a határozatban

⁶⁰⁹

⁶¹⁰ Attard, Stephen (2012): Malta. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 67-68.

⁶¹¹ Grant, Joseph (2012): Grenada. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 47-48.

⁶¹² Fernandez, Alejandro Barrera – Ortiz, Luiz – Matus, Francisco (2012): Mexico. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 69.

foglaltaktól.⁶¹³ Így 2009. február 1-jétől az Art. egyértelműen kizárja a feltételes adómegállapítás bírósági előtti megtámadhatóságát.

2014. január 1-jétől kizárólag bírósági felülvizsgálat kérhető a feltételes adómegállapítás tekintetében, amelynek díja vonatkozásában az általános szabályok érvényesülnek. Ezzel megvalósul a jogorvoslati eljárás és az alapeljárás teljes különválása, amely álláspontom szerint egy fontos garanciális elem a jogorvoslati jog érvényesítése tekintetében. Ennek ellentmond az a tény, hogy bírósági felülvizsgálatára kezdeményezésére még nem került sor.

*

Álláspontom szerint ezen jogorvoslati modell ad leginkább lehetőséget arra, hogy az adózó érvei objektíven, eltérő fórumok előtt kerüljenek elbírálásra.

7.2.3. Közigazgatási és bírósági eljárás keretében is jogorvoslat előterjeszhető

A jogorvoslati formákat egyes országok ötvözik, azaz a közigazgatási és a bírósági eljárásban is lehetőséget adnak jogorvoslat előterjesztésére, amely egymást követő folyamatként valósul meg.

Dániában az adózó fellebbezhet a feltételes adómegállapítás és az azt visszavonó határozattal szemben az adóhatóság speciális testületéhez a döntés kiadmányozásától számított 3 hónapon belül. Ugyanakkor a feltételes adómegállapítási eljárás bírósági felülvizsgálata is kérhető a Dán Nemzeti Adóbíróságtól.⁶¹⁴

Egyiptomban ha az adózó a kiadmányozott döntéstől számított 60 napon belül nyújtja be a fellebbezést, akkor ez az elsőfokú adóhatóság által kiadmányozott feltételes adómegállapítással szembeni kifogásnak tekintendő.⁶¹⁵ Ezt a kifogást az adóhivatal által felállított bizottság bírál el,

⁶¹³ Hadi László (szerk.) (2009): Az új adójog magyarázata 2009. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 292. oldal.

⁶¹⁴ Ottosen, Arne Mollin – Reumert, Kromann (2012): Denmark. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 32-33.

⁶¹⁵ Kamal, Mohamed Youssef (2012): Egypt. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 36-37.

amennyiben az adózó nem ért egyet ezzel a döntéssel, akkor a döntéssel szemben az adózó 30 napon belül kezdeményezheti annak bírósági felülvizsgálatát is.⁶¹⁶

Kolumbiában az adóhatóság által kiadmányozott feltételes adómegállapítással szemben az adóhatósághoz, majd a bírósághoz lehet fordulni annak felülvizsgálata érdekében. Amennyiben a feltételes adómegállapítás tekintetében a bírósági felülvizsgálat kezdetén erős a gyanú arra, hogy az nem a jogszabályszerűen kiadmányozták, akkor a feltételes adómegállapítás végrehajtását fel kell függeszteni. Amennyiben a kolumbiai Legfőbb Közigazgatási Bíróság ítéletében azt állapítja meg, hogy a feltételes adómegállapítás ellentétes a kiadmányozáskor hatályos törvényekkel, akkor nemcsak a konkrét feltételes adómegállapítást vonja vissza és az adóhatóságot új eljárásra utasítja, hanem az azonos tárgybeli feltételes adómegállapításokat is hivatalból felülvizsgálja.⁶¹⁷

A *Dominikai Köztársaságban* a feltételes adómegállapítás felülvizsgálata kérhető az adóhatóságtól.⁶¹⁸ Amennyiben az adóhatóság nem ad helyt a felülvizsgálati kérelemnek, akkor bírósági felülvizsgálat is kérhető. Amennyiben az adóhatósági vagy a bírósági eljárásban a feltételes adómegállapítás visszavonására sor kerül, akkor ez a döntés kizárólag abban az esetben lehet visszamenőleges hatálya, ha ez az adózó számára nem jelent közvetlen hasznot vagy előnyt.⁶¹⁹

Kuwaitban az adóhatóság által kiadmányozott feltételes adómegállapítással szemben a független Adóügyi Bizottsághoz (Tax Challenges Committee) lehet fellebbezni, amely jogosult a feltételes adómegállapítás helybenhagyására, megváltoztatására és megsemmisítésére. Azonban a bizottság döntésével szemben az eljárás bírósági felülvizsgálata kérhető, amely az Alkotmány Bíróság is lehet, ha a feltételes adómegállapításban alkotmányossági kérdések is felmerülnek.⁶²⁰

*

⁶¹⁶ Kamal, Mohamed Youssef (2012): Egypt. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 36.

⁶¹⁷ Salazar, Lucas Moreno (2012): Colombia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 26-27.

⁶¹⁸ A dominikai Adótörvény 57. cikke alapján.

⁶¹⁹ Rodrigues, Milciades – Moreno, Juan (2012): Dominican Republic. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 34-35.

⁶²⁰ Al-Ghawas, Saad Hani (2012): Kuwait. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 61-62.

Ahhoz képest, hogy jogorvoslati szempontból ez a konstrukció tekinthető álláspontom szerint a leginkább adózóbarátnak, mégis kizárólag egy európai ország (Dánia), egy afrikai (Egyiptom), két amerikai (Kolumbia, Dominikai Köztársaság) és egy ázsiai (Kuvait) ország alkalmazza ezt a modellt.

7.2.4. Nem terjeszthető elő jogorvoslat

A kizárólag közigazgatási és a kizárólag bírósági eljárásban jogorvoslatot biztosító országok, valamint az ezek ötvözetét alkalmazók után nem hagyható figyelmen kívül, hogy egyes országok kizárják a jogorvoslat lehetőségét.

Skóciában az adóhatóság által kiadmányozott feltételes adómegállapítással szemben nincs helye jogorvoslatnak.⁶²¹

Malajziában az adóhatóság által kiadmányozott feltételes adómegállapítással szemben nincs helye jogorvoslatnak. Azonban ha a feltételes adómegállapítással érintett ügylet tekintetében az adóhatósági más eljárása során (például adóellenőrzés keretében) adómegállapítást tesz, akkor az ellen az adózó fellebbezést nyújthat be. Továbbá az eljárási lehetőségeket árnyalja, hogy az adóhatóság vezetője visszavonhatja a feltételes adómegállapítást, ha a bíróság egy adóellenőrzés felülvizsgálata során egy konkrét jogszabályhelyhez kapcsolódóan olyan jogértelmezést fejt ki, amely ellentétes azon jogszabályhelyhez kapcsolódóan az adóhatóság által eddigi – feltételes adómegállapításokban – képviselt állásponttal. Tehát ezekben az esetekben az adóhatóság vezetője visszavonhatja a feltételes adómegállapítást.⁶²²

Ausztráliában az adózó nem fellebbezhet a feltételes adómegállapítással szemben, azonban a feltételes adómegállapítás nem bír kötelező jelleggel az adózóra nézve, tehát akár azzal ellentétesen is eljárhat. Azonban az Adóügyi Biztostól kérhető a döntésnek a felülvizsgálata, ha a feltételes adómegállapítást még nem hajtották végre, vagy ha az ügyletet még nem valósították meg. A feltételes adómegállapítást is az Adóügyi Biztos vonhatja csak vissza. A feltételes

⁶²¹ Souter, Gwen (2012): Scotland. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 87.

⁶²² Leng, Harold Tan Kok (2012): Malaysia. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 65.

adómegállapítást érintő hatósági változások minden esetben csak a jövőre nézve alkalmazhatóak, visszamenő hatályuk nincs.⁶²³

Mivel a *nicaraguai* adóhatóság nem hagyományos értelemben vett közigazgatási hatósági eljárás keretében kiadmányozza a feltételes adómegállapítást, hanem konzultációs lehetőséget biztosít, így ezzel szemben jogorvoslati lehetőség sem biztosítható. Azonban ha az adóellenőrzés keretében az adóhatóság nem tartja elfogadhatónak a feltételes adómegállapítást, akkor ezen döntéssel szemben jogorvoslatnak van helye.⁶²⁴

A *tajvani* szabályozás szerint nincs helye jogorvoslatnak a feltételes adómegállapítás tekintetében.⁶²⁵

A fentieket azonban azzal ki kell egészítenem, hogy ezen országokban ugyan a jogorvoslati lehetőség kizárt, azonban minden kötelezettség nélkül egy újabb feltételes adómegállapítás iránti kérelem előterjeszhető.

*

Kutatásaim alapján a feltételes adómegállapítás tekintetében az egyes országos eltérő jogorvoslati konstrukciót alkalmaznak:

- ***Csak a közigazgatási eljárás keretében van helye jogorvoslatnak Argentínában, Belgiumban, Észtországban, Guatemalában, Magyarországon (1996-2003 között). Ezen jogorvoslati eljárás tekintetében indokolt felhívni arra a figyelmet, hogy ha a jogorvoslati kérelmet ugyanaz a hatóság bírálja el, mint amelyik a feltételes adómegállapítást kiadmányozta, akkor álláspontom szerint a jogorvoslat nem képes megfelelő hatékonyságú garanciális elemmé válni.***
- ***Csak bírósági felülvizsgálat keretében van helye jogorvoslatnak Finnországban, Németországban, Svédországban, Máltán, Granadában, Mexikóban,***

⁶²³ Friezer, Mark – Utz, Clayton (2012): Australia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 7-8.

⁶²⁴ Cajina, Jose Anibal Olivas – de Alvarado, Gloria Maria (2012): Nicaragua. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 73-75.

⁶²⁵ Liu, Wellington – Lin, Trinity (2012): Taiwan. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 95-96.

Magyarországon (2014-től). Ezen jogorvoslat tekintetében ki kell emelni, hogy fontos garanciális elem, hogy a jogorvoslati eljárás és az alapeljárás teljes mértékben különválnak, amely álláspontom szerint egy fontos garanciális elem a jogorvoslati jog érvényesítése tekintetében.

- *Közigazgatási és bírósági eljárás keretében is előterjeszthető jogorvoslat* Dániában, Egyiptomban, Kolumbiában, Dominikai Köztársaságban, Kuvaitban. Álláspontom szerint ez a jogorvoslati konstrukció tekinthető a leginkább eredményesnek, hatékonynak, adózóbarátnak, mégis kizárólag egy európai, egy afrikai, két amerikai és egy ázsiai ország alkalmazza ezt a modellt.
- *Nem terjeszthető elő jogorvoslat* Skóciában, Malajziában, Ausztráliában, Nicaraguában, Tajvanon. Ezen országokban ugyan a jogorvoslat lehetősége kizárt, azonban minden kötelezettség nélkül egy újabb feltételes adómegállapítás iránti kérelem előterjeszthető.

A hipotézis ezen fejezeten belül alátámasztásra került, miszerint a feltételes adómegállapítás tekintetében nem szükséges jogorvoslat biztosítása, azonban ennek az a feltétele, hogy kötelezettség nélkül ilyen kérelem ismét előterjeszthető legyen.

8. fejezet

Alkalmazhatóság, kötőerő, jogerő a feltételes adómegállapítás keretében

A feltételes adómegállapítási eljárás egyik speciális kérdésköre, hogy mikortól alkalmazható a konkrét jogügylethez kapcsolódó adójogi következményekre vagy azok hiányára vonatkozó adómegállapítás. Az alkalmazhatósághoz kapcsolódóan nem hagyható figyelmen kívül a kötőerő és a jogerő kérdése sem, amelyre szintén e fejezeten belül térek ki.

8.1. Alkalmazhatóság

Az alkalmazhatósága fogalma – jelen fejezetben a feltételes adómegállapítási eljárást érintően – azt jelenti, hogy a tényállás tekintetében milyen adókötelezettségek merülnek fel, azaz hogyan kell eljárnia az adózónak. Azonban mivel a feltételes adómegállapításban nem lehet a hatályos jogszabálytól eltérni, ezért ez az alkalmazhatóság ténylegesen minden ügyletre kiterjed. A feltételes adómegállapítás ebben az esetben olyan többlet jogosultságot ad, hogy a feltételes adómegállapításban szereplő alkalmazandó jogértelmezéstől az adóhatóság sem térhet el. Mindezek alapján ténylegesen a feltételes adómegállapítással érintett ügyletek és a feltételes adómegállapítással nem érintett ügyletek tekintetében az alkalmazandó jogszabályok azonosak.

Ennek következtében megállapítható, hogy az alkalmazhatóság fogalma áthatja a teljes adóigazgatási eljárást, mivel valójában a konkrét jogügylethez kapcsolódó jogértelmezésen (adókötelezettségek és azok hiányának megállapítása) anyagi jogi értelemben a feltételes adómegállapítás nem változtat, hanem az irányadó jogértelmezést megerősíti, közigazgatási hatósági határozatba foglalja. Ennek következtében a feltételes adómegállapításban bemutatott tényálláshoz kapcsolódó jogértelmezés alkalmazható a feltételes adómegállapítás nélkül is.

Mind ezek alapján meg kell különböztetni az alkalmazhatóság tekintetében

- a feltételes adómegállapításban bemutatott tényállásra vonatkozó konklúzió hatályos jogszabályokból fakadó általános alkalmazhatóságát, és
- a feltételes adómegállapításban kifejtett adókötelezettségek és annak hiányára vonatkozó rendelkezések alkalmazhatósága.

8.1.1. Általános alkalmazhatóság

Az általános alkalmazhatóság tényleges tartalma, hogy mivel a feltételes adómegállapítás a hatályos jogszabályok alapján kerül kiadmányozásra, így a feltételes adómegállapításra irányuló kérelemben bemutatott ügylet tekintetében alkalmazandó adójogi konklúzió akkor is ugyanaz lenne, ha az adózó nem kezdeményezte volna ezen eljárását.

8.1.2. Feltételes adómegállapítás alkalmazhatósága

A feltételes adómegállapítás alkalmazhatósága alatt azt értem, hogy a kiadmányozott, jogerős feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságára milyen szabályok vonatkoznak.

Egyrészt a jogerős közigazgatási döntés alkalmazható, azonban a feltételes adómegállapítás esetében ez nem ennyire egyértelmű, hiszen amennyiben a feltételes adómegállapításban szereplő tényállást az adózó már nem tartja megfelelőnek, azaz a konkrét jogügyletet nem olyan módon kívánja megvalósítani, akkor ettől eltérhet. Mivel az adózó önadózáshoz való joga a feltételes adómegállapítás keretében nem sérül, azaz az önadózáshoz való jog olyan alapvető intézmény, amely mindenek fellett és minden egyéb jogosítvány mellett megilleti az adózót. Mindez azt jelenti, hogy az adózónak lehetősége van arra, hogy a feltételes adómegállapítást ne alkalmazza, hanem visszatérjen az önadózás alapelveihez, és az általa megvalósított vagy megvalósítandó ügylet tekintetében az adót maga állapítsa meg, vallja be és fizesse meg, azaz az önadózás gyűjtőfogalma alá tartozó kategóriákat önmaga értelmezze és alkalmazza.

Meg kell jegyezni ugyanakkor, hogy az önadózás mint gyűjtőfogalom hármas kötelezettségéből (adómegállapítás, adóbevallás, adófizetés) a feltételes adómegállapítás csupán az egyik

tekintetében tud segítségül szolgálni, ez pedig az adómegállapítás, a másik két adókötelezettség tekintetében maximum iránymutatást tartalmazhat a feltételes adómegállapítás.

A következőkben láthatjuk, hogy a feltételes adómegállapítás alkalmazása tekintetében **az Európai Unió tagországok** szabályozása jelentősen eltér egymástól.

Belgiumban a feltételes adómegállapítás nem alkalmazható, ha

- a kapcsolódó nemzeti, uniós vagy nemzetközi jogszabályhely módosul,
- az ügylet valójában ellentétes a nemzeti, uniós vagy nemzetközi jogi szabályozással, vagy
- a kérelemben bemutatott jogügylet megváltozik.⁶²⁶

Finnországban a kiadmányozott feltételes adómegállapítások tekintetében az adóhatóság október végéig a következő évre vonatkozó hatállyal tehet bármilyen módosítást, és ebben az esetben az év elejétől a feltételes adómegállapítás ilyen formában alkalmazható. Az eredeti kiadmányozástól számított

- ❖ 1 éven belül lehet olyan módosítást eszközölni, amely érdemben érinti a döntést,
- ❖ 2 éven belül lehet elírás vagy számítási hiba miatt módosítást eszközölni, és
- ❖ 5 éven belül lehet módosítani a kiadmányozott döntést, ha a döntés alapján súlyosan sérül az adózási morál.⁶²⁷

Németországban a feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságának megszüntethető annak visszavonásával, amely tekintetében a német eljárásjogi törvény különbséget tesz jogszerűen és jogellenesen kiadmányozott feltételes adómegállapítás között. Jogszerűen kiadmányozott döntés tekintetében az utólagosan felmerült tények alapján kerül sor a döntés visszavonására, azonban erre az adóhatóságnak a kiadmányozást követő 1 éven belül van csak lehetősége. A jogellenesen kiadmányozott döntések visszavonásának nincs határideje, azonban ebben az esetben bírósági jóváhagyására is szükség van. Amennyiben a visszavonásra jogerősen sor kerül, akkor a feltételes adómegállapítás a jövőre vonatkozóan nem alkalmazható. A feltételes adómegállapítás

⁶²⁶ Degge, Jean-Michel (2012): Belgium. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 9.

⁶²⁷ Rosengren, Jonathan (2012): Finland. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 41.

visszamenőleges hatállyal csak abban az esetben nem alkalmazható, ha az alapügylet tekintetében adócsalás történt.⁶²⁸

Görögországban is visszavonható a feltételes adómegállapítás, és ehhez bírósági jóváhagyásra sincs szükség.⁶²⁹

Az *ír* adóhatóság a feltételes adómegállapítás tekintetében kifejtette, hogy azt ugyan visszavonhatja, de a visszavonásnak nincs visszamenőleges alkalmazhatósága. Így amennyiben az adózó a feltételes adómegállapítás alapján jár el, akkor nem számíthat utólagos szankcióra.⁶³⁰

A *máltai* feltételes adómegállapítás nem visszavonható és időbeli korlát nélkül alkalmazható, de amennyiben utólag kiderül, hogy az abban szereplő tények, adatok nem felelnek meg a valóságnak, akkor a kiadott döntés semmis, azaz nem alkalmazható.⁶³¹

A *román* feltételes adómegállapítás mindaddig alkalmazható, amíg érdemi jogszabályváltozásra nem kerül sor.⁶³²

A *spanyol* szabályozás szerint a feltételes adómegállapítás mindaddig alkalmazható, amíg azt az adóhatóság vissza nem vonja, vagy a konkrét jogügylet nem teljesül. Ha az érintett jogszabályhely értelmezése tekintetében megváltozik az adóhatóság álláspontja, akkor az adott jogszabályhellyel érintett, már kiadmányozott feltételes adómegállapításokat az adóhatóságnak a jövőre vonatkozóan vissza kell vonnia.⁶³³

⁶²⁸ Engel, Michaela (2012): Germany. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 43-44.

⁶²⁹ Kallideris, Costas – Filippou, Elina (2012): Greece. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 45-46.

⁶³⁰ Devlin, Caroline – Cox, Artur (2012): Ireland. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 57-58.

⁶³¹ Attard, Stephen (2012): Malta. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 67-68.

⁶³² Miron, Ana-Maria E. (2012): Romania. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 85-86.

⁶³³ Vinales, Luis – Duran, Carlos (2012): Spain. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 93-94.

Izlandon a feltételes adómegállapítás mindaddig alkalmazható, amíg a tényállásra vonatkozó szabályozás nem változik.⁶³⁴

Az **amerikai kontinensen** is eltérő gyakorlat érvényesül.

Braziliában az adóhatóság által kiadmányozott feltételes adómegállapítás⁶³⁵ mind addig alkalmazható, amíg az érintett jogszabályi rendelkezések nem módosulnak, de abban az esetben nem alkalmazható a feltételes adómegállapítás, ha azt az adóhatóság visszavonta. Az adóhatóság visszavonó döntése főszabály szerint csak a jövőre vonatkozóan alkalmazható, azonban ha ez utóbbi döntés az adózóra nézve kedvezőbb, akkor visszamenőleges hatállyal bír.⁶³⁶

A *kanadai Ontario* tartományban a feltételes adómegállapítás alkalmazható abban az esetben is, ha a vonatkozó jogszabályok már megváltoztak, mivel a konkrét ügylet tekintetében az a megállapítás helytálló.⁶³⁷

A *guatemalai* adószabályozás szerint a feltételes adómegállapítás visszavonható.⁶³⁸

A *venezuelai* szabályozás szerint a feltételes adómegállapítások mindaddig alkalmazhatóak, amíg az adott jogszabályhelyre vonatkozóan az adóhatóság álláspontja, értelmezése nem módosul. Ettől kezdve a korábbi jogértelmezést tartalmazó feltételes adómegállapítások már nem alkalmazhatóak.⁶³⁹

A *perui* szabályozás szerint az adóhatóság visszavonhatja a feltételes adómegállapítást, de ez a döntés kizárólag ex nunc hatályú lehet, azaz csak a jövőre vonatkozóan értelmezhető.⁶⁴⁰

Az **ázsiai térség** vonatkozásában sem egységes a feltételes adómegállapítás alkalmazása.

⁶³⁴ Gudmundsson, Jon Elvar (2012): Iceland. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 53-54.

⁶³⁵ Az adóeljárást szabályozó szövetségi rendelet 46. cikke alapján.

⁶³⁶ Moreas, Oswaldo – Almeida, Demarest (2012): Brazil. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 12.

⁶³⁷ Trossman, Jeffrey (2012): Canada, Ontario. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 18-19.

⁶³⁸ Mayora, Villeda (2012): Guatemala. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 49-50.

⁶³⁹ Cano, Carolina (2012): Venezuela. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 131-132.

⁶⁴⁰ Davila, Jorge (2012): Peru. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 81-82.

Hong Kongban a feltételes adómegállapítás nem alkalmazható, ha

- a hivatkozott jogszabályi rendelkezés módosul,
- a jogértelmezés, amelyre a feltételes adómegállapítás épült bírósági vagy más hatósági döntés alapján megváltozik, vagy
- az adózó adóbevallás keretében nem a feltételes adómegállapításnak megfelelően jár el.

641

A *pakisztáni* szabályozás szerint a feltételes adómegállapítás nem visszavonható, hanem az alkalmazható az érintett jogügylet tekintetében korlátlanul a Pakisztáni Legfelsőbb Bíróság döntése alapján.⁶⁴²

A *tajvani* szabályozás kulcs eleme, hogy a jövőbeli ügyletnek a kérelem benyújtásától számítva egy éven belül meg kell valósulnia, és kizárólag ebben az esetben alkalmazható a feltételes adómegállapítás.⁶⁴³

*

Az alkalmazhatóság kérdése tehát több alternatívát is felvet, azonban ha visszacsatolunk a törvényesség elvéhez, akkor megállapíthatjuk, hogy kizárólag a hatályos jogszabályi rendelkezések alapján van lehetőség az ügyletet értékelni, amely feltételes adómegállapításban is megjelenhet.

Kutatásaim alapján az alkalmazhatóság vonatkozhat általában bármely jogügyletre, hiszen van alkalmazandó adójogi rendelkezés minden ügylethez kapcsolódóan, azonban a feltételes adómegállapítással érintett ügylet tekintetében az alkalmazandó adójogi rendelkezések megállapításhoz többlet garanciák kapcsolódnak. Ennek következtében a feltételes adómegállapítással érintett ügylet tekintetében a kérelemben bemutatott jogértelmezés – idő és tárgybeli korlátok nélkül – alkalmazható.

⁶⁴¹ Bertram, James – Ip, Sally (2012): Hong Kong. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 51-52.

⁶⁴² Rizvi, Ahsan Zahir (2012): Pakistan. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 79-80.

⁶⁴³ Liu, Wellington – Lin, Trinity (2012): Taiwan. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 95-96.

8.2. Kötőerő

Az alkalmazhatóság fogalmának, gyakorlati megvalósulásának és nemzetközi szabályozásának áttekintése után a kötőerőre vonatkozó perjogi és adójogi elméleteket tekintem át, majd ezt követően vizsgálom, hogy a kötőerő fogalma a feltételes adómegállapítási eljárás keretében hogyan értelmezhető.

A kötőerő forgalma perjogi értelemben arra terjed ki, hogy a döntéshozót kötik a saját maga által az által bírált ügyben hozott döntések (egyszerű kötőerő).⁶⁴⁴

Kiss Daisy szerint az egyszerű kötőerő hatása azt jelenti, hogy a határozatot hozó bíróság részéről az a döntés nem visszavonható és nem módosítható. „Az egyszerű kötőerő a nem jogerős határozat joghatása, amely közvetlenül csak a bíróság felé mutatkozik meg. Az egyszerű kötőerő hatása a kihirdetéstől (kihirdetés hiányában közléstől) áll be és addig marad fenn, amíg a határozat jogerőre emelkedik; a határozat a másodfokú bíróság döntése értelmében hatálytalanná válik, illetve a határozatot meg nem változtatják.”⁶⁴⁵

Kengyel Miklós szerint „az egyszerű kötőerőt a bírósági eljárás komolysága és a peres felek biztonsága teszi szükségessé. Az egyszerű kötőerő hatálya mindaddig fennáll, amíg a határozat hatályban marad. Csak akkor szűnik meg, ha a másodfokú bíróság a határozatot hatályon kívül helyezi vagy megváltoztatja. Ha a határozat jogerőre emelkedik, az egyszerű kötőerő mintegy beleolvad a jogerőbe.”⁶⁴⁶

A perjogi kötőerőre vonatkozó jogértelmezéseket áttekintését követően vizsgáljuk meg, hogy ez a fogalom hogyan jelenik meg az adójog és azon belül is a feltételes adómegállapítási eljárás keretében.

A feltételes adómegállapítás jogintézménye 1996. január 1-től került szabályozásra a magyar adóigazgatás keretében. A jogintézményt szabályozó szűkszavú⁶⁴⁷ rendelkezések között már

⁶⁴⁴ Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény 227. § (1) bekezdése alapján.

⁶⁴⁵ Kiss Daisy (2006): A polgári per titkai. HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest. 654. oldal.

⁶⁴⁶ Kengyel Miklós (2005): Magyar polgári eljárásjog. Osiris Kiadó. Budapest. 339. oldal.

⁶⁴⁷ Mindössze a § és 4 bekezdés szabályozta ekkor a jogintézményt törvényi szinten.

szerepelt, hogy „a feltételes adómegállapítás az adóhatóságra csak változatlan tényállás mellett, az adott ügyben kötelező.”⁶⁴⁸ E rendelkezés szerint a feltételes adómegállapítást, amelyben a minisztérium a kérelmező által bemutatott ügylet tekintetében értelmezi az adójogszabályokat, az adóhatóságnak alkalmaznia kell, kivéve, ha a kérelmező a kérelmében bemutatott jogügyletet nem a kérelem szerint valósítja meg.

A feltételes adómegállapítás kötőereje a kérelem benyújtásától datálódik, azaz az adóhatóság a kérelem benyújtását követően az adott ügyletet már nem vonhatja adóhatósági ellenőrzés hatálya alá. Azonban ennek feltétele, hogy a kérelem tekintetében a jogerős határozat kiadására sor kerüljön. Azonban a kérelmet az alábbi esetekben el kell utasítani:

- Ha a kérelmet a kérelmező nem a törvényi feltételeknek eleget téve terjesztette azt elő (például a nyomtatvány alkalmazásának kötelezettsége, a kérelem egyes típusaira vonatkozó speciális rendelkezések betartása, vagy a kutatás-fejlesztési tevékenység minősítését érintő speciális rendelkezések).
- Ha a kérelmező olyan ügyletet mutat be kérelmében, amellyel valójában más szerződést, ügyletet vagy cselekményt kíván leplezni, akkor a kérelmet el kell utasítani tekintettel arra, hogy ebben az esetben a minisztérium a konkrét döntésében az adótörvények kijátszásához nyújtana segítséget.

A kérelem emellett abban az esetben sem fogadható be, ha az abban előadott ügylet a rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe ütközik. Az elv természetéből fakadóan az adójogi jogok gyakorlásának és a kötelezettségek teljesítésének módja, eljárása nem térhet el annak valódi tartalmától, így álláspontom szerint a feltételes adómegállapítási eljárás keretében sem erősíthető meg olyan adókötelezettségre vagy annak hiányára vonatkozó pont, amely ennek ellent mond.⁶⁴⁹

⁶⁴⁸ Az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény (a továbbiakban: régi Art.) 80. § (1) bekezdés utolsó mondata.

⁶⁴⁹ Szabó Ildikó (2014): A rendeltetésszerű joggyakorlás elvének érvényesülése, rövid kitekintéssel a feltételes adómegállapítási eljárásra is. *Iustum Aequum Salutare*. X. évf. 3. (2014) 162.

- Ha a kérelemmel érintett ügyeletre vonatkozóan közigazgatási hatósági vagy bírósági eljárás van folyamatban, akkor a hatáskör elvonás tilalmára⁶⁵⁰ tekintettel nem fogadható be a feltételes adómegállapítás iránti kérelem.
- Amennyiben a kérelemből – hiánypótlás ellenére – nem állapíthatóak meg a releváns tények, akkor azt el kell utasítani, hiszen bizonytalan, nem megfelelően bemutatott adójogi helyzetben szakszerű feltételes adómegállapítás – felelősen – nem adható ki.
- Amennyiben a kérelem kizárólag külföldi jog értelmezését követően lenne kiadható, akkor azt el kell utasítani, hiszen a minisztérium nem vállalhatja fel, hogy más ország jogszabályait értelmezze.

A feltételes adómegállapítás kötőereje azonban kizárólag változatlan tényállás mellett alkalmazható. A változatlan tényállás elsősorban a kérelemben előadott tényekre, körülményekre, másodsorban a feltételes adómegállapításban adójogi értelemben relevánssá minősített tényekre vonatkozik. Amennyiben az adózó a feltételes adómegállapítás tárgyául szolgáló ügyletet nem a kérelemben, határozatban előadottaknak megfelelően valósítja meg, akkor a feltételes adómegállapítás nem alkalmazható, a kérelem benyújtására visszamenőleges hatállyal a kötőerő elenyészik, valamint az adóhatóság felé is megszűnik a kötőerő, és az ügyletet az adóhatóság szabadon minősítheti.

A hazai szabályozás szerint az adóhatóságra a feltételes adómegállapítás tényleges kötőereje csak akkor lesz, ha az adózó az ügyletet a kérelemben leírt tartalommal hozza létre. Az adóhatóság nem mérlegelheti, hogy a Pénzügyminisztérium értelmezése szerint helyes-e, megegyezik-e a gyakorlatában hasonló esetekben általa hozott döntésekkel.⁶⁵¹ A feltételes adómegállapítás az adóhatóságra csak változatlan tényállás mellett és az adott ügyben kötelező.⁶⁵²

Amennyiben a feltételes adómegállapítás kiadmányozását követően érdemi jogszabályváltozás lép hatályba, akkor a feltételes adómegállapítás már nem alkalmazható. Az érdemi

⁶⁵⁰ Patyi András – Boros Anita (2013): A hatóság és a szakhatóság az eljárásban. (Általános rendelkezések). A hatósági eljárási jogviszony fogalma és tárgya: a hatósági ügy. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs. p. 152.

⁶⁵¹ Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 471. oldal.

⁶⁵² Rózsa Ernő – Harsányi Istvánné (1999): Adóigazgatás, adóellenőrzés a kapcsolódó jogorvoslati rendszerrel. Unió Lap- és Könyvkiadó Kereskedelmi Kft., Budapest. 51. oldal.

jogszabályváltozás következtében a feltételes adómegállapítás időben meghaladottá válik, kivéve, ha az ügylet már megvalósításra került, így az érdemi jogszabályváltozás valójában nem érinti az ügyletet. Azonban amennyiben valamilyen oknál fogva kitolódott az ügylet megvalósításának időpontja, akkor arra már a feltételes adómegállapítás kötőereje az időmúlás következtében nem terjed ki.

Ahogy azt a fentiekben is láttuk, a perjogi kötőerő fogalma ugyanakkor az adójogban annyiban tér el, hogy a feltételes adómegállapítás iránti kérelem benyújtásától egészen a jogerős döntés meghozataláig tart, vagy jogerős döntés meghozatala hiányában elenyészik. Személyi hatályát tekintve a feltételes adómegállapításhoz kapcsolódó kötőerő a kérelmet előterjesztőre, a döntést meghozó minisztériumra és az adóhatóságra terjed ki, a tárgyi hatály szempontjában pedig kizárólag a kérelemben bemutatott ügyletre korlátozódik.

A kötőerőre vonatkozó nemzetközi szabályozás áttekintését az **európai országok** bemutatásával kezdem.

A feltételes adómegállapítás kötőereje *Észtországban, Magyarországon, Olaszországban és Spanyolországban* kizárólag az adóhatóságot köti, míg *Csehországban* mindkét felet, azaz adózót és az adóhatóságot is kötelezi a feltételes adómegállapítás. Ezzel szemben *Lengyelországban* és az *Egyesült Királyságban* nem kapcsolódik a tényállást és az adókötelezettségeket megbéklyózó kötőerő a feltételes adómegállapításhoz, azonban jogi garanciát hordoz magában a döntés.⁶⁵³

A *spanyol* szabályozás szerint a feltételes adómegállapítás az adóhatóság és a tényállás tekintetében bír kötelező erővel.⁶⁵⁴

Észtországban a feltételes adómegállapítás kötőereje személyi hatálya tekintetében az adóhatóságot köti, az adózót nem, ahogy arra fentebb is utaltam, de tárgyi hatály tekintetében a tranzakcióra is vonatkozik a kötőerő. Ez a kötőerő képes az adózót megvédeni az adott ügylet tekintetében, így ha akár a bíróság vagy más hatóság az ügyletkez kapcsolódó adókötelezettséget

⁶⁵³ Lang, Michael - Pistone, Pasquale – Schuch, Josef – Staringer, Claus (2010): Procedural Rules in Tax Law in Context of European Union and Domestic Law. Kluwer Law International BV. The Netherlands. p. 11.

⁶⁵⁴ Vinuales, Luis – Duran, Carlos (2012): Spain. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 93-94.

megkérdőjelezné, akkor az adózót a kiadmányozott feltételes adómegállapítás az adott tranzakció tekintetében védi.⁶⁵⁵

Az észt eljárásjogi törvény alapján a kötőerő a kiadmányozott feltételes adómegállapításokhoz kapcsolódik, amelyet főszabály szerint nem lehet visszavonni, és kizárólag elírás miatt lehet javítani. A feltételes adómegállapítás kötőereje azonban megszűnik, ha

- ❖ az adózó a döntésben szereplő időintervallumon belül nem valósítja meg a tranzakciót, vagy
- ❖ az érintett jogszabályi rendelkezések érdemben megváltoznak.

A fentiekben bemutatott feltételek bármelyikének teljesülése esetén a feltételes adómegállapításhoz nem kapcsolódik kötőerő.⁶⁵⁶

Ciprusban nem kapcsolódik kötőerő a feltételes adómegállapításhoz, mivel a ciprusi adóigazgatási eljárás szerint ebben az eljárásban csak az adózók tájékoztatáshoz való joga érvényesül, amelyhez nem szükségszerűen kapcsolódik kötőerő, és így nem is formalizált döntésként jelenik meg.⁶⁵⁷

Dániában a feltételes adómegállapításhoz a dán eljárásjogi törvény szerint nem kapcsolódik kötőerő, ha

- az abban megállapított adókötelezettségek
 - eltérnek a hatályos jogszabályi rendelkezésektől, vagy
 - ellentétesek az uniós rendelkezésekkel, vagy
- az adózó által a kérelemben előadott tények nem felelnek meg a valóságnak.

A dán feltételes adómegállapítás szerint a kötőerő a fentiekben kifejtettek esetekben visszamenőleg (*ex tunc*) válik érvénytelenné, azaz olyan helyzetet kell teremteni, mintha a feltételes adómegállapítás kiadmányozására sor sem került volna. Míg amennyiben a feltételes

⁶⁵⁵ Albin, Tiiu – Herm, Marek – Klauson, Inga – Uustalu, Erki (2010): Estonia. In: Lang, Michael -Pistone, Pasquale – Schuch, Josef – Staringer, Claus (2010): Procedural Rules in Tax Law in Context of European Union and Domestic Law. Kluwer Law International BV, The Netherlands. p. 191.

⁶⁵⁶ Rosenblat, Dmitri (2012): Estonia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 38.

⁶⁵⁷ Ioannou, George (2012): Cyprus. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 28.

adómegállapításban szereplő adókötelezettséget érintően utólag változik meg a jogszabályi környezet vagy a kérelemben bemutatott ügylet utólag a megvalósítás során módosul, akkor a feltételes adómegállapítás kötőereje ezen változástól számítva a jövőre vonatkozólag (ex nunc) nem alkalmazható. Amennyiben jogszabályváltozásból kifolyólag a jövőre vonatkozólag veszíti el kötőerejét a feltételes adómegállapítás, akkor a dán hatóság erről 6 hónapon belül értesíti az adózót.⁶⁵⁸

Dániában a feltételes adómegállapítás 5 évre vonatkozó kötőerővel bír, amely azonban magában a döntésben az egyedi körülmények miatt lerövidíthető.⁶⁵⁹ Ezzel szemben *Belgium* az 5 éves kötőerő megújítható.⁶⁶⁰

Görögországban a feltételes adómegállapítás kötőereje a döntésben megállapított tényálláshoz kapcsolódik, azonban ez nem zárja ki annak a lehetőségét, hogy egy utólagos adóellenőrzés keretében az adóhatóság, ha azt állapítja meg a feltételes adómegállapításban kifejtettek nem megfelelőek (tényállás eltérő vagy más adókonklúzió levonása szükséges), akkor ezt az adóellenőrzés keretében érvényre juttassa. Az adóhatósági ellenőrzésben megjelenő eltérő adóminősítéssel szemben az adózót jogorvoslat illeti meg. Azonban, ha az adózó jóhiszeműen járt el, és ennek alapján alkalmazta a feltételes adómegállapítást, akkor ebből kifolyólag joghátrány nem érheti, amelyet a szankciók megállapítása tekintetében figyelembe kell venni a Görög Legfelsőbb Bíróság egy konkrét esethez kapcsolódóan mondta ezt ki.⁶⁶¹

Az *ír* feltételes adómegállapításhoz nem kapcsolódik kötőerő.⁶⁶²

Lettországban a feltételes adómegállapítás kötőereje a kérelemben kifejtett tényálláshoz kapcsolódik, sem az adóhatóságot, sem az adózót nem köti, és minden a hatályos jogszabályok alapján kell az kiadmányozni, ezért a feltételes adómegállapítást visszavonni nem lehet.⁶⁶³

⁶⁵⁸ Ottosen, Arne Mollin – Reumert, Kromann (2012): Denmark. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 32.

⁶⁵⁹ Ottosen, Arne Mollin – Reumert, Kromann (2012): Denmark. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 32.

⁶⁶⁰ Degge, Jean-Michel (2012): Belgium. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 9.

⁶⁶¹ Kallideris, Costas – Filippou, Elina (2012): Greece. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 45-46.

⁶⁶² Devlin, Caroline – Cox, Artur (2012): Ireland. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 57-58.

Máltán a feltételes adómegállapítás kötőereje 5 évre terjed ki, de amennyiben a feltételes adómegállapításban szereplő döntést érintő érdemi jogszabályváltozás történt, akkor ez az időintervallum lerövidül, és a jogszabályváltozástól számított maximum két évig alkalmazható a feltételes adómegállapítás.⁶⁶⁴

Lengyelországban a feltételes adómegállapítás kiadására az adóeljárási törvény 14b cikke alapján kerül sor, amely egyben szabályozza, hogy a kötőereje a döntésben szereplő tényálláshoz kapcsolódik. Ha a feltételes adómegállapítás kiadmányozása nem volt jogszerű, és a döntést megsemmisítik, akkor az visszamenőleges hatállyal szünteti meg a döntés kötő erejét.⁶⁶⁵

Az **amerikai kontinens** alábbi országainak szabályozása érdemel kiemelés a feltételes adómegállapítási eljárás tekintetében.

Braziliában az adóhatóság által kiadmányozott feltételes adómegállapítás⁶⁶⁶ mind addig alkalmazható, amíg az érintett jogszabályi rendelkezések nem módosulnak.

A *kanadai Manito tartományban* a feltételes adómegállapítás nem bír kötőerővel sem az adóhatóságra, sem az adóbíróságra nézve. Azonban ha utólagosan megállapítást nyer, hogy a feltételes adómegállapításban szereplő jogértelmezés nem volt megfelelő, akkor az adóhiány megfizetését követően az adózóval szemben szankció nem állapítható meg.⁶⁶⁷

A *kanadai Ontario tartományban* a feltételes adómegállapításhoz kapcsolódó kötőerő csak az eljárásban közvetlenül részt vevő felet illeti meg, és ehhez még az a feltétel is kapcsolódik, hogy az ügylethez kapcsolódó tényeket teljes egészében nyilvánosságra kell hozni.⁶⁶⁸

⁶⁶³ Jansosn, Zinta (2012): Latvia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 63-64.

⁶⁶⁴ Attard, Stephen (2012): Malta. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 67-68.

⁶⁶⁵ Wasylowski, Dariusz (2012): Poland. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 83-84.

⁶⁶⁶ Az adóeljárást szabályozó szövetségi rendelet 46. cikke alapján.

⁶⁶⁷ Kagan, Leilani – Dorfman Sweetman, Thompson (2012): Canada, Manitoba. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 16.

⁶⁶⁸ Trossman, Jeffrey (2012): Canada, Ontario. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 18-19.

A *kanadai Québec tartományban* sem az adóhatóságot, sem az adózót nem köti a feltételes adómegállapítás, viszont ha a jogszabályok változás vagy egyéb ténybeli változás miatt a feltételes adómegállapítás visszavonása indokolt, akkor arról az érintett adózókat értesítik.⁶⁶⁹

Kolumbiában a feltételes adómegállapítás csak az adóhatóságot kötelezi, de az adózót nem.⁶⁷⁰

A *Dominikai Köztársaságban* „kötelező érvényű adóhatósági vélemény” elnevezést használják. A kötelező erő azonban csak az adózókra vonatkozik, hiszen az adóhatóság megváltoztathatja a feltételes adómegállapítást, ha azt valamilyen szempontból nem megfelelőnek tartja.⁶⁷¹

Mexikóban a kötőerő kizárólag az adóhatóságra, és az ügyletre vonatkozik, de az adózót nem köti.⁶⁷²

Habár a *nicaraguai adóhatóság* nem hagyományos értelemben vett közigazgatási hatósági eljárás keretében kiadmányozza a feltételes adómegállapítást, hanem konzultációs lehetőséget biztos, azonban ebben az esetben is a jogértelmezés köti az adóhatóságot. Ha azonban utólagosan megállapítást nyert, hogy az adózó a rendeltetésszerű joggyakorlás elvével ellentétesen járt el, akkor a feltételes adómegállapítás nem köti az adóhatóságot, és az adóhatóság a kapcsolódó szankciók megállapítására is kötelezett.⁶⁷³

A kötőerőre vonatkozó **ausztráliai szabályozás** is speciális, hiszen *Ausztráliában* a feltételes adómegállapítás csak az Adóügyi Biztost kötelező, de az adózót nem, ezért az adózó nem fellebbezhet a feltételes adómegállapítással szemben, de azonos tényállás alapján újat sem adhat be.⁶⁷⁴

⁶⁶⁹ Gagnon, Jean Marc (2012): Canada, Quebec. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 20-22.

⁶⁷⁰ Salazar, Lucas Moreno (2012): Colombia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 26-27.

⁶⁷¹ Rodrigues, Milciades – Moreno, Juan (2012): Dominican Republic. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 34-35.

⁶⁷² Fernandez, Alejandro Barrera – Ortiz, Luiz – Matus, Francisco (2012): Mexico. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 69.

⁶⁷³ Cajina, Jose Anibal Olivas – de Alvarado, Gloria Maria (2012): Nicaragua. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 73-75.

⁶⁷⁴ Friezer, Mark – Utz, Clayton (2012): Australia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 7-8.

Az új-zélandi szabályozás szerint a feltételes adómegállapítás kötőereje a kifejtett jogügyletre vonatkozik, ha azt az adózó nem a kérelemben kifejtettek szerint valósítja meg, akkor az adóhatóság jogosult a feltételes adómegállapítást visszavonni. Ennek következtében, ha az adózó új kérelmet terjeszt elő, amelyben a már kiadmányozott feltételes adómegállapítás tényállása jelentős mértékben megegyezik, akkor az új kérelem nem erősíthető meg, kivéve, ha a korábbi – az alapul szolgáló ügylet megghiúsulása miatt – visszavonja az adóhatóság. Ebben az esetben a visszavonásnak nincs visszaható hatálya.⁶⁷⁵

Az **ázsiai országok** közül a feltételes adómegállapításhoz kapcsolódó kötőerőre egyedi rendelkezést tartalmaznak az alábbi országok.

Indiában a kötőerő

- csak a kérelmezőre,
- a kérelemben kifejtett ügylet tekintetében, és
- csak az adóhatóság előtt

alkalmazható.⁶⁷⁶

A *tajvani* szabályozás esetében is a kötelező erő a kérelem benyújtás időpontjára nyúlik vissza, ha a kérelem alapján feltételes adómegállapítás kiadására sor kerül.⁶⁷⁷

*

Az alfejezetben kifejtettek alapján a feltételes adómegállapításhoz szinte minden országban kapcsolódik kötőerő, azonban annak szabályozása kifejezetten hektikus, ha például a kötőerő időintervallumára visszautalunk.

Fontos kiemelni a hipotézis tekintetében, hogy a hatósághoz benyújtott, kötőerővel bíró feltételes adómegállapítás is alkalmazható.

⁶⁷⁵ Hutchinson, Stuart – Grierson, Simpson (2012): New Zealand. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 71-72.

⁶⁷⁶ Amarchand Mangaldas (2012): India. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 55-56.

⁶⁷⁷ Liu, Wellington – Lin, Trinity (2012): Taiwan. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 95-96.

8.3. Jogerő

A feltételes adómegállapítás vonatkozásában áttekintettem az alkalmazhatóság, a kötőerő fogalmát és a kapcsolódó nemzetközi szabályozást, amelyet követően a jogerőre térek rá.

A jogerő (res judicata) intézménye – akárcsak a feltételes adómegállapításé – római jogi gyökerekre eredeztethető vissza.⁶⁷⁸ „A rómaiak értelmezése szerint a jogerős ítélet, amely az alperest elmarasztalja új obligatiót teremt, az úgynevezett onligatio iudicatis, amely feltétlen és a korábbi kötelezettségtől független volt.”⁶⁷⁹

Kovács András⁶⁸⁰ elemezte a jogerő hatásaira vonatkozó nézeteket, amely során arra a megállapításra jutott, hogy egységesnek tekinthető a szakirodalom abban, hogy a jogerőnek két fő hatása van:

- az egyik, hogy a keresettel érvényesített jog nem tehető vitássá többé, azaz kizárja a jogvita megismétlését (ne bis in idem, negatív hatás),
- a másik, hogy a döntés a jogerő következtében (véglegesen) irányadó a felekre – jogutódokra – nézve (pozitív jogerőhatás).

Perjogi értelemben a jogerő nemcsak azt jelenti, hogy az adott határozathoz a bíróság kötve van, hanem azt is, hogy a határozat rendes jogorvoslattal (fellebbezéssel) már nem támadható, az a felekre, a bíróságra és más hatóságokra is irányadó, és az abban foglalt döntés állami kényszerrel érvényesíthető, vagyis végrehajtható (alaki jogerő). Ítélet esetében a jogerő azt is jelenti, hogy ugyanazon ténybeli alapból származó ugyanazon jog iránt, ugyanazon felek – beleértve a jogutódokat (pl. az örökösöket) is – újabb pert egymással szemben nem indíthatnak (anyagi jogerő).

⁶⁷⁸ Paulovits Anita (2010): A jogerő kérdése a perjogtudományban és a közigazgatásban. Miskolci Jogi Szemle. 2010/1. szám. p. 40.

⁶⁷⁹ Paulovits Anita (2013): A modern jogerőfogalom római jogi eredete. Publicationes Universitatis Miskolcensis. Sectio Juridica et Politica. 2013. p. 106.

⁶⁸⁰ Kovács András (2008): A közigazgatási jogerő és a végrehajthatóság. Jogtudományi Közlöny. 2008/9. szám. p. 443.

Lőrincz Lajos szerint „a jogerő részben a római jognak az európai jogrendszerekbe történő befogadása révén került be elsősorban a magánjogba (polgári jogba). (...) A jogállam elmélete, a jogbiztonság általános igénye vezet el oda, hogy a magánjognak ezt az intézményét átveszi a büntetőjog, majd a közigazgatási jog is.”⁶⁸¹

Ezt konkretizálja Szalma Mária, aki szerint a jogerő tárgya a döntés rendelkező részében kifejtettekre terjed ki,⁶⁸² azaz a feltételes adómegállapítás tekintetében a tényálláshoz kapcsolódó adókötelezettségeket fedi le. A jogerő időbeli terjedelme a teljes jogviszonyt lefedi,⁶⁸³ amely a feltételes adómegállapítás tekintetében is megállja a helyét.

Ugyanakkor Paulivits Anita arra helyezi a hangsúlyt, hogy „a jogerő mindemellett a közigazgatási eljárási jogban is alapvető fontosságú kérdés, amit bizonyít, hogy a közigazgatási eljárási jog általános szabályozása [...] a jogerővel kapcsolatban indult meg 1901-ben és folytatódott 1929-ben.”⁶⁸⁴

A fentiekben kifejtett vélemények mindegyike más-más szempontból közelíti meg a jogerő fogalmát, amely a feltételes adómegállapítás tekintetében is alkalmazható, hiszen ténylegesen egy közigazgatási hatósági eljárásról van szó.

A jogerőre vonatkozó fogalmat az alaki és az anyagi jogerő tekintetében is át kell tekinteni, hiszen e nélkül a jogerőről nem beszélhetünk átfogóan.

8.3.1. Az alaki jogerő

Lőrincz Lajos szerint „az alaki jogerő lényege tehát, hogy a határozat rendes jogorvoslattal (fellebbezéssel) már nem támadható meg, és ezért – rendszerint – végrehajthatóvá válik. Ez előállhat úgy, hogy a jogosultak nem fellebbeztek, a fellebbezési jogukról lemondtak, a fellebbezést jogszabály kizárja vagy a fellebbezési jogot már kimerítették.”⁶⁸⁵

⁶⁸¹ Lőrincz Lajos (2002): Eljárási jog a közigazgatásban. Unió Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. p. 365.

⁶⁸² Szalma Mária (2009): A nemperes eljárásban hozott határozatok jogerőhatása. Sectio Juridica et Politica, Miskolc, Tomus 2009. 2. szám. p. 583.

⁶⁸³ Szalma Mária (2009): A nemperes eljárásban hozott határozatok jogerőhatása. Sectio Juridica et Politica, Miskolc, Tomus 2009. 2. szám. p. 583.

⁶⁸⁴ Paulovits Anita (2010): A jogerő kérdése a perjogtudományban és a közigazgatásban. Miskolci Jogi Szemle. 2010/1. szám. p. 41.

⁶⁸⁵ Lőrincz Lajos (2002): Eljárási jog a közigazgatásban. Unió Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. p. 365.

Szalma Mária is ehhez nagyon hasonlóan fogalmazza meg, hogy a jogerőhatás „alatt annak véglegességét és megtámadhatóságát [...] kell érteni.”⁶⁸⁶

Kovács András szerint „a legfontosabb jogerőhatás tehát az alaki jogerőhöz tartozik, azaz a feleket innentől az adott határozat köti, jogviszonyaik keletkezése, módosulása, vagy megszűnése a határozat alaki jogerejével következik be.”⁶⁸⁷

*

A feltételes adómegállapítás tekintetében valóban a bemutatott tényállás tekintetében érvényesül a jogerő, azonban ez kizárólag a kiadmányozó hatóságot és az adóhatóságot köti, de a kérelmezőt nem. A kérelmező a konkrét ügyletet más formában is megvalósíthatja, de akár attól teljes mértékben el is állhat. Ebből a szempontból is a feltételes adómegállapítás egy speciális közigazgatási döntés.

8.3.2. Az anyagi jogerő

Az alaki jogerőre vonatkozó szakmai álláspontok és a feltételes adómegállapítás speciális jellemvonásainak áttekintése után az anyagi jogerőre térek rá.

Lőrincz Lajos nyomán úgy tekintjük, hogy a döntés (feltételes adómegállapítás) „anyagi jogereje azt jelenti, hogy a közigazgatási szerv által hozott határozatot sem közigazgatási szerv, sem a bíróság többé nem változtathatja és nem semmisítheti meg. Ez egyúttal azt is jelenti, hogy az ügyben változatlan tényállás mellett új eljárás sem hivatalból, sem kérelemre nem indítható.”⁶⁸⁸

A jogerő anyagi jogereje azonban a feltételes adómegállapításra is teljes egészében alkalmazható.

*

⁶⁸⁶ Szalma Mária (2009): A nemperes eljárásban hozott határozatok jogerőhatása. *Sectio Juridica et Politica*, Miskolc, Tomus 2009. 2. szám. p. 582.

⁶⁸⁷ Kovács András (2008): A közigazgatási jogerő és a végrehajthatóság. *Jogtudományi Közlöny*. 2008/9. szám. p. 443.

⁶⁸⁸ Lőrincz Lajos (2002): Eljárásjog a közigazgatásban. *Unió Lap- és Könyvkiadó Kft.*, Budapest. p. 365.

Pákozdi Zita szerint „a jogerőt az alaki és anyagi jogerő együtt jelenti és eredményezi, azzal, hogy – jelentéséből kifolyólag nyilvánvalóan – az anyagi jogerő bír nagyobb jelentőséggel.”⁶⁸⁹ Osztom Pákozdi Zita álláspontját annyiban, hogy a jogerő szempontjából mind az alaki és az anyagi jogerőt együtt értelmeznünk, és a feltételes adómegállapítás tekintetében sem lehet ez másként.

8.4. Alkalmazhatóság, kötőerő és jogerő együttes értelmezése

A feltételes adómegállapítás tekintetében az alkalmazhatóság, a kötőerő és a jogerő fogalma szinte körforgás szerűen alkalmazható, ahogy arra a **3. ábra** is rámutat.

Az alkalmazhatóság tekintetében megállapíthatjuk, hogy a feltételes adómegállapításban bemutatott tényálláshoz kapcsolódóan alkalmazandó jog az alábbi esetekben azonos, ha

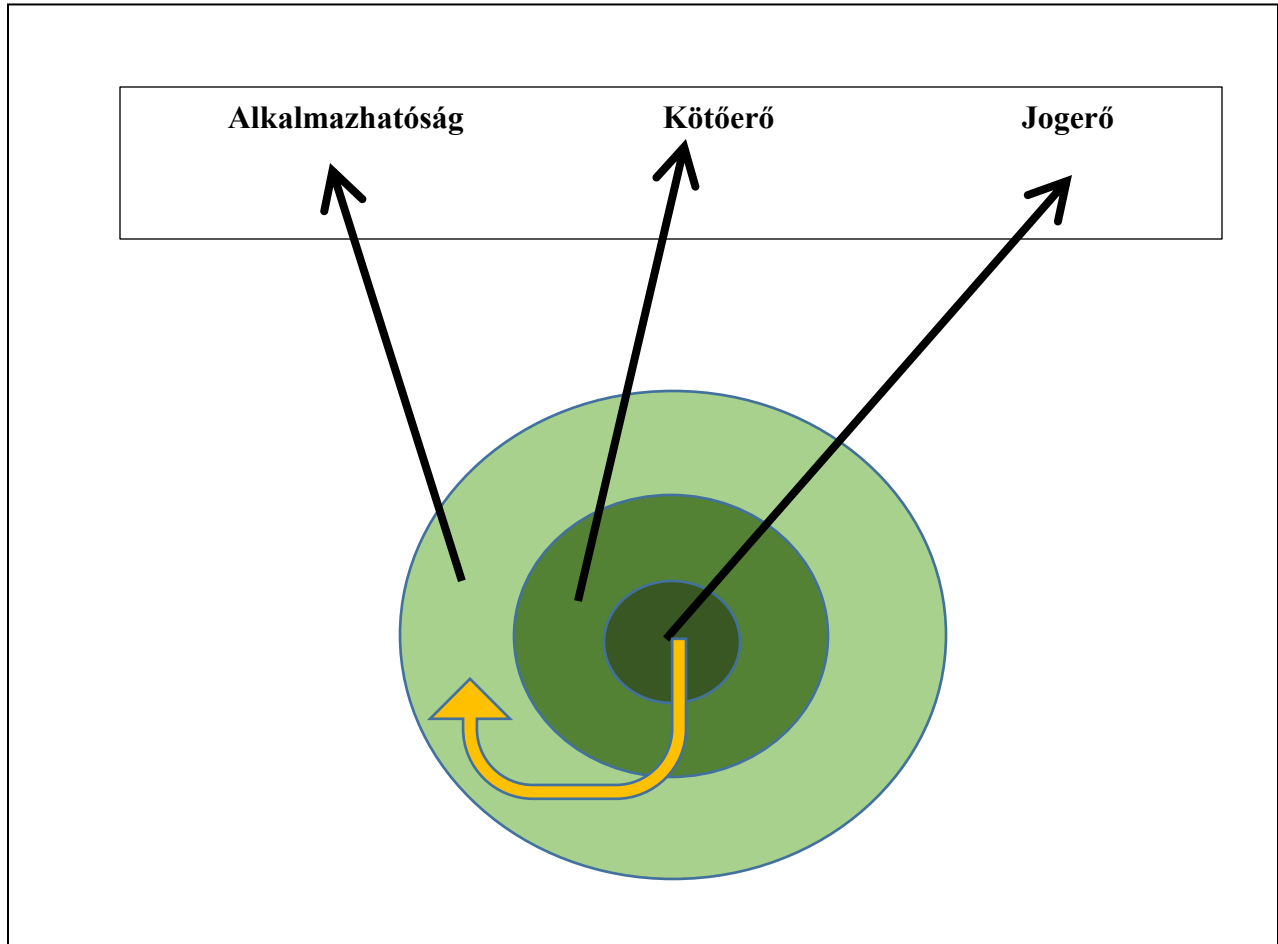
- feltételes adómegállapítás benyújtására nem kerül sor,
- feltételes adómegállapítás benyújtását követően kötőerő kapcsolódik hozzá,
- a jogerős feltételes adómegállapításban szerepel, vagy
- a jogerős feltételes adómegállapításra tekintet nélkül a kérelmező megváltoztatja a tényállást.

Ha a tényállás megváltozik, akkor ez a körforgás újratezdődhet.

⁶⁸⁹ Pákozdi Zita (2013): Problémás kérdések a jogerő intézményével összefüggésben. Jogtudományi Közlöny. 2013/4. szám p. 183.

3. ábra

Az alkalmazhatóság, kötőerő, jogerő körforgása



Forrás: Saját szerkesztés.

A **3. ábra** emellett arra is rámutat, hogy a legtöbb ügylet tekintetében kizárólag az alkalmazhatóság kérdése merül fel, azaz hogy milyen adójogszabályokat kell figyelembe venni.

Ennél szűkebb kört fed le a kötőerő, ahol már feltételes adómegállapítási kérelem benyújtására is sor került.

Az ügyletek legszűkebb köre az, amely tekintetében jogerős feltételes adómegállapítás kiadmányozása megtörtént.

Az alkalmazhatóság, kötőerő és a jogerő között pedig az egyes ügyletek tekintetében szabad az átjárás, azaz bármely ügylet tekintetében feltételes adómegállapítási kérelem előterjesztésére van lehetőség. De jogerős feltételes adómegállapítás tekintetében is a kérelmező megváltoztathatja a tényállást, és abban az esetben ismét csak alkalmazhatóságról beszélhetünk.

*

Kutatásaim alapján az alkalmazhatóság vonatkozhat általában bármely jogügyletre, hiszen van alkalmazandó adójogi rendelkezés minden ügylethez kapcsolódóan, azonban a feltételes adómegállapítással érintett ügylet tekintetében az alkalmazandó adójogi rendelkezések megállapításhoz többlet garanciák kapcsolódnak. Ennek következtében a feltételes adómegállapítással érintett ügylet tekintetében a kérelemben bemutatott jogértelmezés – idő és tárgybeli korlátok nélkül – alkalmazható.

Ugyanakkor a feltételes adómegállapításban bemutatott ügylethez kötőerő is kapcsolódik, amely azt jelenti, hogy a feltételes adómegállapítás az adóhatóságra változatlan tényállás mellett, az adott ügyben kötelező. Nemzetközi kutatásaim szerint a feltételes adómegállapításhoz szinte minden országban kapcsolódik kötőerő, azonban annak szabályozása kifejezetten hektikus, különösen a kötőerő időintervalluma vonatkozásában.

A feltételes adómegállapítás a legtöbb ország gyakorlata szerint egy közigazgatási hatósági döntéssel zárul, amely jogerőssé válik. Ez a jogerő a feltételes adómegállapításban szereplő tényállás tekintetében érvényesül, azonban – a nemzetközi gyakorlatban megjelenő főszabály szerint – ez kizárólag a kiadmányozó hatóságot és az adóhatóságot köti, de a kérelmezőt nem.

Mindezek alapján az alkalmazhatóság, a kötőerő és a jogerő között az egyes ügyletek tekintetében szabad az átjárás, azaz bármely ügylet tekintetében feltételes adómegállapítási kérelem előterjesztésére van lehetőség, de jogerős feltételes adómegállapítás tekintetében is a kérelmező megváltoztathatja a tényállást, és abban az esetben ismét csak alkalmazhatóságról beszélhetünk.

A fentiekben kifejtettek alátámasztják a hipotézist, amely szerint nem kizárólag a jogerős feltételes adómegállapítás alkalmazható, hiszen a kötőerővel rendelkező feltételes

adómegállapítás is alkalmazható. Továbbá a konkrét jogügylet tekintetében – feltételes adómegállapítás nélkül is – ugyanaz az adójogi jogértelmezés lesz alkalmazható.

A feltételes adómegállapítás tekintetében az alkalmazhatóság, kötőerő, jogerő fogalma a hatályos jogszabályok alapján nem kézenfekvő, azok tartalmát több jogszabály együttes értelmezéséből kell megállapítani. Ezért azzal a javaslattal élek, hogy a feltételes adómegállapítás tekintetében útmutató kerüljön kiadmányozásra, amely a jogszabályi rendelkezések értelmezését segíti.

9. Összegzés

A feltételes adómegállapítás hazai és nemzetközi szabályozására vonatkozó kutatásom lezárásaként összegzem eddigi eredményeimet, amelynek alapján a kutatás elején meghatározott hipotéziseim vonatkozásában annak eredményeit mutatom be. Mindez pedig alapot ad arra, hogy javaslatot fogalmazzak meg egy uniós irányelv rendelkezéseinek körére a feltételes adómegállapítás tekintetében, valamint a hazai szabályozás vonatkozásában is a rendelkezések felülvizsgálatához nyújtsak pár támpontot jogszabály-módosítási javaslatok útján.

9.1. Alátámasztott megállapítások a hipotézisek alapján

A dolgozatban a feltételes adómegállapításra vonatkozó kutatásaimat összegeztem, és a dolgozat bevezetésében meghatározott hipotéziseimet a kutatási eredmények felvázolása során igazoltam.

1. hipotézis

Az első hipotézisem arra vonatkozott, hogy *az adómegállapítás jogtörténeti fejlődésének fázisai az önadózás rendszerének kialakulásához vezetnek, amelynek szoros következménye a feltételes adómegállapítás jogintézményének bevezetése (1. hipotézis)*. A hipotézis első felének igazolása érdekében az alábbi jogtörténeti fázisokat határoltam el az adómegállapítás fejlődése tekintetében:

1. fázis: az őskori és az ókori adómegállapítás főszabály szerint az állam bevételi igényeihez igazodott, és az elvárt bevételek alapján a megtermelt javak arányában került sor az adónak a megállapítására és a megfizetésére;
2. fázis: a középkori (feudális) adómegállapítás az állam bevételi igényeihez igazodott, és az uralkodó által elvárt bevételeket a nemesség ajánlotta meg, amely adóbevételeket a nemesség a jobbágyok által megtermelt javak arányában egyéniesítve állapított meg és szedett be;

3. fázis: az abszolutista adómegállapítás szerint az uralkodó által felállított adóhivatal állapítja meg az adót és szedi be azt;
4. fázis: a polgári adómegállapítás keretében az adózó önadózás keretében kell, hogy az adómegállapítási kötelezettségének eleget tegyen.

Az önadózás rendszere azonban ahhoz is vezet, hogy az adózó számára nehézséget okoz az adókötelezettség felismerése és helyes megállapítása, amely tekintetében a feltételes adómegállapítás jogintézményének bevezetése az adózók jogszerű eljárása érdekében célszerű.

2. hipotézis

A második hipotézis szerint *a feltételes adómegállapítás a közteherviselés teljesítését elősegítő eszköz (2. hipotézis)*. A kutatásaim alapján mind a magyar, mind a nemzetközi alkotmányjogi szabályozás – különböző formákban, de – tartalmaz a közteherviselési kötelezettségre vonatkozó előírást. A közteherviselés kötelezettség tartalma úgy határozható meg, hogy mindenkinek részt kell venni a közös terhek viselésében. A feltételes adómegállapítás egy olyan jogintézménye, amely képes a közteherviselés kötelezettségét azáltal elősegíteni, hogy egy ügylet tranzakció tekintetében kiszámítható adójogi környezetet teremtsen, és hatósági döntésbe foglalja az ügyletre vonatkozó adókötelezettségeket, így az adókötelezettségek (a közteherviselésben való részvétel) teljesíthetővé válnak minden adózó számára. Ennek következtében levonhatjuk azt a következtetést, hogy amennyiben mindenki köteles a közteherviselésben részt venni, akkor az annak teljesítését elősegítő jogintézményt a feltételes adómegállapítást is elérhetővé kell tenni mindenki számára.

3. hipotézis

A harmadik hipotézis azt tartalmazta, hogy *a feltételes adómegállapítási eljárás speciális közigazgatási hatósági eljárásnak vagy inkább valamilyen jogértelmezési aktusnak tekinthető (3. hipotézis)*.

Kutatásaim eredményei szerint a feltételes adómegállapítás tekintetében a közigazgatási hatósági eljárásnak az alapelveire, az ügyfélre, a hatóságra, a joghatóságra, a hatáskörre, az illetékességre, az elsőfokú eljárásra, a döntésre vonatkozó rendelkezései – főszabály szerint – alkalmazhatóak.

Továbbá kijelenthető, hogy a feltételes adómegállapítás egy jövőbeli ügyletre vonatkozó hatósági jogértelmezés, de a jogértelmezést szolgáló hatósági aktusoknál többlet ügyféli, adózói garanciákat (például jogorvoslathoz való jog) tartalmaz mint közigazgatási hatósági döntés.

A feltételes adómegállapítás hazai és a nemzetközi szabályozására vonatkozó kutatásaim alapján igazolását nyert, hogy a feltételes adómegállapítás egy közhatalmi, deklaratív hatályú jogi aktussal záruló közigazgatási hatósági eljárás, amely egyben egy speciális hatósági jogértelmezést szolgáló aktus.

4. hipotézis

A negyedik hipotézis arra vonatkozott, hogy *a feltételes adómegállapítás az adóigazgatási eljárásban megjelenő adómegállapítások között is egy speciális eljárás, amelynek hazai fejlődése 2012-től a magyar igényekhez és a nemzetközi trendekhez igazodott (4. hipotézis).*

Kutatásaim alapján igazolást nyert, hogy a feltételes adómegállapítás minden adómegállapítás tekintetében bír azonos jellemvonással, de mégis eltérő, önálló jogintézményről van szó.

- *Az önadózás* vonatkozásában meg kell jegyezni, hogy annak keretében az adózó maga ismeri fel adókötelezettségét, valamint köteles annak teljesítésére. Az önadózásról kijelenthető, hogy jelentős teher az adózók számára, hiszen ezzel az adókötelezettség léte és annak teljesítése is egyedül az adózóra hárul. Ezzel szemben a feltételes adómegállapítás abban nyújt tájékoztatást, hogy egy ügylet esetén milyen adókötelezettségek merülnek fel.
- *A kifizetői, munkáltatói adólevonás és a munkáltatói adómegállapítás* keretében az adózó azon kötelezettsége, hogy felismerje az adótörvényekben szereplő kötelezettségét a kifizetőre, munkáltatóra hárul. Ugyanakkor mind az adózó, mind a kifizető, munkáltató tekintetében a feltételes adómegállapítás lehetőséget biztosít arra, hogy a konkrét tényállás alapján megállapításra kerüljön az adókötelezettség köre oly módon, hogy attól egy adóhatósági ellenőrzés során sem térhet el az adóhatóság, amely garanciát jelent a tényállás tekintetében.

- Az *adóbeszedés* a jogtörténeti fejlődésből itt maradt csökevény, amelyben az adókötelezettség felismerését és az ahhoz kapcsolódó adminisztratív teendőket más szereplő látja el az adózó helyett. A feltételes adómegállapítás ettől jelentősen eltér, hiszen a feltételes adómegállapítási eljárásban a tényálláshoz kapcsolódó adójogszabályokban lévő kötelezettségek ismertetésén túl, más nem szerepel, így adókötelezettség vagy adminisztratív teendő átvállalása sem merül fel.
- Az *adóhatósági adómegállapítás* és a feltételes adómegállapítás közös vonása, hogy egy hatóság részéről kerül sor az adókötelezettség felismerésére, nem pedig az adózó oldaláról.

Mindezek alapján az adómegállapítások típusai tekintetében a feltételes adómegállapítás egy speciális típus.

Továbbá megállapítást nyert, hogy a feltételes adómegállapítás magyar fejlődése négy egymástól jól elhatárolható fázisba sorolható. A hazai jogfejlődés tekintetében 2012-től jelenős változás következett be. 2012-től a feltételes adómegállapítás szabályozása módosult és kiegészült a hazai igények alapján, amelyet alátámaszt az alábbi jogintézmények bevezetése:

- tartós feltételes adómegállapítás,
- sürgősségi eljárás,
- adóhatóság bekapcsolása az eljárásba,
- feltételes adómegállapítás adózóra való leszűkítése,
- kutatás-fejlesztési tevékenység tekintetében szakhatósági minősítése beszerzésének előírása,
- jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügylet bevezetése és
- a feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságának bevezetése.

A nemzetközi trendek érvényesítése is megjelenik 2012-től, amelyet a következő tárgykörökben való módosítás támaszt alá: egyszerűsítés (díj, határidő), jogorvoslat, személyes konzultáció és időintervallum bevezetése a feltételes adómegállapítás alkalmazhatósága, kötőereje tekintetében.

5. hipotézis

Az ötödik hipotézisem szerint a feltételes adómegállapítás képes egy jövőbeni beruházás számára jogbiztonságot teremteni, és ezzel jogi eszköz útján ösztönözni a beruházásokat (5. hipotézis).

Kutatásaim alapján megállapítom, hogy a feltételes adómegállapítás bevezetésekor minden vizsgált országban megjelent a jogbiztonság szempontja, azaz hogy a feltételes adómegállapítás képes adójogi értelemben kiszámítható környezetet teremteni, ezzel a hipotézis egyik fele alátámasztásra került: a feltételes adómegállapítás képes egy jövőbeni beruházás számára jogbiztonságot teremteni.

Magyarországon a beruházás ösztönzés eszközszerének alakulás alapján megállapítottam, hogy 1990-ben konkrét a költségvetést terhelő adókedvezmények voltak a beruházás ösztönzés eszközei, azonban ezek a „hard” beruházás ösztönzési eszközök jelentős költségvetési bevétel kiesést okoztak. Ennek következtében 1995-1996 között olyan „soft” beruházás ösztönzési eszköz bevezetése vált szükségessé, amely képes Magyarországra vonni a beruházásokat, de költségvetési bevétel kiesést nem jelent. Ezen cél keretében került bevezetésre a feltételes adómegállapítás jogintézménye 1996. január 1-jével, amely „soft” eszközként képes arra, hogy a beruházásokat egy ország magához vonja, de az ne járjon együtt a költségvetési bevételek csökkenésével.

Mindezek alapján álláspontom szerint a feltételes adómegállapításra, mint beruházás ösztönző eszközre abból a szempontból indokolt felhívni a figyelmet, hogy az képes pozitívan hozzájárulni a beruházások számára fontos kiszámítható környezet megteremtéséhez, valamint ezzel a beruházások által termelt jövedelem adóztatását is lehetővé teszi.

6. hipotézis

A hatodik hipotézis arra vonatkozott, hogy *a feltételes adómegállapítás adóamnesztiává válik-e a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének széleskörű érvényre juttatása nélkül (6. hipotézis).*

A rendeltetésszerű joggyakorlás elve napjainkra – a jogtörténeti, magánjogi, közigazgatási eljárásjogi fejlődés után – az adójogban kiemelt szerepet tölt be, és hatással van a feltételes adómegállapítási kérelem elbírására is. Az elv természetéből fakadóan az adózói jogok gyakorlásának és a kötelezettségek teljesítésének módja, eljárása nem térhet el az adóztatás alá vont ügylet valódi tartalmától, így álláspontom szerint feltételes adómegállapítási eljárás keretében sem erősíthető meg olyan adókötelezettségre vagy annak hiányára vonatkozó megállapítás, amely ennek ellent mond, azaz adókijátszásra, adóelkerülésre vezet.

Ha a feltételes adómegállapítás kiadmányozására tisztességtelen módon kerül sor, illetve a kérelemben bemutatott ügylet az adójogszabályok kijátszására irányul, akkor a feltételes adómegállapítás nem alkalmazható. Ezt támasztja alá, hogy kutatásaim alapján a jogalkotó minden országban arra törekszik, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás elve beépüljön a teljes eljárási folyamatba. Hiszen ha ezt az elvet figyelmen kívül hagyjuk, vagy nem érvényesítjük maradéktalanul az eljárás során, akkor az adóamnesztiához is vezethet.

Ehhez kapcsolódóan meg kell jegyezni, hogy én nem tekintem rendeltetésszerű joggyakorlásnak azt az adózói magatartást, amelyben egy ügylet célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése, vagy az adott ügylethez kapcsolódó adójogszabályok figyelmen kívül hagyásával, olyan jogszabályok alkalmazása, amelyek természetesen, rendeltetésük alapján nem a konkrét ügyletre vonatkoznak.

7. hipotézis

A hetedik hipotézis azt tartalmazta, hogy *a feltételes adómegállapítással szemben nem szükséges jogorvoslati lehetőséget biztosítani (7. hipotézis).*

Kutatásaim alapján a feltételes adómegállapítás tekintetében az egyes országok eltérő jogorvoslati konstrukciót alkalmaznak:

- *Csak a közigazgatási eljárás keretében van helye jogorvoslatnak* Argentínában, Belgiumban, Észtországban, Guatemalában, Magyarországon (1996-2003 között). Ezen jogorvoslati eljárás tekintetében indokolt felhívni arra a figyelmet, hogy ha a jogorvoslati kérelmet ugyanaz a hatóság bírálja el, mint amelyik a feltételes adómegállapítást kiadományozta, akkor álláspontom szerint a jogorvoslat nem képes megfelelő hatékonyságú garanciális elemmé válni.
- *Csak bírósági felülvizsgálat keretében van helye jogorvoslatnak* Finnországban, Németországban, Svédországban, Máltán, Granadában, Mexikóban, Magyarországon (2014-től). Ezen jogorvoslat tekintetében ki kell emelni, hogy fontos garanciális elem, hogy a jogorvoslati eljárás és az alapeljárás teljes mértékben különválnak, amely álláspontom szerint egy fontos garanciális elem a jogorvoslati jog érvényesítése tekintetében.
- *Közigazgatási és bírósági eljárás keretében is előterjeszhető jogorvoslat* Dániában, Egyiptomban, Kolumbiában, Dominikai Köztársaságban, Kuvaitban. Álláspontom szerint ez a jogorvoslati konstrukció tekinthető a leginkább eredményesnek, hatékonyak, adózóbarátoknak, mégis kizárólag egy európai, egy afrikai, két amerikai és egy ázsiai ország alkalmazza ezt a modellt.
- *Nem terjeszhető elő jogorvoslat* Skóciában, Malajziában, Ausztráliában, Nicaraguában, Tajvanon. Ezen országokban ugyan a jogorvoslat lehetősége kizárt, azonban minden kötelezettség nélkül egy újabb feltételes adómegállapítás iránti kérelem előterjeszhető.

Ennek alapján a hipotézis alátámasztásra került, miszerint a feltételes adómegállapítás tekintetében nem szükséges jogorvoslat lehetőségének biztosítása, azonban ennek az a feltétele, hogy korlátozás nélkül ilyen kérelem ismét előterjeszhető legyen.

8. hipotézis

A nyolcadik hipotézis szerint *nem kizárólag a jogerős feltételes adómegállapítás alkalmazható (8. hipotézis).*

Kutatásaim alapján az alkalmazhatóság vonatkozhat általában bármely jogügyletre, hiszen van alkalmazandó adójogi rendelkezés minden ügylethez kapcsolódóan, azonban a feltételes adómegállapítással érintett ügylet tekintetében az alkalmazandó adójogi rendelkezések megállapításhoz többlet garanciák kapcsolódnak. Ennek következtében a feltételes adómegállapítással érintett ügylet tekintetében a kérelemben bemutatott jogértelmezés – idő és tárgybeli korlátok nélkül – alkalmazható.

Ugyanakkor a feltételes adómegállapításban bemutatott ügylethez kötőerő is kapcsolódik, amely azt jelenti, hogy a feltételes adómegállapítás az adóhatóságra változatlan tényállás mellett, az adott ügyben kötelező. Nemzetközi kutatásaim szerint a feltételes adómegállapításhoz szinte minden országban kapcsolódik kötőerő, azonban annak szabályozása kifejezetten hektikus, különösen a kötőerő időintervalluma vonatkozásában.

A feltételes adómegállapítás a legtöbb ország gyakorlata szerint egy közigazgatási hatósági döntéssel zárul, amely jogerőssé válik. Ez a jogerő a feltételes adómegállapításban szereplő tényállás tekintetében érvényesül, azonban – a nemzetközi gyakorlatban megjelenő főszabály szerint – ez kizárólag a kiadmányozó hatóságot és az adóhatóságot köti, de a kérelmezőt nem.

Mindezek alapján az alkalmazhatóság, a kötőerő és a jogerő között az egyes ügyletek tekintetében szabad az átjárás, azaz bármely ügylet tekintetében feltételes adómegállapítási kérelem előterjesztésére van lehetőség, de jogerős feltételes adómegállapítás tekintetében is a kérelmező megváltoztathatja a tényállást, és abban az esetben ismét csak a vonatkozó adójogi rendelkezések alkalmazhatóságáról beszélhetünk.

A fentiekben kifejtettek alátámasztják a hipotézist, amely szerint nem kizárólag a jogerős feltételes adómegállapítás alkalmazható, hiszen a kötőerővel rendelkező feltételes adómegállapítás is alkalmazható. Továbbá a konkrét jogügylet tekintetében – feltételes adómegállapítás nélkül is – ugyanaz az adójogi jogértelmezés lesz alkalmazandó.

9.2. Javaslat az Európai Unió szintű jogharmonizációra a feltételes adómegállapítás tekintetében

Álláspontom szerint az Európai Unió tagállamai számára jelentős versenyelőnyt jelentene, ha a feltételes adómegállapításra vonatkozó szabályozás uniós szinten egységes vonásokat mutatna. Jelen kutatásom közvetlenül is rámutat arra, hogy az alábbi témakörökben a jelenlegi tagállami szabályozásokból is lehet olyan közös pontokat találni, ahol az uniós jogharmonizációnak lenne létjogosultsága.

1. A feltételes adómegállapítás szabályozása tekintetében mind a jogbiztonság, mind a beruházás ösztönzés egy fontos cél lehet, amely hozzájárulhat a közteherviselési kötelezettség teljesítésének elősegítéséhez. Az uniós szabályozás céljának meghatározása során külön figyelemmel kellene lenni az eddigi célzatokra, és egyhangú döntés keretében ezt meghatározni.

Álláspontom szerint azonban a két célzat tanulmányozása nem vezethet arra az eredményre, hogy bármelyiket is elhagyjuk, inkább a szabályozás időintervallumában egyik vagy másik inkább – valamilyen oknál fogva – előtérbe kerül. Ugyanakkor véleményem szerint uniós szinten jelenleg nem a jogbiztonság, sem a beruházás helyzete nem olyan kedvező, hogy azok bármelyike háttérbe szorulhatna.

2. A feltételes adómegállapítási eljárás során alkalmazandó alapelvek között álláspontom szerint az alábbiak szabályozása elengedhetetlen:
 - törvényesség elve, amely képes az eljárás a hatályos jogi szabályozás talaján tartani,
 - jóhiszemű eljárási kötelezettség, amely alapvető feltétel ahhoz, hogy a feltételes adómegállapítást ne adókijátszásra használják,
 - elektronikus kapcsolattartás, amely a jelenlegi digitalizált körülmények között már nem elhagyható.

- rendeltetésszerű joggyakorlás elve, amely nélkül az eljárás adóamnesztiához is vezethetne.
3. Joghatóság – minden tagállam saját adótörvényei alapján adja ki a feltételes adómegállapítást. Mivel ezen eljárás tekintetében ismereteim szerint nincs arra lehetőség, hogy önálló uniós intézmény kerüljön létrehozásra, amely azonban a legideálisabb lenne, ezért maradtam annál a javaslatnál, hogy minden tagállam kijelölne ezen eljárás tekintetében egy eljáró hatóságot.
 4. Személyes konzultáció lehetőségének biztosítása minden tagállamban, amely az eljáráshoz egy szolgáltató jelleget kapcsolna, amely segítene az adózók és a tagállami hatóságok közötti együttműködés javításában. Ugyanakkor ez a személyes konzultáció uniós szintű közszolgáltatássá válhatna, amely a többi közszolgáltatás egységes szabályozása irányába hatna.
 5. Kérelem – formai követelmények egységes meghatározása (különösen az, hogy csak jövőbeli ügyletre vonatkozhat). A feltételes adómegállapítás iránti kérelem uniós szintű egységes szabályozása azt eredményezné, hogy az eljárás egységes arculatot kapna, amely versenyelőnyként is manifesztálódhatna.
 6. Feltételes adómegállapítási döntés az ügylet és az alkalmazandó adójogszabályok tekintetében nyilvános legyen és az adóhatóság számára kötelező erővel bírjon. (Ebben az esetben a feltételes adómegállapítást érintő információcsere bevezetése indokolatlan.)
 7. Jogorvoslat lehetőségének biztosítása a feltételes adómegállapítás tekintetében. Az egységes jogorvoslati rendszer megalkotása a beruházás-ösztönzés irányába hat, hiszen a kiszámítható környezet egyik eleme lenne. Amennyiben pedig ehhez kapcsolódóan rövid eljárási határidők kerülnének bevezetésre, az kifejezetten kedvező összeredményt jelentene.

E témakörökben a főbb együttes szabályozást célszerű uniós szintű jogi normában megjeleníteni, de azzal a feltétellel, hogy a tagállamok ahhoz kiegészítő részletszabályokat elfogadhatnak.

Az uniós jogi normák közül álláspontom szerint a rendelet túlzott kötöttséget jelentene a tagállamoknak, míg amennyiben irányelvi szabályozásra kerülne sor, akkor érvényesülne az az elv, hogy lépünk egyet az egységes uniós szabályozás irányába, de a tagállamok mozgástere is biztosított lenne. Mindezek eredményeként a feltételes adómegállapítás tekintetében is megjelenne az uniós egység a különbözőségek közepette.

9.3. De lege ferenda javaslatok

A feltételes adómegállapításra vonatkozó hazai és nemzetközi szabályozás áttekintése alapján a következő előremutató, jogszabály-módosítási javaslatokat fogalmaztam meg.

1. A feltételes adómegállapítás iránti kérelem kizárólag adótanácsadó, adószakértő, okleveles adószakértő, ügyvéd és könyvvizsgáló terjeszthet elő.

Javaslat: A feltételes adómegállapításnak a képviseltre vonatkozó szabályozása tekintetében csökkenteni kellene a bürokratikus terheket azért, hogy ez a speciális képviseleti szabály hatályon kívül helyezésre kerül tekintettel arra is, hogy ilyen szigorú előírásra nemzetközi kitekintésben nincs példa.

2. A feltételes adómegállapítási kérelem előterjesztéséhez díjfizetési kötelezettség kapcsolódik a 3.1.5.4. alpontban kifejtettek alapján.

Javaslat: A feltételes adómegállapítás iránti kérelem díjmentesen előterjeszthető legyen, ezzel el lehet az a célt érni, hogy a feltételes adómegállapítás segítse az adózókat a közteherviselési kötelezettségük teljesítésében.

3. A közigazgatási hatósági eljárás alapelvei között szerepel, hogy az ügyfelek szabadon választhatnak az egyes eljárások tekintetében a kapcsolattartás formái közül. A magyar feltételes adómegállapítás tekintetében kizárólag papír alapon lehet az eljárás lefolytatni.

Javaslat: A magyar szabályozás is biztosítsa legalább azt a lehetőséget, hogy a feltételes adómegállapítás elektronikusan is előterjeszthető legyen.

4. A feltételes adómegállapítási kérelmet előterjesztő tekintetében kizárólag az Art. szerinti adózó lehet, de külföldi illetőségű adózó csak belföldi képviselője útján terjeszthet elő ilyen irányú kérelmet.

Javaslat: Álláspontom szerint, akit Magyarországon adókötelezettség terhel, az feltételes adómegállapítás iránti kérelmet is előterjeszthet függetlenül attól, hogy külföldi vagy belföldi illetőséggel bír.

5. A feltételes adómegállapítás iránti kérelmet az adópolitikáért felelős miniszter bírálja el.

Javaslat: A feltételes adómegállapítás iránti kérelmet az állami adó- és vámhatóság bírálja el (3.1.3. pontban kifejtettek következtében), hiszen ebben az esetben biztosítható lenne a döntés közvetlen utókövetése is.

6. Személyes konzultáció célja, hogy a feltételes adómegállapítás iránti kérelem előterjesztését megelőzően az adózó a kérelme eljárásjogi megítélése tekintetében visszaigazolást kapjon, és lehetőleg hiánypótlás nélkül lezárulhasson az eljárás.

Javaslat: Álláspontom szerint célszerű, hogy a feltételes adómegállapítás jogintézményt alkalmazó országok egészítsék ki szabályozásukat a személyes konzultáció jogintézményével.

7. A kiadmányozott feltételes adómegállapítás alkalmazására, megvalósítására jelenleg egyik hatóság sincs figyelemmel.

Javaslat: Véleményem szerint indokolt lenne, hogy speciális ellenőrzési típus kerüljön kialakításra a feltételes adómegállapítás kapcsán, amelynek keretében a bemutatott beruházások utókövetése megvalósulna. Az új ellenőrzési típus keretében ellenőrizhetővé válna, hogy a feltételes adómegállapítás alapjául szolgáló tényállás már megvalósult-e, valamint ennek alapján a feltételes adómegállapítás kötelező-e az adóhatóságra. Ez az új ellenőrzési típus erősíthetné azt, hogy a feltételes adómegállapítás alkalmazására a hatályos törvények alapján kerüljön sor, azaz azok az adózók, amelyek adókötelezettségeik jogszerű teljesítése érdekében

feltételes adómegállapítást kértek, ne kerüljenek hátrányosabb helyzetbe, mint azok, akik nem éltek a feltételes adómegállapítás lehetőségével.

8. A feltételes adómegállapításra vonatkozó miniszteri szintű részletszabályokat a feltételes adómegállapítás iránti kérelem benyújtásának, nyilvántartásának, a díj megfizetésének és visszatérítésének módjáról és részletes feltételeiről, valamint a döntési eljárás részletes szabályairól szóló 39/2006. (XII. 25.) PM rendelet, amely 2010. május 1-e óta nem módosult.

Javaslat: Célszerű lenne legalább azokat a szabályokat módosítani a miniszteri rendeletben, amelyek jelenleg ellentétesek a törvényi szintű szabályozással.

9. Magyarországon a feltételes adómegállapításban szereplő minden tény, adat, körülmény adótitoknak minősül, így azokról konkrét információval csak az érintettek rendelkezhetnek.

Javaslat: A feltételes adómegállapítások nyilvánosságra hozatala tekintetében álláspontom szerint az üzleti titok megsértése nélkül, de az adótitok figyelem kívül hagyásával a döntés rendelkező része nyilvánosságra hozható lenne, hiszen a hatályos törvényi szabályozástól a döntésben nem lehet eltérni. A feltételes adómegállapításra vonatkozó döntésre más adózó eredménnyel nem hivatkozhat. Azonban tájékoztató jellege miatt egy ilyen irányú jogszabály-módosítás nagy hatással lehet az adózás, adóigazgatási eljárások áttekinthetővé tételére.

10. A rendeltetésszerű joggyakorlás elvét jelenleg csak utaló szabállyal tartalmazza a feltételes adómegállapításra vonatkozó szabályozás.

Javaslat: A feltételes adómegállapítás során a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének az eljárásban való teljes érvényesülése érdekében azt részletesebben kellene szabályozni például miniszteri rendeleti szinten.

11. A feltételes adómegállapítással szemben kizárólag bírósági felülvizsgálat kérhető.

Javaslat: Álláspontom szerint az adózói jogok érvényesítését jobban szolgálná, ha a közigazgatási és a bírósági eljárás keretein belül is lehetne jogorvoslattal élni.

12. A feltételes adómegállapítás tekintetében az alkalmazhatóság, kötőerő, jogerő fogalma a hatályos jogszabályok alapján nem egyértelmű, azok tartalmát több jogszabály együttes értelmezéséből kell megállapítani.

Javaslat: Álláspontom szerint a feltételes adómegállapítás tekintetében útmutató kerüljön kiadmányozásra, amely a jogszabályi rendelkezések értelmezését és a helyes joggyakorlat kialakulását segítheti elő.

Irodalomjegyzék

- Adams, John Clarke – Barile, Paolo (1953): The Implementation of the Italian Constitution The American Political Science Review volume 47 no. 1 (pp. 61-83), March.
- Agbor, Dan – Eimunjeze, Joseph (2012): Nigeria. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Aima, Kristinna – Grüssner, Kaj – Alpua, Matti (2010): Finland. In: Lang, Michael -Pistone, Pasquale – Schuch, Josef – Staringer, Claus (2010): Procedural Rules in Tax Law in Context of European Union and Domestic Law. Kluwer Law International BV, The Netherlands.
- Alarie, Benjamin – Datt, Kalmen – Sawyer, Adrian – Weeks Greg (2014): Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis. New Zealand Journal of Taxation Law and Policy. 2014. 20. volume.
- Albin, Tiiu – Herm, Marek – Klauson, Inga – Uustalu, Erki (2010): Estonia. In: Lang, Michael - Pistone, Pasquale – Schuch, Josef – Staringer, Claus (2010): Procedural Rules in Tax Law in Context of European Union and Domestic Law. Kluwer Law International BV, The Netherlands.
- Al-Ghawas, Saad Hani (2012): Kuwait. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 61-62.
- Állami Számvevőszék (2007): A köz- és magánszféra együttműködésével kapcsolatos nemzetközi és hazai tapasztalatok. Állami Számvevőszék. Budapest. 2007. április.
- Állami Számvevőszék (2008): Jelentés a gazdaságfejlesztés állami eszköztársere működésének ellenőrzéséről. 2008. március.
- Amarchand Mangaldas (2012): India. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 55-56.
- Antalóczy Katalin (2003): Működőtőke-befektetések és befektetés-ösztönzés Magyarországon. In: Botos K. (szerk.) Pénzügypolitika az ezredfordulón. SZTE Gazdaságtudományi Kar Közleményei. 2003. JATE Press, Szeged,

- Antalóczy Katalin – Sass Magdolna (2000): Működőtöke-áramlások, befekteti motivációk és befektetésösztönzés a világgazdaságban és Magyarországon. Közgazdasági Szemle, XLVII. évf., 2000. május.
- Antalóczy Katalin – Sass Magdolna (2003): Befektetésösztönzés és Magyarország csatlakozása az Európai Unióhoz. Külgazdaság XLVII. Évfolyam 2003/április.
- Arisztotelész: Nikomakhoszi etika. Európa Könyvkiadó. Budapest. (Fordította: Szabó Miklós) 1997.
- Aquinói Szent Tamás: A létről és a lényegről. Helikon Kiadó. Budapest. (Fordította Klima Gyula) 1990.
- Attard, Stephen (2012): Malta. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Az alapvető jogok biztosának Jelentése az AJB-4816/2013 számú ügyben
- Balog Zsolt – dr. Holló András – dr. Kukorelli István – dr. Sári János (2002): Az Alkotmány magyarázata. KJK-Kerszöv Jogi és Üzleti Kiadó Kft. Budapest.
- Barna Dániel (2011): A stabil alkotmány nyomában. Magyar közigazgatás. (1. (61). évf.) 1. szám.
- Báger Gusztáv (2004): A PPP: az állami és magánszektor együttműködésének tapasztalatai és ellenőrzése. PPP Konferencia. Győr, 2004. január.
- Báger Gusztáv (2005): A magyarországi privatizáció a pénzügyi ellenőrzés perspektívájából. In: Patkós Anna (szerk.): Állami vagyon – privatizáció – gazdasági rendszerváltozás. Állami Privatizációs és Vagyonkezelő Részvénytársaság.
- Báger Gusztáv (2006): A köz- és magánszféra együttműködése és a számvevőszéki ellenőrzés. Nemzetközi kitekintés és hazai tapasztalatok. Pénzügyi Szemle. 2006/1. szám.
- Báger Gusztáv – Bihary Zsigmond (2005): A magánszektor bevonásával megvalósított beruházásokkal kapcsolatos magyar ellenőrzési tapasztalatok. Brasilis. 2005. szeptember.
- Báger Gusztáv – Kovács Árpád (2004): Privatizáció Magyarországon. Állami Számvevőszék Fejlesztési és Módszertani Intézet, Budapest. 2004. június.
- Báger Gusztáv (2013): A közjó nevében. Új Magyar Közigazgatás. 2013. február 6. évfolyam 2. szám.
- Balázs Éva Johanna (2014): A képviselő. Adó, 2014. (28. évf.) 14. sz. 23-32. old.

- Balog Zsolt – dr. Holló András – dr. Kukorelli István – dr. Sári János (2002): Az Alkotmány magyarázata. KJK-Kerszöv Jogi és Üzleti Kiadó Kft. Budapest.
- Bankó Zoltán, Berke Gyula, Kajtár Edit, Kiss György, Kovács Erika (2012): Kommentár a munka törvénykönyvéhez. Complex Kiadó. Budapest.
- Bánszegi Ádám (2002): Feltételes adómegállapítás a magyar adójogban. Adó. 16. évfolyam. 5-6. szám.
- Becsei Zsuzsa – dr. Bordács Ágnes – Nánai Györgyné. (2003): Adóeljárási törvény magyarázatokkal. Perfekt Kiadó, Budapest.
- Belastingdienst (2016): Prior Consultation Ruling.
http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/standaard_functies/individueels/contact/your_rights_and_obligations/prior_consultation_ruling/prior_consultation_Ruling [Letöltés 2016.03.05.]
- Békés Ádám: Büntetőpolitika és jogbiztonság. Magyar jog. 2005. 8. szám 479-484.
- Bencsik András (2013): A fogyasztók védelmének alkotmányi fundamentumairól. Közjogi szemle. (6. évf.) 1. sz. 21-31. old.
- Bencsik András (2015): A jogorvoslathoz való jog érvényesülése a közigazgatáson innen és túl. In: Lajkó Dóra – Varga Norbert (szerk.): Alapelvek és alapjogok. General Nyomda Kft. Szeged. p. 82.
- Bertram, James – Ip, Sally (2012): Hong Kong. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Bihari Mihály (2007): A közterhekhez való hozzájárulás alkotmányossági alapjai. In: Kisfaludi András (szerk.): Liber Amicorum. Ünnepi előadások és tanulmányos Harmathy Attila tiszteletére. Budapest. ELTE ÁJK. 19-41. oldal.
- Bíró György – Lenkovic Barnabás (2002): Általános tanok. Novotni Kiadó. Miskolc.
- Blutman László – Chronowski Nóra (2011): Az Alkotmánybíróság és a közösségi jog: Alkotmányjogi paradoxon csapdájában. In: Chronowski Nóra (szerk.): Alkotmány és jogalkotás az EU tagállamként. Válogatott tanulmányok. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 139-207. oldal
- Bokor Csaba (2007): A feltételes adómegállapítás módosuló szabályai. Adólap. 4. szám. 27-29. oldal.

- Borberitz Pál, Gál Ferenc (1987): Aquinói Szent Tamás filozófiája és teológiája. Ecclesia, Budapest. 1987.
- Boros Anita (2013): Közérthető közigazgatási hatósági eljárás. Wolters Kluwer Kft., Budapest.
- Bozsik Sándor – Fellegi Miklós – Gróf Pál – Süveges Gábor – Szemán Judit (2013): Adózási ismeretek. Miskolci Egyetemi Kiadó. Miskolc.
- Bürger, Jan (2012): Czech Republic. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Cajina, Jose Anibal Olivas – de Alvarado, Gloria Maria (2012): Nicaragua. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Canada Revenue Agency (2015): Pilot-project: Pre-ruling consultations. Canada Revenue Agency. <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/txprfssnls/srvcs/prcnsltns/pltpjctprcnsltns-eng.html> [Letöltés: 2016.03.05.]
- Cano, Carolina (2012): Venezuela. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Cenegem, R. C. van (2008): Bevezetés a nyugati alkotmányjogba. Magyar Közlöny Lap-és Könyvkiadó. Budapest.
- Chorus, Jeroen – Gerver, Piet-Hein – Hondius, Ewoud (2006): Introduction to Dutch Law. Kluwer Law International. Amsterdam.
- Christián László (2013): Adó- és vámigazgatás. In: Lapsányi András (szerk.): Közigazgatási jog. Fejezetek szakigazgatásaink köréből I. kötet. Complex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft., Budapest. 2013.
- Cockfield, Arthur J. (2010): Globalization and Its Tax Discontents: Tax Policy and International Investments: Essays in Honour of Alex Easson. University of Toronto Press.
- Cserne Péter (2009): Közteherviselés. In: Jakab András (szerk.): Az Alkotmány kommentárja. Századvég Kiadó, Budapest. 2645-2662. oldal.
- Csillag Dezsőné dr. – Sinkáné dr. Csendes Ágnes – dr. Vízi Hajnalka (2010): Adóigazgatási eljárás. Saldo Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt. Budapest.
- Csink Lóránt – Fröhlich Johanna (2012): Egy alkotmány margójára. Alkotmányelméleti és értelmezési kérdések az Alaptörvényről. Gondolat Kiadó. Budapest.
- Csizmadia Andor (1976): A magyar közigazgatás fejlődése a XVIII. századtól a tanácsrendszer létrejöttéig. Akadémiai Kiadó, Budapest. 1976.

- Darák Péter – Drechsler István – Hildenbrandné Balogh Olga – Medves Tamás – Nagyné Pukler Andrea (2010): Az illetéktörvény magyarázata. Complex Jogi és Üzleti Kiadó. Budapest.
- Davila, Jorge (2012): Peru. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Deák Dániel (1987): A különösség megkérdőjelezése Immanuel Wallerstein történetfölfogásában. Magyar Filozófiai Szemle. 1987. 5-6. szám. 977-996. oldal. 1987.
- Deák, Dániel – Kolozs, Borbála (2010): Hungary. In: Lang, Michael -Pistone, Pasquale – Schuch, Josef – Staringer, Claus (2010): Procedural Rules in Tax Law in Context of European Union and Domestic Law. Kluwer Law International BV, The Netherlands.
- De Blasio, Antonio – Voller-Szenci Ildikó (2009): A strukturális és kohéziós alapokból finanszírozott nagyberuházási projektek jóváhagyása és értékelése. Európai tükrök, 2009. (14. évf.) 4. sz. 71-84. old.
- Decker, J. De (1997): Belgium Introduced Ruling Practice and Announces Measures to Promote Foreign Investments. Tax Notes International. December 29.
- Degge, Jean-Michel (2012): Belgium. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Deloitte (2011): Taxation and Investment in South Africa 2011. Reach, relevance and reliability. Deloitte Global Services Limited. Johannesburg.
- Deloitte (2013): Taxation and Investment in Thailand 2013. Reach, relevance and reliability. Deloitte Global Services Limited. Thailand.
- Deloitte (2014): Taxation and Investment in Mexico 2014. Reach, relevance and reliability. Deloitte Global Services Limited. Mexico City.
- Deloitte (2015): Taxation and Investment in Malaysia 2015. Reach, relevance and reliability. Deloitte Touche Tohmatsu Limited.
- Denhamer, Janet (2007): Taxation in Canada. Wolters Kluwer. Ottawa.
- Devlin, Caroline – Cox, Artur (2012): Ireland. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Dewald, Johathan (2002): Az európai nemesség. 1400-1800. Pannónia Kiadó. Budapest.
- Dicey, A. V. (1982): Introduction to the Study of the Law of the Constitution. Liberty Classics. Indianapolis.

- Drinóczy Tímea (2012): Gazdasági alkotmány az Alaptörvényben. Jogtudományi közlöny. (67. évf.) 10. sz. 369-383. oldal.
- Drinóczy Tímea (2007): Gazdasági alkotmány és gazdasági alapjogok. Dialóg Campus Kiadó. Budapest-Pécs.
- Drinóczy Tímea (2005): Az alkotmány gazdaságpolitikai semlegességének problematikája. Állam és jogtudomány. (46. évf.) 3-4. sz. 273-302. oldal.
- Dombiváriné dr. Kozák Nikolett (2012): Soron kívüli adómegállapítás, különös tekintettel az elhunyt személyek adó- és járulékkötelezettségének megállapítására. Adóvilág. 2012/7. szám p. 33-36.
- Easson, A. J. (2004): Tax Incentives for Foreign Direct Investment. Kluwer Law International.
- Egresi Katalin (2013): Az olasz alkotmány. Gondolat Kiadó. Budapest.
- Einaudi, Mario (1948): The Constitution of the Italian Republic The American Political Science Review vol. 42. no. 4 (pp. 661-676), August 1948.
- Ember Győző (1946): Az újkori magyar közigazgatás története Mohácstól a török kiűzetéséig. Magyar Országos Levéltár kiadványai, III. Hatósági- és Hivataltörténet 1. Budapest 1946. [http://library.hungaricana.hu/hu/view/MolDigiLib_MOLkiadv3_01/?pg=230&layout=s&query=SZO%3D\(ad%C3%B3\)](http://library.hungaricana.hu/hu/view/MolDigiLib_MOLkiadv3_01/?pg=230&layout=s&query=SZO%3D(ad%C3%B3)) [Letöltés: 2016.01.01.]
- Engel, Michaela (2012): Germany. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p.
- Erdős Éva (2012): A beruházásösztönzés adójoga. Miskolci Egyetem. Miskolc. 63. oldal.
- Erdős Éva (2011): A közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezése az európai adóharmonizáció tükrében. Miskolci Jogi Szemle. 2011/6. szám. p. 46-62.
- Erdős Éva (2010): Tax optimization, tax avoidance or tax evasion? Contributions to the offshore companies' legal background. Curentul Juridic. 2010/3. p. 47-56.
- Erdős Éva (2004): Adójogi alapfogalmak. In: Kalas Tibor (szerk.): Pénzügyi jog. Igazságügyi ügyintéző szakos hallgatók részére. Budapest: Virtuóz, p. 68-76.
- Erdős Éva (2003): A külföldi befektetők adókedvezményei és a jogharmonizáció. In: Bragyova András (szerk.): Holló András 60. születésnapjára. Miskolc: Bibor Kiadó, p. 161-181.
- Erdős Éva, Kovács Kitti (2010): Az adóoptimalizálás egyik eszköze: az offshore jelenség térnyerése és gyakorlati nehézségei. Gazdaság és jog. 2010/1. szám. p. 17-21.
- European Parliament (2015): 'Tax rulings' in the EU Member States. European Union. Brussels.

- Európa Tanács Miniszteri Bizottságának (2007) 7. számú ajánlása a jó közigazgatásról (Elfogadta a Miniszteri Bizottság 2007. június 20-án, a Miniszteri Megbízottak 999. találkozóján.)
- Európa Tanács Miniszteri Bizottságának Rec (2004) 20. számú ajánlása a közigazgatási döntések bírósági felülvizsgálatáról (Elfogadta a Miniszteri Bizottság 2004. december 15-én, a Miniszteri Megbízottak 909. találkozóján)
- Felipe, Jesus (2015): Development and modern industrial policy in practice. Issues and country experiences. The Asian Development Bank. Edward Elgar Publishing. Cheltenham. Northampton.
- Ferenczy Endre (1996): Az általános közteherviselés mint társadalmi közmegegyezés. Jogtudományi Közlöny. 1996. szeptember. 348. oldal.
- Fernandez, Alejandro Barrera – Ortiz, Luiz – Matus, Francisco (2012): Mexico. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Földes Gábor (1996): Pénzügyi alkotmányosság. Társadalmi Szemle 1996/1. 58-59. oldal.
- Földes Gábor (2004): Adójog. Osiris Kiadó. Budapest. 2004.
- Földi András – Hamza Gábor (1996): A római jog története és intézményei. Nemzeti Tankönyvkiadó. Budapest.
- France Innovation (2013): Tax measures to promote competitiveness and investment in France. France Innovation. Paris.
- Friezer, Mark – Utz, Clayton (2012): Australia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Frivaldszky János (2007): Klasszikus Természetjog és jogfilozófia. Szent István Társulat. Budapest.
- Frivaldszky János (2010): Természetjog és emberi jogok. Pázmány Péter Katolikus Egyetem Jog- és Államtudományi Kar. Budapest.
- Frivaldszky János (2012): Jog a személyközi viszonyokban. Az olasz jogfilozófia nyomdokain. Szent István Társulat. Budapest.
- Frivaldszky János (szerk.) (2013): A jogi gondolkodás mérföldkövei. A kezdetektől a XIX. század végéig. Szent István Társulat. Budapest. 2013. 12.
- Gadó Gábor (2013): A gazdasági alkotmányosság válsága Magyarországon. Gazdaság és jog. (21. évf.) 10. sz. 3-9. oldal.

- Gagnon, Jean Marc (2012): Canada, Quebec. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Gerencsér Balázs (2013): Az eljárási költség. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs.
- Gerencsér Balázs (2013): Elektronikus ügyintézés, elektronikus kapcsolattartás. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs.
- Givati, Yehonatan (2009): Resolving legal uncertainty: the unfulfilled promise of advance tax rulings. Harvard Law School. Discussion Paper No. 30. Cambridge.
- Grant, Joseph (2012): Grenada. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Gouthière, B. (2001): France. In The International Guide to Advance Rulings. IBFD loose-leaf.
- Gouthière B. (1999): France. In Advance Rulings. IFA Cahiers de droit fiscal international, Vol. LXXXIVb, Kluwer Law International, The Hague.
- Gudmundsson, Jon Elvar (2012): Iceland. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 53-54.
- Hadi László (szerk.) (1998): Az új adójog magyarázata. 1999. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest.
- Hadi László (szerk.) (2000): Az új adójog magyarázata 2001. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 71. oldal.
- Hadi László (szerk.) (2006): Az új adójog magyarázata 2006. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 240. oldal.
- Hadi László (szerk.) (2007): Az új adójog magyarázata 2007. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 256. oldal.
- Hadi László (szerk.) (2009): Az új adójog magyarázata 2009. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 292. oldal.
- Hadi László (szerk.) (2010): Az új adójog magyarázata 2010. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest.
- Hadi László, Földes Gábor (2004): Az adózás rendjének alkalmazása az önkormányzati adóhatóságoknál. KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó Kft. Budapest. 2004.
- Hajnal István (1936): Egyetemes történet. Az újkor története. Révai Testvérek Irodalmi Intézet. Budapest.

- Halász Zsolt (2005): Az adójog alapjai az Alkotmányban és az Alkotmánybíróság gyakorlatában. Magyar Közigazgatás 2005/6. 356-366. oldal.
- Halász Zsolt – Sólyom Borbála (2006): Az adózás eljárási szabályai. In: Halustyik Anna (szerk.) (2006): Pénzügyi jog I. Szent István Társulat. Budapest. 562. oldal.
- Halmai Péter (2014): Krízis és növekedés az Európai Unióban. Európai modell, strukturális reformok. Akadémiai Kiadó, Budapest.
- Halustyik Anna (szerk.) (2013): Pénzügyi jog I. Pázmány Press. Budapest. 2013. 87.
- Havasi Éva (2003): Az EU versenypolitikája és a beruházásösztönzési rendszerekkel kapcsolatos szabályozásai. Külgazdaság, XLVII. évf. 2003. szeptember. 5-23. oldal.
- Herich György (szerk.) (2005): Adótan. Penta Unió Oktatási Centrum. Pécs, 2005. 65. oldal.
- Herich György (szerk.) (2010): Adótan. Penta Unió Oktatási Centrum. Pécs, 2010. 68. oldal.
- Herich György (2015): Magyarország adórendszere. In: Herich György – Pál-Antal Ildikó – Radics András – Rybaltovszki Péter – Sőregi Danics Ágnes – Szoboszlai Márta (2015): Adózás Európában. Penta Unió.
- Herich György – Pál-Antal Ildikó – Radics András – Rybaltovszki Péter – Sőregi Danics Ágnes – Szoboszlai Márta (2015): Adózás Európában. Penta Unió.
- Hőgye Mihály (2000): Az adózás alapelvei. In: Juraj Nemeč – Glen Wright (szerk.): Közösségi pénzügyek. Elmélet és gyakorlat a közép-európai átmenetben. Budapest: Aula. 160–171. oldal.
- Hutchinson, Stuart – Grierson, Simpson (2012): New Zealand. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 71-72.
- Ilonka Mária (2004): Az adózás története az őskortól napjainkig. Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest.
- Ioannou, George: Cyprus. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 28.
- Ivancsics Imre (2012): A közigazgatási hatósági eljárás. Kódex Nyomda Kft. Pécs. 2012.
- Ivancsics Imre – Fábíán Adrián (2013): Hatósági jogalkalmazás a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó. Budapest-Pécs.
- Jansosn, Zinta (2012): Latvia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.

- Jakab András (2011): Az új Alaptörvény keletkezése és gyakorlati következményei. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest.
- Jakab András (2015): A közigazgatási jog tudománya és oktatása Magyarországon. In: Jakab András – Menyhárd Attila: A jog tudománya. Tudománytörténeti és tudományelméleti írások, gyakorlati tanácsok. Budapest, HVG Orac.
- Kagan, Leilani – Dorfman Sweetman, Thompson (2012): Canada, Manitoba. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Kalas Tibor (szerk.) (2012): Közigazgatási hatósági eljárás. Miskolci Egyetemi Kiadó, Miskolc. 2012.
- Kallideris, Costas – Filippou, Elina (2012): Greece. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Kamal, Mohamed Youssef (2012): Egypt. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Karácsony András (2000): Jogfilozófia és társadalomelmélet. Pallas Stúdió – Attraktor Kft. Budapest. 2000.
- Karsai Gábor (2005): Nem tudták, de tették. Ciklus és trend a magyar gazdaságban és privatizációban, 1990-2004. In: Patkós Anna (szerk.): Állami vagyon – privatizáció – gazdasági rendszerváltozás. Állami Privatizációs és Vagyonkezelő Részvénytársaság, 2005.
- Kecskés László (1993): Polgári jogunk alapelveinek változásáról. Magyar Jog. 1993. 1. szám 1-7.
- Keiniger, Walter – O’Farrell, Marval (2012): Argentina. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Kelsen, Hans: Tiszta Jogtan. (Fordította Bibó István.) Utánnymtatásban: Rejtjel Kiadó. Budapest, 2001.
- Kengyel Miklós (2005): Magyar polgári eljárásjog. Osiris Kiadó. Budapest.
- Képes György (2013): A kormány és a központi igazgatás. In: Képes György (szerk.): Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet a polgári korban. ELTE Eötvös Kiadó. Eötvös Lóránd Tudományegyetem. Budapest.
- Kilényi Géza (1996): Az alaptörvény stabilitását szolgáló garanciák a külföldi alkotmányokban és nálunk, Jogtudományi közlöny. (51. évf.) 3. sz. 110-124. oldal.

- Kilényi Géza (2007): A közigazgatási eljárásjog racionalizálására irányuló törekvések az új közigazgatási eljárási törvény előkészítésének folyamatában. In: Lőrincz Lajos (szerk.): Láttelek a magyar közigazgatásról. MTA Jogtudományi Intézet. Budapest. 9-62.
- Kilényi Géza (2008): A közigazgatási jog nagy kézikönyve. Complex Kiadó Kft. Budapest.
- Kilényi Géza (2009): Az elsőfokú eljárás. In: Kilényi Géza (szerk.): A közigazgatási eljárási törvény kommentárja. Complex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft. Budapest. 2009.
- Kiss Barnabás (1988): Anglia. In: Kovács István (szerk.): Nyugat-Európa alkotmányai. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.
- Kiss Barnabás (1992): Észak-Európa Alkotmányai. Államtudományi Kutatóközpont. Budapest.
- Kiss Daisy (2006): A polgári per titkai. HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest. 654. oldal.
- Klicsu László (2011): Közteherviselés az új Alkotmányban. In: Molnár Borbála – Gyombolai Zsolt – Téglási András (szerk.): Gazdasági alapjogok és az új magyar Alkotmány. Tanulmánykötet az Országgyűlés Emberi jogi, kisebbségi, civil- és vallásügyi bizottsága által 2010. Október 15-én azonos címmel megrendezett tudományos konferencián elhangzott előadások alapján. Budapest, 2011. 87-93. oldal.
- Klicsu László (2011): Közteherviselés az új Alkotmányban. Pázmány Law Working Papers, Nr. 2011/3.
- Klicsu László (2012): Családi adópolitika az új alaptörvény fényében, Iustum, aequum, salutare: jogtudományi folyóirat. (8. évf.) 2. sz. 71-75. oldal.
- Klicsu László (2012): Közpénzügyek In: Trócsányi László – Schanda Balázs (szerk.): Bevezetés az Alkotmányjogba. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest. 403-427. oldal.
- Kmety Károly (1911): A magyar közigazgatási és pénzügyi jog kézikönyve. II. Kötet. Grill Károly Könyvkiadó Vállalata. Budapest.
- Kocsis Miklós (2005): Jogállam és jogbiztonság. In: Jogállam és jogbiztonság (szerk. Weller Mónika). Emberi Jogok Központja Közalapítvány. Budapest.
- Kocsis Miklós (2007): Gazdasági alkotmány és gazdasági alapjogok. Jura, 2007. (13. évf.) 1. sz. 197-199. oldal.
- Kondorosi Ferenc: Jogállamiság – Jogegyenlőség – Jogbiztonság. Börtönügyi Szemle. 2007. 2. szám. 7.

- Kovács András (2008): A közigazgatási jogerő és a végrehajthatóság. *Jogtudományi Közlöny*. 2008/9. szám. p. 429-444.
- Kovács Árpád (2010): *Közpénzügyek*. ELTE Eötvös Kiadó. Budapest. 276. oldal.
- Kovács Árpád (2014): Vázlatos betekintés a közpénzügyi döntéshozatalba. *Oktatáskutató és Fejlesztő Intézet*, Budapest.
- Kovács Ferenc (2013): A feltételes adómegállapítás aktuális szabályai. *Adó*. 27. évfolyam. 7-8. szám. 82-85. oldal.
- Kovács István (1988): Franciaország. In: Kovács István (szerk.): *Nyugat-Európa alkotmányai*. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.
- Kovács Mónika (2004): Az Alkotmány magyarázata - kommentár Magyar közigazgatás. (54. évf.) 4. sz. 249-252. oldal.
- Kőhalmi László (2012): *Jogbiztonság és büntető jogalkotás*. Tanulmányok a biztonság rendészettudományi dimenziói változások és hatások című tudományos konferenciáról. XIII. kötet. Pécs.
- Kruidenier, E. (1999): *Advance Rulings in Netherlands*. IFA Cahiers de droit fiscal international. 1999.
- Küpper, Herbert: *A jogállam követelményei az Európai Unióban és Magyarország Alaptörvénye*. Jura. 2011. 2. szám. 97.
- Lang, Michael - Pistone, Pasquale – Schuch, Josef – Staringer, Claus (2010): *Procedural Rules in Tax Law in Context of European Union and Domestic Law*. Kluwer Law International BV, The Netherlands.
- Lapsányi András (szerk.): *Közigazgatási jog*. Fejezetek szakigazgatásaink köréből I. kötet. Complex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft., Budapest. 2013.
- Leng, Harold Tan Kok (2012): Malaysia. In: *Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group*.
- Lentner Csaba (2010): A magyar gazdasági válság és válságkezelés néhány történeti és nemzetközi aspektusa. *Pénzügyi szemle*, 2010. (55. évf.) 3. sz. 561-584. old.
- Lentner Csaba (2014): A magyar önkormányzatok adóssághozzájárulása. *Pénzügyi szemle*, 2014. (59. évf.) 3. sz. 330-344. old.
- Lindencrona, Gustaf (2007): *Unique Features in Swedish Tax Law*. Stockholm Institute for Scandinavian Law. Stockholm.

- Liu, Wellington – Lin, Trinity (2012): Taiwan. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Lomnici Zoltán (2001): Pénzügyi ítélkezés. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest. 2001. 128-129.
- Loo, Ern Chen – Hansford, Ann – McKerchar, Margaret (2005): In International Comparative analysis of Self-assessment: What Lessons are there for Tax Adminsitrators?. Australian Tax Forum.
- Lőrincz Lajos (2002): Eljárási jog a közigazgatásban. Unió Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest.
- Lőrincz Lajos (2005): Közigazgatási eljárásjog. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest.
- Lövetei István (2005): A közigazgatási eljárásjog alapjai. In: Lőrincz Lajos (szerk.): Közigazgatási eljárásjog. HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest.
- Magyar Katolikus Lexikon.
- Magyary Zoltán (1942): Magyar Közigazgatás. A közigazgatás szerepe a XX. sz. államában. A magyar közigazgatás szervezete, működése és jogrendje. Királyi Magyar Egyetemi Nyomda. Budapest.
- Magyary Zoltán – Kiss István (1939): A közigazgatás és az emberek. Ténymegállapító tanulmány a tatai járás közigazgatásáról. Dunántúl Pécsi Egyetemi Könyvkiadó és Nyomda Rt., Pécs. 1939.
- Maiyalehné Gregóczki Etelka (2008): Pénzügyi igazgatás. Budapest: KSZK-MKI, 2008.
- Maiyalehné Gregóczki Etelka (2004): Az elektronikus ügyintézés kérdései. In: Lilliné Fecz Ildikó (szerk.): Költségvetési szervek gazdálkodása. Budapest, Verlag Dashöfer Szakkiadó Kft, p. 25-50.
- Maiyalehné Gregóczki Etelka (2004): A KET. In: Lilliné Fecz Ildikó (szerk.): Költségvetési szervek gazdálkodása. Budapest, Verlag Dashöfer Szakkiadó Kft, p. 38-62.
- Maliy, Alexei – Greeven, Cees-Frans (2015): Recent development in the advance tax ruling practices in Luxembourg and the Netherlands. International Bar Association. <http://www.ibanet.org/Article/Detail.aspx?ArticleUid=eadb48e0-4cc0-4591-afac-4e7614278ad8> [Letöltés: 2016.03.05.]
- Martonosi Ádám (2013): Tényezők az alacsony hazai beruházás hátterében. MNB-szemle, 2013. (8. évf.) 1. sz.

- Matolcsy György (1998): Privatizáció Magyarországon: 1988-1998. Magyar tudomány, 1998. (43. (105.) évf.) 3. sz. p. 272-286.
- Matolcsy György (2008): Éllovasból sereghajtó. Elvesztett évek krónikája. Éghajlat Kiadó. Budapest. 2008.
- Mayora, Villeda (2012): Guatemala. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 49-50.
- Mclord Chekpecke, Samuel (2014): Designing a Competitive Tax System. In: Petruzzi, Raffaele – Spies, Karoline: Tax Polity Challenges int he 21st Century. Linde International Tax Law, Vienna. 85-116.
- Medve Tamás (2010): Az illeték megfizetése. In: Darák Péter – Drechsler István – Hildenbrandné Balogh Olga – Medves Tamás – Nagyné Pukler Andrea (2010): Az illetéktörvény magyarázata. Complex Jogi és Üzleti Kiadó. Budapest.
- Mezey Barna (szerk.) (1999): Magyar jogtörténet. Osiris Kiadó. Budapest. 440. oldal.
- Mezey Barna (szerk.) (2002): Magyar alkotmánytörténet. Osiris Kiadó. Budapest. 443. oldal.
- Mezey Barna (2013): Alkotmánytörténeti alapok; alkotmány és közigazgatás a polgári átalakulás előtt. In: Képes György (szerk.): Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet a polgári korban. ELTE Eötvös Kiadó. Eötvös Lóránd Tudományegyetem. Budapest.
- Miron, Ana-Maria E. (2012): Romania. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Moreas, Oswaldo – Almeida, Demarest (2012): Brazil. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Moreno, Juan – Rodrigues, Milciades (2012): Dominican Republic. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 34.
- Muzsly István (1993): Gazdaság és erkölcs. Márton Áron Kiadó. Budapest. 1993. 105.
- Nagy Tibor (2004): Pénzügyi jog. Eötvös Lóránd Tudományegyetem Jogi és Továbbképző Intézet. Budapest.
- Nagy Zoltán (2015): A közpénzügyi támogatások rendszere és szabályozása. In: Lentner Csaba (szerk.): Adózási pénzügytan és államháztartási gazdálkodás: Közpénzügyek és Államháztartástan II. Budapest: NKE Szolgáltató Kft., p. 203-223.
- Nagy Zoltán (2011): Pénzügyi alkotmányosság a visegrádi országok alkotmányaiban című konferencia előadás. Konferencia helye, ideje: Debrecen, Debreceni Egyetem - ÁJK,

- Pénzügyi Jogot Oktatók III. Konferenciája, 2011. június 6., Konferencia címe: Pénzügyi jogi változások - Magyarország és európai hatások
- Nagy Zoltán (2008): Költségvetési szervek. Közigazgatási versenyvizsga - Államháztartástan modul (középfok), Kormányzati Személyügyi Szolgáltató és Közigazgatási Képzési Központ részére készített e- learninges tananyag.
- Nagy Zoltán (2008): Az állami költségvetés rendszere. Közigazgatási versenyvizsga - Államháztartástan modul (középfok), Kormányzati Személyügyi Szolgáltató és Közigazgatási Képzési Központ részére készített e- learninges tananyag.
- Nagy Zoltán (2006): A makroszintű állami gazdálkodás-az államháztartás jogi szabályozása. In: Károlyi Géza (szerk.): Gazdasági közjog. Debrecen: Kossuth Egyetemi Kiadó. p. 8-68.
- Nagy Zoltán (2005): A makroszintű állami gazdálkodás - az államháztartás jogi szabályozása. In: Károlyi Géza (szerk.): Gazdasági közjog. Debrecen: Debreceni Egyetem. p. 8-68.
- OECD (1998): Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris.
- OECD (2015): Tax Administration. Comparative Information on OECD on Other Advanced and Emerging Economies. OECD. Paris.
- Okello, Andrew (2014): Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment. International Monetary Fund. Washington D.C. March 2014. p. 12.
- Ontario Ministry of Finance (2005): Advance Tax Rulings. Ontario Ministry of Finance. <http://www.fin.gov.on.ca/en/bulletins/ct/4005.html>
- Ottosen, Arne Mollin – Reumert, Kromann (2012): Denmark. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Papp Csilla (2012): A 2011. évi jövedelemadóira vonatkozó munkáltató adómegállapítás szabályai. Adólap 2012/1-2.
- Papp Imre (2012): Az időbeli hatály ikergyermekai: a kellő felkészülési idő és a visszamenőleges jogalkotás tilalma vagy „jogbiztonsági” szemle az alkotmánybírói esetjog tükrében. Eötvös Lóránt Tudomány Egyetem Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola. Doktori Értekezés Tézisei. Budapest, 2012. 14.
- Pákozdi Zita (2013): Problémás kérdések a jogerő intézményével összefüggésben. Jogtudományi Közlöny. 2013/4. szám p. 183-191.
- Paulovits Anita (2010): A jogerő kérdése a perjogtudományban és a közigazgatásban. Miskolci Jogi Szemle. 2010/1. szám. 40-57.

- Paulovits Anita (2013): A modern jogerőfogalom római jogi eredete. *Publicationes Universitatis Miskolcensis. Sectio Juridica et Politica*. 2013. p. 103-110.
- Patyi András (2012): A közigazgatási működés jogi kérdései. In: Varga Zs. András (szerk.): *Általános közigazgatási jog (az Alaptörvény rendszerében)*. Dialóg Campus Kiadó. Budapest-Pécs. 141-341.
- Patyi András (2013): A hatósági eljárási jogviszony fogalma és tárgya: a hatósági ügy. In: Patyi András: *Hatósági eljárásjog a közigazgatásban*. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs.
- Patyi András (2013): *Hatósági eljárásjog a közigazgatásban*. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs.
- Patyi András – Boros Anita (2013): A hatóság és a szakhatóság az eljárásban. (Általános rendelkezések). A hatósági eljárási jogviszony fogalma és tárgya: a hatósági ügy. In: Patyi András: *Hatósági eljárásjog a közigazgatásban*. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs.
- Pitti Zoltán (1996): A közteljesítés intézményi rendszere. *Pénzügyi Szemle*. 1. szám.
- Pecz Viloms (szerk.) (1904): *Ókori lexikon*. Franklin Társulat. Budapest.
- Peschka Vilmos: *Értékek és kategóriák a jogalkotásban*. *Jogtudományi Közlöny*. 1981. 4. szám. 243.
- Petrik Ferenc (2011): *Közigazgatási bíróság – közigazgatási jogviszony*. HVGOrac Lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest.
- Radbruch, Gustav: *Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht*. Lambert Schneider Verlag. Heidelberg. 1946. 15-17.
- Radics András (2015): Ausztria adórendszere. In: Herich György – Pál-Antal Ildikó – Radics András – Rybaltovszki Péter – Sőregi Danics Ágnes – Szoboszlai Márta (2015): *Adózás Európában*. Penta Unió.
- Rácz Lajos (2007): Feudális korszak. In: Máthé Gábor (szerk.): *Magyar alkotmány- és közigazgatástörténet*. HVGOrac Lap- és Könyvkiadó Kft.
- Rawls, John (1997): *Az igazságosság elmélete*. Osiris Kiadó. Budapest. 1997. 358.
- Renfrew, Colin – Bahn, Paul (1999): *Régészet. Elmélet, módszer, gyakorlat*. Osiris Kiadó Budapest.
- Ripa-Liburdi (2000): *Il diritto di interpello: improcedibilità e inammissibilità della istanza*, in *Corriere Tributario* No. 39, 2000.

- Rizvi, Ahsan Zahir (2012): Pakistan. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Rodrigues, Milciades – Moreno, Juan (2012): Dominican Republic. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Rojar, Fernando (2012): Bolivia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 11.
- Romano, Carlo (2002): Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFD.
- Rosenblat, Dmitri (2012): Estonia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Rosengren, Jonathan (2012): Finland. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Rózsa Ernő – Harsányi Istvánné (1999): Adóigazgatás, adóellenőrzés a kapcsolódó jogorvoslati rendszerrel. Unió Lap- és Könyvkiadó Kereskedelmi Kft., Budapest. 50. oldal.
- Ruseva, Elina (2012): Bulgaria. In: Lex Mundi: Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group. p. 14.
- Ruszoly József (2005): Európa alkotmánytörténete. Püski Kiadó. Budapest
- Sahin-Tóth Balázs (1998): A joggal való visszaélés tilalmának egyes jogalkotási kérdései. In: Harmathy Attila (szerk.): Jogi tanulmányok. Budapest. Eötvös Lóránt Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar. 1998. 261-309.
- Salazar, Lucas Moreno (2012): Colombia. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Sári János (2009): Az alkotmány normatív értékei és az alkotmányosság etikája Új magyar közigazgatás. (2. évf.) 12. sz. 18-24. oldal.
- Sass Magdolna (2008): Befektetésösztönzés: elvek, intézmények, eredmények. In: Bod Péter Ákos – Báger Gusztáv (szerk.): Gazdasági kormányzás. Budapest, Aula.
- Sárközy Tamás (2009): A korai privatizációtól a késői vagyontörvényig. Az állami tulajdon jogának fejlődése, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft, Budapest, 2009. 17. o.
- Schanda Balázs (2013a): Államalkotó tényezők. In: Trócsányi László – Schanda Balázs (szerk.): Bevezetés az Alkotmányjogba. Az Alaptörvény és Magyarország alkotmányos intézményei. Budapest: HVG - ORAC. 91-110. oldal

- Schanda Balázs (2013b): Világnézeti és erkölcsi kérdések az új alkotmányban. In: Drinóczi Tímea – Jakab András (szerk.): Alkotmányozás Magyarországon 2010–2011 Budapest; Pécs: Pázmány Press, 123-131 oldal.
- Schanda Balázs (2012a): A jog lehetőségei a család védelmére. IUSTUM AEQUUM SALUTARE 8:(2) pp. 77-88. oldal.
- Schanda Balázs (2012b): Államalkotó tényezők. In: Trócsányi László – Schanda Balázs (szerk.): (2012) Bevezetés az Alkotmányjogba. Az Alaptörvény és Magyarország alkotmányos intézményei. Budapest. HVG-ORAC. 91-109. oldal
- Schanda Balázs (2012c): Contituent and Constitutional Entities. In: Schanda Balázs – Varga Zs András – Csink Lóránt (szerk.): The basic law of Hungary: A First Commentary Dublin: Clarus Press. p. 47-51.
- Schanda Balázs (2010a): Az Alkotmány megújításának kihívása. Közösségek és értékek az alkotmány mögött In: Schanda Balázs – Varga Zs András (szerk.): Látélet közjogunk elmúlt évtizedéről Budapest: Pázmány Péter Katolikus Egyetem. 53-60 oldal.
- Schanda Balázs (2010b): Alkotmányozás – felelősség és lehetőség keskeny ösvényén IUSTUM AEQUUM SALUTARE 6:(4) pp. 19-22. oldal.
- Schanda Balázs – Balogh Zsolt (szerk.) (2011): Alkotmányjog – Alapjogok Budapest: PPKE Jog- és Államtudományi Kar. 348 oldal.
- Schlett András (2014): Államháztartás és szakpolitikák. Pázmány Press. Budapest.
- Seereiner Imre Alfonz (2011): Az új Alkotmány és a közigazgatás - javaslatok és lehetőségek. Új magyar közigazgatás. (4. évf.) 2. sz. 3-8. oldal.
- Simon István (2012): Pénzügyi jog II. Osiris Kiadó. Budapest. 2012.
- Souter, Gwen (2012): Scotland. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Stumpf István (2013): Az Alaptörvény és az amerikai alkotmányosság, Új magyar közigazgatás. (6. évf.) 1. sz. 2-7. oldal.
- Szabó Ildikó (2014): A rendeltetésszerű joggyakorlás elvének érvényesülése, rövid kitekintéssel a feltételes adómegállapítási eljárásra is. Iustum Aquum Salutare. 2014/3. szám. 143-162. oldal

- Szabó Ildikó (2014): The body of law of the conditional tax assessment and its purpose. In: Tanulmánykötet a haza szolgálatában konferencián elhangzott előadásokból. Budapest. 2014. 87.
- Szabó Ildikó (2015): A feltételes adó-megállapítás, mint a közteherviselési kötelezettség teljesítését elősegítő jogintézmény. In: Lajkó Dóra, Varga Norbert (szerk.): Alapelvek és alapjogok. 486 p. Szeged: Szegedi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola, 2015. pp. 419-430.
- Szabó Imre (1960): A jogszabályok értelmezése. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest. p. 519.
- Szabó Miklós (2001): A jog alkalmazása. In: Szabó Miklós (szerk.): Bevezetés a jog- és államtudományokba. Bíbor Kiadó. Miskolc. 125-148.
- Szalavetz Andrea (2000): A befektetés-ösztönzés regionális tapasztalatai. Tér és Társadalom XIV. évf. 2000/1. 69-100.pp.
- Szalma Mária (2009): A nemperes eljárásban hozott határozatok jogerőhatása. Sectio Juridica et Politica, Miskolc, Tomus 2009. 2. szám. p. 581-592.
- Szamel Katalin (2007): Közigazgatási Aktustan. In: Lőrincz Lajos (szerk.): Közigazgatási jog. HVG-Orac lap- és Könyvkiadó Kft. Budapest. 2007. 174-206.
- Szamel Katalin (2011): Az Alaptörvény hatása a közigazgatásra. Jogtudományi közlöny. (66. évf.) 7-8. sz. 414-416. oldal.
- Szemán Judit (2013): A hazai adórendszer. In: Bozsik Sándor – Fellegi Miklós – Gróf Pál – Süveges Gábor – Szemán Judit (2013): Adózási ismeretek. Miskolci Egyetemi Kiadó. Miskolc. p. 36.
- Szepesi György (1985): Elosztási viszonyaink: jelen és jövő. Ösztönzés, szociálpolitika, közteherviselés). Társadalmi szemle. 1985. 40. évfolyam 8-9. szám. 49. oldal.
- Szilovics Csaba (2003): Család és jogkövetés az adójogban. Gondolat Kiadó. Budapest. 2003. 9-10.
- Szmodis Jenő (2013): Sokrétegű alkotmány, Magyar jog, 2013. (60. évf.) 8. sz. 449-458. oldal.
- Szollátné dr. Gerencsér Ida (2012): Munkáltatói adómegállapítás. Adóvilág. 2012/8. szám. 4-7.
- Takács György (1936): Rendszeres magyar pénzügyi jog. Grill Károly Könyvkiadó Vállalata. Budapest.

- Takács Péter – Kölczöl Miklós (2008): Eszmény és valóság a politikában. Az ókori görög állambölcselet vázlata. In: Takács Péter (szerk.): Államelmélet I. Szent István Társulat, Budapest. 2008. 35.
- Tersztyánszky Éva (2006): A magyar Alkotmánybíróság pénzügyi tárgyú döntései. In: Hajas Barnabás – Schanda Balázs (szerk.): Formatori Iuris Publici. Ünnepi kötet Kilenyi Géza professzor hetvenedik születésnapjára. Budapest, PPKE JÁK Szent István Társulat. 477-486. oldal.
- T. Kovács Júlia (2013): Egy alkotmány margójának margójára. Jogtudományi közlöny. (68. évf.) 4. sz. 217-219. oldal
- Tóth Károly (szerk.) (1997): Kelet-Európa új alkotmányai (1997). József Attila Tudomány Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar Alkotmányjogi Tanszék.
- Tóth Zoltán József (2013): Egyes észrevételek az Alaptörvény értelmezéséhez. Polgári szemle. (9. évf.) 1-3. szám
- Török Tamás (2011): Költségvetés, közpénzügyek a német és francia alkotmányban. In: Gazdasági alapjogok és az új magyar alkotmány. Tanulmánykötet. Az Országgyűlés Emberi jogi, kisebbségi, civil- és vallásügyi bizottsága. Budapest.
- Trossman, Jeffrey (2012): Canada, Ontario. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Vadász Sándor (szerk.) (1998): 19. századi egyetemes történet 1789-1890. Korona Kiadó. Budapest.
- Vámosi-Nagy Szabolcs (2005): Adóhatósági adómegállapítás 2004-ről. Adólap 2005/1-2. 2-3.
- Varga Árpád (2015): Adóhatóságok. In: Lentner Csaba (szerk.): Adózási pénzügytan és államháztartási gazdálkodás. Közpénzügyek és államháztartástan II. Budapest. Nemzeti Közszerzői Egyetem. p. 483-496.
- Varga Árpád (2015): Az adóigazgatás alapjai, az adózás rendjéről szóló törvény szabályai. In: Lentner Csaba (szerk.): Adózási pénzügytan és államháztartási gazdálkodás. Közpénzügyek és államháztartástan II. Budapest. Nemzeti Közszerzői Egyetem. p. 453-482.
- Varga Csaba (2002): Előadások a jogi gondolkodás paradigmáiról. Szent István Társulat, Budapest. 2002. 20-45.

- Varga Zs. András (2012): A közhatalom jogalkalmazói kontrollja mint a jó kormányzás előfeltétele. In: Szigeti Szabolcs – Frivaldszky János (szerk.): A kormányzásról – Elméleti kihívások. JTMR Faludi Ferenc Akadémia, Jezsuita Európa Iroda – OCIPE Magyarország, L'Harmattan Kiadó, Budapest. 241-268.
- Varga Zs. András (2013): Az alkotmányosság követelménye és az eljárás alapelvei. In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs.
- Vasvári Tamás (2013): Önkormányzati beruházások finanszírozása az európai uniós támogatások tükrében. Statisztikai szemle, 2013. (91. évf.) 2. sz. 155-184. old.
- Váczai Péter (2013): A jó közigazgatási eljárásról való alapjog és annak összetevői. Dialóg Campus Kiadó. Budapest-Pécs. 2013.
- Váci Péter (2014): A jó közigazgatási eljárás és alapelvei. In: Kaiser Tamás (szerk.): Hatékony közszolgálat és jó közigazgatás – Nemzetközi és európai dimenziók. Nemzeti Közszolgálati Egyetem. Budapest. 129-149.
- Vértes András – Losoncz Miklós (2004): A befektetések ösztönzésével kapcsolatos magyar érdekek, elképzelések. GKI Gazdaságkutató Rt. Integrációs és Fejlesztési Munkacsoport. Versenyképességi Munkacsoport. 2004. február.
- Vida Mária (2006): Fogalomtár az új közigazgatási eljárási törvényhez. HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft.
- Vinuales, Luis – Duran, Carlos (2012): Spain. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- Vigvári András (2008): Pénzügy(rendszer)tan. Akadémiai Kiadó. Budapest.
- Visegrády Antal (2006): A jogi szabályozás eredményessége. Dialóg Campus Kiadó. Budapest-Pécs.
- Wasyłowski, Dariusz (2012): Poland. In: Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.
- White, Donald (2002): Taxes in the Ancient World. University of Pennsylvania. Almanac, Vol. 48, No. 28, 2 April 2002
- Zlinszky János: Jogbiztonság igazságosság ellen (vagy nélkül)? Magyar Jog. 1999. 9. szám. 513-517.

Alkotmánybírósági határozatok

21/1991. (IV. 26.) AB határozat.

62/1991. (XI. 22.) AB határozat.

61/1992. (XI. 20.) AB határozat.

66/B/1992. AB határozat

21/1997. (III. 26.) AB határozat.

31/1998. (VI. 25.) AB határozat.

Internetes forrás:

Fédération des Experts Comptables Européens (2000): Survey on Advance Tax Ruling.

http://www.fee.be/images/publications/direct-taxation/Advance_tax_rulings.pdf [Letöltés: 2016.01.04.]

Herta Vanas (2011): Introduction of an Advance Ruling in Austria. Taxand.

<http://www.taxand.com/taxands-take/news/introduction-advance-ruling-austria> [Letöltés: 2016.01.04.]

Lex Mundi (2012): Tax Rulings. A Global Practice Guide prepared by the Lex Mundi Tax Practice Group.

<http://www.google.hu/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjErKqv8qHKAhVq4XIKHaQdBdIQFggdMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.lexmundi.com%2FDocument.asp%3FDocID%3D5647&usg=AFQjCNFI-FawLfb8Vkr2RS8VhFW0yQxQg&sig2=8zGQSPANYXZC6xa1AZE3rw&bvm=bv.111396085,d.bGQ> [Letöltés: 2016.01.11.]

Szigeti Péter (2015): Szintetikus jogfelfogás és a jogállamiság érvényességtartománya. Az ELTE Állam- és Jogtudományi Karán 1997. február 17-én tartott habilitációs előadás szerkesztett változata. http://www.ajk.elte.hu/file/Szigeti_Peter_Hab.pdf (Letöltés ideje: 2015. július 1.)

OECD Forum on Tax Administration: Information note Working smarter in structuring the administration, in compliance, and through legislation. January 2012. 45. <http://www.oecd.org/site/ctpfra/49428209.pdf> (Letöltés 2015. július 1.)

Public Finances Directorate General Tax Policy Directorate (2015): Overview of the French Tax System. Paris. Public Finances Directorate General Tax Policy Directorate.

http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf [Letöltés: 2016.05.02]

Schweizer, Norbert – Kobras, Michael (2013): The German Tax System. Schweiuzer KObras Lawers C Notaies. Berlin. September 2013.

http://www.schweizer.com.au/documents/P130277_028.pdf [Letöltés: 2016.05.02.]