

Pfeffer Zsolt

JOGKÖVETKEZMÉNYEK (SZANKCIÓK) AZ ADÓZÁSBAN



NEMZETI KÖZSZOLGÁLATI EGYETEM
BUDAPEST

SZÉCHENYI 2020



MAGYARORSZÁG
KORMÁNYA

Európai Unió
Európai Szociális
Alap



BEFEKTETÉS A JÖVŐBE

A kiadvány a KÖFOP-2.1.2-VEKOP-15-2016-00001 azonosítószámú,
„A jó kormányzást megalapozó közszolgálat-fejlesztés” elnevezésű projekt
keretében készült és jelent meg.

Államtudományi Kutatóműhely

Szerző:

Dr. Pfeffer Zsolt PhD, egyetemi adjunktus

A kézirat lezárásának dátuma:

2018. augusztus 31.

A mű szerzői jogilag védett. Minden jog, így különösen a sokszorosítás,
terjesztés és fordítás joga fenntartva. A mű a kiadó írásbeli hozzájárulása
nélkül részeiben sem reprodukálható, elektronikus rendszerek
felhasználásával nem dolgozható fel, azokban nem tárolható, azokkal nem
sokszorosítható és nem terjeszthető.

TARTALOM

1. BEVEZETÉS – MÓDSZEREK, CÉLKITŰZÉSEK	5
2. AZ (ADÓJOGI) SZANKCIÓKRÓL ÁLTALÁBAN	8
2.1. Általános kérdések	8
2.2. A szankciók csoportosítása	15
2.3. Az adókötelezettség (az adójogszabály) mint szankció?	21
2.4. Az együttműködő adóhatóság – az adózó együttműködése	23
2.5. A képviselő közvetlen szankcionálásának kérdése	25
2.6. A felderítés és az ellenőrzés jelentősége	28
2.6. A jogkövetkezmények alkalmazását megalapozó magatartások, mulasztások	33
2.7. A jogkövetkezmények céljai (funkciói)	42
2.8. Egy korrekt szankciórendszer jellemzői (alapelvei)	43
3. A FŐBB JOGKÖVETKEZMÉNYEK ALAPVETŐ JOGI KÉRDÉSEI	50
3.1. Az adóbírság	50
3.2. A mulasztási bírság	52
3.3. A késedelmi pótlék	53
3.4. Az üzletlezárás	54
3.5. Az adószám törlése	58
4. A JOGKÖVETKEZMÉNY MÉRTÉKÉT BEFOLYÁSOLÓ TÉNYEZŐK, JOGINTÉZMÉNYEK	59
4.1. A mérlegelés	59
4.2. A méltányosság	64
4.3. A bírságpolitika és a bírságolási politika	66
5. A TÁGABB ÉRTELEMBEN VETT ADÓJOGI SZANKCIÓK	68
5.1. Az adóregisztrációs eljárás	68
5.2. A kockázatos adózói besorolás	70
5.3. A nyilvánosságra hozatal	71
6. LEMONDÁS A SZANKCIÓ ÉRVÉNYESÍTÉSÉRŐL	73
6.1. A fizetési könnyítések rendszere, elengedés és mérséklés – EU-jogi aspektusok	73
6.2. A jogkövetkezmények alóli mentesítés – a közérthetőség	75
6.3. Az adóamnesztia	76
6.4. A rejtett gazdaság eltűrése	78
6.5. A végrehajtás és a végrehajthatóság kérdései	80

7. A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁS MINT BÜNTETŐJOGI TÉNYÁLLÁS	82
7.1. <i>A közigazgatási jog – a szabálysértési alakzatok meghatározása</i>	82
7.2. <i>A büntetőjogi aspektusok – a kriminalizálás</i>	82
7.3. <i>A ne bis in idem kérdése büntetőjogi szankció alkalmazása esetén</i>	86
8. ZÁRÓ, ÖSSZEGZŐ GONDOLATOK	88
FELHASZNÁLT IRODALOM	90
RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE	93

1. BEVEZETÉS – MÓDSZEREK, CÉLKITŰZÉSEK

Az adójogi jogalkotás és jogalkalmazás szempontjából kiemelkedő jelentőségű kérdés, hogy a törvényhozás milyen módon tudja az általa megfogalmazott jogi normákat érvényre juttatni. A jog fogalmához szükségszerűen hozzátartozik a *szankció*, amely akkor alkalmazandó, ha a kötelezett önként nem tesz eleget a terhére megállapított kötelezettségnek. „Törvényhozás nem létezhet szankció nélkül, azt végre kell hajtani, annak súlyt és tekintélyt kell adni; az egyénnek pedig elsődleges, hogy lássa, az államban létezik ilyen.”¹ Fontos azonban az *önkéntes jogkövetés*: a kötelezetteknek – az adóalanyoknak – az adókötelezettségeket önként kell(ene) teljesíteniük. Ennek az önkéntes teljesítésnek alapvetően két forrása lehet. Az egyik ilyen forrás a belső meggyőződés: az adóalany ilyen esetben azért követi a normát, mert általánosságban úgy véli, hogy engedelmeskedni kell a jogalkotó parancsának, nincs helye a felülbírálatnak, ez a magatartás áll összhangban az erkölcsi értékrenddel vagy éppen a lelkiismerettel. („A lelkiismeret egy adott cselekvésmódnak mint normának önmagában tulajdonít kötelező erőt és éppen ezen kötelező erőhöz viszonyítja a saját reakcióját, vagyis a lelkiismeret-furdalást, illetve a megelégedettséget.”²) A másik pedig a teljesítés elmaradása esetén kilátásba helyezett szankcióktól való félelem: az adóalany ilyen esetben azért tesz eleget a kötelezettségeknek, hogy elkerülje a vele szemben alkalmazható jogkövetkezményeket, még abban az esetben is, ha nincs tisztában pontosan azzal, hogy milyen szankciókra számíthat, mert a jogszabályt részleteiben nem ismeri, csak általánosságban van a tudatában annak, hogy valamiféle joghátrányt fog elszenvedni a jogszabály megsértése esetén. Fontos azonban, hogy „[a] társadalmi szabályozás egyik sajátossága a normák követésének és kényszerítésének megfelelő *aránya*. Normazavart vagy torzulást fejez ki, ha a szabályozási rendszer nem a különböző normafajták elfogadottságára épül, s ennek következtében valamelyik uralja az egész szabályozási rendszert.”³

A kilátásba helyezett szankciók alapvetően képesek befolyásolni az adóalanyok magatartását: ezek súlya, jellege, valamint a jogsértések feltárásának és a joghátrányok bekövetkezésének valószínűsége döntő tényezők az adózói cselekvések szempontjából.

A *jogszabály szerkezeti elemei* között három elemet szokás hagyományosan elkülöníteni: a tényállást (hipotézis, feltétel), a rendelkezést (diszpozíció) és a jogkövetkezményt (szankció). Ha megvalósul a jogi norma által körülírt magatartás, akkor a norma címzettjének (az alanyi hatály alá tartozó személynek) tanúsítania kell az adott magatartást, vagy tartózkodnia kell egy adott magatartás tanúsításától; e cselekvés vagy tartózkodás tartalmát a rendelkezés fogalmazza meg. Ha pedig a norma címzettje megsérti e kötelezettségét, akkor szembesülnie kell a joghátránnyal. Fontos megjegyezni, hogy a jogkövetkezmény nemcsak hátrány, hanem pozitív következmény is lehet: ha a norma címzettje megvalósítja a tényállásban

¹ SCOTT 1912–1913, 31.

² SAJÓ 1980, 77.

³ SAMU 2000, 26.

meghatározottakat, akkor az előnnyel is járhat (például támogatásban részesül, engedélyezik számára valamely jog gyakorlását).

Vannak olyan megközelítések is, amelyek a jogszabály szerkezetének elemeit eltérő módon határozzák meg, és így például csak a magatartást vagy csak a feltételt és a rendelkezést, illetve a szankciót tartják a jogszabály szerkezeti elemének. E megközelítések azonban mindig az adott jogág sajátos jogszabályszerkesztési sajátosságaiból indulnak ki. Így a büntetőjogban vagy a szabálysértési jogban alkalmaznak eltérő koncepciókat is.⁴

E munka *alapvető célkitűzése*, hogy megvizsgálja az adójogi szankciókat, mégpedig elsődlegesen jogi – elméleti és gyakorlati – nézőpontból. Ehhez kapcsolódóan hangsúlyozni szükséges, hogy nem képezik a vizsgálódások tárgyát kiterjedt jogszociológiai vagy kriminológiai szempontok, a jog hatékonyságának kérdésköre külön könyvtáryi irodalommal rendelkezik. Az is vizsgálható lenne egyebek mellett, hogy az egyéneket hogyan befolyásolják más adózók döntései (miként alakul az adózói morál, hogyan hat az adózók jogkövető vagy éppen adóelkerülő magatartása másokra), milyen módon befolyásolja az adófizetési hajlandóságukat az, hogy az adóztató hatalom mire és hogyan költi el a közterhekből befolyó bevételeket, milyen a cserébe nyújtott (elvárt) közszolgáltatások minősége, mennyisége, mennyire bíznak az állami intézményrendszerben, valamint az, hogy miképpen működik az adóhatóság.⁵ A rendelkezésre álló keretekre tekintettel azonban ilyen irányú elemzésekre e munka lapjain nincs lehetőség.

Ennek megfelelően sokkal inkább célként tételezhető egy áttekinthető, dogmatikai alapok megteremtésére is alkalmas monográfia elkészítése, amely hiánypótló jelleggel tesz kísérletet a választott tárgykör jogi szempontú feldolgozására. Ugyancsak nem képezi az elemzések tárgyát a normatan, azaz a jogszabály szerkezeti elemeire vonatkozó elméleti leírások részletes tárgyalása.

A választott tárgykör határainak megvonásakor említést kell tenni a *büntetőjog* kérdéséről is: tekintettel arra, hogy bizonyos adójogi jogsértések *büntetőjogi* eszközökkel is üldözhetőek (üldözendőek), külön fejezetben szükséges kitérni néhány alapvető büntetőjogi kérdésre. Megjegyzendő azonban, hogy alapvetően a pénzügyi jog – és ezen belül az adójog – szankciórendszere képezi a vizsgálatok tárgyát.

A *feldolgozás módszerei* tekintetében alapvetően a *joggyakorlat elemzése* játszik kulcsszerepet: adóhatósági, bírósági (kúriai), alkotmánybírósági döntések, illetve az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EUB) vonatkozó döntései feldolgozása, a megfogalmazott, *elvi jelentőségű* álláspontok ütköztetése és a joggyakorlat számára is hasznos következtetések megfogalmazását lehetővé tevő elemzése határozható meg elsődleges szempontként. A tételes jog idézése, a jogszabály szó szerinti, részletekbe menő bemutatása azért indokolatlan, mert az adójog – mint általában a pénzügyi jog – rendkívül gyakran változik (bár a szankciórendszer viszonylag stabil eleme a szabályozásnak). A rendelkezésre álló *szakirodalom* tekintetében pedig megfogalmazható, hogy több tudományterület felől közelítenek a jogkövetkezmények és az ahhoz vezető magatartások vizsgálatához: jogi, közgazdasági, (jog)szociológiai, illetve adópszichológiai kutatások említhetőek meg. Ezek közül elsődlegesen a jogi problémákat elemző műveket dolgoztam fel, a kifejezetten közgazdasági, empirikus kutatások részletes elemzése a kitűzött kereteken kívül esik.

⁴ ASZTALOS 1966, 41.

⁵ LARSEN 2018, 23–26.

A kítűzött feladat teljesítésénél tehát figyelembe kell venni a jogtudomány korlátait, nevezetesen azt, hogy a tárgyát képező jog állandóan változik. *Julius von Kirchmann* 1848-ban, a *Die Werthlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft* című munkájában, e sajátosságából adódóan például egyenesen a jogtudomány értékét, tudományjellegét kérdőjelezi meg. Egyrészt megfogalmazta a folyamatos változások okozta nehézségeket: rámutatott arra, hogy a jogalkotó néhány módosító szava nyomán egész könyvtárak mehetnek a zúzdába.⁶ Másrészt feltette a kérdést, hogy mégis milyen teljesítményt tud a jogtudomány felmutatni? Jogügyletekre, eljárásokra vonatkozó formulákat, figyelmeztetéseket, felvilágosításokat, zaklatás elleni védelmet nyújt. Megállapította, hogy egy nép jól meglehet jogtudomány nélkül, de jog nélkül soha; egy népnek a jogtudomány nélkül is van ismerete a jogról, de önmagában ez a tudás nem tudomány.⁷

Ebből adódóan egy választott tárgykör tudományos igényű feldolgozása erőteljes korlátokba ütközik; célszerű ennek megfelelően olyan, viszonylag állandó problémaköröket, általános elvi kérdéseket felvetni, amelyek megválaszolása hosszabb távon is iránymutatásként szolgálhat. Ahogy *Georg W. F. Hegel* írja, a jog a társadalmi viszonyok állandó, végtelen alakulása folytán nem tekinthető lezártnak, mindenkorra késznek; minden törvénykönyv még jobb lehet, „mert a legnagyobb, legmagasabb, legszebb még nagyszerűbbnek, magasabbnak és szebbnek gondolható. ... Egy nagy régi fa egyre inkább elágazik anélkül, hogy azért új fa lenne belőle; balgaság lenne azonban nem ültetni fát azért, mert új ágak jöhetnek.”⁸

E keretek között szükséges (érdemes) tehát a feldolgozás módszereit, célkitűzéseit meghatározni, a tételes jogszabály-ismertetésen túlmutatva az állandó elemként meghatározható problémakörök elemzésére szükséges a hangsúlyt helyezni; ki kell kristályosítani tehát azokat a jogi problémákat, jogintézményeket, jogalkalmazási szempontokat, amelyek hosszabb távon is érvényesülhetnek. Ehhez kapcsolódnak a meg-alapozó, általános dogmatikai kérdések, amelyeket szintén bemutatok.

⁶ „Drei berichtigende Worte des Gesetzgebers und ganze Bibliotheken werden zu Makulatur”

⁷ KIRCHMANN 2003, 21.

⁸ PESCHKA 1980, 19.

2. AZ (ADÓJOGI) SZANKCIÓKRÓL ÁLTALÁBAN

2.1. Általános kérdések

Az adójogi jogkövetkezmények tárgyalásakor elsődleges feladatként jelentkezik a szankció fogalmának, szerepének meghatározása. A szankció a norma egyik hagyományos szerkezeti eleme. Ha az adott jogi norma-hoz nem kapcsolódik valamilyen negatív jogkövetkezmény kilátásba helyezése, akkor az úgynevezett *lex imperfecta* esete áll fenn. Éppen ezért fontos, hogy a normák kikényszeríthetősége érdekében a jogalkotó – akár az adott jogszabályban, akár egy másikban – valamilyen, illetve megfelelő szankciót állapítson meg a norma megsértésének esetére.

Thomas Hobbes megfogalmazta, hogy „[a] büntetés a közhatóság által oly személynek okozott rossz, aki ugyane hatóság ítélete szerint törvényszegésnek minősített vagy mulasztást követett el, s a büntetésnek az a célja, hogy az emberi akaratot az engedelmességre készségesebbé tegye.”⁹ *Asztalos László* szerint pedig „[a]zt a jogkövetkezményt, amelyet a jogszabály a rendelkezés rendellenes realizálódásának esetére helyez kilátásba – ha azt a személyi és a vagyoni viszonyok rendjének védelme, vagy ezen felül még az emberek tudatának és magatartásának jog eszközökkel való befolyásolása is indokolja –, nevezzük szankciónak.”¹⁰

Bármilyen szankció (hátrányos jogkövetkezmény) alapja a *hátrány*;¹¹ a jogalkotó a jogi norma megsértésére (az abban körülírt magatartás tanúsításának vagy éppen a tanúsítás elmaradásának esetére) joghátrányt helyez kilátásba, illetve azt érvényesíti. A hátrány pedig nem más, mint olyasvalamitől való megfosztás, olyasvalaminek az elvonása, ami a jogsértő számára fontos, ami számára értékkel bír. Ezek a legkülönbözőbbek lehetnek: pénzeszközök, személyi szabadság, bizonyos jogok – például választójog, vállalkozás alapításának, vitelének joga – korlátozása, megvonása, meghatározott dolgok (eszközök). A kilátásba helyezett hátrány egyrészt visszatartó erőt jelent (*prevenció*), másrészt pedig képes lehet helyreállítani a jogsértés folytán megbomlott egyensúlyt (*reparáció, represszió*).

Valamennyi jogág, sőt még egyes jogágakon belüli jogterületek is más-más típusú, jellegű, az egyének (jogi személyek) életébe, tevékenységébe eltérő mélységben beavatkozni képes szankciókat alkalmaznak. A büntetőjog alkalmazhatja a legsúlyosabb, a legmagasabb szintű beavatkozást eredményező joghátrányokat: a személyi szabadság megvonásától a különböző tevékenységektől való eltiltáson át a pénzbüntetésig bezárólag széles skálán helyezhetőek el a jogkövetkezmények (egyres, a halálbüntetést elfogadó jogrendszerekben még az emberi élet is elvehető). A polgári jog egyik legfontosabb szankciója a kártérítés, a köz-

⁹ HOBBS 2010, 175.

¹⁰ ASZTALOS 1966, 47.

¹¹ FÖLDVÁRI 2003, 245–246.

igazgatási területek ágazatonként eltérő jogkövetkezményeket szabályoznak, a pénzbeli szankciók mellett megjelennek az adott területhez illő speciális hátrányok is.

Az adójogi szankciórendszer eltérő alapokon nyugszik, mint más, „hagyományos” közigazgatási szankciók. A közigazgatási a szabályszegések szankcióiról szóló 2017. évi CXXV. törvény (Szankció tv.) hatálya éppen ezért nem terjed ki az általános közigazgatási rendtartásról szóló törvény hatálya alól kivett közigazgatási hatósági eljárásokra, tekintettel azok sajátos szabályrendszerére, jogintézményeire. E körbe tartozik – többek között – az adó-, valamint a vámigazgatási eljárás is. Ennek megfelelően az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) saját szankciói alkalmazandók az adójogi jogsértésekre, de a jövedéki adóhoz kapcsolódó jogsértésekre például a jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény (a továbbiakban: Jöt.) saját *sui generis* szabályai vonatkoznak. (Erről a kérdésről a szankciók csoportosítása körében még szó lesz.)

További kérdésként merülhet fel, hogy átváltható-e a kiszabott adójogi szankció más büntetésre? Ha például egy természetes személy terhére bírságot szabott ki az adóhatóság, viszont azt nem fizetette meg, akkor – a büntetőjoghoz hasonlóan – felmerülhet-e, hogy az alany más módon szenvedjen hátrányt? A kérdésre egyértelmű nemmel lehet felelni, hiszen – ha büntetőjogi tényállás megvalósításának esete nem áll fenn – a súlyosabb, a személyes szabadságot érintő hátrányok nem alkalmazhatóak.

A büntetőjogban a pénzbüntetés célja nem a közkiadásokhoz való hozzájárulás, hanem a bűnelkövető számára hátrány okozása, a pénzbüntetés nem illeszkedik a hagyományos állami bevételek körébe. A jogalkotó is úgy foglalt állást a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXIV. törvény (a továbbiakban: Gst.) egyik korábbi módosításával, hogy nem tartoznak a különböző *bírságok* a közterhek közé (azok nem tekinthetők közteherjellegű bevételeknek). A jogalkotó a bírságnak mint fizetési kötelezettségnek az alapvető közteherjellegű pénzügyi kötelezettségek körből történő kiemelését azzal indokolta, hogy a bírság pénzügyi jogi szempontból és az Alaptörvény értelmében sem közteherjellegű fizetési szankció, hanem pénzügyi szankció.¹²

Ezzel szemben az adózás esetében a cél az állam részéről a közfeladatok ellátásához szükséges pénzügyi források megszerzése, ennek megfelelően állapítják meg az önkéntes teljesítés elmaradása esetén alkalmazandó végrehajtási szabályokat, valamint a jogellenes magatartásoktól visszatartó erőt jelentő egyéb joghátrányokat (bírságok, intézkedések). Az állam ilyen esetben nem a büntetőhatalmát gyakorolja, hanem a pénzügyi forrásokat kívánja megszerezni, tehát számára is előnyösebb, ha a pénzügyi érdekeit érvényesíti, és nem pedig a személyhez kapcsolódó joghátrányokra helyezi a hangsúlyt.

Alapvető megközelítés, hogy jogállamban nem büntetőjogi/szabálysértési jogkövetkezményként megállapított pénzbeli szankcióhoz nem kapcsolódhatnak a személyi szabadság korlátozására irányuló eszközök: kizárt annak a lehetősége így, hogy egy meg nem fizetett, adózáshoz kapcsolódó szankciót átváltsanak például szabadságvesztésre vagy közérdekű munkára. Egyes más adójogi szankciók érvényesítését a büntetőjog külön védelmezi, viszont ezekben az esetekben nem egy kiszabott pénzügyi jogi jogkövetkezmény átváltoztatásáról, hanem annak akár büntetőjogi eszközökkel történő érvényre juttatásáról van szó

¹² Lásd a Magyarország 2015. évi központi költségvetésének megalapozásáról szóló 2014. évi XCIX. törvény 1–11. §-aihoz kapcsolódó részletes indokolást.

(ilyen például a zártörés tényállása, amelyet többek között lefoglalt dolgok, lezárt helyiségek esetében lehet megvalósítani). Ugyancsak külön kezelendő a költségvetési csalás tényállása, amelynek megvalósítása esetén önálló büntetőjogi felelősséggel tartozik az elkövető, az adójogi, pénzügyi természetű követelésektől ez független (viszont – ahogyan arról majd a későbbiekben részletesebben is szó lesz – felvetheti a *ne bis in idem* elv sérelmét).

Lényeges szempont tehát, hogy az állam a pénzügyi jogi jogviszonyokban nem érvényesíthet büntetőjogi elemeket (a büntetőjogi szankcionálás a büntetőjog feladata). A pénzügyi jogi jogviszonyok (az adóügyi jogviszonyok) ezen integritását nemcsak a büntetőjoggal szemben, hanem a klasszikus magánjogi eszközökkel szemben is védeni kell. Ha ugyanis az adóügyi jogviszonyban rejlő pénzügyi követelés tisztán magánjoginak lenne ítéltető, akkor azzal az adóztató hatalom úgy is rendelkezhetne, mint egy egyszerű polgári jogi pénzköveteléssel: azt átruházhatná másokra. Ennek megfelelően kell ebben a körben említést tenni az *adóprivatizáció* kérdéséről, azaz, hogy az állam (önkormányzat), illetve az adóhatóság átruházhatja-e az adó követelésének jogát más szervezetre vagy sem. A történelemben nem volt példa nélküli, hogy az adókat *haszonbérbe* adták („adóprivatizáció”), azaz az adókat magánosok szedték be (jellemzően az ókorban és a középkorban, de a XIX. században még egyes keleti államokban is előfordult). *Mariska Vilmos* ezt a megoldást a lehető leghelytelenebbnek tartotta, mert az ilyen személyek a közérdekkel egyáltalán nem foglalkoztak, és a nép zsarolóivá és gyakran lázadások okozóivá váltak. Csak akkor indokolható a haszonbérbeadás, ha a közigazgatási szervezet teljesen hiányzik. Az adóbérlők a nép megvetésének tárgyai voltak, és például mikor 1746-ban Spanyolországban *Ensenada* miniszter megszüntette az adóbérlési rendszert, a közvélemény a nép jótévőjének tartotta.¹³

Adóprivatizáción alapuló megoldások jogállamban nem alkalmazhatók általános jelleggel, azonban vannak (lehetnek) olyan jogszabályi rendelkezések, amelyek arra vonatkozó jogot biztosítanak az adóhatóságnak, hogy bizonyos követeléseket átruházzon meghatározott szervezetekre.¹⁴ E megoldás azonban alkotmányossági szempontból kifogásolható: „Az adókötelezettség nem polgári jogi követelés, egyáltalán nem »követelés«, [...] tehát nem is ruházható át. Az átruházással megszűnik az adókötelezettség és a helyébe egy (vele azonos összegű) magánjogi követelés lép. *Ez nem megengedhető, mert az egyén és az állam (mint közhatalom) viszonya nem magánjogi viszony.* [...] Nem vitatom, hogy az állam közfeladatai ellátásában alkalmazhat magánjogi eszközöket. Ennek korlátja, hogy az államhatalom, azaz a közhatalom gyakorlása nem ruházható át.”¹⁵

Ha tehát egyszerű pénzkövetelésként, magánjogi jogviszonyként lenne kezelhető az adózás, akkor kérdésként merülhet fel az is, hogy a „magánhatalom” kezébe milyen jogkövetkezmények megállapításának (érvényesítésének) jogát utalná a jogalkotó? Elvileg elképzelhető lenne az adókövetelések és a kapcsolódó szankciók tisztán magánjogi követelésként történő kezelése, azonban – ahogyan az feljebb látható volt – a jogállamisággal ez a megoldás nem lenne összeegyeztethető.

¹³ MARISKA 1885, 139.

¹⁴ Lásd pl. a régi Art. 177/A. §-át, amely az adóhatóság felszámolás alatt álló szervezetekkel szemben fennálló követeléseinek átruházásának lehetőségéről rendelkezett.

¹⁵ 3/2014. (I. 21.) AB határozat, Bragyova András párhuzamos indokolása.

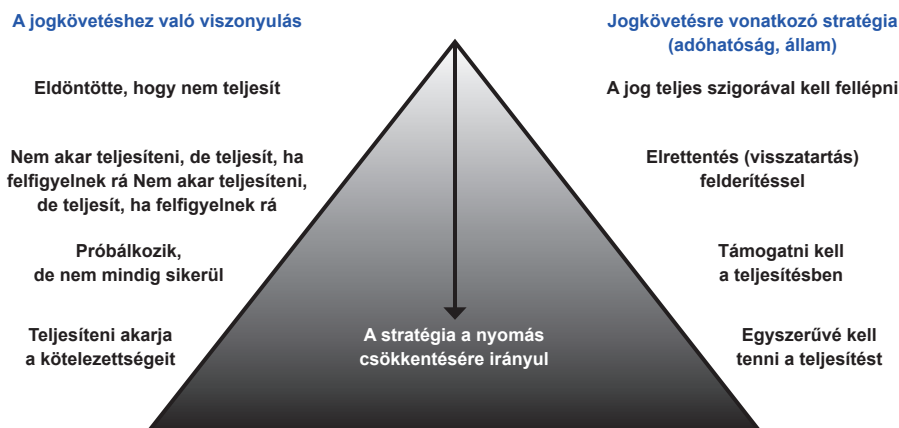
Ahhoz, hogy egy adójogi – egy *szankciókra vonatkozó* – reform eredményes legyen, meg kell érteni, hogy az adózókat mi és hogyan motiválja az adókötelezettségük teljesítése körében.¹⁶ Az adójogi jogkövetkezmények két célt szolgálnak: egyrészt az adók teljesítését mozdítják elő, annak egyik eszközeiként határozhatók meg. Ez a funkció széles körben elismert a jogi és közgazdasági szakirodalomban, habár csak csekély mértékű a konszenzus azon alapvető megállapításon kívül, amely szerint a különböző szankciórendszerek különbözően hatnak a teljesítésre. Másrészt pedig a szankciók a kötelezettségek teljesítésének meghatározása szempontjából is jelentőséggel bírnak, hiszen először azt kell meghatározni, hogy mi is számít teljesítésnek (mi fogadható el akként). Ezt a funkciót a szakirodalomban általában figyelmen kívül hagyják. Az önadózás rendszerében az adózóknak először az a feladatuk, hogy meghatározzák a saját kötelezettségeiket.¹⁷ Önmagában tehát egy szankcióval sújtandó magatartás meghatározásából is következhet kötelezettség megállapítása, akár akként is, hogy az alapkötelezettség egy másik jogszabályban van meghatározva. Például az Art. korlátozza (tilalmazza) annak lehetőségét, hogy egy bizonyos mértékű, jellegű adótartozást felhalmozó természetes személy új vállalkozást indítson, vagy abban meghatározott módon (vezető tisztségviselőként) részt vegyen (ez a kérdés vizsgálható az úgynevezett adóregisztrációs eljárás keretében). Ilyen esetben e szabályokból következik, hogy ha valaki új vállalkozásban (vállalkozás alapításában vagy működő megszerzésében) gondolkodik, akkor ennek érdekében kerülnie kell a szankcionálandó magatartásra vonatkozó szabályban foglalt tényállás megvalósítását, tehát kötelezettségként is meghatározhatók az abban foglaltak (vagyis kötelező az abban foglalt magatartást kerülni, ha valaki új vállalkozás alapítását vagy az abban való részvételt fontolgatja). Egy másik példa is említhető: az adószám törlésével szankcionálandó (jellemzően fiktív vállalkozásra utaló) tényállási elemek meghatározásából az is következik, hogy milyen további magatartások teljesítését várja el az adózóktól a jogalkotó (e kötelezettségeket teljesíteni kell annak érdekében, hogy a kilátásba helyezett törlésre ne kerüljön sor).

Fontos annak a vizsgálata is a fentiek alapján, hogy az adózók kategorizálhatók-e, és ha igen, akkor milyen csoportokba sorolhatók, és e csoportokhoz milyen szemléletmóddal kell közelíteni, különös tekintettel a szankciókra. A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (Organisation for Economic Co-operation and Development, a továbbiakban: OECD) az adózókat alapvetően *négy kategóriába* sorolta: az első szűk csoportba azok tartoznak, akik eldöntötték, hogy egyáltalán nem teljesítik az adókötelezettségeiket. A második, tágabb csoportba azok sorolhatóak, akik nem akarnak teljesíteni, viszont hajlandók rá, ha figyelem irányul rájuk. A harmadik, még tágabb kategóriát alkotják azok, akik jogkövetők akarnak lenni, de nem mindig sikerül, és végül a legtágabb körbe azok tartoznak, akik eleget akarnak tenni a kötelezettségeiknek. Velük szemben eltérő stratégiát is javasolnak: az első körbe sorolhatóakkal szemben a jog teljes szigorával kell fellépni, megfelelő felderítés szükséges a figyelemmel kísérendő adózók esetében, támogatni kell a jogkövetésre törekvőket, és végül meg kell könnyíteni azok feladatát, akik önkéntesen teljesíteni akarják a kötelezettségeiket. Mindezt egy piramisban is ábrázolták („jogkövetési piramis”):¹⁸

¹⁶ DORAN 2009, 123.

¹⁷ DORAN 2009, 113., 122.

¹⁸ Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance (2004; <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>, a letöltés időpontja: 2018. március 29.) 41.



1. ábra: Az OECD jogkövetési piramisa

Forrás: lásd a 18. lábjegyzetet

Az adózáshoz kapcsolódó szankciók rendszerint *objektívek*, vagyis általában nem függenek az eljáró adózó, illetve a képviselője jogértelmezésétől, tudattartalmától (szándékosságától, jóhiszeműségétől, vétkességétől), bár ezek a mérték megállapításánál figyelembe veendő (vehető) körülmények. „A jogszabályok különböző módon teljesíthetők, különböző erkölcsi hatásokkal. Általános megfogalmazás és elvont fogalmak alkalmazása az egyéni helyzetekben gyakran nem egyértelmű. Mindezen túlmenően a joghézagok általános jelenségek.”¹⁹ A jogbiztonság követelménye alapján alapvető célkitűzés, hogy ellentmondásmentes, egyértelmű tartalommal bíró jogszabályokat alkossanak meg, de ez természetesen csak egy idea, a gyakorlatban sokszor nem érvényesül. Az Alkotmánybíróság (a továbbiakban: AB) egyébként számos döntésében foglalkozott a *jogbiztonság követelményével*, amelyet a jogállamiság elvéből vezetett le. A jogbiztonság követelménye „[v]ilágos, érthető és megfelelően értelmezhető normatartalom” esetén érvényesül,²⁰ valamint akkor, ha „[a] jog egésze, egyes részterületei és az egyes jogszabályok is világosak, egyértelműek, működésüket tekintve kiszámíthatóak és előreláthatóak.”²¹ Ezek az elvi követelmények azonban sokszor nem jutnak érvényre, nem kerülhető el az ellentmondó, bizonytalan tartalmú jogszabályok megalkotása, éppen ezért helyes az a jogalkotói célkitűzés, hogy e tipikus problémát valamilyen módon kezeljék, és legalább további jogkövetkezmények ne terheljék az adóalanyt a nyilvánvalóan jóhiszemű, téves jogértelmezésből eredő adótartozáson kívül.

A *szankció mértékének* megállapításakor a mérséklésre (fizetési kedvezményekre, a méltányosság gyakorlására) vonatkozó döntésnél a jogértelmezési szempontok, illetve egyéb tények (a „tőle elvárható

¹⁹ GRIBNAU–JALLAI 2017, 73.

²⁰ Lásd a 26/1992. (IV. 30.) számú AB határozatot.

²¹ Lásd a 9/1992. (I. 30.) számú AB határozatot.

körültekintés”) is figyelembe vehetők, azonban az adójogi jogszabály bizonytalan tartalmára való hivatkozás rendszerint nem lehet megalapozott. Azon adózóktól, akik meghatározott gazdasági tevékenységet végeznek, elvárható még egy *magasabb szintű jogismeret* is: „Az eset összes körülményének értékelése során figyelemmel kell lenni a jogügyletben szereplők gazdasági tevékenységére, amely az adótényállás ismeretét feltételezi, és ennek következtében az általánosnál pontosabb jogi, adójogi ismereteket feltételez.”²² Ugyanakkor például ha a felszámolás alatt álló gazdasági társaságtól fogad be nem megfelelő számlát az adózó, akkor nem hivatkozhat a felszámoló „sokrétű tájékozottságára”, a felszámoló eljárása „nem mentesíti a számlabefogadót a kellő körültekintés tanúsításától”, hiszen az nem hatósági személy, kirendelése kizárólag azt jelenti, hogy a felszámolás alatt ő képviselheti a társaságot.²³

A *jogbizonytalanság* általános jelenségére azonban tekintettel lehet a törvényhozás, és különböző jogintézményekkel támogathatja az adóalanyokat abban, hogy mentesüljenek azon hátrányos jogkövetkezmények alól, amelyek olyan téves jogértelmezésen alapulnak, amelyek menthetők.

Fontos azonban, hogy a jogalkotó meghatározza azt is, hogy milyen jogértelmezéseket von ebbe a körbe: nem minden téves jogértelmezés minősíthető ugyanis menthetőnek, még akkor sem, ha bonyolultabb jogértelmezés útján lehet eljutni az adott jogkérdés helyes megítéléséhez. Ha például rendelkezésre állnak egy adott, hosszabb idő óta létező jogintézménnyel kapcsolatban bírósági ítéletek, iránymutatások, akkor elvárható, hogy az adózó (vagy a szakértő képviselője) azokat megismerje, és az abban foglaltakat kövesse. Az optimális megoldás azonban az lenne természetesen, ha a jogalkotó a jogalkalmazás fejleményeit, tapasztalatait figyelembe véve folyamatosan beépítené ezeket a jogi norma szövegébe, lerövidítve ezzel az „adójogi kutatások” időigényét, biztos jogértelmezési támpontot biztosítva ezzel azok számára is, akik az adott terület problémáival még nem találkoztak, és fel sem merül bennük, hogy esetleg speciális szemléletmóddal kell közelíteni az adott kérdéshez (mert például nyilvánvalónak ítélik az adott tényállás adójogi minősítését, pedig lehet, hogy korántsem az). Mivel azonban számtalan életbeli helyzet (történeti tényállás) merülhet fel, számos esetben nem áll rendelkezésre iránymutatásként felhasználható, hivatkozható bírósági döntés. Az adózóknak tehát helyt kell állniuk a jogértelmezésükért, az arra alapított döntéseikért. (Példaként említhető az az eset, amikor az adózó – tévesen – nem sorolta be magát az energiaadóról szóló törvény hatálya alá, az adóalanyiságot vitatta, mégpedig eredménytelenül.)²⁴

Vannak azonban olyan esetek is, amikor az adózó tudattartalmának is jelentőséget tulajdoníthatnak, vagyis azt is vizsgálni lehet (kell) egyes esetekben, hogy az adózó tudott-e/tudnia kellett-e az adott ügylet (számla) jogsértő (hiteltelen) jellegéről vagy sem. Erre nézve az Európai Unió Bírósága tesztet dolgozott ki az általános forgalmi adóhoz kapcsolódóan, a vonatkozó esetjogot a magyar pénzügyi ítélkezés is hivatkozta.²⁵

²² A Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.454/2009/3. számú ítélete

²³ Lásd a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.210/2007/4. számú ítéletét.

²⁴ Lásd a Kúria [Kfv.III.35.201/2015/6.](#) számú határozatát, valamint ezzel kapcsolatban a 3188/2017. (VII. 21.) AB határozatot.

²⁵ Lásd az áfalevonási jog megtagadhatóságáról szóló 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményt. Lásd még a Kúria [Kfv.VI.35.655/2016/4.](#) számú ítéletének [31]-[32] pontjait, amelyek részletesen ismertetik az uniós esetjogot.

Végül megemlíthető, hogy a magatartások befolyásolása nemcsak hátrányos jogkövetkezményekkel, hanem *jutalmazással* is megvalósulhat: „Az állam hatalma nem éppen abban van, hogy az embereket félelemmel kényszerítheti, hanem általában mindenben, amivel elérheti, hogy az emberek engedelmeskedjenek parancsainak.”²⁶ Egy adott jogrendszerben értelemszerűen az előbbiek a dominánsak, a kivételes az, amikor az állam valamely kívánt magatartást kifejezetten jutalmaz. Az adók megfizetése közvetlen ellenszolgáltatást nem eredményez az adózók számára, akik általában önmagában a közszolgáltatások élvezetét nem tekintik kellő ellentételezésnek, azok tényleges értékéről rendszerint nincs tudomásuk, elképzelésük, így az adónak az egyoldalú elvonásban megnyilvánuló kényszerjellege a hangsúlyos, tehát megfelelő jogkövetkezmények megállapításával (kilátásba helyezésével) kell elérni az önkéntes teljesítést. A jutalmazás kivételes jellegére tekintettel a jogalanyoknak a jogszabályokban lefektetett kötelezettségeiket teljesíteniük kell külön ellentételezés, jutalmazás, elismerés nélkül is. Ugyanakkor érdekes fejleményként határozható meg az, amikor a jogalkotó úgy döntött, hogy bevezeti az adózók minősítésére vonatkozó kifejezett szabályokat. Ezek közül az egyik eset az, amikor a kötelezettségeinek a jogszabályban előírt módon eleget tesz az adóalany, valamint megfelel az előírt további feltételeknek. Ilyenkor elnyerhető a megbízható adózói besorolás, amely különböző eljárási előnyöket biztosít (rövidebb ellenőrzési és kiutalási határidők, kedvezőbb szankcionálási feltételek irányadóak). De a lehetséges jutalmak körében szükséges említést tenni a *virilizmus* esetéről is, vagyis amikor a települések (városok, községek) képviselőtestületének (bizottságának) tagjává – azaz képviselővé – válhatnak (válhattak) meghatározott adóteljesítménnyel rendelkező helyi lakosok (akár automatikusan, akár külön rájuk vonatkozó speciális választási szabályok alapján). *Nagy Ferenc* meghatározása szerint „[a] virilizmus röviden a választási elvvel szembeállítva az az elv, melynél fogva a vagyon a szerencsés birtokost a közttestületben (törvényhatósági bizottság, képviselőtestület) való szereplésre is képesíti.”²⁷ A virilizmust nem ismeri a magyar közjog, azonban elvi síkon felvethető, hogy vajon a magasabb adóterhek viseléséért járó jutalomként meghatározható lenne-e (a közfeladatok finanszírozásához való magasabb szintű áldozatvállalása ilyen módon honorálható-e). A közügyek intézésében való részvétel nem jutalom, hiszen jelentős munkateherrel is jár az egyén részéről. Ennél fogva már az érintett (a jutalmazott) egyén döntésétől függ, hogy miképp tekintene az így elnyert testületi tagságra: lehetőségként, pozitív tartalmú ellentételezésként az adóteher viseléséért vagy inkább szükségtelen teherként. Magatartásbefolyásoló tényezőként tehát egyértelműen nem definiálható.

Ebben a körben említhető végül az a jutalom, amelyet egy adócsalás feltárásában közreműködő – egy *feljelentő* – személy kaphat. A Kr. e. III. századi Palesztinában például, ha valaki feljelentett egy adócsalót, a büntetésnek egy részét a feljelentő kapta meg, és hogyha valami tulajdont foglaltak le a királyi kincstár számára, akkor annak egyharmada a feljelentőt illette meg.²⁸ Az ilyen jutalmak azonban nem az adózókat, hanem másokat ösztönözhetnek cselekvésre.

²⁶ SPINOZA 1978, 245.

²⁷ NAGY 1911, 321.

²⁸ OLÁH 2014, 319–320.

2.2. A szankciók csoportosítása

Az adójogi jogsértésekhez rendelt törvényi jogkövetkezmények számos szempont alapján csoportosíthatók, azok jellemzői alapján. A következő bekezdésekben ennek megfelelően több szempontból tekintjük át röviden egy lehetséges kategorizálás keretében a lehetséges szankciókat, az egyes jogintézményeket.

1. Eljárási szankció – anyagi jogi szankció. A jogalkotó a jogilag szabályozott eljárások rendjét különböző jogintézményekkel védi: ha az adózó (az ügyfél, peres fél stb.) a jog által előírt együttműködési kötelezettségét megtagadja az adott eljárásban, akkor az hátrányos jogkövetkezmények alkalmazását teszi lehetővé. Ezek az eljárási joghátrányok lehetnek személyi jellegűek (például elővezetés), valamint pénzügyi jellegűek. A rendbírság, illetve az eljárási bírság kifejezetten pénzügyi természetű eljárási szankció: az eljáró hatóság bizonyos esetekben (például iratok megküldésének, felvilágosítás megadásának elmulasztása, ugyanazon ügyintéző elleni ismételt, nyilvánvalóan alaptalan, kizárásra irányuló bejelentés tétele) bírságot szabhat ki a törvényi keretek között. Bizonyos esetekben más személyek is sújthatók eljárási bírsággal (például a szakértő, ha nem teljesíti kötelezettségét határidőben vagy az, aki a tárgyalás rendjét megzavarja). Az AB egyik döntésében rámutatott arra, hogy „[az] eljárási jogsértések sok esetben az anyagi jogi rendelkezések megsértésénél is nagyobb kárt képesek okozni, a hatóság jogalkalmazását nagymértékben megnehezíthetik. A jogalkotó ezért nagyfokú szabadsággal rendelkezik az egyes hatósági eljárásokhoz kapcsolódó eljárási bírságok meghatározása során.”²⁹

Az anyagi jogi szankció ezzel szemben azt jelenti, hogy az eljárás során, illetve annak eredményeként megállapították a jogsértést, és ez alapján döntött az adóhatóság jogkövetkezmény(ek) alkalmazásáról.

2. Közvetlen szankció – közvetett szankció. A *közvetlen szankció*t az érintett esetében egyértelműen megállapítja a közigazgatási vagy a bírósági döntés. Ebbe a körbe tartoznak az Art. által jogkövetkezményként nevesített szankciók, valamint a büntetőjogi büntetések (intézkedések). *Közvetett szankció*ról abban az esetben lehet beszélni, ha az érintettet egyéb hatósági (bírói) döntésben foglaltakon kívül is terheli a hátrány: ha például bizonyos adótartozást halmozott fel, akkor az kizáró okként jelenik meg a közbeszerzési eljárásokban vagy támogatások igénylése esetében. Ezek az összefüggések akár távoliak is lehetnek, hiszen ha az adózó a káros adóversenyben érintett meghatározott offshore tényállást valósít meg, akkor az további hátrányokkal járhat (például nem minősül átlátható szervezetnek, kizáró okot jelenthet támogatásoknál vagy a közbeszerzési eljárásokban, a közbeszerzési szerződés megszüntetésének indokaként szolgálhat, ha utóbb következik be az adott kifogásolható tulajdonosi szerkezeti változás).³⁰

Ugyancsak ebbe a körbe sorolható az *adózók minősítése*: bizonyos adóalanyokat (jellemzően a vállalkozásokat) meghatározott feltételek (szempontok) alapján bizonyos időközönként megvizsgál az adóhatóság, és ha fennállnak a feltételei, akkor besorolja őket a kockázatos adózói vagy a megbízható adózói körbe. Az

²⁹ 3020/2017. (II. 17.) AB határozat, Indokolás [18].

³⁰ Lásd a közbeszerzésekről szóló 2015. évi CXLI. törvény 136. §-át.

előbbihez különböző eljárási hátrányok kapcsolódnak (például magasabb összegű bírságok szabhatók ki, hosszabb ellenőrzési, kifizetési határidők vonatkoznak rájuk), míg az utóbbihoz előnyök társulnak (például kedvezőbb bírságolási szabályok, rövidebb ellenőrzési, kifizetési határidők irányadók). A nem megfelelő adózói magatartásoknak tehát lehet ilyen jellegű közvetett hátránya is.

Megjegyzendő, hogy egyes szakirodalmi álláspontok szerint az optimális adórendszer részelemét képezi az is, hogy az adópolitika különbséget tesz tisztességes és tisztességtelen adózó között, bár ezt lehetetlen feladat teljes mértékben érvényre juttatni mindaddig, amíg az adóhatóság általában nem az egyénekre összpontosít, hanem inkább halmazként tekint az adózókra. Az is fontos szempont, hogy a jogalkotó milyen stratégiát választ egy adott területen: ha abból indul ki, hogy adott területen, szektorban, ágazatban inkább tisztességtelen, adóelkerülő adózók tevékenykednek, akkor az általában jogkövető adózók is kénytelenek súlyosabb kötelezettségekkel, jogkövetkezményekkel számolni, tehát mások jogsértő tevékenysége nekik is súlyosabb terheket okoz. Ha viszont az adott területre inkább a jogkövetés jellemző, és a jogalkotó is ebből indul ki, akkor az adóelkerülők élvezhetik a mérsékeltebb terheket, annak előnyeit, hogy mások jogkövetők.³¹

Ezt a megállapítást annyival mindenképpen árnyalni szükséges, hogy a kockázatos adózók nem feltétlenül tisztességtelenek is, hiszen ebbe a körbe nem szándékos jogsértés okán is besorolhatja az adózót az adóhatóság. Egyébként különbségtétel nemcsak alanyi oldalon valósulhat meg, hanem ha bizonyos ágazatok, tevékenységek az adójogi jogsértések fokozott veszélyének vannak kitéve, akkor a jogalkotó másképpen is mérsékelheti ezt a veszélyt (például fordított általános forgalmi adó alkalmazása egyes tevékenységekre, termékekre).

3. Reparatív szankció – represszív szankció. A szankciók abból a szempontból is csoportosíthatók, hogy mire irányulnak: a jogsértő magatartás folytán megbontott egyensúly helyreállítására (reparáció), vagy pedig a visszatartásra, a megelőzésre (generál-, illetve speciális prevencióra). „A represszív szankciók első sorban a jövőbeli jogsértéstől való visszatartást, a generális és a speciális prevenciót szolgálják.”³²

A Kúria egyik döntésében is rámutatott arra, hogy az adóbírság például *represszív szankció*, a visszatartás az elsődleges célja. Ezzel szemben a *késedelmi pótlék* reparatív, mivel arra irányul, hogy „[az] adózó ne csak a meg nem fizetett adót (adókülönbözetet), hanem annak kamatait is fizesse be a költségvetésbe. A költségvetés és az adózó közti elszámolás ezáltal – az adókülönbözet és a késedelmi pótlék megfizetésével – kerül egyensúlyi helyzetbe. Az esedékességet követően fizető adózó a költségvetést megillető forrásokat így módon nem tudja kamat nélkül jogosulatlanul használni.”³³ Az objektív jellegű, reparatív szankciók – ilyen a már említett késedelmi pótlék vagy az önellenőrzési pótlék – a „nemfizetéssel, a késedelemmel okozott érdeksérelem jóvátételére szolgáló kamatjellegű” jogkövetkezmények.³⁴

³¹ LISI 2015, 31.

³² FÖLDES 2004, 143.

³³ A Kúria Kfv.I.35.232/2015/4. számú ítélete.

³⁴ FÖLDES 2004, 142.

4. Elsődleges szankció – másodlagos szankció. Amikor például a jogalkotó előírja, hogy bizonyos jogsértések esetén pénzbeli szankciót kell fizetni, akkor az elsődleges szankció ez a jogi értelemben vett adójogi jogkövetkezmény; a bírságolt adóalany az előírt kötelezettségének eleget tesz, azt megfizeti az előírtak szerint, számára a pénzügyi hátrány realizálódik.

Vannak azonban olyan adójogi tényállások, amelyek az elsődleges szankcióra épülve további hátrányt jelentenek a bírságolt adózóra nézve. Ilyen például a társasági adóban az adóalapot növelő jogcímekek közül a különféle bírságokra vonatkozó szabály. A társasági adóról szóló 1996. évi LXXXVIII. törvény (Taotv.) 8. § (1) bekezdés e) pontja értelmében az adózás előtti eredményt növeli a végleges határozatban megállapított bírság és egyéb jogkövetkezményekből adódó kötelezettség ráfordításként elszámolt összege, kivéve, ha önellenőrzéshez kapcsolódik.

Ez a megközelítés az Egyesült Államok adójogában is létezik. Az Internal Revenue Code (az amerikai adókodeks, a továbbiakban: IRC)³⁵ 162(f) szakasza szabályozza, hogy milyen jogsértésből eredő szankciók összege nem vonható le az adóból. A szövetségi kormány ezzel a lépéssel igyekszik az egyéb jogsértésektől is visszatartani az adóalanyokat. Példa is említhető, hogy miképpen működhet mindez hatékonyan: ha egy fuvarozási vállalkozás megsérti az adott tagállam maximális megengedett terhelésre vonatkozó korlátozását, bírságot kell fizetnie a tagállamnak. Viszont ha a szövetségi adójog nem engedi a bírság levonásba helyezését, akkor a szövetségi kormány is megbünteti az adóalanyt ezzel a lépéssel, hiszen e korlátozás megdrágítja az egyes – nem adójogi – jogsértések költségeit. *Ez a szabály nem egyéb tehát, mint egy bírságra vonatkozó rendelkezés, a szövetségi kormány is megbünteti az adóalanyt.* Mielőtt a Kongresszus ezt a kifejezett levonást kizáró rendelkezést elfogadta volna, a korábbi bírósági gyakorlat is megtagadta a bírságok adóalap-csökkentő (levonható) jellegét, hiszen azok kívül estek az általános levonási szabály – azaz a vállalkozás érdekében felmerülő költségek – körén. A jogalkotó dönthet bizonyos bírságok levonhatóságáról vagy a levonás megtagadásáról; az előbbi esetben a levonás megengedése tompítja a szankció életét, míg az utóbbi esetben növeli az említett bírság súlyát. Az is megeshet, hogy nehéz rendező elveket találni arra nézve, hogy mely jogsértések jogkövetkezményeit melyik körbe helyezi a törvényhozás.³⁶

5. Pénzbeli szankció – nem pénzbeli szankció. A hátrányos jogkövetkezmények két alapvető csoportba sorolhatók azon az alapon, hogy az adózó pénzügyi helyzetét közvetlenül érintik-e. A pénzbeli szankciók – pótlékok, bírságok – egyértelműen, közvetlen módon okoznak pénzügyi hátrányt, azonban a nem kifejezetten pénzbeli szankciók is járhatnak ugyanilyen negatív következménnyel. Az üzlet lezárása nem pénzbeli szankció jogi szempontból, azonban, mivel megfosztja az adózót a jövedelemszerző tevékenységének helyszínétől, ugyanolyan (ha nem nagyobb) hátrányt okoz, viszont ezt a hátrányt adózó terhére nem az adóhatóság állapítja meg direkt módon.

Az adózói tevékenység végzésének lehetőségétől való ezen megfosztás következményei sokszor előre nem becsülhetők meg: ha az adózó üzletét, műhelyét lezárják, az eredményezheti a vásárlói szokások olyan irányú megváltozását, átalakulását, hogy a büntetés hatályának leteltét követően sem képes az adózó a

³⁵ Az IRC – teljes nevén Internal Revenue Code of 1986 – az Egyesült Államok szövetségi adórendszerének átfogó törvénykönyve.

³⁶ ZOLT 1989, 351–352., 357.

vásárlóit „visszaszerezni”, így egy hosszabb időtartamú lezárás a vállalkozás végét is jelentheti. Elég például egy vendéglátóhelyre gondolni példaként: ha az adóhatóság lezárja azt, a vendégek más lehetőségek után fognak nézni, és ha letelt a lezárás időtartama, akkor sem biztos, hogy vissza fognak térni oda. Ebből adódóan ez a szankció arra is alkalmas, hogy az adózó hosszabb távú működésének feltételeit is annulálja.

6. Közigazgatási (pénzügyi) jogi szankció – büntetőjogi szankció. Az adóigazgatás feladata az állam adóztatásához való érdekeinek védelme, a jogsértések szankcionálása a prevenció érdekében. Ennek érdekében alapvetően az adóhatóságok jogosultak különböző, közigazgatási jellegű szankciókat alkalmazni. Az AB szerint „[a] közigazgatási szankciókat a közigazgatási szervek felügyeleti eljárásuk során a közigazgatás-ellenes cselekmények, azaz a közigazgatási jog szabályainak megsértése miatt alkalmaznak. Ezeket a bírságokat nevezi a szakirodalom *felügyeleti bírságnak* (például építésügyi bírság, fogyasztóvédelmi bírság, környezetvédelmi bírság, munkaügyi bírság, adóbírság, *jövedéki bírság* stb.). Közös jellemzőjük, hogy közigazgatás-ellenes magatartások esetén alkalmazható olyan *objektív szankcióknak* minősülnek, melyeknek elsődleges funkciója a közigazgatási jog érvényre juttatása, illetve másodlagosan a prevenció. Közvetve szerepük továbbá a jog által védett közösségi érdek [...] fenntartása és védelme, illetve ennek helyreállítása, függetlenül a jogsértő bűnösségétől, illetve vétkességétől.”³⁷

Van azonban a közpénzügyi érdekek megsértésének egy olyan szintje, amelynek átlépése esetén az állam már nem elégszik meg a közigazgatási (pénzügyi) jogi szankció alkalmazásának lehetőségével, hanem a súlyosabb, szándékos jogsértések esetén már büntetőjogi szankciókat ír elő. Mivel a büntetőjogi eszközök alkalmazása – az *ultima ratio* jellegükből adódóan – mindig csak végső eszközként merülhet fel, ezért meg kell valamilyen módon határozni azokat az adóztatáshoz kapcsolódó érdekeket, amelyek megsértése már megalapozza az akár már szabadságelvonással járó büntetőjogi szankciók alkalmazását. Ennek megfelelően kell döntenie a jogalkotónak arról, hogy mely jogellenes magatartásokat emel bűncselekmény kategóriába, és milyen különös törvényi tényállásokat alkot meg a büntető jogszabályban. Hogy e tényállásokat hogyan fogalmazzák meg, már büntetőjogi kérdés. (A tárgykör jelentőségére tekintettel ezekről a kérdésekről – külön fejezetben – a későbbiekben részletesebben szó lesz.)

7. Jogi következményekkel járó és jogi következményekkel nem járó (erkölcsi) szankció. Az adójogi kötelezettségek megsértése, vagy a jogalkotó által károsnak ítélt tényállások megvalósítása kifejezett jogi következményekkel jár (vagyis a szankció a jogkövetkezmény). Említhető azonban olyan szankció is, amikor annak alkalmazása nem eredményez közvetlen joghátrányt az érintett számára, hanem más módon kíván nyomást gyakorolni a jogalkotó. Ilyen eszköz lehet például a különböző adatok közzététele, így a jelentős *adó tartozást felhalmozó személyek nevének nyilvánosságra hozatala*: a hátrány ebben az esetben a nyilvánosságra hozatalban realizálódik. Ennek következményei pedig már jogi szempontból nem értékelhetők, viszont széles skálán mozoghatnak: a negatív erkölcsi, lelkiismereti kérdések felmerülésétől (megszégyenítés) egészen addig, hogy adott esetben gazdasági, üzleti vagy éppen munkalehetőségtől esik el az ilyen személy (hiszen az ilyen listán való szereplés megbízhatatlanságot is jelezhet). A kérdés jelentőségére tekintettel erről a problémáról a későbbiekben külön fejezetben lesz részletesebben szó.

³⁷ 60/2009. (V. 28.) AB határozat.

8. Jogilag kötött szankció – mérlegelésen nyugvó szankció. Mivel lehetetlen minden lehetséges magatartást előre normatív úton felleltározni, ezért bizonyos esetekben a jogalkotó csak azon jogszabályi kereteket jelöli ki, amelyek között az adóhatóság a döntését meghozhatja. Vannak tehát olyan tényállások, amelyek esetében a törvényhozás nem jogilag kötött aktus meghozatalát írja elő, hanem az adóhatóság megítélésére bízta, hogy szab-e ki szankciót vagy sem. Vannak azonban olyan súlyosabb jogsértések, amelyek esetében a jogalkotó előírja, hogy ki kell szabni valamilyen összegű bírságot, de az összegszerűség meghatározását szintén mérlegelési jogkörbe utalja. És vannak olyan szankciók, amelyek alkalmazása jogilag kötött: az adóhatóságot sem a kiszabás, sem pedig az összegszerűség megállapítása körében nem illeti meg mérlegelés (e körbe rendszerint a kirívóan súlyos jogsértések tartoznak).

A külföldi szakirodalomban egyébként ezt a kérdést az adórendszer alkotó két normacsoport elkülönítése felől szokták megközelíteni: az elsődleges adózási szabályok az adózókra nézve állapítanak meg különböző jogi kötelezettségeket. Ezek az előírások jogszabályi úton jelennek meg, és meghatározzák az adókötelezettség teljesítésének követelményeit. A másodlagos szabályok felhatalmaznak arra bizonyos intézményeket, hogy másokra nézve kötelező érvényű döntéseket hozzanak. E másodlagos szabályok egy része alkotmányos előírás, amely felhatalmazást ad az adóztatásra nézve, míg egy másik rész viszont felhatalmazza az adóhatóságokat és az adóügyekben hatáskörrel rendelkező bíróságokat, hogy kötelező előírásokat, döntéseket hozzanak.³⁸

9. Mérsékelhető – elengedhető – mérséklés alól kivett szankciók. A jogalkotó általános szabály alkalmazásával lehetővé teheti az adóhatóság számára, hogy a jogszabály alapján megállapítandó jogkövetkezményt mérsékelje vagy elengedje. Ilyen esetben minden esetben vizsgálendő, hogy e jogalkotói felhatalmazás mire terjed ki: mérséklésre vagy elengedésre is, illetve azt is szabályozhatják, hogy bizonyos jogsértések esetén megállapított jogkövetkezmény ebből a körből teljes mértékben ki van zárva.³⁹ Például nincs lehetőség az adóbírság mérséklésére, illetve a kiszabás mellőzésére sem hivatalból, sem kérelemre, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, hamis vagy megsemmisített bizonylatokkal függ össze.⁴⁰ Ha tehát valamely adóalany csalárd módon járt el, szándékos, különösen súlyos jogsértést követ el, akkor a jogalkotó helyesen zárja ki a mérséklés, illetve az elengedés lehetőségét, hiszen ilyen esetekben fel sem merülhet, hogy az adózó kellő körültekintéssel járt el.

10. Általános adójogi szankció – ágazati speciális (sui generis) szankció. Az Art. az adózás folyamatához kapcsolódóan szabályozza a különböző jogkövetkezményeket. Vannak azonban olyan adótörvények is, amelyek az általuk szabályozott adónemhez kapcsolódó közérdek védelme érdekében külön, speciális joghátrányok

³⁸ GARBARINO 2010, 773–778.

³⁹ Lásd ehhez a kérdéshez kapcsolódóan pl. a 73/2009. (VII. 10.) AB határozatot. (A határozat nem szankcióhoz, hanem járuléktartozáshoz kapcsolódik.)

⁴⁰ Lásd. az Art. 219. § (3) bekezdését.

alkalmazását írják elő. Ilyen például a Jöt. által szabályozott *jövedéki bírság*.⁴¹ Mivel a jövedéki adó tárgyai speciális termékek, ezért azok előállítása, megszerzése, tárolása, értékesítése különleges jogi védelmet igényel, más adónemeknél ismeretlen jogintézmények (például zárjegyhány, zárjegyekhez kapcsolódó visszaélések) szabályozása is szükséges. (A „jövedéki jogsértések megelőzése, visszaszorítása kétségtelenül alkotmányos cél, amelyhez közérdek fűződik.”)⁴² Erre tekintettel az általános adójogi szankciók helyett speciális jogkövetkezmény szabályozása indokolt, figyelemmel arra, hogy sajátos életbeli viszonyok (tényállások) különleges szankciókat igényelnek, részletesebb, differenciált esetek (tényállási elemek) törvényi szintű rögzítésével.

Az adójogi norma alapjául szolgáló élet- és jogviszonyok jellemzői, különleges sajátosságai a *szankcióra vonatkozó kodifikáció* irányait, lehetőségeit is meghatározzák: a jogalkotó dönti el, hogy az adott adónemre nézve elegendőek-e az általános jogkövetkezmények, vagy pedig szükséges *sui generis* rendszer kialakítása. Ilyen speciális esetben a szankció mint normaszervezeti tényállási elem is részét képezi az adott anyagi adójogszabálynak.

11. Adóhatóság által megállapított szankció – adózó kezdeményezésére megállapított szankció.

A hátrányos jogkövetkezmények megállapítása rendszerint az adóhatóság jogkörébe tartozik: vizsgálatot (ellenőrzést) folytat le, és ha jogsértést tárt fel, akkor megállapítja annak jogkövetkezményeit is. Vannak azonban olyan helyzetek, amikor az adózónak saját magának kell a jogkövetkezményt megállapítania és teljesítenie. Így például, ha az adózó önellenőrzés keretében tárja fel az adóhiányt, akkor felszámítja és megfizeti az önellenőrzési pótlékot, ha pedig az adót késedelmesen teljesíti önkéntesen, akkor késedelmi pótlék megállapítása terén is ugyanígy jár el.

12. Adójogi szankció – nem adójogi szankció. Végül megemlíthető egy olyan csoportosítás is, amely azon az elgondoláson alapul, hogy adójogi jogsértés esetén további, nem adójogi jogkövetkezményekkel is számolni kell. Egyik példaként a játékautomaták játékadója említhető: ezen adónem alanya a játékautomata üzemeltetője, aki ha elmulasztja az adóbefizetési kötelezettségét, akkor a szerencsejáték-felügyeleti hatóság a játékautomatát törli a nyilvántartásból. Miután az automata üzemeltetése bejelentéshez (nyilvántartásba vételhez) kötött, ezért az adóalany az üzemeltetés jogát veszíti el, ha az adófizetési kötelezettségének nem tesz eleget.⁴³ A másik példa az Amerikai Egyesült Államok jogtörténetéből említhető: a XVIII–XIX. században szabályozták a bélyegadókat, ami azt jelentette, hogy egy sor áru forgalomba hozatala adóköteles volt, így például újságok, kiadványok, jogi dokumentumok, engedélyek, biztosítások, kártyák, kockák. E termékeknek bélyeget kellett viselniük az adó megfizetésének igazolására, és a megszegés súlyos büntetést vont maga után, így súlyos pénzbírságot vagy börtönbüntetést.⁴⁴ Ha az adott jogi dokumentum (például szerződés) után nem fizették meg az adót, akkor a jogi úton való érvényesíthetőség (felhasználhatóság) lehetősége sem volt biztosított.⁴⁵

⁴¹ Lásd a jövedéki bírság és az egyéb szankciók viszonyáról a Jöt. 99. §-át.

⁴² 33/2002. (VII. 4.) AB határozat

⁴³ Lásd a szerencsejáték szervezéséről szóló 1991. évi XXXIV. törvény 33/A. § (2) bekezdését, valamint a 29/A. § (3) bekezdését.

⁴⁴ COCKFIELD–MAYLES 2013, 58–62.

⁴⁵ CUMMINGS 2010, 32. Lásd az 1765. évi Bélyegadó-törvény (Stamp Act) XVI. pontját.

2.3. Az adókötelezettség (az adójogszabály) mint szankció?

Felvethető az a kérdés is, hogy adójogi eszközök felhasználhatóak-e nem adójogi normák megsértésének szankcionálására. Ebben a körben az is vizsgálható, hogy nem kifejezetten adójogi jogkövetkezmények, hanem más adójogi eszközök, vagy azok alkalmazásának megtagadása használható-e szankcióként olyan esetekben, amikor az adóalany nem adójogi kötelezettséget sértett.

A jogi szankció azt jelenti, hogy azt jogszabály kifejezetten joghátrányként nevesíti, vagy az adott tényállás megvalósulása egyértelműen hátrányt jelent (például kockázatos adózái besorolás megállapítása). Vannak azonban olyan, nem kifejezetten joghátrányként meghatározott, az adózó helyzetét negatív irányba befolyásoló körülmények, amelyek a jogalkotó döntésén alapulnak, és azokat nem kifejezetten jogkövetkezményként nevesítik. Ilyenkor az adórendszerben rejlő szabályok jelentik a hátrányt, a befolyásoló eszközt.

Az ilyen bírságok, büntetések többféleképpen is megjelenhetnek: a törvényhozás megtagadhatja adókedvezmény biztosítását, kivethet speciális adókat, megtilthat, korlátozhat vagy elhalaszthat adójóváírásokat vagy adólevonási lehetőségeket. Az adókedvezmények gazdasági szempontból egyenértékűek a támogatásokkal, míg a bírságok gyakran egyenértékűek a kormányzati büntetésekkel. Büntethetnek különadókkal embargó alatt álló országokkal kereskedelmet folytatókat, abortuszt támogatókat vagy ellenséges céges kivásárlásokat. Az ilyen döntésekkel a jogellenes vagy a nemkívánatos tevékenységek költségeit növelik meg, ezen adóbírságok rendkívül kemény politikai eszközök is lehetnek. Az adórendszert ilyenkor arra használják, hogy adózási eszközökkel befolyásoljanak nem adózási magatartásokat.⁴⁶ Az Amerikai Egyesült Államokban a *Barack Obama* elnök által bevezetett egészségügyi reform keretében például adójogi eszközökkel kívánták szankcionálni azt, ha az egészségügyi biztosítás kötésére kötelezett személy elmulasztotta ezt teljesíteni. (Az is vita tárgyát képezte, hogy az elmulasztásért fizetendő összeg adó, vagy pedig bírság, hiszen az adójogi jogalkotásra vonatkozó jogkörök – az alkotmányossági kérdések – szempontjából ez egy lényeges kérdés.)⁴⁷

A kérdés összetettebb megvilágításához példaként említhető az Egyesült Államok jogalkalmazásának történetéből a *Bob Jones University v. United States* esete is, amikor is adókedvezmény (adómentesség) érvényesítésének megtagadása merült fel. Az akkori IRC adómentességet biztosított olyan szervezeteknek, amelyeket kizárólag vallási, jótékonyági vagy oktatási céllal hoztak létre és működtettek. Az Internal Revenue Service (a továbbiakban: IRS, az amerikai adóhatóság) 1970-ben úgy foglalt állást, hogy nem illethet meg adómentesség olyan magániskolát, amely nem tesz eleget az antidiszkriminációs (antirasszista) politika követelményeinek, hiszen az ilyen iskola nem minősülhet „jótékonyági” intézménynek. A pert indító Bob Jones University olyan gyakorlatot folytatott, hogy felvett egyedülálló feketéket, de megtagadta a felvételt olyanoktól, akik vegyes házasságban éltek, vagy akiről tudták, hogy támogatják a vegyes házasságokat, kapcsolatokat. E felvételi szabályok miatt az IRS megtagadta az adómentesség érvényesítését.

⁴⁶ ZOLT 1989, 344–345.

⁴⁷ KAHN 2014, 327–329.

A kerületi bíróság megállapítása szerint az IRS túllépte a hatáskörét, amikor megvonta az iskolától az adómentességet jelentő státuszt, és megsértette a felperesnek az Alkotmány első kiegészítésében foglalt vallási jogait (mivel nagy hangsúlyt fektettek az oktatás keretében a keresztény vallásra és etikára). A felbbiteli bíróság azonban ellentétes álláspontot fogalmazott meg; a Legfelsőbb Bíróság megállapította végül, hogy az Alkotmány hivatkozott kiegészítése nem tiltja az IRS számára, hogy visszavonja az adómentességet egy vallási alapon működő egyetemtől annak érdekében, hogy érvényre juttasson olyan kötelező célkitűzést, mint a rasszizmus visszaszorítása.⁴⁸

Feltehető ennek alapján a kérdés: vajon a(z) (adó)hatóságok, bíróságok politikai célkitűzések megvalósításában, illetve a közérdek erőteljesebb védelmében erőteljesebben közreműködhetnek-e, szabad(abb) kezett kaphatnak-e? Az e lehetőségre vonatkozó doktrína (*public policy doctrine*) eredete egyébként az 1930-as évekre nyúlik vissza az Egyesült Államokban, és számos esetben felmerült (például, amikor az alkoholtilalom bevezetése miatt egy sörgyár nem érvényesíthette az adója körében az alkoholtilalom bevezetése okán felmerült sérelméből eredő veszteséget, hiszen a kormány minősítette ártalmasnak az adott tevékenységet).⁴⁹

Hogy ez a megoldás mennyire fogadható el, kiindulópontként az határozható meg, hogy az adó elsődleges célja a közkiadások teljesítéséhez szükséges pénzügyi fedezet megteremtése, míg másodlagos céljuk gazdaság- és társadalompolitikai célkitűzések megvalósítása is lehet; e célok megvalósításának eszközeként használhatja az adórendszert, illetve más közterheket is a jogalkotó. Az alapvető kérdés az, hogy vajon a jogalkalmazó mennyire kap tág mozgásteret – vagy éppen szabad kezett – az absztrakt jogszabályok értelmezésére annak érdekében, hogy a közérdeket érvényre juttassa. (Ez a kérdés egyébként a jogalkotás kérdése felől is vizsgálható).⁵⁰

Összegezve a probléma lényegét: a törvényhozás jogában áll eldönteni, hogy adójogi és nem adójogi jogsértéseket milyen – az alkotmányi kereteknek megfelelő – szankciókkal kíván kikényszeríteni, milyen eszközöket alkalmaz bármilyen jogi norma kikényszerítésére. Ennek egyik eszköze lehet maga az adóköteles tényállás megállapítása vagy adókedvezmény érvényesítésének megtagadása is olyan esetekre, amikor nem adójogi norma megsértésére kerül sor. A jogalkotónak – az alkotmányi keretek megtartásával – széles körű jogosítványai vannak (lehetnek) politikai célkitűzések szolgálatába állítani az adórendszert, kifejezett jogi normák megalkotásával. A *Bob Jones University v. United States* esetben viszont az történt, hogy a jogalkalmazó avatkozott be a közérdek védelmébe oly módon, hogy az adójogszabályt kiterjesztően értelmezte. (Természetesen figyelembe kell venni az eset kapcsán a *common law* sajátosságait is.)

⁴⁸ Bob Jones University v. United States, 461 U.S. 574 (1982).

⁴⁹ STEPHAN 1983, 34–38. Ld. a Clarke v. Haberle Crystal Springs Brewing Co. 280. U.S. 384 (1930) ügyet, amelyben a bíróság nem fogadta el az arra vonatkozó álláspontot, hogy a sörfőző üzem bármilyen kompenzációra – akár adócsökkentésre – is igényt tarthatott volna.

⁵⁰ Lásd pl. a Kúria Önkormányzati Tanácsának Köf.5037/2017/4. számú határozatát (kihirdetve a Magyar Közlöny 2018/41. számában), amelyben megfogalmazták, hogy az önkormányzat nem szabhatja túl szűkre az adóalanyok körét, mert az adó nem szankció típusú kötelezésfajta (arra a felelősségalapú bírság szolgál).

2.4. Az együttműködő adóhatóság – az adózó együttműködése

Az állam rendelkezik a legális erőszak monopóliumával, azaz az államon kívül – meghatározott védelmi helyzeteket leszámítva – más kényszerrel nem alkalmazhat, a jogos érdekek kikényszerítésére az állami apparátust (a közigazgatási szervezetrendszerrel, a bírói fórumokat) kell igénybe vennie a jogalanyoknak. Az állam kötelezettsége, hogy az általa hozott jogszabályoknak érvényt szerezzen, akár kényszer útján is.

Ha az egyén kapcsolatba kerül az adóhatóságokkal, bíróságokkal, rendkívül fontos, hogy miképpen viselkednek vele: inkább a hatósági oldal dominál, vagy inkább a támogató, együttműködő jelleg; ha valakivel nagylelkűen, kedvesen bánnak, akkor ő is hasonló módon fog reagálni, de ha rosszul bánnak vele, akkor hasonló lesz a válasz jellege is.⁵¹

A felek közötti (jog)viszony minősége, jellege egyrészt az adóhatóság alapállásán, másrészt pedig az adójogszabályok tartalmán múlik. Rendkívül lényeges, hogy az adóhatóságnak, illetve a jogalkotónak milyen elképzelései vannak a magatartásbefolyásolásra: az állandó jogi számonkérésre és felelősségre vonásra, erőteljes szankcionálásra, vagy inkább a prevencióra, együttműködésre helyezi a hangsúlyt. Mindkét szempontot érdemes néhány mondat erejéig megvizsgálni, hiszen egy hatékony rendszer esetében mindkettőnek szerepe van.

Az adóigazgatás általános alapállásának vizsgálatát a történeti előzmények felvázolásával szükséges kezdeni. *Magyary Zoltán* megfogalmazta, hogy a kiegyezést követően a kormány átvette a pénzügyi igazgatás szervezetét az abszolutizmus rendszerétől, a „*[I]egjobb kiépített és kidolgozott közigazgatásunk a pénzügyi, tehát alapjaiban jórészt osztrák alkotás.*”⁵² Az osztrák alapoktól közelített a kérdéshez *Bibó István* is, aki szerint a birodalom működtetéséhez szükséges pénzügyi erőforrások megszerzése kulcskérdés volt, így elsősorban a hatalmi jelleg dominált, az adózókat az igazgatás szenvedő alanyainak, pusztán tárgyakként tekintették, rideg célszerűség és eredményesség (szakszerűség) jellemezte a rendszert. Ez a szemlélet a Monarchia összeomlását követően sem változott meg alapvetően, a hagyományok sokáig tovább éltek.⁵³

Másik megközelítési ellenpólusként említhető, hogy például Svédországban a „jó közigazgatáshoz való jogot” állampolgári jogként is definiálják. Egy 1997-es svéd javaslat úgy fogalmazott, hogy „[a]z állampolgároknak joguk van a magas színvonalú közigazgatáshoz. Ez magában foglalja az információkhoz és a szolgáltatásokhoz való hozzáférhetőséget a közszükségleteknek megfelelően, gyors ügyintézés és korrekt döntéseket, a hozzáértő ügyintézők udvarias bánásmódját.”⁵⁴

Vagyis alapvető kérdés, hogy az adóigazgatás hogyan tekint az adóalanyokra, egy adott adóalanyra. Pusztán mint egy tárgyra, egy eszközre, egy pénzügyi forrásra, amelytől megszerezhető az előirányzott közbevételek, és mindössze egy adószám a nyilvántartásban, akinek meg kell állapítani a jogait és kötelezett-

⁵¹ LARSEN 2018, 24.

⁵² MAGYARY 1942, 66.

⁵³ BIBÓ 1990, 49–50.

⁵⁴ HÖGLUND 2016, 114.

ségeit, és akit jogsértés esetén meg kell büntetni, vagy pedig egy együttműködés lehetőségét kínáló, az adó megfizetésével a társadalomért áldozatot hozó személyre?

Ha a jogalkotó az együttműködésre és ennek megfelelően a szolgáltató adóigazgatásra helyezi a hangsúlyt a hagyományos hatósági jogalkalmazói szemlélettel szemben, akkor annak meg kell teremteni a jogintézményi kereteit. A jogalkotó belátásán múlik, hogy milyen eszközöket biztosít az adózók, illetve az adóhatóságok számára.

Az egyik ilyen jogintézmény például a *támogató eljárás*,⁵⁵ amely esetben az adóhatóság biztosítja az adózó számára annak lehetőségét, hogy a feltárt hibát saját maga orvosolja. Ezt két módon teheti meg: felhívja az adózót önellenőrzésre, illetve kapcsolatfelvételt kezdeményez az adózóval, amelynek célja a feltárt hibák, hiányosságok orvoslása az adóhatóság szakmai támogatásával. Az Art. egyértelműen rögzíti, hogy „[a] támogató eljárásban való részvétel önkéntes, az eljárás keretében rendezett jogsértések miatt szankcionálásnak nincs helye”. Ha viszont az eljárás eredménytelen, akkor elrendelhető az adózó ellenőrzése.

Fontos hangsúlyozni azt is, hogy együttműködést nemcsak az adóhatóságtól lehet elvárni, hanem némely esetben felajánlást, „önkéntes” együttműködést az adózótól is elvárhat a jogalkotó. Létezhetnek olyan *alku típusú jogintézmények*, amelyek az adózó részéről alkalmazhatóak. Az Art. szabályozza például a *feltételes adóbírság* jogintézményét is: ez azt jelenti, hogy „[h]a az adózó az utólagos adómegállapításról hozott első fokú határozat elleni fellebbezési jogáról lemond, és esedékességig a határozatban előírt adókülönbözetet megfizeti, mentesül a kiszabott adóbírság ötven százalékának megfizetése alól”.⁵⁶ Ezt a jogintézményt (lehetőséget) a jogalkotó a pusztán időhúzást célzó fellebbezések visszaszorítása érdekében vezette be, ugyanis a fellebbezés elbírálásáig nem végleges a határozat és nem esedékes az előírt fizetési kötelezettség.⁵⁷ Vagyis alkut kínál a jogalkotó az adózó számára: ha nem él a jogorvoslathoz való jogával indokolatlanul, akkor számára az adóbírságra vonatkozó kedvezmény biztosított.

Végül megemlíthető a *joggal való visszaélés tilalma*, illetve az adózói általános *együttműködési kötelezettség*. Ezekről az alapelvekről a későbbiekben részletesebben szó lesz, viszont fontos, hogy az együttműködés, a konstruktív megközelítés nemcsak az adóhatóságtól, hanem az adózóktól is elvárható.

Az felek együttműködése tehát több szinten vizsgálható: az adórendszer kapcsán általában az adóhatóság részéről merül fel az együttműködő attitűd érvényesítésének követelménye, viszont az adózók részéről is elvárható hasonló magatartás. Ha ennek kikényszerítése nem biztosítható jogi úton, mert jogszabálynak biztosítania kell az adott jog gyakorlását, akkor *alku* kínálható az adózónak. Kitérő példa erre az említett feltételes adóbírság: az Alaptörvényből folyó alapvető követelmény a jogorvoslathoz való jog biztosítása. Hogy e joggal az adózó csak visszaél, annak bizonyítása szinte lehetetlen feladat lenne, éppen ezért más úton kell az ilyen esetekhez közelíteni: előnyössé kell tenni az adózó számára a visszaélésszerű magatartásról való lemondást, egyfajta alkut kínálva számára. Ha nem nyújt be pusztán időhúzó, halasztó hatályú fellebbezést, akkor ezért cserébe mérsékelt összegű bírságot kell fizetnie, tehát pénzügyi előnyt realizálhat azáltal, hogy a kiszabott szankció egy részének megfizetésére vonatkozó igényéről a jogalkotó lemond.

⁵⁵ Lásd az Art. 139. §-át.

⁵⁶ Art. 216. §.

⁵⁷ Az Art.-hez kapcsolódó általános indokolás.

2.5. A képviselő közvetlen szankcionálásának kérdése

Az adózók általában nem rendelkeznek olyan (szintű) szakértelemmel, hogy adóügyeiket saját maguk intézzék. Ez nem is róható fel nekik, hiszen a jogszerű adózási tevékenység jelentős erőforrásokat igényel: a jogszabályok megismerése, a folyamatos változások nyomon követése, az aktuális nyomtatványok felkutatása, elektronikus bevallás-készítési alkalmazások megismerése és használata stb. külön szakértelmet igényel. Különösen igaz ez a megállapítás egy vállalkozás esetében, ahol az adókötelezettségek összetett rendszere megköveteli a megfelelő szakértelemmel rendelkező személy alkalmazását vagy számviteli szolgáltatást nyújtó személy megbízását.

Arra is van lehetőség, hogy e személy képviselje az adózót; a képviseleti jogosultságot a *meghatalmazás* keletkezteti. A meghatalmazás lehet eseti vagy állandó. Az adózó a képviselet ellátására állandó meghatalmazást vagy megbízást adhat, és ezt az adóhatósághoz bejelentheti. Az *állandó meghatalmazás*, megbízás – a külön jogszabályban meghatározott feltételek teljesítésén túl – az adóhatóság előtti eljárásban akkor érvényes, ha azt az adózó vagy képviselője az adóhatóság által rendszeresített formanyomtatványon jelenti be.

A szankciók esetében alapvető kérdésként merülhet fel az, hogy bírsághozható-e, bírsághozható legyen-e közvetlenül egy képviselő (adószakértő, az adóbevallást elkészítő tanácsadó, könyvelő). E körben alapvetően több megoldás közül választhat a jogalkotó: a jogkövetkezményt az adózó viseli, de biztosított a jog számára, hogy kártérítést követeljen a szakértőtől, vagy olyan speciális jogi rendelkezések védik, amelyek megkövetelik, hogy a szakértő térítse meg a kárt számára, de az is lehetséges, hogy az adózó mentesül a jogkövetkezmények viselésének kötelezettsége alól, ha a hibát (a mulasztást) a szakértő követte el. Ilyen esetben közvetlenül a szakértő bírsághozható az adózó helyett.⁵⁸ A jogalkotó dönti el, hogy szabályoz-e speciális jogkövetkezményeket vagy sem, engedi-e, és ha igen, milyen feltételek mellett a szakértő (a bevallást elkészítő) személy közvetlen szankcionálását. (Az Egyesült Államokban az IRC is szabályoz például a bevallást készítő személyre nézve szankciókat.)⁵⁹

A korábbi adózás rendjéről szóló törvény, a 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: régi Art.) a 2011. évi CLVI. törvény által megvalósított módosítás hatályba lépését megelőzően azt is tartalmazta, hogy a meghatározott szakértelemmel rendelkező képviselő (például a számviteli, könyvviteli szolgáltatást nyújtó személy) jogsértése esetén a mulasztási bírság nem az adózót, hanem a képviselőt terhelte, kivéve, ha bizonyította, hogy a bevallás, adatszolgáltatás tartalma az ő érdekkörén kívül eső okból volt hibás vagy hiányos, illetve a bevallási késedelem az ő érdekkörén kívül eső okra volt visszavezethető. A jogalkotó azonban e szabályokat hatályon kívül helyezte a 2011-es módosítás során, mégpedig a következő indokok alapján: „Az állandó meghatalmazott mögöttes felelőssége az Art. rendelkezései közül kikerül, mivel az adózó és az állandó meghatalmazott közötti jogvita tisztázása nem az adóhatóság hatáskörébe tartozik, mivel polgárjogi felelősségi szabályok képezik a vita tárgyát. Az adóhatóság eljárást kizárólag az adózóval

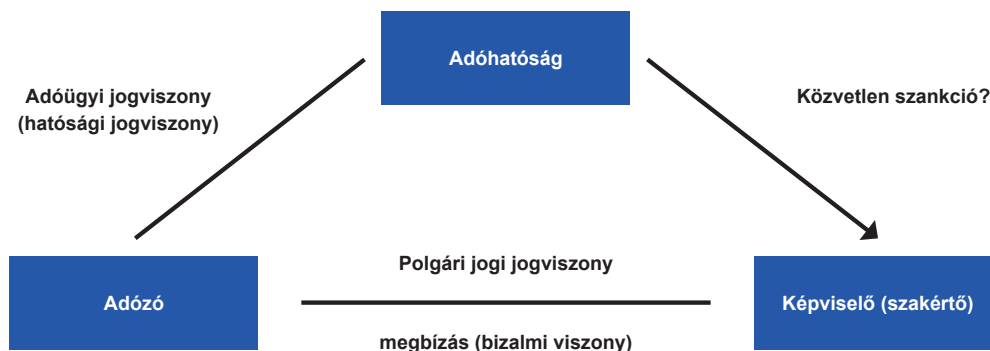
⁵⁸ THURONYI – VANISTENDAEL 1996, 159.

⁵⁹ Lásd az IRC 6694. §-át.

szemben folytat, melyben az állandó meghatalmazott részt vehet, azonban az adóhatóság az eljárások során kizárólag az adózóra vonatkozóan állapít meg jogot, illetve kötelezettséget.⁶⁰ Az adóhatóság egyik határozatában megfogalmazta, hogy a könyvelő az adózóval áll jogviszonyban, az adóhatóság pedig az adózóval, a könyvelő téves, hibás munkájának eredménye az adózót kötelezik, az ebből eredő követelését az adózó a könyvelő irányába polgári jogi úton érvényesítheti.⁶¹

Az ilyen szakértői felelősségvállalásra vonatkozó konstrukció tehát a következőképpen ábrázolható:

0



2. ábra: A szakértő közvetlen szankcionálása

Forrás: a szerző saját szerkesztése

A megbízott képviselő kötelező, közvetlen szankcionálásának lehetősége nem támogatható, mégpedig azért, mert valóban az adóhatóságnak ilyen esetben az adózó és a képviselője között létrejött polgári jogviszonyt illetően kellene állást foglalni. Az is kérdésként merülhet fel, hogy mindez hogyan érintheti az adózó és a képviselő közötti – jellemzően bizalmi – (jog)viszonyt. Ez a fajta konstrukció ugyanis arra is alkalmas, hogy megbontsa az adózó és a képviselője közötti együttműködést; a képviselő például egy esetleges jogorvoslati eljárásban már nem az adózó érdekeit fogja képviselni, hanem a szankció elkerülése érdekében védekező pozícióba szorul, és az adózót kell támadnia annak érdekében, hogy bizonyítsa, nem az ő mulasztása vagy hibája vezetett a szankciót kiváltó jogellenes helyzethez.

Vagyis helyesen döntött a jogalkotó akkor, amikor ezt a lehetőséget megszüntetette; helytelen ugyanis az a szabályozás, amely a megbízó (az adózó) és a megbízott képviselője (a számviteli szolgáltatást nyújtó szakértő) közötti bizalmi viszony megtörésére, a felek együttműködésének megghiúsítására alkalmas. Ha az adózó úgy ítéli meg, hogy az adóhatóság által az ő terhére megállapított szankció a képviselő hibájára (magatartására, mulasztására) vezethető vissza, a polgári jog szabályai szerint követelheti a felmerült kárainak megtérítését, vita esetén pedig polgári bíróság dönthet a kártérítési igény megalapozottságáról. Meg-

⁶⁰ Lásd a 2011. évi CLVI. törvény javaslati állapotának 325. §-ához fűzött miniszteri indokolást, valamint az Art. korábban hatályos 7. § (3) és (4) bekezdését.

⁶¹ Lásd a Kúria Kfv.VI.35.295/2013/6. számú ítéletét.

jegyzendő, hogy ha a szakértő a „forrása” az adóbevétel csökkentésének, mert bűncselekmény elkövetője, akkor már az adó megfizetésére kötelezhető.⁶²

Ugyancsak a bevont szakértő szankcionálását tette lehetővé a régi Art. akkor, amikor még ismerte (nagyon rövid ideig) a „bizonytalan adójogi helyzet bejelentésének” lehetőségét. E jogintézmény alkalmazásakor az adózó a bevallásához egy jegyzőkönyvet csatolt, amelyben rögzítette egy alapul fekvő adójogi jogszabály értelmezésének kérdéses (bizonytalan) voltát. A jegyzőkönyvet azonban ügyvédnek, adószakértőnek, adótanácsadónak ellen kellett jegyeznie. A jogalkotó rögzítette a visszaélések visszaszorítása érdekében, hogy amennyiben az ellenjegyző szakértő terhére történik a mulasztási bírság kiszabása, akkor nevét és a törvényben meghatározott egyéb adatait az adóhatóság köteles volt közzétenni.⁶³ Ez a helyzet némiképpen eltér a feljebb vázolt konstrukciótól, hiszen ilyen esetben a szakértő álláspontja a kiindulópont, azonban ugyancsak kérdéses, hogy egy véleményért, amelyet a legjobb tudása szerint készített el, ilyen módon szankcionálható-e bárki is.

A hatályos szabályozás is lehetővé teszi, hogy az adóbevallást, illetve a vele egyenértékű nyilatkozatot a szakértő (például adótanácsadó) ellenjegyezze. „Az ellenjegyzett hibás adóbevallás, illetve adóbevallással egyenértékű nyilatkozat esetén a mulasztási bírságot az adóhatóság a nyilvántartásba vett adótanácsadó, adószakértő vagy okleveles adószakértő terhére állapítja meg.”⁶⁴ Az ellenjegyzés általános funkciói a következők szerint határozhatók meg: a tartalom jóváhagyása, a felelősség (át)vállalása, a másik féllel való ellentét elkerülése, kontrolljog gyakorlása.⁶⁵ Mindez azonban *lehetőség*, nem jogszabályi kötelezettség, így a szakértő döntésén múlik, hogy vállalja-e a jogkövetkezményekért a felelősséget vagy nem, illetve azokat megelőlegezi-e az adózó helyett akkor, ha az adózó magatartása (mulasztása) vezetett a jogsértéshez (hiszen az adózótól a kára megtérítését követelheti, feltéve, hogy a polgári jogi felelősség feltételei fennállnak). Olyan könyvelőiroda is említhető, amely úgy reklámozta tevékenységét, hogy „adóbevallások készítése felelősségvállalással”. Ez azt jelenti, hogy *piaci érték is tulajdonítható a jogkövetkezmények vállalására (megelőlegzésére) vonatkozó képviselői, önkéntes kötelezettségvállalásnak*.

Összegezve a fentieket: káros lehet egy olyan konstrukció, amely a bevont szakértő (a képviselő) kötelező, közvetlen bírságolását teszi lehetővé. Támogatandó tehát az ilyen lehetőség megszüntetése és az, hogy a szankció kockázatának viselése a képviselő önkéntes döntésén múlik. A megbízási jogviszony teljesítésének részletes polgári jogi szempontú vizsgálata adhat csak ugyanis megnyugtató választ arra, hogy melyik fél követette el a jogkövetkezményt megalapozó jogsértő magatartást (mulasztást). A polgári ügyek elbírálása pedig a polgári bíróságok hatáskörébe tartozik,⁶⁶ nem a közigazgatási (adóigazgatási) szerv feladata az ilyen kérdésekben való állásfoglalás. Hangsúlyozandó, hogy a feljebb vázolt konstrukció

⁶² Lásd az Art. 59. § (1) bekezdés d) pontját.

⁶³ Lásd a régi Art. 54. § (5) bekezdés g) pontját.

⁶⁴ Art. 49. § (7) bekezdés

⁶⁵ PETRÉTEI 2011, 104.

⁶⁶ Lásd a Ptk. 1:6. §-ában foglalt „bírói út” szabályát.

kizárólag a megbízott, külső szakértőkre vonatkozik (egy jogi személy törvényes képviselőjének – vezető tisztségviselőjének – a tevékenysége más megítélés alá esik, erről a későbbiekben szó lesz).

2.6. A felderítés és az ellenőrzés jelentősége

Jogkövetkezmények megállapítására alapvetően az adóhatósági ellenőrzések (vizsgálatok) nyomán kerül sor, másodlagosak azok az esetek, amikor a jogkövetkezmények az adózó saját elhatározása, cselekvése nyomán realizálódnak (ilyen például az önellenőrzési pótlék vagy a késedelmi pótlék adózó általi felszámítása). Éppen ezért alapvető jelentőségű a kérdés, hogy a döntéshozók milyen ellenőrzési, felderítési rendszert alakítanak ki, hogyan határozzák meg az ellenőrzések számát, irányát, célcsoportjait.

Jeremy Bentham vizsgálta a kapcsolatot a felderítés valószínűsége, a büntetés nagyságrendje és a visszatartó erő között. *Gary Becker* pedig elsőként helyezte ezt a kapcsolatot büntetőjogi összefüggések közé. A felderítés arányának növelése költséggel jár, amelyet a társadalomnak kell viselnie. Becker így azt javasolta, hogy viszonylag keveset kell fordítani a jogsértések felderítésére, viszont olyan szintűre kell emelni az utólagos büntetési tételeket, hogy olyan visszatartó erőt jelentsenek a potenciális elkövető számára, mintha a felderítés esélyei magasabbak lennének. E Bentham–Becker-büntetést úgy kell kiszámolni, hogy az okozott kárt el kell osztani a felderítés esélyével. Matematikai példával a következőképpen lehet ezt a gondolatmenetet szemléltetni: ha a cselekmény által várható okozott sérelem mértéke 100, akkor az ahhoz igazodó szankció mértéke 100 \$ lehetne, de a felderítés esélye csak 0,01, vagyis az optimális – a kellő visszatartó erővel rendelkező, kilátásba helyezett – bírság ilyen esetben 10 000 \$. Az okozott sérelem mértéke (100) tehát el lett osztva a felderítés esélyével (0,01), így jött ki a végeredmény. Vagyis ha egy adóalany 100 \$ adóhiányt idéz elő, akkor 10 000 \$ fizetési kötelezettség állapítandó meg a terhére, így érhető el a kellő visszatartó erő e koncepció szerint. E számokat áttekintve azonban megállapítható, hogy mindez aránytalanul igazságtalannak tekinthető. Ehelyett az adóhatóságnak azokra kell összpontosítania, akikről megalapozottan lehet feltételezni, hogy jogsértést terveznek elkövetni; egy megfelelő kockázatfelmérési rendszerrel növelni lehet a felderítés hatékonyságát.⁶⁷

E megközelítéssel szemben két alapvető kritika fogalmazható meg. Először is, ha csekély a felderítés valószínűsége, akkor csekély számú adójogi jogsértést elkövető személyt vonnak végül felelősségre. Matematikai szempontból a társadalmat nem éri kár – feltéve, hogy a kirótt büntetéseket képes az adóalany megfizetni –, viszont erőteljesen sérül az arányosság és az igazságosság elve, hiszen ilyen esetben nincs másról szó, mint hogy a felelősségre vont csekély számú jogsértőnek kell helytállna azok helyett, akik az alacsony felderítési arány okán nem kerültek az adóhatóság látókörébe (az eredményes felderítések hiánya okán elmaradt büntetéseket is a felelősségre vont, csekélyebb számú egyénnek kell viselnie).

Egy másik aspektusból is megközelíthető a kérdés: ha alacsony a felderítési arány, mert túl kevés adózót (adóbevallást) ellenőriz az adóhatóság, akkor nincs másról szó, mint „audit-lottóról”, hiszen elég kicsi annak az esélye, hogy egy adott adóbevallást az adóhatóság ellenőrizzen. Az USA adóhatóságának (IRS) gyakorlata szerint a benyújtott bevallások több mint 99%-át nem ellenőrzik. Mindez arra sarkallhat egyes

⁶⁷ LOGUE 2007, 266–268.

adózókat, hogy a bevallásukat csak egy első ajánlatként kezeljék. Szokásos tárgyalási körülmények között, ha az egyik fél megteszi az ajánlatát, ezen első ajánlat lényegesen kevésbé nagyvonalú, mint az a „legjobb és végső” ajánlat, amelyet a fél az alapos tárgyalásokat követően tenne meg. Ennek az egyik oka, hogy lehet, hogy a másik fél egyszerűen nem kíván tárgyalni, és elfogadja az első ajánlatot. Pontosán ez történik, ha az adóhatóság nem vizsgálja a bevallások túlnyomó többségét (vagyis elfogadják az első, nem túl nagyvonalú tartalmú bevallást).⁶⁸ A felderítés esélyének azonban csak egyik eleme az ellenőrzés valószínűsége, hiszen ugyanúgy vizsgálendő, hogy az ellenőrzés mennyire hatékony, képes-e feltárni a jogsértést vagy sem; így két elem különíthető el: az ellenőrzések aránya és az ellenőrzések eredményessége.⁶⁹

Másodszor pedig a *végrehajtás eredményességének* kérdése ugyancsak hangsúlyos. Az aránytalanságból eredően kétséges, hogy végre lehet-e egyáltalán hajtani az erőteljes büntető-megtorló szankciókat. Egy vállalkozás az így megállapított irreálisan magas pénzügyi bírságokat nem feltétlenül lenne képes megfizetni, és végül mindez jogutód nélküli megszűnéshez vezetne, természetes személyek esetében pedig az aránytalan jogkövetkezmények az adott személy életvitelének folytatását lehetetlenítenék el.

Valóban üzenetértékű lehet elrettentő mértékű bírságtételek kilátásba helyezése, függetlenül a felderítés mértékétől (arányától). A magyar jogalkotó is úgy döntött 2012-ben, hogy a szándékos, bizonylatok meghamisításával, elrejtésével, bevételek eltitkolásával megvalósított adóhiány esetében az adóbírság mértékét 75%-ról 200%-ra emeli, míg alapesetben továbbra is megtartották az 50%-os bírságtételt. („*Döb-benetesen* súlyos következményekkel jár a jövedelemeltitkolás, a bevallási kötelezettség elmulasztása.”⁷⁰) Ezzel nyilván kommunikálható, hogy a jogalkotó még súlyosabban kívánja büntetni a nyilvánvalóan szándékos jogsértéseket, és hogy erőteljesen lép fel a jogsértőkkel szemben. Mindez fontos elemét képezheti a kormányzati pénzügyi (adóügyi) kommunikációnak és a hatékony adórendszernek, azonban a jogkövetkezmények optimális rendszerének kidolgozása összetettebb feladat, nem egyszerűsíthető le kizárólag a büntetési tételek mértékére a kérdés. (Mindez nem jelenti azt, hogy ne lett volna indokolható lépés a szándékos, kirívó jogsértések adóbírságának megemelése.)

Az erőteljes elrettentésre hangsúlyt helyező megközelítéssel szembe – egy képzeletbeli skála másik végpontjaként – azon modern büntetőjogi koncepció állítható, amelyet *Cesare Beccaria* fogalmazott meg 1764-ben. Nézete szerint ugyanis nem a büntetés súlyossága jelenti a visszatartó erőt a normasértők (a bűnelkövetők) esetében, hanem a büntetés (a szankció) *elmaradhatatlansága*.⁷¹ Az adójog szempontjából is hasonló elv érvényesül: az adózókat az tarthatja vissza leginkább a szándékos, adójogszabályba ütköző magatartásuktól, ha joggal számolhatnak azzal, hogy a jogsértés nem marad felderítetlen, illetve hogy komoly esélye van a felderítésnek és ennek eredményeképpen a szankcionálásnak. Így elsődlegesen nem az jelentheti a visszatartó erőt, hogy a jogalkotó hatékony felderítés hiánya mellett súlyos (túlzott mértékű) szankciókat határoz meg az adótörvényben. Nem véletlenül fogalmazta meg a régi Art., hogy „[a]

⁶⁸ WILES 2009, 11.

⁶⁹ RASKOLNIKOV 2006, 583.

⁷⁰ SZABÓ 2014, 23.

⁷¹ FÖLDVÁRI 2003, 43.

z adóhatóság a célszerűség és gazdaságosság szempontjait érvényre juttatva használja fel erőforrásait. Az *ellenőrzési irányokat úgy kell meghatározni, hogy az ellenőrzöttség tudata az adózókat az önkéntes jogkövetésre ösztönözze.*⁷² Az sem kétséges ugyanakkor, hogy bizonyos feltételek mellett az erőteljes büntetési tételeken nyugvó rendszerek is hatékonyak lehetnek bizonyos területeken.⁷³

A felderítés megfelelő aránya, a lelepleződés valószínűsége tehát kulcskérdés. Az ellenőrzésre való kiválasztást azonban megnehezíti, ha az adózók olyan megoldásokat választanak, amelyekkel tisztességesnek látszanak. Így ha például egy amerikai külvárosi ügyvéd úgy dönt, hogy az adólevonásra jogosító tételeit túlértékeli 1000 \$-ral, akkor valószínűbb, hogy a meglévő, jogszerű levonási tételeit fogja kiegészíteni, és nem pedig új, életszerűtlen elemekre fog hivatkozni. Ha például egyébként is rendelkezik 10 000 \$ értékű, jótékonyág címén levonható összeggel, akkor sokkal célszerűbb számára, ha ehhez kapcsol egy további 1000 \$ összegű tételt, és nem pedig 1000 \$ értékű gazdálkodási veszteségre fog hivatkozni, amelyet korábban sohasem vett igénybe, hiszen azok nem illeszkednek a személyi, üzleti tevékenységéhez. Az IRS az 1970-es évek végén figyelt fel e jelenség elterjedésére: orvosok, jogászok és más fehérgalléros szakemberek hivatkoztak gazdálkodásból, csincsilatenyésztésből, filmkészítésből és más, az élet- és gazdasági körülményeiktől teljesen idegen tevékenységekből eredő költségtételekre. Egy ilyen hivatkozás szerepeltetése a bevallásban nem más, mint egy piros zászló kitűzése az ellenőrök számára, hogy ott kell vizsgálgódnia. A jogszerű levonás összekapcsolása további jogszerűtlen tételekkel azonban sokkal kevésbé kelti fel az adóhivatal ellenőreinek érdeklődését, így ezeket nehéz felderíteni. Az ilyen helyzetekre lenne alkalmazható egy szakirodalmi javaslat szerint egy speciális „*önszabályozó*” jogkövetkezmény, amely úgy működhet, hogy ha az adóalany ilyen megoldást választ, akkor az adójog nemcsak a megalapozatlanul hivatkozott tétel levonását tagadná meg, hanem a kapcsolódó jogszerű tételét – vagy annak bizonyos részének a levonását – is.⁷⁴

Bizonyos ellenőrzési szint alapvető követelmény, de azt úgy kell érzékelniük az adózóknak, mint egy igazságos, ösztönző bizalmat, és mindig törvényes felhatalmazáson kell alapulnia, az adózók támogatásán túlmenően egy észszerű bizalmon alapuló légkört kell teremteni. A normák nagyobb teljesítési hajlandóságára irányuló megerősítése sokkal költséghatékonyabb, mint a hagyományos elrettentő kontroll. Ugyancsak fontos tényező lehet az adózó és az adóellenőr személyes kapcsolata: bár a technikai fejlődés lehetővé teszi a személyes kapcsolattartás szükségességének minimalizálását (például elektronikus kapcsolattartási formák kötelezővé tétele az adóigazgatási eljárásban, folyamatos ellenőrzési lehetőséget biztosító online eszközök – pénztárgépek – üzemeltetése),⁷⁵ nem szabad alábecsülni a személyes találkozások jelentőségét, ugyanis azok lehetőséget kínálnak a félreértések közvetlen tisztázására. Éppen ezért bírálták például

⁷² Régi Art. 86. § (2) bekezdése.

⁷³ Lásd MORSE 2012.

⁷⁴ RASKOLNIKOV 2006, 572., 587–588.

⁷⁵ Lásd az elektronikus ügyintézés és a bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. törvényt, illetve a számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendeletet.

2015-ben a svéd parlamentben az adóhatóság vezetőjét, amikor számos adóhivatali kirendeltség bezárása mellett döntött. Az adóhatóság együttműködése a jogállamiság szempontjából fontos, de azt is biztosítja, hogy az ellenőrzés a lehető leghatékonyabb legyen. A kutatások azt bizonyítják, hogy az adózók kedvezően reagálnak a megfelelő szolgáltatásokra és az együttműködésre, és mindez növeli a jogkövetési hajlandóságot, az adóhatóság és az adórendszer iránti tiszteletet.⁷⁶

Két alapvető koncepció különböztethető meg tehát: a visszatartásra (elrettentésre) épülő megközelítés (*deterrence model*) alapvetően abból indul ki, hogy az adózók azért teljesítik az adókötelezettségeiket, hogy elkerüljék a hátrányos jogkövetkezményeket, feltéve, hogy ezek a kilátásba helyezett jogkövetkezmények költségesebbek, mint a teljesítés. A normák modellje (*norms model*) szerint viszont az adózók ragaszkodnak a társadalmi és egyéni elvárások teljesítéséhez, inkább belső meggyőződésből követik az adójogszabályt, ennek megfelelően a kormányzatba vetett bizalomra, az együttműködésre kell helyezni a hangsúlyt a súlyos jogkövetkezmények helyett, hiszen azok inkább csak aláássák az önkéntes teljesítési hajlandóságot, azt sugallva, hogy az adózók tömegesen igyekeznek kibújni a kötelezettségeik teljesítése alól.⁷⁷

Összegezve a fentieket, a jogkövetkezményeket nem matematikai alapokon kell vizsgálni, hanem egy többpólusú rendszerben kell elhelyezni: vizsgálni kell a felderítés esélyét, a kilátásba helyezett szankciók mértékét, az adórendszer objektív jellemzőit (adóterhek, adójogszabályok minősége) és ennek szubjektív megítélését, az adóigazgatás eredményességét (felderítés, végrehajtás), végül pedig az egyéni attitűdöt is. A jogalkotó dönti el, hogy mely tényezőkre helyezi a hangsúlyt, de mindegyik tényezőt figyelembe kell venni az adó-, illetve a kapcsolódó szankciórendszer kidolgozásakor. Nyilván rendkívül egyszerű és vonzó eszköznek tekinthető a jogkövetkezmények szigorítása (a bírságtételek emelése), azonban sokkal inkább a felderítésre és az egyéni jellemzők (az egyéni döntéshozatalt befolyásoló attitűdök) kedvező irányú befolyásolására kellene helyezni a hangsúlyt, speciális jogintézményekkel, támogató eljárásokkal, együttműködő adóigazgatással.

A következő szempontok mentén lehet érdemes tehát a rendszert felépíteni:

1. A felderítés esélyeinek megfelelő biztosítása. A felderítés esélyét az ellenőrzésre kiválasztás szempontjainak részletes, célirányos szabályozása növelheti. Ha az adóhatóság azokra az adózókra összpontosít, akiknél (amelyeknél) jelentős kockázata van a jogsértésnek, akkor az ellenőrzöttség tudata növeli a jogkövetési hajlandóságot. A célzott kiválasztás, a kockázatos adózói kör meghatározása, az adatbázisok megfelelő működtetése lehetővé teszi az adóhatóság erőforrásainak (ellenőrzési kapacitásainak) helyes felhasználását. Az adózói csoportok megfelelő elkülönítése és a kapcsolódó stratégia meghatározása kulcskérdés. Példaként a következő megközelítés említhető: „Az igazgatósági tapasztalatok szerint az érintettek nem elhanyagolható része igyekszik kibújni a kötelezettség alól. Pl. a pénzváltással foglalkozók reménykedtek a szabályozás módosulásában, a taxisok keresték annak lehetőségét, hogy ne kelljen GPS-szel ellátott mozgó gépet használniuk, sokan a kézi számlázást választották. Elmondható, hogy a tájékoztatás és az adózóbarát kommunikáción kívül fontos az aktív adóhatósági jelenlét akkor is, amikor az adóhivatal

⁷⁶ HÖGLUND 2016, 115.

⁷⁷ DORAN 2009, 111–112.

nem feltétlenül a szankció irányába mozdul el.”⁷⁸ (Az ilyen adózók sorolhatóak például az OECD jogkövetési piramisában nevesített „Nem akar teljesíteni, de teljesít, ha felfigyelnek rá” kategóriába, és ennek megfelelően a felderítés, az ellenőrzés tudata jelenthet visszatartó erőt.)

2. A szankciók mértékének meghatározása. A jogkövetkezmények mértékének körében differenciált szabályozás szükséges. Az egyértelműen szándékos visszaélések, költségvetési csalásra épülő rendszerek szereplőit nyilván súlyosabban kell szankcionálni, mint azokat az adózókat, akik egy téves jogértelmezés eredményeként valósítottak meg jogsértést. Az adójogszabály a mérlegelés, a méltányosság és a szankciók mérséklésének (elengedésének) szabályozásával képes az egyéniesítés és az arányosság követelményének érvényre juttatására, azonban ez minden esetben az adóhatóság döntésétől függ. (A mérlegelés kérdéseiről, jelentőségéről külön részben lesz részletesen szó). Önmagukban a büntető-megtorló jellegű, aránytalanul magas szankciók nem képesek betölteni a társadalmi rendeltetésüket.

3. Az egyéni attitűdök befolyásolása. Nem szabad elhanyagolni, sőt egyre hangsúlyosabban szükséges kezelni az adózók magatartását meghatározó tényezőket. Ahogyan arról korábban már szó volt, számos körülmény, egyéni sajátosság befolyásolja az egyéni adózási döntéseket. Az államnak is komoly felelőssége van abban, hogy az adózók miképpen viszonyulnak hozzá. Ha azt látják, hogy az állam átlátható, felelős módon bánik a közpénzekkel, a korrupció mértéke csekély, valamint hogy megfelelő mennyiségű és minőségű közszolgáltatást, juttatást biztosít, akkor az adózók számára egyértelműbbé válhat, hogy nem hiába hoznak áldozatot a közterhek megfizetésével.

Szintén fontos elem, hogy megfelelő tudással rendelkezzenek az adózók a közpénzügyek rendszeréről, azaz érzékeljék azt, hogy milyen összefüggések vannak a befizetett közterhek és az állami (önkormányzati) közfeladat-ellátás és –finanszírozás között. Ezért is rendkívül fontos, hogy a közoktatásban megismerkedjenek a leendő adóalanyok az adórendszer és a közpénzügyek alapjaival, összefüggéseivel (egyéb alapvető pénzügyi ismeretek megszerzése mellett).

A kiadásokkal kapcsolatban megemlíthető a *fiskális illúziók* kérdése is, amely elmélet első módszeres kifejtője *Amilcare Puviani* volt a szakirodalom szerint (az 1903-ban megjelent *Teoria della Illusione Finanziaria* című munkája kiemelkedő). A fiskális illúzió a közgazdaságtanban és ezen belül a közösségi döntések elméletében akkor áll fenn, ha az állampolgárok nem képesek felmérni a kormányzati költségek következményeit, illetve alábecsülik a kormányzati programok valódi költségeit. Az ilyen illúziók egyik legfontosabb forrása az *adórendszer bonyolultsága*: ez azt jelenti, hogy az adófizetők adóterhei szétaprózódnak, így nehéz számukra az egyes közjavak „adóárát” (adóterhét), a kormányzati programok költségeit megállapítani.⁷⁹ E fiskális illúziók ellen is fel kell tehát lépni.

Az egyéni tényező lényeges részét képezi az, hogy az egyén miképpen tekint az adórendszerre, magasnak ítéli-e az adómértékeket vagy sem, megfelelőnek véli-e az adóterhek elosztását (az adótárgyak

⁷⁸ NAV évkönyv 2016. Tények, információk a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szervezetéről és annak 2016. évi tevékenységéről. Budapest, 2017. 42. Elérhető: <https://nav.gov.hu/nav/archiv/Kiadvanyok/evkonyvek> (Utolsó letöltés: 2018. március 28.)

⁷⁹ CSONTOS 1995, 1118–1119.

kijelölését), kezelhető rendszerként vagy átláthatatlan szabályok nehezen alkalmazható bonyolult halmozaként tekint rá.

Mindez nem jelenti azt, hogy az államnak *naivnak* kellene lennie, és nem kellene különbséget tennie az egyszerű magánszemélyek, vállalkozások, a jogszabályi lehetőségeiket a legteljesebb mértékben kihasználó – de még jogszerűen cselekvő – adóoptimalizáló vállalkozások és az adóbevételeket tudatosan megrövidítő, a jövedelmeiket eltitkoló alanyok között. Az együttműködő adóigazgatás modellje leginkább az egyszerűbb adózói csoportok irányába lehet hatásos; az államnak az adózókat nem eszközként, tárgyként, egyszerű pénzforrásként kell kezelnie (elegendő ebben a körben *Bibó István* korábban idézett gondolataira utalni). Ha az egyének látják a befizetéseik eredményét, elégedettek az állam működésével, akkor ez kedvezően befolyásolhatja az adózói jogkövetést, hiszen a „szerződést” mindkét fél teljesíti. A profitorientált, felkészült adóalanyok számára ezek a megoldások kevésbé tűnnek alkalmasnak; egy multinacionális vállalat például valószínűleg csak annyiban foglalkozik az adott ország általános körülményeivel, amennyiben az érinti az ő tevékenységét, profitját. A harmadik csoportba tartozó alanyok esetében viszont már tényleg az erőteljes fellépés (szankcionálás) mutatkozhat hatékonynak, kiegészítve ad hoc jellegű egyéb intézkedésekkel (például adóamnesztia).

2.6. A jogkövetkezmények alkalmazását megalapozó magatartások, mulasztások

A jogkövetkezmények körében elengedhetetlen annak a vizsgálata, hogy milyen típusú jogsértések valósíthatók meg egyáltalán (milyen főbb elméleti kategóriák különböztethetők meg). A jogsértés jellemzőinek ugyanis a konkrét szankció megállapításának körében különös jelentősége van, illetve lehet. A jogsértő tevékenységek különböző súlyúak, hiszen nem lehet egyenlőségjelet tenni egy szándékos, bizonylatok meghamisításával összefüggő jogellenes magatartás és egy téves jogértelmezésen alapuló, jóhiszemű – ugyanakkor helytelen – adózói döntés közé. Mindezek figyelembevételével a következő főbb jogsértő magatartási, mulasztási kategóriák határozhatóak meg.

1. Adóköteles tevékenység illegális folytatása. Ez nem jelent mást, mint a bejelentkezési kötelezettség megsértését, vagyis az alany úgy folytat üzletszerű, adóköteles gazdasági tevékenységet, hogy azt nem jelenti be az adóhatóságnak. Ennek alapvetően két oka lehet: nyilvánvalóan szándékosan rejtve kívánja a tevékenységét folytatni, pedig tisztában van annak adóköteles jellegével, vagy úgy ítéli meg (tévesen), hogy adószám (vállalkozási keretek) nélkül is folytathatja a tevékenységét (például számos ingót értékesít, és úgy gondolja, hogy az még nem minősíthető üzletszerűnek).

Az Art. az adókötelezettségek körében első helyen nevesíti a bejelentkezési (bejelentési) kötelezettséget: törvény eltérő rendelkezése hiányában az adózó adóhatósági nyilvántartásba vétele érdekében köteles az adóhatósághoz bejelentkezni, tekintettel arra, hogy főszabály szerint adóköteles tevékenységet csak az állami adó- és vámhatósághoz bejelentkezett, adószámmal rendelkező adózó folytathat.⁸⁰ A vállalko-

⁸⁰ Lásd az Art. 16. §-át.

zási tevékenységet nem folytató természetes személynek főszabály szerint elegendő az adóazonosító jel megszerzése.⁸¹ A bejelentkezési kötelezettség mellett említendő meg a bejelentési kötelezettség, vagyis a munkáltatónak szabályszerűen be kell jelentenie az általa foglalkoztatott alkalmazottakat a közterhek megfelelő megfizetése érdekében.

Ha az alany e kötelezettségét nem teljesíti, az adóhatóság nem is szerez tudomást a tevékenységről, számára az ilyen személy láthatatlan, és az egyéb adókötelezettségek (bevallás, adófizetés stb.) teljesítése hiányában általában a feketegazdaság részévé válik. Ez az egyik legsúlyosabb jogsértés, hiszen ilyen esetben az adókötelezettségek teljes negligálása valósul meg. Ugyancsak hangsúlyosabb eszközökkel üldözendő a feketefoglalkoztatás, hiszen ilyen esetben nemcsak a költségvetési, hanem az alapvető munkavállalói érdekek is sérülnek. (Az ilyen jogsértésekre az Art. is súlyosabb szankciók alkalmazását rendeli.)

Vannak olyan esetek, amikor az adóalanyiség kérdése vitatott, vagyis hangsúlyossá válik az a kérdés, hogy az egyébként szabályszerűen bejelentett és működő adóalany (vállalkozás) egy adott adónem hatálya alá tartozik-e vagy sem. Példaként említhető az az eset, amikor az volt vitatott, hogy (az azóta hatályon kívül helyezett) az energiaadóról szóló 2003. évi LXXXVIII. törvény (Eatv.) hatálya alá tartozott-e az adóalany vagy sem. Az eset az AB-hoz is került. Megállapították, hogy abban a kérdésben kellett döntenie, hogy a feldolgozott, majd az eladott szén vonatkozásában az érintett szervezet termelőnek vagy energiakereskedőnek minősült-e. Az adóalanyiség nem függött attól, hogy a felek milyen polgári jogi szerződést kötöttek egymással a feldolgozásra, a jogszabályt kiterjesztően értelmezni nem lehet, így az érintett nem termelőnek, hanem kereskedőnek minősült (mivel a feldolgozást nem ő végezte, hanem mással végeztette), így az adóalanyisége fennállt.⁸²

Az is vitás lehet, hogy mikor elegendő, ha egy magánszemély adóazonosító jel birtokában végez jövedelemszerző tevékenységet, azaz meddig terjednek e lehetőség határai adószám hiányában (szabályszerű vállalkozás alapítása nélkül). Ha például alkalmosszerűen értékesít saját, használt ingókat aukciós oldalon egy magánszemély, akkor ezt megteheti vállalkozási keretek nélkül is, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény külön adózó jövedelmekre vonatkozó szabályok alkalmazásával. Ha azonban ez a tevékenység már üzletszerűnek minősül, akkor ahhoz már eltérő adózási jogkövetkezmények kapcsolódnak, hiszen eltérő szabályok alkalmazandóak a személyi jövedelemadó tekintetében, valamint az általános forgalmi adó hatálya alá tartozó tevékenységnek minősíthető. A kérdés ilyen esetben, hogy a jogi választóvonal (üzletszerűség) tartalma hogyan határozható meg. Ha tehát az adózó tévesen ítéli meg a tevékenysége jogi jellegét, el kell szenvednie annak hátrányos jogkövetkezményeit.

A bejelent(kez)ési kötelezettség megsértéséhez további hátrányok is kapcsolódhatnak, mégpedig *nemcsak a kifejezetten jogkövetkezményként nevesített szankciók*. Ilyen az, ha valamely, egyébként az adózó számára előnyös *konstrukció utólagos választásától fosztják meg az alanyt*. Példaként az áfa esetében választható alanyi mentesség említhető meg: a jogalkalmazás megtagadja az alanyi mentesség utólagos választásának lehetőségét attól a magánszemélytől, aki esetében utólag kerül megállapításra, hogy nem teljesítette a bejelentkezési

⁸¹ Lásd az Art. 32. §-át.

⁸² Lásd a 3188/2017. (VII. 21.) AB határozatot.

kötelezettségét, és így folytatott adóköteles gazdasági tevékenységet. Egy esetben megállapítást nyert, hogy a magánszemély internetes oldalon számítástechnikai eszközöket, könyveket, ruhákat, használt játékokat, bútorokat hirdetett. Az értékesített áruk ellenértékét átutalással egyenlítették ki a vásárlók. Átutalást több mint száz magánszemély teljesített, néhány év alatt összesen majdnem harmincmillió forint értékben. Az adóhatóság az adószámmal nem rendelkező magánszemélyre nézve személyi jövedelemadó, általános forgalmi adó és egészségügyi hozzájárulás tekintetében adóhiányt és jogkövetkezményeket állapított meg. Az adóhatósági döntés vitatása alapján eljáró Kúria megállapította, hogy nem lehet arra az áfa körében megalapozottan hivatkozni, hogy ha nem haladta meg a választásra jogosító értékhatárt az árbevétel, akkor adóhiány nem állapítható meg, hiszen akkor az alanyi mentességet választhatta volna a magánszemély. A Kúria szerint „[a]z Áfa tv. szerinti kogens (kötelezően alkalmazandó) szabályozásból következően, a bejelentési kötelezettség elmulasztása esetén utólag már nem választható alanyi adómentesség, tehát, ha az adóhatóság a revízió eredményeként állapítja meg az áfa adóalanyiságot, akkor fel kell számítani az áfát. [...] *Az alanyi adómentesség nem vélelmezhető, »hivatalból« és utólag nem adható meg, ez csak a szabályszerűen bejelentkezett, nyilatkozatot tevő, alanyi adómentességet választó adózót illeti meg a törvényben meghatározott egyéb feltételek fennállása esetén.* A kizárólag alanyi adómentes tevékenységet végzőnek nincs adólevonási joga, az alanyi adómentes áfa adóalany nem fizet és nem vonhat le áfát. Az általános szabályok szerinti adózó személy pedig az adólevonási jogát csak az adó alapját és összegét hitelesen igazoló bizonylat alapján gyakorolhatja, és – a felperes érvelésével ellentétben – az adófizetési kötelezettség a számlakibocsátástól függetlenül a teljesítéssel keletkezik.”⁸³

Ezt a megoldást az Európai Unió Bírósága is elfogadta, az uniós jog sérelmét nem állapította meg, hiszen „[a]z a körülmény, amely szerint az adózónak felróható magatartás adómentes ügyletekhez kapcsolódik, önmagában nem kérdőjelezheti meg a nemzeti jog által előírt szankciónak az uniós jog szempontjából való jogszerűségét”. A bejelentési kötelezettség elmulasztása ugyanis „megakadályozhatja az adózás szerinti tagállamot abban, hogy hatékonyan ellenőrizhesse az adómentességi küszöb lehetséges átlépését. [...] az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan közigazgatási bírság, amely abban az esetben is szankcionálja az adóalanyokat valamely gazdasági tevékenység megkezdésének bejelentésére vonatkozó kötelezettségük elmulasztása miatt, ha az e tevékenységből származó bevétel nem lépi túl a kisvállalkozások tekintetében előírt mentesség felső határát.”⁸⁴

Vagyis nem értelmezhető az áfa-alanyimentességre vonatkozó választási lehetőség oly módon, hogy azt a jogsértésen ért személy utólagosan alkalmazza. Ez a megközelítés összhangban van azon általános követelménnyel, amely szerint „[a] konkrét normaértelmezésnek mindig visszavezethetőnek kell lennie az alapvető rendelkezésekre, ezekkel összhangban kell állnia. *Nem lehet ezért helyálló egy olyan jogértelmezés, és jogalkalmazás, amely eredményeként a nem jogkövető azonos, vagy kedvezőbb helyzetbe kerül, mint a jogkövető* (3/2013. számú KMJE határozat).”⁸⁵

⁸³ A Kúria Kfv.V.35.202/2012/13. számú ítélete. Az Európai Unió Bíróságának e megközelítés uniós joggal való összeegyeztethetőségéről lásd pl. a C 424/14. sz. ügyben hozott EUB végzést.

⁸⁴ C 424/14. sz. ügy (ECLI:EU:C:2015:708)

⁸⁵ A Kúria Kfv.V.35.116/2014/10. számú ítélete.

A bejelentkezési (bejelentési) kötelezettség elmulasztásához kapcsolódóan a *nyilvánosság* is alapvető jelentőségű kérdés. Az Art. több olyan rendelkezést is tartalmaz,⁸⁶ amely arra kötelezi az adóhatóságot, hogy hozzon nyilvánosságra (tegyen közzé a honlapján) meghatározott adatokat (például bizonyos jogsultságokat, tevékenységi köröket, megszűnt tevékenységeket). Vannak azonban olyan adózói (személyi) adatok is, amelyeket azért tesznek közzé, mert bizonyos jogsértéseket követtek el meghatározott személyek. Így például közzéteendők a bejelentkezési kötelezettségnek eleget nem tevők adatai vagy azoké, akik a munkaviszony létesítésével összefüggő bejelentési kötelezettségüknek jogsértő módon nem tettek eleget.

A bejelentkezési kötelezettséget megsértőkhöz kapcsolódó közzétételre vonatkozó szabályok a tisztességesen adózók védelmét szolgálják alapvetően, hiszen olyan személyek adatairól van szó, akik jogellenes magatartásukkal kárt okozhatnak a velük gazdasági kapcsolatba lépő adózóknak: „A bejelentkezési kötelezettség nélkül tevékenykedők, a színlelt vállalkozások ugyanis nem adhatnak ki olyan bizonylatot, számlát vagy számlát helyettesíthető okmányt, amit az érintett másik adózó jogszerűen felhasználhat. *A közzététel az adóhatóság jelentős segítségét ad az ilyen tevékenységet folytatók elszigetelődéséhez és a gazdaság tisztulásához.*”⁸⁷ Ez azt jelenti, hogy a bejelentkezési (bejelentési) kötelezettséget megsértő személyeknek további erkölcsi, üzleti hátránnyal (szankcióval) is számolniuk kell.

2. Valamely adókötelezettség megsértése. Az egyik alapvető adókötelezettség – a bejelentkezési kötelezettség – kérdéseiről az előző pontban volt szó, kiemelését az indokolta, hogy a többi adókötelezettség arra épül. Az Art. számos adókötelezettséget nevesít, ezek közül az egyik az adófizetési kötelezettség. Végző soron ez a legfontosabb az államháztartás számára, a többi kötelezettség voltaképpen ennek az érvényre juttatását segíti elő.

Ahány adókötelezettség, annyiféle jogsértés képzelhető el: például a nyugtát nem állították ki, az adóbevallást nem vagy hibásan nyújtották be, a nyilatkozattételt jogellenesen tagadták meg, az adó alapját tévesen állapították meg (mert például jogosulatlanul vettek igénybe adókedvezményt, nem növelték az adó alapját az előírt jogcím alkalmazásával, kapcsolt vállalkozások a szokásos piaci árat tévesen határozták meg), vagy a kifizetésre kötelezett az adót nem vonta le. Számos oka lehet annak, hogy miért került sor valamely kötelezettség megsértésére; ezen okok közül a relevánsabbak a következő pontokban említett esetek.

3. Számviteli tévedés, hibás nyilvántartások. Bár az előzőekben említettem az egyes adókötelezettségeket, néhány speciális kérdés okán célszerű külön pontban tárgyalni ezt a kérdést. Az adókötelezettségek körében nevesíti az Art. a nyilvántartásvezetési (könyvvezetési) kötelezettséget. Ez azt jelenti, hogy az adózónak a gazdasági eseményekről kiállított bizonylatok, dokumentumok alapján meghatározott rendben nyilvántartásokat kell létrehoznia (és nyilvánosságra hoznia). Hogy e nyilvántartásokat melyik törvény szerint kell vezetni, azt az adózó jellege vagy éppen döntése határozza meg (például a számviteli törvény, a személyi jövedelemadóról szóló törvény vagy valamely választható vállalkozói adózóról szóló törvény hatálya alá tartozik).

⁸⁶ Lásd pl. az Art. 260–267. §-ait.

⁸⁷ 26/2004. (VII. 7.) AB határozat.

Mivel az egyes adónemek esetében az adó alapját (és ezáltal a mértékét) a nyilvántartásokban rögzített adatok képezik, az adózás körében megvalósítható jogsértések egyik speciális fajtája a számvitelre vonatkozó jogszabályok megsértése. Az ilyen jellegű magatartások rendkívül sokfélék lehetnek: könyvelési hibák, téves adatfelvitelek, téves kontírozás, nem megfelelő bizonylatok befogadása, hibás értékelések, becslések esetében az adózó nem szándékosan sérti meg a jogszabályi kötelezettségeit.⁸⁸ Ehhez képest súlyosabb megítélés alá esnek azok az esetek, amikor már szándékos visszaéléseket követnek el: meghamisítanak, megsemmisítenek bizonylatokat, vagy éppen nem a valós értékről állítják ki azokat.

A bizonylatok kiállításához rendszerint *szigorú számadású nyomtatványokat*, speciális, ellenőrzött szoftvereket (*számlázó programot*), eszközöket (például *pénztárgépet* vagy online kapcsolatra képes, adóügyi ellenőrzési egységgel is rendelkező pénztárgépet) kell használni.⁸⁹ A bizonylatok kiállításának eszközei és körülményei ellenőrizhetők a dokumentálási kötelezettségre tekintettel, így ha a különböző időpontok között ellentmondás áll fenn, akkor az adott ügylet jogszerűsége, a kibocsátott számlák valódisága megkérdőjelezhető. Egy esetben például a bíróság megállapította, hogy a számlák mögötti gazdasági események megtörténtét semmi nem bizonyította, a gazdasági társaság által kibocsátott számlák teljesítési időpontja korábbra esett, mint a számlákat tartalmazó számlatömb megvásárlása, és az egyes számlák kifizetése is jóval korábban történt meg, mint ahogy magát a bizonylatot kiállították. (Emellett az ügyben eljáró könyvszakértő nem talált az érintett számlákhoz kapcsolódó szerződést, fuvarlevelet, szállítólevelet, a számlázott fuvarok nem voltak beazonosíthatók, az éves beszámoló a cégnyilvántartás számára nem nyújtották be, és a pénztárban kimutatott pénzkészlet nem tette volna lehetővé a szállítási számlák rendezését.)⁹⁰

Ha a számviteli bizonylatok és az arra épített nyilvántartások nem megfelelőek, tévesek, hibásak vagy éppen hamisítottak, akkor az adó alapja is téves lesz. Ha az adózó terhére mutatható ki különbség, akkor értelemszerűen az adóhiányhoz rendelt súlyos jogkövetkezmények alkalmazandóak az adóhatóság részéről.

Ebben a körben meg kell említeni, hogy a számviteli kötelezettségek *büntetőjogi* védelmet is élveznek, hiszen a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény (a továbbiakban: Btk.) a gazdálkodás rendjét sértő bűncselekmények körében nevesíti a számvitel rendjének megsértését. Emellett a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) a „Jogkövetkezmények” című fejezetében kifejezetten rögzíti, hogy az Sztv.-nek nem megfelelő beszámolót készítő vállalkozóra az Art. szerinti mulasztási bírság kiszabható (emellett az Sztv. kifejezetten említi egyrészt a polgári jogi, másrészt a büntetőjogi felelősséget az Sztv.-ben meghatározott szabályok megsértése kapcsán).

4. A téves jogértelmezés. Az adójogszabályok esetében kulcskérdés, hogy a norma címzettjei a történeti tényállást megfelelően ítélik meg, azokat a jogszabályok szerint rendezzék. Miután a jogi norma szükségszerűen absztrakt („minden törvényi szabály kisebb vagy nagyobb mértékben elkerülhetetlenül értelmezés-

⁸⁸ LUKÁCS 2007, 134–137.

⁸⁹ Lásd a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 168. §-át, valamint a számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendeletet.

⁹⁰ Lásd a Kúria Bhar.I.625/2016/8. számú ítéletét.

re szorul, bármilyen szabatosan is legyen az megfogalmazva),⁹¹ ezért minden esetben körültekintően kell vizsgálnia az adózónak, hogy jogszerűen jár-e el vagy sem. „Az adózóknak nem félniük kell a jogtól, hanem tisztelniük kell azt a társadalmi jóért,” és akkor is követniük kell, ha az ellenkezik az erkölcsi meggyőződésükkel.⁹² Az értelmezés tevékenységét⁹³ megnehezítik a kevésbé átlátható, egymásnak ellentmondó és folyamatosan változó jogszabályok, viszont támpontot jelenthet a bírósági joggyakorlat ismerete. Sajnos az adóhatóság joggyakorlata (az elérhető útmutatókban foglaltakon kívül) csak a közzétett bírósági ítéletekből ismerhető meg, közvetett módon, mivel az adóhatóság nem működtet kereshető adatbázist az anonimizált döntéseiből, így csak a közigazgatási per tárgyává tett döntések tartalma, elvei ismerhetők meg.⁹⁴

Az anyagi adójogszabályok megfelelő értelmezése, alkalmazása számos kockázatot rejt magában, hiszen ha az adózó adójogi következtetése nem helytálló, akkor szembesülnie kell a jogkövetkezményekkel: ha valamely adókedvezményt jogosulatlanul vett igénybe, ha az adó alapját tévesen csökkentette vagy nem növelte valamilyen jogcímmel (például a társasági adó esetében),⁹⁵ ha valamely ügyletet tévesen minősített, akkor az ehhez kapcsolódó szankció megállapítható. Az, hogy az adózó a „tőle elvárható körültekintéssel” járt el, a jogsértés nem volt szándékos, az a szankció kiszabásának (mérséklésének) körében értékelhető körülmény.

A rendeltetésszerű joggyakorlás követelményével összhangban áll az, ha az adózók a *jogszabályokat úgy értelmezik*, hogy abból előnyük származik, de ez az értelmezés a jogszabály rendeltetésével nem lehet ellentétes. A Kúria egyik ítéletében a következőképpen fogalmazta meg mindezt: „Utal a felülvizsgálati bíróság arra a *töretlen bírói gyakorlatra*, mely szerint önmagában nem jogellenes, ha az adózók a jogszabályokat úgy értelmezik, melyből adóelőnyük származik, ugyanakkor ez az értelmezés nem lehet ellentétes a jogszabály rendeltetésével.”⁹⁶ Az adójogszabályok értelmezésének ezen szigorúbb megközelítését más országok jogrendszereiben is elfogadják (például Franciaországban, Belgiumban), a törvényesség és a *nullum tributum sine lege*⁹⁷ elvből kiindulva. A ténylegesen visszaélésszerű magatartások szankcionálására pedig a joggal való visszaélés tilalmának elve kínálhat megoldást. Németországban viszont az I.

⁹¹ Lásd a 30/2014. (IX. 30.) AB határozatot, Indokolás [111].

⁹² LARSEN 2018, 26.

⁹³ E kérdésről lásd bővebben CUMMINGS 2010. 245–470.

⁹⁴ A bírósági határozatok nyilvánosságáról lásd a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 2011. évi CLXI. törvény 163–166. §-ait.

⁹⁵ Például az adózó az „adózás előtti eredményét nem csökkentette jogszerűen az általa megvásárolt, bérbe adott gépekkel, mert a vásárlás, illetve bérbe adás nem az adóelőny célját valósította meg.” (A Kúria Kfv.I.35.283/2011/9. számú ítélete.) Vagy egy esetben az adózó nem tudta igazolni, hogy az üzletrészek visszavásárlása a gazdasági társaság bevételszerző tevékenységével összefüggésben merült fel; „az a tény, hogy a vállalkozás valamely ráfordítást rendkívüli ráfordításként számol el, még nem jelenti, hogy ez a vállalkozás bevételszerző tevékenységével összefüggésben felmerült költség.” (A Kúria Kfv.I.35.411/2013/13. számú ítélete.)

⁹⁶ A Kúria Kfv.I.35.173/2011/5. számú ítélete.

⁹⁷ Lásd e kérdésről részletesebben PFEFFER 2015.

világháborút követően az adójogszabályok *gazdasági értelmezésének* elvét mondta ki a jogalkotó; erről a megközelítésről később lemondtak, azonban az Alkotmánybíróság gyakorlata nem volt mindig egyértelmű ebben a kérdésben (azaz hogy az adójogszabályokat szűken vagy tágan kell, lehet értelmezni); az újabb adójogszabályok már nem mondták ki a gazdasági értelmezés koncepcióját.⁹⁸ Az Egyesült Királyság esetjogában is alapvető elv, hogy mindenkinek joga van úgy rendezni az adóügyeit a vonatkozó törvények szerint, hogy a lehető legkisebb mértékű adót fizesse. Ha ez megvalósítható, akkor sem az adóhivatal, sem pedig a többi adózó nem kényszerítheti arra, hogy több adót fizessen. (IRC v. Duke of Westminster, 1936). Egy másik ügyben pedig már következőket fogalmazták meg: az előre megtervezett tranzakciók sorozatának pénzügyi következményeit egészében kell megítélni, nem pedig elkülönülten. (W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners, 1981).⁹⁹

Ha adót törvény állapíthat meg, akkor a törvényesség elvéből adódóan nem lehet az adójogszabályokat tágan (kiterjesztő jelleggel) értelmezni. Ebből következik, hogy az adózóknak – amíg jogaikat rendeltetészerűen gyakorolják – joguk van a számukra legkedvezőbb megoldást választani, amit a jog kínál; a kérdés az, hogy hol húzódik a határ a még jogszerű és a már jogellenesbe átforduló – és szankcionálandó – adózói döntések között. Senki nem mentesülhet azonban a felelősség alól azon az alapon, hogy *ex ante* értelmezte az adójogszabályt – mert értelmeznie kellett –, viszont az adóhatóság vagy a bíróság *ex post* döntése szerint másképpen kellett volna, és emiatt adóhiány keletkezett. Még akkor sem mentesülhet a jogkövetkezmények alól, az adózó, ha a jogi álláspontja indokolt volt.¹⁰⁰

5. A megfelelő jogismeret hiánya. Az is eredményezhet jogsértést, ha az adózó egy-egy jogügyletet nem megfelelően kezel jogi szempontból, mégpedig azért, mert egyszerűen nem rendelkezik a szükséges jogi ismeretekkel. Példaként említhető a helyi iparüzési adó kérdése: döntő jelentőségű az adóalap megállapításakor azon tételek meghatározása, amelyek adóalap-csökkentő elemként vehetők figyelembe. Mivel a helyi iparüzési adó esetében nem lehetséges a költségek (ráfordítások) általános érvényesítése, ezért minden esetben hangsúlyos, hogy csak és kizárólag a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) által kifejezetten nevesített elem értékével csökkentse az adóalany az adó alapjának összegét.

A Htv. értelmében egyik ilyen adóalapot csökkentő költségelem az alvállalkozói teljesítések ellenértéke; alvállalkozói teljesítés értékeként azonban csak a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) szerinti, írásban kötött vállalkozási szerződések értékei ismerhetők el. Mivel az Art. valódisági klauzulája értelmében „[a]z adóhatóság eljárásában a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményt valódi tartalma szerint minősíti”, ezért az adóhatóság jogosult az adózó által hivatkozott szerződések tényleges tartalmának vizsgálatára és szükség szerint az adójogi helyzet felülbírálatára. (Polgári jogi szempontból a jogviszonyba azonban nem avatkozhat be.)¹⁰¹ Ez azt jelenti, hogy ha az adózó az iparüzési

⁹⁸ VANISTENDAEL 1996, 35–38.

⁹⁹ VANISTENDAEL 1996, 39–41.

¹⁰⁰ LOGUE 2007, 280.

¹⁰¹ Lásd e lehetőség határaitól pl. a Kúria Kfv.V.35.349/2016. számú ítéletét [13] (BH2017. 104.).

adó bevallásakor azt gondolja, hogy vállalkozási szerződéseket kötött, és ennek megfelelően hivatkozott rájuk adóalap-csökkentő tételekként, akkor az adóhatóság adóhiányt állapíthat meg, ha a vizsgálat (az ellenőrzés) nyomán arra az álláspontra helyezkedik, hogy azok a Ptk. szerinti más szerződéstípusok alá sorolandóak be. Különösen a vállalkozási, a megbízási és a munkaszerződések elhatárolása lehet problémás. Téves besorolás esetében az adóhiány és az ehhez kapcsolódó további jogkövetkezmények megállapíthatók az adózó terhére (hiszen kevesebb adót állapított meg és fizetett meg, mint amennyit a Htv. alapján kellett volna).

A gyakorlatban sajnos az figyelhető meg, hogy az adóalanyok és azon számviteli, pénzügyi szakemberek, akik a jog világában kevésbé jártasak, a hagyományos megközelítésből indulnak ki, a jogi fogalmakat nem ismerik, és ennek megfelelően tévesen sorolják be vállalkozási szerződésnek az olyan megállapodásait, amelyek a jogviszonyuk sajátosságai (tartalmi elemei) okán nem minősíthetők annak. Egy pénzügyi munkatárs például a szerző azon kérdésére, hogy mi az elhatárolási ismérv egy vállalkozási és megbízási szerződés között, a következő választ fogalmazta meg: „Ha a másik fél rendelkezik vállalkozói igazolvánnyal, akkor vállalkozási szerződést kell kötni, ha pedig nem, akkor megbízási szerződést.” Az ilyen megközelítések logikusnak tűnnek, azonban természetesen jogi szempontból minden alapot nélkülöznek, hiszen abból kell kiindulni, hogy mire vállal kötelezettséget a másik fél: a megbízási szerződés gondossági kötelelem, míg a vállalkozási szerződés eredménykötelelem (azaz a vállalkozási szerződés esetében nem elegendő megtenni mindent az ügy előmozdítása érdekében, hanem a vállalt eredményt létre kell hozni, el is kell érni). Ez a logika érvényesülhetett akkor is, amikor a nyelviskola külső nyelvtanárokat vont be az oktatásba, és velük vállalkozási szerződéseket kötött, és azok értékét levonta az adóalapból. Viszont a nyelvoktatás képezheti-e vállalkozási szerződés tárgyát? Egy nyelvtanár vállalhat-e arra kötelezettséget, hogy megtanítja a hallgatóknak a választott idegen nyelvet? Nyilván nem, hanem csak arra vállalhat kötelezettséget, hogy megtesz mindent annak érdekében, hogy a hallgató elsajátítsa a nyelvet, és ennek megfelelően kell a szerződést elnevezni és a rá épülő megfelelő adójogi következtetéseket az adózónak levonni. (Ha nem így cselekszik, akkor ezt a későbbiekben az adóhatóság teszi meg, viszont már jogkövetkezményeket is megállapít az adózó terhére.) Az ilyen elhatárolási, jogi precizításra épülő kérdések tehát hangsúlyosak lehetnek egy-egy adójogi kérdés megítélésakor, a jogkövetkezmények megállapításakor.

6. Másik személy magatartása. Egy-egy adókötelezettség megsértése a másik fél magatartásán is alapulhat. Jellemzően azok az esetek tartoznak ide, amikor az adózóval szerződéses kapcsolatban álló másik fél nem fizeti meg az adózót megillető ellenszolgáltatást. Az általános forgalmi adó esetében ez a probléma rendkívül hangsúlyos lehet, hiszen – főszabály szerint – az adót a teljesítéssel kell megállapítani az adó alanyának, így ha kiállítja a szerződő partnerének a szabályszerű számlát, azonban az a kifizetést nem teljesíti, az adózónak viselnie kell az adóterhet ilyen esetben is, nem hivatkozhat alappal arra a késedelem kimentése érdekében, hogy a másik fél mulasztása vezetett az adófizetési kötelezettség megsértéséhez.

Az AB megállapítása szerint *az üzleti partnerek fizetőképességének előzetes felmérése valamennyi vállalkozás esetében a vállalkozások üzleti kockázatát képezi.* A jogalkotó az adójogszabály megalkotása során dönthet úgy, hogy ezt az üzleti kockázatot részben átvállalja az adóalanyoktól (vállalkozásoktól), de

ez értelemszerűen nem kötelező.¹⁰² Ugyancsak megemlíthető az a bírósági ítélet, amely szerint az adó megfizetésének kötelezettsége szempontjából nem bír jelentőséggel „az üzleti partner magatartása, fizetési készségének hiánya, a követelés behajtására tett intézkedések elhúzódása vagy eredménytelensége, mivel ezek a vállalkozási, gazdasági, üzleti tevékenységgel együtt járó köztudomású kockázati tényezők. *A számla szerinti ellenérték meg nem fizetése kapcsán felmerülő elszámolási kérdések kizárólag polgári jogi természetűek, és a számlakibocsátó adófizetési kötelezettsége szempontjából irrelevánsak.*”¹⁰³ Kivételesek az olyan jogintézmények az adójogban, amelyek kifejezetten a kockázatos területekre (ágazatokra, árukra) fókuszálva próbálnak meg az ilyen helyzetekre megoldást biztosítani,¹⁰⁴ egyébként az adózó viseli az üzleti partner fizetési késedelméből (vagy a teljesítés elmaradásából) eredő kockázatokat, jogkövetkezményeket.

Ugyancsak nem hivatkozhat arra az adózó, hogy olyan számlát fogadott be, amely nem volt szabályszerű (nem a tényleges ellenértékről állították ki stb.). A „kellő körültekintés” megléte egy kiszabott adóbíróság mérséklésénél is rendkívül lényeges. A Legfelsőbb Bíróság egyik ítéletében a következőket fogalmazta meg: „Az [adóhatóság] határozatában [az adózónak] felróta, hogy gazdasági partnerét nem ellenőrizte sem a szerződés megkötésekor, sem a számlák befogadása előtt, csupán megbízott »tájékoztatásában«. Nem értékelhető kellő körültekintés megvalósulásának, ha az adóalanyiság megismerése érdekében az adóalany nem tesz semmit, vagy minden további nélkül fogad el szerződő partnerétől ellenőrizetlen információt. Az a magatartás, amely a kellő körültekintés elmulasztásában és a »puszta bizakodásban« nyilvánul meg, kellő körültekintésként nem értékelhető. [...] Az eset összes körülményének értékelése során figyelemmel kell lenni a jogügyletben szereplők [az adózó] gazdasági tevékenységére, amely az adótényállás ismeretét feltételezi, és ennek következtében az általánosnál pontosabb jogi, adójogi ismereteket feltételez. Mindezek alapján a Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy kivételes méltánylást érdemlő körülmény nem állt fenn.”¹⁰⁵

A joggyakorlat tehát megköveteli, hogy az adózó „vizsgálja felül” a kapott dokumentumokat, információkat, és vonja le a szükséges jogi következtetéseket, ha úgy ítéli meg, hogy a másik fél eljárása, adatszolgáltatása nem megfelelő. A joggyakorlat alapján nem elegendő az, ha „az adózó ellenőrzi a számlakibocsátó adószámát, cégjogi helyzetét, hanem az elvégzendő tevékenység speciális jellegéből fakadó engedélyek meglétének igazolását is meg kell követelnie az adókijátszás kizárása érdekében.”¹⁰⁶

¹⁰² 969/E/2006. AB határozat.

¹⁰³ A Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.521/2006/9. számú ítélete.

¹⁰⁴ Lásd pl. az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 142. § (1) bekezdését az ún. fordított áfa kérdéséről vagy a pénzforgalmi elszámolásra vonatkozó szabályokat.

¹⁰⁵ A Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.454/2009/3. számú ítélete.

¹⁰⁶ A Kúria Kfv.I.35.378/2016. számú ítélete (BH2017. 166.).

2.7. A jogkövetkezmények céljai (funkciói)

A jogalkotónak a különböző szankciók kilátásba helyezésével és alkalmazásával különböző céljai lehetnek. E célok alapvetően öt csoportba sorolhatóak:

1. A visszatartás (a generál- és a speciálprevenció). Egy szankció mindig két irányban képes befolyásolni a címzettek magatartását: egyrészt törekszik megelőzni, hogy a jogsértést elkövető személy (újabb) normaszegő magatartást tanúsítson (speciálprevenció), másrészt arra irányul, hogy másokat is visszatartson ettől (generálprevenció). Hogy e célkitűzés mennyire sikeres, az számos tényezőtől függ (így például a szankció mértékétől, a felderítés valószínűségétől, az adózó egyéni jellemzőitől vagy az állam működésétől).

2. Más gazdasági szereplők védelme – a gazdaság fehéritése. Rendkívül fontos, hogy az adóalanyok megfelelő pénzügyi, gazdasági és jogi háttérrel rendelkező gazdasági szereplőkkel lépjenek jogviszonyba, hiszen az adózóknak kell viselniük az adójogi következményeket akkor, ha a másik fél fizetőkészség, illetve -képeség hiányában nem egyenlíti ki a tartozását, vagy nem megfelelő bizonylatot állít ki. Így az adóhatóság számára a jogalkotó biztosíthat olyan jogi eszközöket, amelyek megelőzhetik az ilyen helyzetek kialakulását. Ebben a körben említhetők meg a különböző feketelisták (jelentős adótartozást felhalmozók, bejelentkezési, bejelentési kötelezettséget nem teljesítők nyilvánosságra hozott adatai) vagy az adóregisztrációs eljárás.

3. A pénzügyi egyensúly helyreállítása. Ebbe a körbe a reparatív jellegű szankciók, így elsődlegesen a késedelmi pótlék tartozik. Azáltal, hogy az adózó nem fizeti meg az esedékességig az adó összegét, a pénzügyi egyensúly a javára tolódik el, hiszen az adóztató hatalmat megillető értéket jogellenes módon használja. Azáltal, hogy a jogalkotó szankcionálja a késedelmes teljesítést, helyreállítja a pénzügyi egyensúlyt, megfizeteti az adózóval a pénz használatának az ellenértékét, biztosítva ezzel a késedelmes fizetésből eredő érdeksérelem orvoslását.

4. A követelések biztosítása. Az adóhatóságnak fontos érdeke fűződik ahhoz, hogy a szankciókat érvényesíthesse az eljárás későbbi szakaszában. Ennek megfelelően szabályozza az Art. a *lefoglalás* lehetőségét. Ez azt jelenti, hogy el lehet (kell) vonni az adózó birtokából, illetve a rendelkezési joga alól bizonyos vagyontárgyakat annak érdekében, hogy a későbbi követelések kielégíthetők legyenek akkor, ha az adózó nem lenne hajlandó vagy lenne nem képes az adóhátralékot és a kapcsolódó jogkövetkezményeket megfizetni. Emellett a későbbi intézkedések biztosítására is alkalmas jogintézmény lehet bizonyos esetekben (például jövedéki jogsértés esetén a későbbi elkobzást biztosíthatja).

5. A további jogsértések megakadályozása, megelőzése. A hagyományos adójogi jogkövetkezmények között nem szerepel az *elkobzás*, amely véglegesen megfosztja a dolog birtokosát a birtokától és a rendelkezési jogától. Ennek a jogkövetkezménynek egészen más a funkciója, hiszen ilyen esetben nem egy jövőbeli pénzügyi követelés biztosítása a cél, hanem a további jogsértések megelőzése vagy egy jogsértő állapot megszüntetése. Az elkobzás jellemző szankció a *jövedéki adó* területén, hiszen – ahogyan arról már korábban, a szankciók csoportosítása körében szó volt – a jövedéki termékek előállítására, szabad forgalomba

bocsátása, birtoklása, importálása, az adó megfizetésének igazolása olyan speciális terület, amely más, *sui generis* jogkövetkezmények szabályozását igényli. Az elkobzás tárgyát képező dolgok köre ennek megfelelően alakítandó ki. A Jöt. alapján el kell kobozni a lefoglalt dolgot, amire a jogerősen megállapított jövedéki kötelezettségszegést elkövették és a jövedéki ügyben jövedéki bírságot szabnak ki, vagy ha a jövedéki bírság kiszabását az állami adó- és vámhatóság mellőzte. El kell továbbá kobozni a lefoglalt dolgot, ha azon a jövedéki törvénysértés elkövetését célzó átalakítást végeztek. Jövedéki törvénysértés elkövetésére célzó átalakítást jelent az, ha például csempészésre alkalmas rejtekhelyek kialakítására vagy a gépkocsi szerkezetének átalakítására került sor: „Ez tehát azt jelenti, hogy amennyiben a szállításhoz használt eszközön jövedéki törvénysértésre elkövetésre célzó átalakítást végeztek, minden további szempont vizsgálata nélkül kötelező az eszköz elkobzása. [...] Törvényi rendelkezés nem tartalmaz olyan előírást, hogy az elkobzandó eszköz tulajdonjogát is vizsgálni kellene. Ezen túl nem jelent méltánylandó körülményt az sem, hogy ugyanezért a cselekményért a büntetőeljárás más feltételei alapján szankciót alkalmaztak az elkövetővel szemben.”¹⁰⁷

El kell tehát kobozni a jogellenes célra átalakított járművet: „A perbeli esetben az átalakítás kétségkívül megállapítható volt, külön szakértelem nélkül is. A felperes sem vitatta azt a körülményt, hogy a személygépkocsi átalakított, hátsó lökhárítójából került elő a magyar adójegy nélküli dohánytermék. A Jöt. – többek között – az elkobzásra is enyhébb szabályokat alkalmaz, amennyiben az adózás alól elvont jövedéki termék szállítása nem átalakított járművel történik. Hangsúlyozandó azonban, hogy kizárólag ebben a körben van jelentősége a tulajdonos személyének.”¹⁰⁸

Egyes elkobzott dolgokat *meg kell semmisíteni*, így például a dohánygyártmányt, a zárjegyet, a hivatalos zárat és a jövedéki termék előállítására alkalmas berendezést. Egyéb elkobzott termék és eszköz esetén az állami adó- és vámhatóság intézkedhet azoknak az állam javára történő értékesítéséről, vagy éppen más célú felhasználásra való átadásról.

2.8. Egy korrekt szankciórendszer jellemzői (alapelvei)

Alapvető kérdés, hogy miképpen – milyen elvek, követelmények mentén – alakítható ki az adózáshoz kapcsolódó jogkövetkezmények korrekt rendszere. E fejezetben olyan alapelveket, jellemzőket nevesítünk, amelyek kiindulópontként szolgálhatnak egy megfelelő szankciórendszer kialakításához.

1. Az arányosság. Rendkívül lényeges kérdés, hogy a jogalkotó milyen mértékű szankciókat írhat elő. A kiindulópont e kérdés megválaszolásához az *arányosság* követelménye lehet. Az arányosság az uniós jogban is megjelenő követelmény, az Európai Unió Bírósága (EUB) is használja egy-egy jogkérdés megítélésakor. Az arányosság azt jelenti általánosságban, hogy a jogi „eszközök alkalmasak legyenek az elérni

¹⁰⁷ A Kúria Kfv.I.35.124/2007/7. számú ítélete.

¹⁰⁸ A Kúria Kfv.VI.35.287/2009/4. számú ítélete.

kívánt cél megvalósítására, és ne menjenek túl azon, ami annak eléréséhez szükséges.”¹⁰⁹ Kifejezett uniós jogi aktus hiányában a tagállamok szabadon dönthetnek egy-egy jogsértés szankciójának megállapításáról: „Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az [...] alkalmazandó szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolásának hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása. *E hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, ennél fogva az arányosság elvére figyelemmel kell gyakorolniuk.*”¹¹⁰ Ugyanakkor ha valamely harmonizált adónem esetében kifejezett szankciót nem nevesít az uniós jogszabály, a tagállamoknak akkor is általános kötelezettségük az uniós jog érvényesülése érdekében valamennyi szükséges intézkedést megtenniük.¹¹¹ Vagyis két alapvető szempontot kell érvényre juttatni: egyrészt a tagállamoknak hatékony fellépést kell biztosítaniuk az uniós jog védelmében megfelelő szankciók megállapításával, másrészt az arányosság követelményén nem terjeszkedhetnek túl, azt tiszteletben kell tartaniuk.

Az AB is elismeri, hogy bizonyos közbevételekhez kapcsolódó állami érdek fontosnak ítélandó, és ennek megfelelően jogosult a jogalkotó a szankció mértékét megállapítani. Egyik döntésükben megfogalmazták, hogy „[a]z Alkotmány nem tartalmaz rendelkezéseket a közigazgatási jogi szankcióra vonatkozóan. A jogalkotó széles mérlegelési jogkörrel rendelkezik a szankció alkalmazási feltételeinek, mértékének szabályozása során. A jogalkotó döntési szabadságának csak az Alkotmány rendelkezései szabnak korlátot.” Megállapították, hogy a közigazgatási jogi szankció mértékének és egyéb szabályainak kialakításakor tekintettel kell lenni az alkotmányi jogokra és elvekre, ezeket sértő módon nem szabályozhatók a közigazgatás által alkalmazandó joghátrányok. A közigazgatási jogi szankció csak akkor tekinthető alkotmányosnak, ha megfelel különösen a jogegyenlőség, a jogállamiság, a személyes szabadság és az emberi méltóság elvének. „A fontos érdek megalapozza a szigorú jogkövetkezményeket, mindazonáltal nem mentesíti a jogalkotót az *arányosság* követelményének betartása alól. Legyen a védendő érdek bármilyen fontos, a szankciónak arányban kell állnia a jogsértéssel, ellenkező esetben a jogállamiság követelménye sérül. [...] Az Alkotmánybíróság kialakult gyakorlata szerint az Alkotmánybíróság nem vizsgálja a jogszabályok célszerűségének, hatékonyságának, igazságosságának kérdéseit. [...] A jogszabályban meghatározott fizetési kötelezettség mértékével az *Alkotmánybíróság csak akkor foglalkozik, ha az kirívóan, észszerű határokon túlmutatóan magas.*”¹¹² A jogállamiság szempontja is felmerülhet tehát egy szankció mértékét illetően: „Súlyos bírság (mind abszolút értékben, mind az egyes vállalkozáskora nézve, amely miatt jelentősen megváltozhat a vállalkozás piaci helyzete) azonban csak a jogállamiság követelményeinek megfelelően alkalmazható.”¹¹³

¹⁰⁹ C 210/03. (ECLI:EU:C:2004:802).

¹¹⁰ C 263/11. sz. ügy (ECLI:EU:C:2012:497) [44].

¹¹¹ 68/88. sz. ügy (ECLI:EU:C:1989:339) [23].

¹¹² 309/B/2007. AB határozat.

¹¹³ 30/2014. (IX. 30.) AB határozat.

A vonatkozó joggyakorlat alapulvételével tehát kiindulópontként a következő általános szempontok írhatóak le: egyrészt a szankciók legyenek alkalmasak a kívánt cél elérésére, de egyébként ne menjenek túl azon, ami e célok eléréséhez szükséges. A szankciók célja a visszatartás, valamint a reparáció. Másrészt pedig önmagában az, hogy egy szankció mértéke magasnak tűnik, még nem jelenti azt, hogy aránytalan és ezáltal alkotmányellenes lenne. Akkor állapítható meg a jogkövetkezmény alkotmányellenes volta, ha az „kirívóan, az észszerű határokon túlmutatóan magas”, egyéb jellemzők – mint például célszerűség, hatékonyság, igazságosság – kívül esnek az AB megközelítése szerint a lehetséges vizsgálati szempontok körén.

Az arányosság felvet még egy rendkívül lényeges problémát, nevezetesen a *ne bis in idem* kérdéskörét: a közterhekhez kapcsolódó jogsértéseket ugyanis nemcsak adójogi szankciókkal, hanem büntetőjogi következmények kilátásba helyezésével is védik. Mindebből adódik a kérdés: nem ütközik-e a kétszeres büntetés tilalmába, nem aránytalan-e az, ha a feltárt adójogi jogsértést az adóigazgatás egyszer már pénzügyi szankciókkal sújtotta, majd pedig a büntető igazságszolgáltatás az adózót még meg is bünteti ugyanazért a jogellenes magatartásért? E kérdést, tekintettel a jelentőségére, külön fejezetben részletesebben elemzem.

2. Az egyéniesítés és a mérlegelés. Ha már megtörtént a jogsértés, és meg kell állapítania az adóhatóságnak a szankciókat, akkor alapvető kérdés, hogy milyen jellegű, mértékű joghátrány alkalmas a kitűzött célok (visszatartás, egyéni attitűdök kedvező irányba történő befolyásolása) elérésére. Értelemszerűen csak természetes személyek magatartása befolyásolható, a jogi személyek hátránnyal sújtása a döntéshozókra vannak (lehetnek) hatással.

Egy jogkövetkezmény akkor váltja ki a kívánt hatást, ha megfelel a jogsértés jellemzőinek: a jogsértés súlyának, az okozott adóhiány mértékének és az azt kiváltó egyéni motivációknak. Mivel a jogalkotó nem képes előre felleltározni absztrakt jogszabályban a lehetséges összes magatartást, ezért a szankciókra vonatkozó döntési kompetenciát meg kell osztania a szankciót kiszabó adóhatósággal. Ez a *mérlegelés*: a jogalkotó meghatározza a lehetséges jogkövetkezményeket, a kereteket és azt, hogy milyen mozgástérrel rendelkezik az adóhatóság ezek megállapítása, illetve mérséklése terén (vagy éppen kizárja ez utóbbi lehetőségét), az adóhatóság pedig megvizsgálja az eset összes körülményét, és ennek megfelelően dönt a szankció megállapításáról, vagy éppen annak mellőzéséről, mérsékléséről. A mérlegelés alapvető jogi kérdéseiről – annak jelentősége okán – a későbbiekben külön fejezetben részletesebben szó lesz. A szankciók többsége mérlegelésen alapul, de vannak esetek, amikor a jogalkotó kizárja azt, és pontosan előírt pénzügyi jogkövetkezmény állapítandó meg.

Az egyéniesítés határaival kapcsolatban megemlíthető az a megközelítés, amely szerint az nem sértheti a joggyakorlat egységének elvét, amely a jogbiztonság és a törvény előtti egyenlőség szempontjából alapvető. Ennek megfelelően a hasonló súlyú jogsértésekre, illetve hasonló személyi körülményekkel jellemzett jogsértőkkel szemben nem szabad lényegesen eltérő szankciókat alkalmazni.¹¹⁴

Ugyanakkor a szankció megállapításakor figyelembe kell venni az egyén, illetve a vállalkozás sajátosságait. Mind az adóbírság, mind a mulasztási bírság kiszabása, illetve mérséklése körében megjelenik az Art.

¹¹⁴ A Debreceni Ítéletábrla Bf.II.393/2016/7. sz. számú ítélete.

szövegében az a kitétel, amely szerint vizsgálendő, hogy az adózó az „adott helyzetben a tőle elvárható” körülményekkel járt-e el. Az adóhatóság álláspontja (útmutatója) szerint a „kiindulási pont maga az egyén, a szubjektum”. Más várható el például egy magánszemélytől, egy kisiparos vállalkozótól vagy egy nagyobb szervezettel rendelkező gazdasági társaságtól, eltérően a képességeik, végzettségük. Ezenkívül az „adott helyzetek” is különbözőek lehetnek, például releváns lehet a vállalkozás működése, egy új jogintézmény bevezetése vagy egy jelentősebb jogszabály-módosítás.¹¹⁵

3. A fokozatosság. A fokozatosság elve azt jelenti, hogy az adóhatóság nem azonnal a legsúlyosabb jogkövetkezményeket alkalmazza (például nem az adószám törlése az első lépés), hanem az enyhébb szankcióktól haladnak a későbbi jogsértések esetében a súlyosabb jogkövetkezmények irányába. Vannak esetek, amikor az adóhatóság első alkalommal nem állapít meg jogkövetkezményt, csak felhívást intéz az adózó felé a hiányok (mulasztások, hibák) orvoslása érdekében, az üzletlezárásnál nem kötelező az intézkedés alkalmazása, de ha úgy dönt az adóhatóság, hogy elrendeli, akkor első alkalommal tizenkét nyitvatartási napra zárhatja le a helyiséget, a további jogsértések esetén azonban már lényegesen hosszabb időtartamokra van erre lehetősége.

4. A szükségszerűség. Lehet, hogy egy szankció jogszerű, de nem szükségszerű; ilyenkor felesleges, értelmetlen, célszerűtlen szabályok betartását kéri számon, és a betartás mellőzése eredményez hátrányos jogkövetkezményt. Klasszikus – viszont nem adójogi – példa lehet ebben a körben, amikor útfelújítás után az út mellett felállított és kint felejtett sebességkorlátozó közlekedési táblát követően mérik az arra haladó járművek sebességét, és a sebességkorlátozás túllépése esetén bírságnak. A bírság ugyan jogszerű, de nem szükségszerű. Éppen ezért alkalmas egy ilyen „megoldás” az államba és annak büntető hatalmába vetett bizalom megingatásába, erre tekintettel az ilyen jogkövetkezmények alkalmazása kerülendő.

5. Az objektivitáson alapuló bírságolási politika. A szankciók többsége mérlegelésen alapul, vagyis az adóhatóság a rendelkezésre álló jogszabályi keretek között, az eset összes körülményének megvizsgálását és értékelését követően hozza meg a joghátrányt megállapító döntését. Lehetnek azonban olyan orientáló, nem jogszabályi úton megjelenő normatív elvárások (döntések, utasítások, útmutatók, irányelvek stb.), amelyek befolyásolhatják az adóhatóság döntését.¹¹⁶ Például a döntéshozók kifejezésre juttathatják, hogy bizonyos jogsértések magasabb összegű szankcionálására kívánják helyezni a hangsúlyt (mert például egy adott területen bizonyos jogsértések tömegessé váltak). Ilyen esetben az adóhatóság döntési szabadsága korlátozott. Lehetnek olyan jogsértések, amelyek esetében indokolt lehet az erőteljesebb fellépés – és ilyen módon az adóhatóság döntési szabadságába való beavatkozás – a visszaszorításuk érdekében.

¹¹⁵ A Nemzeti Adó- és Vámhivatal által kiadott 3006/2018. útmutató az állami adó- és vámhatóságnak az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény, az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény, valamint az adóhatóság által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény alapján történő bírságolási gyakorlatáról. 7. Elérhető: <https://nav.gov.hu/nav/szabalyzok/utmutatok> (A letöltés dátuma: 2018. 07. 22.)

¹¹⁶ Lásd pl. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal által kiadott 3006/2018. útmutatót vagy a 3005/2018. útmutatót a vámjogszabályokban meghatározott szankciók alkalmazásáról.

Helytelen azonban az a megközelítés, ha valamely állam (vagy önkormányzat) az adóhatóságától kizárólag azon az alapon várja el a súlyosabb pénzbüntetések alkalmazását – és ezzel az egyéniesítés kizárását, korlátozását –, hogy nagyobb bevételre tehesen szert a költségvetés a kirótt bírságokból. Egy ilyen döntés képes az államba és az adóigazgatásba vetett adózói bizalom erőteljes megingatására, mivel a rendszer ilyen esetben pusztá pénzbeszedő gépezetté válik. (A bírságolási politikáról a későbbiekben, külön fejezetben még szó lesz.)

6. A realitások figyelembevétele – a prevenció. Egyes ágazatokban a szándékos jogsértések olyan tömeges jelenséggé válhatnak, amelyekkel szemben a hagyományos jogkövetkezmények alkalmazása már nem vezet eredményre, azokkal a helyzetet kezelni nem lehet. A tömeges jogsértések *már zavarják az adott ágazat normális működését, rontják a gazdálkodók versenyképességét és rombolják az adómorált.*¹¹⁷ Ilyen esetben akkor jár el a jogalkotó megfelelően, ha inkább olyan szabályozási környezetet teremt, amely mérsékli a jogsértés megvalósításának esélyét, illetve amely megfosztja az adójogszabályt a jogsértést lehetővé tevő jellemzőjétől. Ilyen például az általános forgalmi adóban az úgynevezett fordított adófizetési kötelezettség megállapítása, ami azt jelenti, hogy a főszabálytól eltérően, tételesen meghatározott esetekben, az adó alanya nem a termék értékesítője (a szolgáltatás nyújtója), hanem a vásárló (a megrendelő), azaz az adóköteles értékesített termék után az alany nem számít fel áfát, az áfa megfizetésére a vevő kötelezett.

Ha valamely szektorban a jogsértések rendszerszintűvé válnak, akkor az azt mutatja, hogy a hagyományos szankcionálás nem vezet eredményre; célszerűbb tehát szembesülni a realitásokkal, és ilyen esetben inkább a prevencióra helyezni hangsúlyt.¹¹⁸

A prevenció hatékonyságát növelheti a folyamatba épített ellenőrzést lehetővé tevő különböző elektronikus rendszerek működtetéséhez kapcsolódó kötelezettségek megállapítása, amelyek valós időben teszik lehetővé az adózó tevékenységének nyomon követését (például online kapcsolatra képes pénztárgépek, számlázóprogramok, számlabejelentési kötelezettség).¹¹⁹

7. A likviditás tiszteletben tartása. Hiába állapítanak meg súlyosabb pénzügyi jogkövetkezményt, ha az adóalany azt saját forrásból képtelen megfizetni. Így szükséges azon jogintézmények biztosítása, amelyek nemcsak az adó megfelelő időben történő megfizetését (ütemezését) teszik lehetővé, hanem megteremtik a lehetőségét annak is, hogy az adózó elkerülje a végrehajtást. Ez azért is különösen fontos követelmény, mert a szankció megállapításakor az adóalany pénzügyi helyzete irreleváns körülmény: „A Kúria álláspontja szerint a mulasztási bírsággal sújtott cég anyagi helyzete az összecszerűség megállapítása tekintetében nem bír jelentőséggel, ugyanis *a fizetésre kötelezett anyagi viszonyainak értékelése a fizetési halasztás, részletfizetés engedélyezése és adómérséklés iránt indult eljárásokban szükséges.*”¹²⁰

¹¹⁷ Lásd a 2012. évi XLIX. törvény általános indokolását.

¹¹⁸ Lásd pl. a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek a fordított adózás bizonyos, csalásra alkalmas termékek és szolgáltatások értékesítésére vonatkozó fakultatív és ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosításáról szóló 2013/43/EU irányelvet.

¹¹⁹ Lásd pl. a 2007. évi CXXVII. törvény 10. számú mellékletét az összesítő jelentésről.

¹²⁰ A Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv.III.35.751/2015/5. számú ítélete.

Ha a jogkövetkezmények kiszabásakor, a mérlegelendő körülmények körében nem jelenhet meg az egyéni pénzügyi helyzet, az nem jelenti azt, hogy egyáltalán ne kellene biztosítani ennek figyelembevételét. Erre egy másik, kérelemre induló eljárásban lehetőség van.

8. A tisztességes eljáráshoz való jog érvényesítése. A jogkövetkezmények szabályozása, alkalmazása eljárási szempontból is vizsgálendő. A tisztességes eljáráshoz való jog számos elemet foglal magában, így például a következőket: az adóhatóság a tényállást kellőképpen feltárja, azt bizonyítja, a bizonyítékokat meggyőzően indokolja,¹²¹ az érintett szereplők észrevételeit kellő mélységben figyelembe veszi, ezek értékeléséről a döntésben számot ad,¹²² az ügyfél (vagy éppen az eljárás alá vont személy) javára és nemcsak a terhére szolgáló körülményeket is értékeli, a szükséges tájékoztatásokat megadja, lehetőséget teremt az ügyfél számára arra, hogy jogszerű keretek között az eljárás menetét számára kedvezően alakítsa, az eljárást pártatlanul¹²³ (elfogulatlanul) folytatják le, valamint hogy az ügyféli jogállást biztosítani kell a jogosultaknak.¹²⁴ Az is rendkívül lényeges, hogy szabályszerű határozat szülessen, és a meghozott döntést *közöljék is* az érintettel. A Legfelsőbb Bíróság egyik döntésében kimondta, hogy *„bírságot csak határozatban lehet kiszabni, és egy határozathoz csak akkor fűződik joghatás, ha arról az érintett, a kötelezett, a szankcióval sújtott – szabályszerűen – értesül.”* Ennek megfelelően nem elegendő az, ha a döntést a kiadmányozásra jogosult aláírta, és az postázásra vár, ugyanis a „bírságot kiszabó, ügyféllel szemben szankciót alkalmazó határozat, amit a hatóság nem bocsát ki, illetve, amit az ügyféllel nem közöl, nem tekinthető joghatást kiváltó, bírságot kiszabó határozatnak”.¹²⁵ (Ennek a kérdésnek az úgynevezett súlyosítási tilalomnál van egyébként különös jelentősége.)¹²⁶

A tisztességes eljáráshoz való jog magában foglalja azt is, hogy az adóhatóságok ne lépjenek túl az *ügyintézésre vonatkozó határidőket*, azaz hogy a határidő lejártát követően ne állapítsanak meg jogkövetkezményt. Az Alkotmánybíróság megállapítása szerint fontos, hogy a közigazgatási normasértést elkövetők ne álljanak hosszú, bizonytalan ideig – az anyagi jogi határidőkre vonatkozó, létező jogszabályi rendelkezések ellenére – „a velük szemben alkalmazható szankció fenyegetésének félelme alatt. [...] A tisztességes hatósági eljáráshoz való alaptörvényben biztosított jogból az következik, hogy a közigazgatási hatóságok számára a jogalkotó által meghatározott határozathozatali és szankcióalkalmazási határidő elmulasztásának ódiomát a mulasztó, jogszabályi kötelezettségüket határidőben nem teljesítő hatóságok, ne pedig az ügyfelek viseljék.”¹²⁷

¹²¹ Lásd pl. az Emberi Jogok Európai Bíróságának az Ajdarić kontra Horvátország ügyben hozott döntését [(20883/09), 2011. december 13., 36–53. bekezdés].

¹²² Ld. a 7/2013. (III. 1.) AB határozatot.

¹²³ „Az Alkotmánybíróság már több határozatában kifejtette, hogy a pártatlanság tényleges érvényesülését elsősorban az eljárási törvények kizárási szabályai biztosítják {25/2013. (X. 4.) AB határozat, Indokolás [29], 34/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [30]}”, 3342/2017. (XII. 20.) AB határozat, Indokolás [48].

¹²⁴ 5/2018. (V. 17.) AB határozat, Indokolás [16].

¹²⁵ A Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.39.252/2010/11. számú ítélete.

¹²⁶ Lásd az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CL. törvény 133. §-át.

¹²⁷ 5/2017. (III. 10.) AB határozat [15]-[16].

A Kúria e döntésre hivatkozva azt állapította meg, hogy „az adóhatóság számára a szankcióalkalmazás lehetőségének elenyészése nem »jogvesztés«, hanem pusztán egy addig fennálló lehetőség megszűnése. [...] A tisztességes hatósági eljáráshoz való joghoz hozzátartozik annak biztosítása, hogy az adóhatóság a rá vonatkozó határidőket betartsa, és ezen határidő be nem tartását ne az adózó terhére, hanem javára értékeljék. Mindennek alapján az a következtetés vonható le, hogy a [...] törvényi határidőt jelentősen túllépő adóhatóságnak már nincs lehetősége az adóbírság szankciójának alkalmazására.”¹²⁸

¹²⁸ A Kúria Kfv.I.35.760/2016/6. számú ítélete.

3. A FŐBB JOGKÖVETKEZMÉNYEK ALAPVETŐ JOGI KÉRDÉSEI

3.1. Az adóbírság

Az adóbírságot egyrészt *adóhiány* esetén, másrészt akkor kell fizetni, ha az adózó jogosulatlanul nyújtotta be támogatási, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelmét, vagy igénylésre, támogatásra, visszatérítésre vonatkozó bevallását. (A bírság alapja ilyen esetben a jogosulatlanul igényelt, illetve igénybe vett összeg.) Az adóhiány főszabály szerint nem más, mint az adózó terhére megállapított adókülönbözlet.

Az adóbírság *represszív szankció*, a visszatartás az elsődleges célja, vagyis a jogalkotó az adóbírságra vonatkozó súlyos szabályokkal a jogsértéstől való tartózkodásra kívánja erőteljes módon rászorítani az adóalanyokat. Ebben a körben vizsgálandóak tehát azok a mértékek, amelyeket a jogalkotó az adóbírságot megalapozó jogsértésekhez rendelt. Az adóbírság mértéke főszabály szerint az adóhiány 50%-a. Súlyosabb megítélés alá esik az az eset, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével, hamis bizonylatok, könyvek előállításával, felhasználásával függ össze, ugyanis ilyenkor az adóbírság mértéke az adóhiány 200%-a. Ez a 200% korábban egyébként 75% volt, a jogalkotó 2012-től azonban megemelte ezt a felső határt, mégpedig az alábbi indokok alapján: „Az adóterhek, azaz az adómértékek csökkentésével párhuzamosan szükséges az adóbírság mértékének növelése annak érdekében, hogy az *megfelelő visszatartó erőt* jelentsen. Ez különösen azon jogsértésekre igaz, amelyet csalárd magatartással, a bizonylatok, könyvek meghamisításával, iratok megsemmisítésével követnek el. E tekintetben – más tagállami példákat követve – a módosítás jelentősen megemeli a bírság mértékét.”¹²⁹

A Kúria megállapítása szerint a magasabb összegű adóbírság kiszabásának „nem feltétele a Btk.-ban rögzített tényállás megvalósulása és bizonyítása, hanem »legendő« egy tudatos és az adó kijátszására irányuló magatartás adózói megvalósulása.” A magasabb bírság alkalmazhatóságának *megítélésekor* pedig „nem a Btk. fogalmi rendszeréből kell kiindulni”.¹³⁰

A jelentős mértékű szankciók alapján „[l]evonható a következtetés: magánszemélyként jövedelmet eltitkolni, nem bevallani, nem adózni – enyhén szólva nem kifizetődő dolog. Megtörhet egy vállalkozást, egzisztenciát, életpályát. Ez a tét. Döbbenetes még az is, hogy abba a körbe, akiket ezek a következmények fenyegetnek – óvatlanul is be lehet kerülni. Úgyis be lehet ide kerülni, hogy az ember nem gondolja magáról, hogy éppen jövedelmet titkol el, vagy adót csal. Sőt – még azt is meg lehet kockáztatni, hogy az ember jó

¹²⁹ A 2011. évi CLVI. törvény 349. §-ához fűzött indoklás.

¹³⁰ A Kúria Kfv.I.35.646/2016/6. számú ítélete.

eséllyel teljesen ártatlanul is bekerülhet ebbe a körbe – például csak hanyag és feledékeny, nem őriz meg egy fontos iratot – és máris itt van. A privát élet mindennapi ügyei, a hétköznapi rutinja is ide sodorhatja az embert.¹³¹ Ahogyan *Kis János* rámutatott: „Az emberi sorsok személyesek, a jog gépezete személytelen; az elvont szabályok rigorózus alkalmazása olykor valóban abszurd eredményre vezet.”¹³² Az ilyen helyzetekre kínálhatnak megoldást a méltányosságra, a fizetési könnyítésekre, illetve a jogkövetkezmények mérséklésére, elengedésére vonatkozó szabályok.

Az Art. szabályozza a *feltételes adóbírság* jogintézményét (erről a korábbiakban már szó volt), továbbá lehetőséget biztosít az *adóbírság mérséklésére*, illetve a kiszabásának *mellőzésére* is. Az adóbírság mértéke *kivételes méltánylást érdemlő körülmény* esetén hivatalból vagy kérelemre mérsékelhető, illetőleg kiszabása mellőzhető, ha a körülményekből megállapítható, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle *elvárható körültekintéssel* járt el. A mérséklésnél, illetve a mellőzésnél az eset összes körülményét mérlegelni kell, különösen az adóhiány nagyságát, keletkezésének körülményeit, az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát. Nincs helye az adóbírság mérséklésének vagy kiszabása mellőzésének sem hivatalból, sem kérelemre, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, illetve a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.

Az *adóbírság mérséklésének (mellőzésének)* feltétele az adózó részéről a „tőle elvárható körültekintés” tanúsítása, amelynek néhány kérdéséről már korábban szó volt. Egy már idézett ítélet a következőket fogalmazta meg például ebben a körben: „Az [adóhatóság] határozatában [az adózónak] felrótta, hogy gazdasági partnerét nem ellenőrizte sem a szerződés megkötésekor, sem a számlák befogadása előtt, csupán megbízott »tájékoztatóban«. Nem értékelhető kellő körültekintés megvalósulásának, ha az adóalany megismerése érdekében az adóalany nem tesz semmit, vagy minden további nélkül fogad el szerződő partnerétől ellenőrizetlen információt. Az a magatartás, amely a kellő körültekintés elmulasztásában és a »puszta bizakodásban« nyilvánul meg, kellő körültekintésként nem értékelhető. [...] Az eset összes körülményének értékelése során figyelemmel kell lenni a jogügyletben szereplők, [az adózó] gazdasági tevékenységére, amely az adótevényt ismeretét feltételezi, és ennek következtében az általánosnál pontosabb jogi, adójogi ismereteket feltételez. Mindezek alapján a Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy kivételes méltánylást érdemlő körülmény nem állt fenn.”¹³³

Az adóbírság mérséklése (a kiszabás mellőzése) azon az alapon nem kérhető, hogy a *gazdasági társaság (törvényes) képviselője* járt el jogellenesen, hiszen az adókötelezettség alanya a gazdasági társaság, és nem pedig az ügyvezető. Egy esetben az adóhatóság megállapította, hogy az adózó fiktív számlák alapján gyakorolta az általános forgalmi adóhoz kapcsolódó adólevonási jogot. A bírósági felülvizsgálat során az adózó arra is hivatkozott, hogy az ügyvezető a felelős a történetekért, így a megállapított adóbírság

¹³¹ SZABÓ 2014, 23–24.

¹³² KIS 1997, 315.

¹³³ A Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.454/2009/3. számú ítélete.

kifogásolható. A Kúria azonban az adóhatóság álláspontját osztotta, hiszen az adójogviszonyok alanya nem az adózó ügyvezetője, képviselője, hanem maga a gazdasági társaság, nincs jelentősége annak, hogy az adókötelezettséget érintő jogszabályba ütköző magatartást az adózó részéről ki tanúsította, mivel az adókötelezettség alanya maga a gazdasági társaság, és ez az adójogi jogkövetkezmények tekintetében is így van. *„Nem releváns tehát az az [adózó] előadás, mely szerint volt ügyvezetője ellen büntetőeljárás van folyamatban, és a büntetőeljárásban sértettként vesz részt, az adójogi jogvita eldöntésére nem a büntető, hanem a pénzügyi jogi jogszabályi rendelkezések az irányadók.”*¹³⁴

3.2. A mulasztási bírság

Az Art. számos olyan esetet (jogsértést, mulasztást) sorol fel, amelynek bekövetkezéséhez mulasztási bírság kapcsolódhat. Ebben a körben említi a jogszabály az egyes adókötelezettségek teljesítésének elmulasztását (pl. bejelentkezési kötelezettség elmulasztása, bevallási késedelem, nyugta- és számlaadás elmulasztása, nyilatkozattétel nem teljesítése), de kötelezettség megszegésének minősül a kötelezettség hibás, hiányos, valótlan adattartalommal történő vagy késedelmes teljesítése, illetve teljesítésének elmulasztása. Ugyanúgy az általános bírságszabály szerint szankcionálható az adózó, ha üzletének lezárását akadályozza.

A mulasztási bírság alkalmazása és mértéke tekintetében főszabály szerint *mérlegelési jogkör* illeti meg az adóhatóságot: a körülmények vizsgálata alapján az adóhatóság a mulasztás súlyához igazodó, az adózási érdeksérelemmel arányos bírságot szab ki, vagy a bírság kiszabását mellőzi. A mulasztási bírsághoz kapcsolódóan az adóhatóság mérlegeli az eset összes körülményét, így különösen az adózó jogellenes magatartásának (tevékenységének vagy mulasztásának) súlyát, gyakoriságát, továbbá azt, hogy az adózó, illetve intézkedő képviselője, alkalmazottja, tagja vagy megbízottja az adott helyzetben a tőle elvárható körültekintéssel járt-e el. Alapvetőnek tekinthető az a kérdés, hogy az *adózó pénzügyi helyzetét* az adóhatóságnak figyelembe kell-e vennie akkor, amikor a bírság kiszabásáról (annak összegszerűségéről) dönt. A joggyakorlat szerint erre a kérdésre nemleges válasz adandó: a Kúria álláspontja szerint a bírsággal sújtott adóalany anyagi helyzete az összegszerűség megállapítása tekintetében nem bír jelentőséggel; a kötelezett anyagi viszonyainak értékelése a fizetési könnyítések, illetve az adómérséklés iránt indult eljárásokban szükséges¹³⁵ (ahogyan erről már korábban említés történt).

A mérlegelés, illetve a csökkentett összegű adóbírság megállapítása során *következetesen kell eljárni*, különösen ha adóbírság és mulasztási bírság is kiszabásra kerül. Egy kúriai ítélet szerint a két említett szankció szabályozása azonos alapokon nyugszik, és ellentmondásos helyzetet eredményez, ha az adóhatóság a mulasztási bírságnál látott méltánylást érdemlő körülményt, míg a másiknál nem, pedig a *mérlegelés szempontrendszer*e nagyon hasonló.¹³⁶

¹³⁴ A Kúria Kfv.V.35.370/2013/7. számú ítélete.

¹³⁵ Lásd a Kúria Kfv.III.35.751/2015/5. számú ítéletét.

¹³⁶ Lásd a Kúria Kfv.I.35.380/2012/7. számú ítéletét.

A mérlegelés során a megadott szempontokat ténylegesen figyelembe kell venni az adóhatósági döntés meghozatalakor. Egy esetben például a Kúria kimondta, hogy „az ügy érdemére kiható eljárási jogszabály-sértést követett el az adóhatóság akkor, amikor [...] az adózó jogkövető magatartását nem értékelte, továbbá a saját mulasztását és tévedéseit figyelmen kívül hagyta, és azok eredményét az adózó terhére róta.”¹³⁷

Vannak azonban olyan jogsértések is, amikor nincs lehetőség alapesetben semmilyen mérlegelésre, kötelező egy adott összegű mulasztási bírság alkalmazása (mérlegelés, illetve mérséklés hiányában az elmarasztaló adóigazgatási aktus jogilag kötött). Ilyen például az adókötelezettségek körében említett *készpénzfizetési szabály megsértése*: az adózó „a készpénzfizetésnek a másfél millió forintot meghaladó része után húsz százalék mértékű mulasztási bírságot fizet”. Ez a szankció a jogosultra is kiterjed: aki a szabálytalan fizetést elfogadja, a készpénzfizetésnek a másfél millió forintot meghaladó része után húsz százalék mértékű mulasztási bírságot tartozik fizetni.

Összegezve a fentieket: minden esetben meg kell vizsgálni, hogy van-e speciális tényállás, amelyet az Art. külön nevesít, vagy nincs. Ha nincs, akkor az általános bírságszabály szerint kell eljárni, azaz az adóhatóság a kiszabásról, kiszabás esetében pedig a bírság összegéről mérlegelés alapján dönt. Vannak speciális jogsértések, amelyek esetében magasabb a felső értékhatár, és a jogalkotó kötelezővé teszi valamilyen összegű bírság kiszabását. Minden esetben fontosak a rendelkezés által használt kifejezések: „sújthatja”, „szab ki”, „fizet”, „terjedő” vagy „összegnek megfelelő”; ezekből lehet megállapítani, hogy kötelező-e valamilyen bírság kiszabása, vagy sem, van-e mozgástér az összegszerűséget illetően, vagy nincs, továbbá tekintettel kell lenni arra, hogy mérsékelhető-e, elengedhető-e az adott jogkövetkezmény, és ha igen, milyen feltételek mellett.

3.3. A késedelmi pótlék

Az adó késedelmes megfizetése esetén az esedékesség napjától késedelmi pótlékot kell fizetni (a költségvetési támogatásnak az esedékesség előtt történő igénybevétele esetében az esedékesség napjáig kell e pótlékot felszámítani). A Kúria megállapítása szerint a késedelmi pótlék *reparatív szankció* (míg például az adóbírság represszív szankció). A késedelmi pótlék „a megsértett jogrendet állítja objektíve helyre a tekintetben, hogy az adózó ne csak a meg nem fizetett adót (adókülönböt), hanem annak kamatait is fizesse be a költségvetésbe. A költségvetés és az adózó közti elszámolás ezáltal – az adókülönböt és a késedelmi pótlék megfizetésével – kerül egyensúlyi helyzetbe. Az esedékességet követően fizető adózó a költségvetést megillető forrásokat ily módon nem tudja kamat nélkül jogosulatlanul használni. Az adóbírság az előzőekre halmozódik visszatartás céljából.”¹³⁸

A késedelmi pótlék mértéke: minden naptári nap után a felszámítás időpontjában érvényes jegybanki alapkamat kétszeresének 365-öd része. A késedelmi pótlék után késedelmi pótlékot felszámítani nem lehet. Az adóhiány késedelmi pótléka az eredeti esedékességtől az ellenőrzésről felvett jegyzőkönyv keltéig, de legfeljebb 3 évre számítható fel.

¹³⁷ A Kúria Kfv.V.35.453/2009/6. számú ítélete.

¹³⁸ A Kúria Kfv.I.35.232/2015/4. számú ítélete.

Kivételes méltánylást érdemlő körülmény esetén az adóhiányt megállapító határozatban – hivatalból vagy kérelemre – az adó esedékességének, illetve a költségvetési támogatás igénybevételének napjánál az adóhatóság későbbi időpontot is megállapíthat a pótlékfizetés kezdő vagy záró napjaként. A késedelmi pótlék mérséklése nem alkalmazható olyan adóhiány esetén, amikor a bírság mérséklésének sincs helye. Annak is jelentősége van, hogy a jogszabály miképpen fogalmaz: ha nem ad lehetőséget a teljes elengedésre, akkor erre nincs lehetősége az adóhatóságnak, hiába volt az adózó magatartása jóhiszemű.¹³⁹

Nem kell késedelmi pótlékot fizetni arra az időszakra, amelyre az adózó a késedelmét igazolta. Igazolásnak csak akkor van helye, ha a késedelmet *elháríthatatlan külső ok* idézte elő.¹⁴⁰ A Legfelsőbb Bíróság az „elháríthatatlan külső ok” fogalmát az alábbiak szerint definiálta egyik döntésében: „Az elháríthatatlan külső ok azonban a szó nyelvtani és hétköznapi értelmében is olyan okot jelent, amelyre a félnek ráhatása nincs és nem is lehet, az tőle függetlenül, akarata ellenére, elháríthatatlan módon következik be. Az elháríthatatlan külső ok a fél esetében objektív elháríthatatlanságot jelent, ilyennek minősülnek a társadalmi és technikai fejlettség adott szintjét is figyelembe véve a természeti csapások (pl: földrengés, árvíz) vagy olyan emberi tényezők, mint a háború, gazdasági csőd, embargó. [...] Nem tekinthető elháríthatatlan külső oknak az üzleti partner magatartása, fizetési készségének hiánya, a követelés behajtására tett intézkedések elhúzódása vagy eredménytelensége, mivel ezek a vállalkozási, gazdasági, üzleti tevékenységgel együtt járó köztudomású kockázati tényezők. A számla szerinti ellenérték meg nem fizetése kapcsán felmerülő elszámolási kérdések kizárólag polgári jogi természetűek, és a számlakibocsátó adófizetési kötelezettsége szempontjából irrelevánsak. A vállalkozási tevékenység körén belül előforduló, azzal együtt járó olyan tényezők, amelyekre másik adóalany nem számít, de számíthatna (pl. szerződés szerű teljesítés vitatása, fizetési hajlandóság hiánya), nem külső körülmény és nem olyan, amely bekövetkezése a fél, az adózó által előre nem látható, vagy objektíve el nem hárítható.”¹⁴¹

3.4. Az üzletlezárás

Jogszabálysértés megállapítása esetén sem kötelező az üzletet lezárni, ennek elrendelése az adóhatóság anyagi jogi mérlegelési jogkörébe tartozik,¹⁴² feltéve, hogy az adózó az Art.-ben meghatározott súlyosabb jogsértések valamelyikét követte el, így például be nem jelentett foglalkoztatottat foglalkoztat(ott), vagy egy éven belül második alkalommal mulasztotta el a számla- vagy nyugtaadást. A törvény azt is meghatározza, hogy mely esetekben nem alkalmazható ez a szankció (például ha az adózó lakásában van a helyiség, vagy az üzlet helyi alapszükségleteket elégíti ki, és ezek az adott településen máshol nem elégíthetők ki).¹⁴³

¹³⁹ Lásd pl. a Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.244/2009/4. számú ítéletét.

¹⁴⁰ Art. 206. § (3) bekezdése.

¹⁴¹ A Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.521/2006/9. számú ítélete.

¹⁴² A Kúria Kfv.III.35.231/2016/7. számú ítélete.

¹⁴³ Lásd az Art. 245. § (7) bekezdését.

Első alkalommal 12 nyitvatartási napra zárható le a helyiség. A mulasztás ismételt előfordulása esetén a lezárás időtartama 30, majd minden további esetben 60 nyitvatartási nap, összhangban a *fokozatosság elvével*. A helyiséget az adóhatóság pecséttel zárja le, jól láthatóan feltünteti a lezárás időtartamát és azt, hogy az üzletet az adóhatóság zárta le. A lezárás akadályozása esetén az adóhatóság a rendőrség közreműködését veheti igénybe.

Az említett *időtartamok tekintetében nincs mérlegelési lehetősége* az adóhatóságnak, azaz ha alkalmazza a szankciót, akkor a megadott napok számánál kevesebb nem határozható meg: „A bíróság egyetértett [az adóhatósággal] abban, hogy ha a mérlegelés eredményeként az üzletlezárás is szükségesnek mutatkozik, azt 12 nyitvatartási napra kell alkalmazni. A törvény szövege »12 nyitvatartási napra« teszi lehetővé az üzletlezárást, amelyből a bíróság szerint az következik, hogy a jogintézmény alkalmazása esetén az üzletlezárást 12 nyitvatartási napra kell elrendelni. Amennyiben a jogalkotó az üzletzárás napjait is az [adóhatóság] mérlegelésére bízta volna, úgy a 12 nyitvatartási napig való elzárhatóságról rendelkezett volna. Az alkalmazandó jogszabályhely [...] az ismétlődő mulasztás esetén is meghatározott napokban határozza meg az üzletlezárás időtartamát. A bíróság szerint így nem volt jogszabálysértő a határozat a tekintetben sem, hogy a 12 napra történő üzletlezárást elrendelte.”¹⁴⁴

A szankció előnyei, hátrányai és néhány további jellemzője az alábbi táblázatban foglalható össze:

Előnyök	Hátrányok
Ismételt, súlyos jogsértés alapján való alkalmazhatóság esetében komoly visszatartó erőt jelenthet.	Megfoszthatja az adózót a vállalkozási tevékenység folytatásának feltételeitől, ugyanis a vásárlói szokások átalakulása az árbevétel – adott esetben drámai – visszaesését és a vállalkozás ellehetetlenülését okozhatja.
Komoly visszatartó erőt jelenthet a kilátásba helyezése a nyilvánosság szempontjából (a kihelyezett adóhatósági pecsét és tájékoztató meglehetősen látványos).	Az adózó nem képes jövedelemszerző tevékenységet folytatni, és így az államháztartás is adóbevételről esik el.
Közvetlen pénzügyi terhet nem eredményez, viszont adott esetben sokkal súlyosabb közvetett következményekkel járhat.	Az adózó alkalmazásában álló személyeket is megfosztja a munkalehetőségtől, azok helyzetét is alapvetően érinti.

I. Táblázat: Az üzletlezárás előnyei és hátrányai

Forrás: a szerző saját szerkesztése

Az üzlet lezárásának szankciója és a *vállalkozás szabadságának elve* közötti összefüggések rövid bemutatására is célszerű kitérni, figyelemmel arra, hogy az üzlethelyiség lezárásának megghiúsítása rosszhiszemű, visszaélészerű adózói magatartáson is alapulhat.

¹⁴⁴ A Pécsi Törvényszék 6.K.21.306/2008/5. számú ítélete.

Az első feladat az alapvető elvi (elméleti) kérdések vizsgálata. Az Art. által nevesített első alapelv címe: „A rendeltetésszerű (célhoz kötött) joggyakorlás követelménye (joggal való visszaélés tilalma.” E cím alatt pedig a következő rendelkezést fogalmazza meg: „Az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények, önkormányzati rendeletek alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben, önkormányzati rendeletben foglalt rendelkezések megkerülése.”

Az Art.-hez kapcsolódó indokolás megfogalmazása szerint „[a] rendeltetésszerű joggyakorlás elve az adójogi normák társadalmi rendeltetésétől való adójogi eltérést tiltja. Rendeltetésellenes joggyakorlásnak minősül adójogi szempontból, amikor a szerződés vagy más jogügylet létrehozásának célja nem a piacon elérhető gazdasági előny, hanem kizárólag vagy döntően a kölcsönös vagy egyoldalú adómegettakarítás és közvetve az államháztartás valamely alrendszerének okozott kár.”¹⁴⁵

A joggal való visszaélés tilalmával, illetve a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményével alapvetően a polgári jogirodalom foglalkozik (a két fogalom nem feltétlenül fedi egymást). Alapvetően a kárt okozó, vagy a kár közvetlen veszélyét eredményező, a társadalmi rendeltetéssel súlyosan ellentétes joggyakorlás minősülhet joggal való visszaélésnek.¹⁴⁶ A joggal való visszaélés tilalmával szemben az abszolút jogok megközelítése állítható, amely a „*dura lex sed lex*” („kemény jogszabály, de jogszabály”) elv érvényesülését jelenti. E koncepció azt jelenti, hogy a jog védelmezi azokat a magatartásokat is, amelyek megfelelnek ugyan valamely jogszabályi rendelkezésnek, viszont csak a céljuk alapján kifogásolhatók. Az angol jogban ezt a következőképpen fogalmazta meg meglehetősen határozottan *Lord Macnaghten a Mayor of Bradford v. Pickles* (1895) ügyben. Az alapul fekvő tényállásban Mr. Pickles szándékos elvezetéssel megfosztotta a települési polgártársait a víztől; megállapították, hogy mindez talán megdöbbentett volna egy morális filozófust, viszont nincs olyan törvény Angliában, amely megakadályozhatná az embereket abban, hogy olyan „modortalanok, önzöek és kapzsiak legyenek, amilyenek emberek egyáltalán lehetnek.”¹⁴⁷ A magyar polgári jog természetesen elismeri a joggal való visszaélés tilalmát; az angolszász jogtól ez azonban alapvetően idegen,¹⁴⁸ eltérő alapállásból közelít e kérdéshez, viszont az adójogban az adóelkerülés megakadályozása céljából alkalmazható az adózó számára hátrányt jelentő jogértelmezés.¹⁴⁹

A polgári jogi, elméleti alapok áttekintését követően az adójogi joggyakorlat vizsgálandó.¹⁵⁰ Ennek megfelelően az alapvető kérdés az, hogy kijátszható-e a helyiség lezárásának szankciója például a vállalkozás megszüntetésével és egy új vállalkozás alapításával, székhelyváltoztatással, az érintett üzlethelyiség átengedésével stb. Egy bírósági ítélet megfogalmazta, hogy „[a] vállalkozás szabadsága egyben jelenti a

¹⁴⁵ Az Art. javaslati állapotának 1–4. §-ához fűződő miniszteri indokolás; lásd még a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.529/2006/9. számú ítéletét.

¹⁴⁶ SÁRÁNDI 1965, 190–193., 206–208.

¹⁴⁷ GUTTERIDGE 1933, 22.

¹⁴⁸ CRABB 1964, 1.

¹⁴⁹ Lásd pl. az *Untermeyr v. Anderson* 276 U.S. 440 (1928) vagy a *Milliken v. United States* 283 U.S. 15 (1931) ügyet.

¹⁵⁰ Részletesen lásd erről a kérdéstről PFEFFER 2018a.

vállalkozás megszüntetésének lehetőségét is. Az adózó tehát, ha indokoltan megszünteti a vállalkozását, nem kötelezhető, hogy azt elhalassza a szankcióként előírt üzletbezárás foganatosításának bevértáig. Ugyanakkor az adóhatóság [...] vizsgálhatja, hogy valós akaraton alapult-e a vállalkozás megszüntetése, vagy pedig ennek célja egyedül a szankció kijátszása volt. [...] A Legfelsőbb Bíróság nem vitatja el az [adózó] azon jogát, hogy saját választása alapján vállalkozása megszüntetéséről döntsön. Ugyanakkor – mivel vállalkozásával kapcsolatban üzlete lezárásának elrendelésére került sor – rosszhiszemű magatartásnak kell minősíteni, hogy az üzletzárás foganatosítása előtt az adóhatóságot nem tájékoztatta a való helyzetről, a vállalkozása megszüntetéséről és az üzlet átengedéséről.”¹⁵¹

Hasonló esetet vizsgált a Kúria egy másik ítéletében is, és abban azt állapította meg, hogy az adózó kizárólagos, valódi célja az általa is tudottan és jogszerűen előírható, illetve előírt jogkövetkezmény alkalmazásának megghiúsítása volt: „A perben nem vitatott tényállás szerint [az adózó] a működési engedélyt leadta, a helyiség üzemeltetését megszüntette, székhelyét áthelyezte, ami egyértelműen az üzletzárás megghiúsításának minősül, hiszen annak foganatosítását teszi lehetetlenné, kizárta. [...] *Visszaélészerű, rosszhiszemű magatartásra jogot alapítani nem lehet*, ezért elfogadhatatlan az [adózó] azon érvelése, mely szerint azért nem valósította meg a törvényi tényállást, mivel »már nem rendelkezett üzlettel, így annak lezárását sem tudta megghiúsítani«. Téves az az [adózó] álláspont is, amely kizárólag a már jogerős ítélettel elbírált első fokú végrehajtható határozat kézbesítéséhez igazodóan tartja alkalmazhatónak az üzletbezárás megghiúsításával kapcsolatos törvényi tényállást és szankciót.” Mindez „a szankció céljával, és a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményével ellentétes” lenne.¹⁵² Hasonlóan rosszhiszemű adózói magatartások a következők: „Az üzletzárás kitűzött időpontját megelőzően [az adózó] teljes bizonyossággal tisztában volt azzal, hogy a bezárás meg fog hiúsulni, ugyanis az előre tervezett időpontban már nem a szankcióval sújtott cég fogja üzemeltetni az üzlethelyiséget. Helyesen állapította meg az adóhatóság, hogy az [adózó] nem tett eleget együttműködési kötelezettségének, és ennek nyilvánvaló célja az üzletzárás intézkedésének megghiúsítása volt. Az ügyben minden releváns körülmény, a cselekmények és azok időpontja ezt támasztják alá. Az előszerződés létének elhallgatása, az új cégalapítás és az új bérleti szerződés megkötésének időpontja, illetőleg az üzleti tranzakcióban részt vevő felek személye, az üzletben gyakorolt tevékenységi kör lényegében mind azt igazolja, hogy az új cégalapítás a szankció elhárítását célozta.”¹⁵³

A joggal való visszaélés tilalmára vonatkozó alapelv képezi tehát ezen kérdés megválaszolhatóságának alapját: az Alaptörvény is biztosítja a vállalkozás szabadságát, amely jog magában foglalja a vállalkozás alapításának, átalakításának, megszüntetésének lehetőségét. E joggal való visszaélést jelenti azonban a joggyakorlat szerint, ha e jogát az adózó abból a célból szándékozik gyakorolni, hogy a törvényes jogkövetkezményt, illetve az abból eredő hátrányokat elkerülje, a törvényt ezzel kijátssza. Az ilyen jogi helyzetek kiküszöbölésére szolgál kiváló eszközként a joggal való visszaélés tilalma, illetve a rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye; hiszen a szankcióval sújtott adózó magatartása ilyenkor betű szerint megfelelne

¹⁵¹ A Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.291/2010/7. számú ítélete.

¹⁵² A Legfelsőbb Bíróság Kfv.35.127/2008/6. számú ítélete.

¹⁵³ A Kúria Kfv.I.35.655/2011/3. számú ítélete.

a törvényi rendelkezéseknek, sőt alaptörvényi jogával élne, azonban a törvények céljával mindez már nem lenne összeegyeztethető.

3.5. Az adószám törlése

Az adószám törlése a legvégső eszköz az adóhatóság kezében a jogsértések szankcionálására. Az adózó a kiadott adószámától „el is eshet”, ugyanis az adóhatóság meghatározott esetben azt *törölheti*. Az adószám törlését az Art. a „Jogkövetkezmények” körében, az intézkedések között szabályozza. A hatályos szabályozás immár nem ismeri az adószám *felfüggesztésének* esetét (ha felfüggesztés nem szűnt meg az elrendelő határozat jogerőre emelkedést követő meghatározott időtartamon belül, akkor az adóhatóság törölte az adószámot).

Törlésre kerül az adószám például, ha az adózó bejelentett székhelye nem valós cím, a szervezeti képviselőt az adóhatósághoz nem jelentette be, a postai küldemények kézbesíthetetlenek (hiányzik a levélszekrény, a címzett ismeretlen) vagy a bejelentett képviselő nem valós személy. *Az adószám törlése a fiktív adózókkal szembeni fellépés jogi eszköze*. Mivel rendkívül súlyos hátrányt előidéző jogkövetkezményről van szó, ezért kizárólag a törvényben meghatározott, kötött tényállások bekövetkezése esetén kerülhet sor az alkalmazására azzal, hogy ha a tényállás megvalósul, az adóhatóság mérlegelés nélkül köteles az elrendelésükről határozatban rendelkezni.¹⁵⁴

Az adózó székhelyének, vezetőinek valósnak kell lenniük. Önmagában például egy cégtábla kihelyezése nem elegendő a törvényes működés igazolásához: *„nem a cégtábla kihelyezése, hanem az adózónak a székhelyén való megtalálhatósága a jogilag releváns adat a jogkövetkezmény alkalmazása szempontjából [...], az adózó fellelhetősége pedig nem azonosítható egy A/4-es papírlapon feltüntetett cégnév kihelyezéssel. A jogszabály valóban nem írja elő a társaság számára a székhelyen való folyamatos jelenlétet, abban az esetben azonban, amikor a bejelentett székhelyen tapasztaltak egyértelműen arra utalnak, hogy ott működés nem folyik, akkor a kihelyezett cégtábla ellenére megalapozottan kerül sor” a jogkövetkezmény alkalmazására.*¹⁵⁵

Az adóhatóság a törlésről határozattal dönt. A törlés fontos jogkövetkezménye, hogy az adóhatóság az érintett adózót nyilvántartó hatóságnál, illetve bíróságnál kezdeményezi az adózó megszüntetését, illetve a nyilvántartásból való törlését. Az adószám ismételt megállapításának is lehet helye adott esetben (például, ha felszámolásra kerül sor, vagy ha az adószám törlésének oka már nem áll fenn, és az adózó kéri az adóhatóságtól az adószám megállapítását).

¹⁵⁴ Lásd a 2006. évi LXI. törvény javaslati állapotának 105. §-ához kapcsolódó indokolást. Lásd még a régi Art. 24/A. és 24/B. §-ait, valamint az Art. 246. §-át.

¹⁵⁵ A Kúria Kfv.V.35.766/2013/6. számú ítélete.

4. A JOGKÖVETKEZMÉNY MÉRTÉKÉT BEFOLYÁSOLÓ TÉNYEZŐK, JOGINTÉZMÉNYEK

4.1. A mérlegelés

A mérlegelés és a jogkövetkezmények kapcsolatának elemzését megelőzően első feladatként meg kell határozni, hogy mit is jelent a mérlegelés.¹⁵⁶ A közigazgatás törvényekhez kötöttsége fontos jogállami követelmény: a közigazgatási hatóságok – így az adóhatóságok – a jogalanyok helyzetét alapvetően befolyásoló döntéseket hozhatnak: jogokat és kötelezettségeket állapítanak meg (vagy e megállapítást mellőzik, megtagadják), nyilvántartásokat vezetnek, adatokat igazolnak. E tevékenység jogilag szigorúan szabályozott: mind a döntés, mind pedig az ahhoz vezető folyamat az eljárási szabályok tárgykörébe tartozik. Ennek megfelelően kiindulópontként megfogalmazható, hogy „[a]z adójogban a »kötött igazgatás« elve érvényesül. A kötöttség a tényállás és a jogkövetkezmény jogi szabályozottságából ered. Mindazonáltal vannak az adójogban olyan jogi normák, amelyek a jogi következmények megállapításának terén mozgásteret biztosítanak. Az adóhatóság a több alternatíva közül azt választhatja, amelyet megfelelőnek tart.”¹⁵⁷ Fontos, hogy e felhatalmazás nem lehet parttalan, hiszen a garanciákat jelentő kereteket a jogalkotónak biztosítania kell ilyen esetben is.

Vannak tehát olyan helyzetek, megítélendő tényállások, amelyekre lehetetlen előre még absztrakt jogszabályi rendelkezést is megalkotni, a lehetséges élethelyzetek szinte végtelen tárháza okán csak olyan keretjellegű szabályok fogalmazhatók meg, amelyek felhatalmazást biztosítanak arra a közigazgatási szervnek, hogy a döntését – pontosabban annak bizonyos elemeit – úgy hozza meg, hogy *megvizsgálja az eset összes körülményét*, és a keretek között kellőképpen megindokolva maga dönt. Az eljárási adójogszabály a vizsgálendő körülményekre exemplifikatív felsorolást tartalmaz, így például vizsgálni kell az adózó általános jogkövetési hajlandóságát, gyakorlatát, a jogsértés súlyát, gyakoriságát, időtartamát. Az ilyen előírások értelmezésével (a felsorolt elemek kiegészítésével) kapcsolatban megemlíthető az *eiusdem generis* értelmezési szabálya: eszerint „egy felsorolás annak exemplifikatív jellege esetében kizárólag olyan további elemekkel bővíthető, melyek jellegükben a tételesen felsorolt példákhoz hasonlóak”.¹⁵⁸ Lényeges tehát, hogy nem bármilyen szempont vehető figyelembe, hiszen „[t]éves, vagy az ügy érdemével össze nem függő

¹⁵⁶ A mérlegelésre vonatkozóan részletesen lásd PFEFFER 2018b.

¹⁵⁷ ARNDT–JENZEN 2011, 30.

¹⁵⁸ 3188/2017. (VII. 21.) AB határozat.

mérlegelési szempont alkalmazása esetén a mérlegelés jogsértőnek minősülhet”.¹⁵⁹ Az *Európai Bizottság* a tiltott állami támogatásokkal¹⁶⁰ kapcsolatban pedig rámutatott arra, hogy bizonyos fokú mérlegelési jogkör biztosítani kell az adóhatóságoknak, ugyanakkor ha valamely adóhatóság széles körű mérlegelési jogkörrel rendelkezik a kedvezményezettek vagy a jogszabályok alkalmazási feltételeinek az adórendszerrel nem összefüggő kritériumok alapján történő meghatározásához, e mérlegelési jogkör gyakorlását úgy kell tekinteni, hogy előnyben részesít bizonyos vállalkozásokat (termékeket). Azok a határozatok jogszerűek, amelyek pusztán a vonatkozó adóügyi rendelkezések értelmezéséből állnak, nem térnek el az állandó közigazgatási gyakorlattól, nem biztosítanak szelektív előnyt, míg az adórendszerrel nem összefüggő kritériumok mérlegelése szelektív előny vélelmezését teszik lehetővé.¹⁶¹

„A mérlegelés azt a műveletet jelenti, amelynek során a jogalkalmazó az adott esetre legalkalmasabb megoldást a rendelkezések közül kiválasztja.”¹⁶² A mérlegelés nemcsak az általános közigazgatási jogban, hanem az adóigazgatási eljárásban is megjelenő elem: vannak olyan helyzetek, amikor az Art. az adóhatóságot ilyen jogkörrel ruházza fel. Ilyen esetben a jogalkotó az adott tényállás megítélésére épülő jogi következtetések levonását az adóhatóságra bízta, azonban a kereteket ilyen esetben is rögzíti.

A mérlegelés nem azonos a diszkrécióval, e két fogalom közötti különbségtétel rendkívül fontos. A diszkréció (szabad belátás) azt jelenti, hogy a közigazgatási szerv döntése jogilag nem kötött. Ez többféle módon valósulhat meg: így cselekedhet a közigazgatási szerv, ha a jog az adott tevékenységet nem szabályozza, hiányzik a felhatalmazás, azonban az államcél, az államérdek megköveteli a döntéshozatalt; hozhat továbbá olyan döntést, amely eltér a jogi normától; végül létezhet olyan megoldás is, amikor a jogszabály felhatalmazást ad a cselekvésre, viszont annak tartalmát már nem rögzíti. A szabad belátás a közigazgatás törvényességének uralomra jutásának eredményeként jelentősen visszaszorult, hiszen a jogállamiság követelményéből következik a megfelelő jogi szabályozás kialakításának szükségessége.¹⁶³

Mérlegelési lehetőség biztosítása esetén a jogalkotó egy tényálláshoz nemcsak *egy lehetséges jogkövetkezményt* rendel; fontos, hogy *a törvény meghatározza a mérlegelés célját és kereteit* (például az alkalmazható szankciók körének vagy különböző összeghatárok, mértékek megállapításával), hiszen a mérlegelés nem jelenthet szabad belátást, tekintettel arra, hogy a közigazgatás törvényességének követelményét érvényre kell juttatni. A mérlegelés megfelelő kereteinek kijelölése tehát a jogállamiság (és a jogbiztonság)

¹⁵⁹ A Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv.III.35.751/2015/5. számú ítélete. Lásd még a 2/2015. (XI.23.) KMK véleményt.

¹⁶⁰ Lásd az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés 107. cikkét.

¹⁶¹ A Bizottság (EU) 2017/1283 határozata (2016. augusztus 30.) az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) számú állami támogatásról (CELEX-szám: 32017D1283). Lásd még a Bizottság (EU) 2017/502 határozatát (2015. október 21.) a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) állami támogatásról (CELEX-szám: 32017D0502), valamint a Bizottság (EU) 2016/2326 határozatát (2015. október 21.) a Luxemburg által a Fiatnak nyújtott, SA.38375 (2014/C, korábbi 2014/NN) számú állami támogatásról.

¹⁶² A Legfelsőbb Bíróság Kfv.IV.37.088/2008/6. számú ítélete.

¹⁶³ FAZEKAS–FICZERE 2002, 316.

szempontjából kulcskérdés: ha túlságosan tágak a keretek, akkor az már a szabad belátás (diszkréció) alkalmazhatóságához vezethet. Ugyancsak a jogalkotó dönti el, hogy a mérlegelés határai között jelöl-e ki valamilyen, kötelező kiindulópontként szolgáló *középmértéket*, vagy sem. A középmértékes szabály vizsgálata kapcsán az AB megállapította, hogy „sem a bírói mérlegelés jogának értékét nem kérdőjelezi meg, sem az alkotmányosan elismerhető büntetési célokból nem következik, hogy a büntetés kiszabása körében törvény ne írhatna elő orientáló jellegű vagy éppen kötelezően alkalmazandó szabályokat”. A középmérték alkalmazása tehát elvi szempontból nem kifogásolható, ugyanis „[a] középmértékre történő utalás nem jelenti a tételkeret adta lehetőségek szűkítését, nem teszi a büntetési rendszert abszolúte határozottá, és nem hoz létre büntetés kiszabási kényszerhelyzetet sem. Semmi nem zárja ki azt, hogy a bíróság az egyes körülményeket a saját belátása szerint vesse össze, értékelje.”¹⁶⁴ Ha azonban az adójogi szankciórendszer nem ismer középmérték szabályt, akkor az adózó nem hivatkozhat arra megalapozottan, hogy az adóhatóság nem a jogszabályi keretek közötti középmértékből indult ki.¹⁶⁵ Vagyis nem kifogásolható, hogy ha például az adott tényállásra a jogalkotó maximum 200 ezer forint összegű mulasztási bírság kiszabását teszi lehetővé, akkor az adóhatóság nem 100 ezer forintból indult ki a döntése meghozatalakor.

Mérlegelésnek nem nevezhető az a tevékenység, amikor a jogalkalmazó szubszumálja a tényállást az arra vonatkozó absztrakt jogi norma alá, vagyis amikor jogértelmezést végez. Ugyancsak *elhatárolandó az egyéb*, a döntés megalapozását jelentő *cselekményektől*, így a becsléstől, a méltányosságtól, valamint az alapelvek alkalmazásától.

A mérlegelés tehát nem egyéb, mint a jogalkalmazó kifejezett jogalkotói felhatalmazása arra, hogy az ügy szempontjából jelentős körülményeket értékelve maga állapítsa meg az általa legmegfelelőbbnek ítélt jogkövetkezmény(ek)e)t a jogszabályi keretek között. A jogalkotó egyébként ritkán alkalmazza ezt a jogintézményt, és általában megfelelő igékkal, toldalékokkal jelzi, hogy mérlegelhet a hatóság (a német jogban például ilyen kifejezés a „*kann*” vagy a „*darf*”). A mérlegeléstől különbözik a bizonytalan tartalmú fogalmak értelmezésére vonatkozó tevékenység,¹⁶⁶ a mérlegelés fogalmi körébe az nem vonható.

Az Art. a jogkövetkezmények körében számos esetben tartalmaz mérlegelésre vonatkozó felhatalmazást (sőt, a régi Art. az alapelvi rendelkezések között is kifejezetten szerepeltette), de más adórendszerek is ismernek mérlegelésen alapuló megoldásokat. Így például a német Adórendtartás (Abgabenordnung, AO) a bevezető rendelkezéseinek körében, az 5. §-ban rendelkezik általános jelleggel a mérlegelés (Ermessen) kérdéséről: „*Ha az adóhatóság felhatalmazással bír arra, hogy mérlegeljen, e mérlegelést a felhatalmazás céljával összhangban kell gyakorolnia, és a mérlegelés törvényi korlátozásait be kell tartania.*” Fontos, hogy „[n]em következik kényszerítően a jogalkotónak az a kötelezettsége, hogy valamely közigazgatási hatáskör gyakorlása során mérlegelési jogkört adjon a jogalkalmazónak, s nem vezethető le a jogorvoslathoz való jogból a méltányosság gyakorlására való jogszabályi felhatalmazás kötelezettsége sem.”¹⁶⁷

¹⁶⁴ POLT 2016, 289–290.

¹⁶⁵ Lásd a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.494/2006/4. számú ítéletét.

¹⁶⁶ BLUM–MARCHGRABER–SPIES 2017, 237.

¹⁶⁷ Az Alkotmánybíróság 498/D/2000. számú határozata [ABH 2003/1202].

A jogkövetkezmények körében tehát a mérlegelésnek kiemelkedő jelentősége van, hiszen ez teszi lehetővé az *egyénesítést* (a szankció „testre szabását”). „Azokban az esetekben, amikor a jogalkotó az alkalmazható szankció mértékét keretjelleggel határozza meg, a mérlegelés körében először a jogsértő magatartás értékelendő, a jogellenes cselekmény súlyának (azaz lehetséges vagy beállt következményeinek) mérlegelése után következhet az egyénesítés, a szubjektív felróhatóság méltányosság keretében történő értékelése.”¹⁶⁸ A jogkövetkezmény mértékének megállapítása, illetve a mérséklése körében az adóhatóságnak kiemelkedő szerepe – és ezzel együtt felelőssége – is van. Ha például egy jogi személy esetében merül fel mulasztási bírság kiszabásának kérdése az általános szabályok szerint, akkor az adóhatóság eldönti, hogy szab-e ki mulasztási bírságot, vagy sem, és ha igen, akkor a felső jogszabályi összeghatárt át nem lépve milyen összegben teszi ezt meg. Az adóhatóságnak vizsgálnia kell az eset összes körülményét, és határozatában meg kell indokolnia, hogy milyen körülményeket vett figyelembe.

A mérlegelés során a jogalkalmazó a keretek között elvégzi a jogértelmezést, és ennek megfelelően állapítja meg a jogkövetkezményt (vagy éppen eltekint jogkövetkezmény alkalmazásától). Vannak azonban olyan döntések, amelyek esetében a mérlegelés jogsértő. A német jog(irodalom)ban három mérlegelési hibát említenek: az első eset, amikor túllépik a mérlegelési jogkört (*Ermessenüberschreitung*), a második, amikor e jogkört nem használják (*Ermessensnichtgebrauch*), a harmadik pedig, amikor hibásan alkalmazzák azt (*Ermessensfehlgebrauch*). Az első eset akkor valósul meg, amikor a mérlegeléshez előírt tényállási elemek nem állnak fenn, vagy amikor az adóhatóság egy nem megfelelő jogszabályi rendelkezésen alapuló jogkövetkezményt választ. A második esetben nem használja a mérlegelést a hatóság, mert tévedésből egy kötött döntés kiadására kötelezettnek gondolja magát. A harmadik esetben pedig a hatóság a felhatalmazást biztosító jogi norma céljával ellentétes módon az ügytől idegen körülményeket – így például általában személyes vagy pártpolitikai szempontokat – vesz figyelembe.¹⁶⁹

Külön vizsgálandó a mérlegelési jogkörben hozott határozatok *indokolásának* kérdése. Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény 73. § (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy a döntés tartalmazza – többek között – a „megállapított tényállásra, a bizonyítékokra, a *mérlegelés* és a döntés *indokaira*, valamint az azt megalapozó jogszabályhelyek megjelölésére *is kiterjedő indokolást*.” Az adóhatóság köteles a tényállást tisztázni, az adózó javára szolgáló körülményeket is feltárni, valamint a megállapításait bizonyítékokkal alátámasztani. Fontos további követelmény, hogy az adóigazgatási határozat indokolása is megfelelő módon legyen megszövegezve; ez az elvárás egyébként nemcsak a közigazgatási döntésekre, hanem a bírósági ítéletekre is vonatkozik, ugyanis „[a]z a *jogerős ítélet*, amely nem állapít meg tényállást, nem tartalmaz jogi indoklást, nem tárja fel a bizonyítékokat és a mérlegelés szempontjait, nem alkalmas felülvizsgálatra”.¹⁷⁰

Az adóigazgatási határozatok megszövegezésekor is irányadóak az általános döntésszerkesztési követelmények: a fejrész és a zárórész (kiadmányozás) mellett a rendelkezés és az indokolás jelenti a két fő

¹⁶⁸ Az új Art. javaslatának 238. §-ához fűzött miniszteri indokolás.

¹⁶⁹ BIRK–DESENS–TAPPE 2015, 392–394.

¹⁷⁰ A Kúria Kfv. I. 35.165/2012/8. számú ítélete.

alkotórészt (ezek is további részelemeket foglalnak magukban). Értelmszerűen a mérlegelési jogkörben hozott határozat esetében döntő jelentőségű, hogy megállapítható legyen az, hogy az adóhatóság miért döntött úgy, ahogy döntött; ki kell derülnie, hogy milyen szempontokat hogyan, milyen súllyal vett figyelembe, miért döntött valamely szankció alkalmazásáról, vagy miért utasított el egy méltányosság alkalmazására vonatkozó kérelmet. Ha ez a követelmény nem érvényesül, akkor az a közigazgatási perben – annak eredményeként – a határozat hatályon kívül helyezéséhez és új eljárásra utasításhoz vezethet.

A bíróság egy esetben azt állapította meg, hogy szükségtelen megkettőzni egyes tartalmi elemeket: „A határozat egésze értékelendő a bíróság kiszabásának jogszerűsége vizsgálata során. A határozat szerkezetéből következik, hogy pl. a jogsértések súlyát, terjedelmét és részletes indokolását a határozat jogi indokolásának első része tartalmazza, míg az ennek eredményeként alkalmazott bírság mértékének megállapításánál elegendő ezekre csak utalni, de megismételni felesleges, mert az a határozat szerkezetét megbontaná.”¹⁷¹ Viszont az rendkívül fontos, hogy meg kell indokolnia az adóhatóságnak, hogy melyik szankciót miért alkalmazta, és miért úgy alkalmazta. Így például ha az adóhatóság nem tartotta elegendőnek a mulasztási bírságot, és mellette a helyiség lezárását is elrendelte, akkor az „adóhatóságnak azt is meg kell indokolnia, hogy miért nem minősítette elegendőnek a mulasztási bírság kiszabását, és az ellenőrzött adózónál miért tartotta szükségesnek további intézkedés alkalmazását. Mindezek hiányában a döntés jogszerűsége nem állapítható meg.”¹⁷²

Sajnos összességében megállapítható, hogy jogszerű indokolás ugyan készíthető, viszont olyan meg­szövegezése, amely teljes mértékben feltárja a jogalkalmazó döntésének minden elemét, indokát, mozzanatát, nehéz feladat. Ha egy összetett tényállás számos elemmel rendelkezik, és a jogalkalmazó feltünteti, hogy a bírság mértékének megállapításánál figyelembe vette azt, hogy az adózó képviselője (alkalmazottja) járt el, volt már a terhére jogsértés megállapítva, és a jogsértés súlya jelentős, akkor e szempontokhoz hogyan lehet egzakt értékeket rendelni? Hogyan lehet pénzben, forintban pontosan kifejezni, hogy „mennyit ért” a nem személyes eljárás, az ismételt jogsértés vagy ennek súlya? Ezért is különösen nehéz feladat az ilyen adóigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálata terén sikereket elérni, bár kétségtelen, hogy érhetnek el az adózók eredményeket.

Végül megemlíthető a jogorvoslat kérdése, azaz hogy miképpen *vitatható* egy végleges, mérlegelésen nyugvó adóhatósági határozat. „A mérlegelési jogkörben hozott döntés jogszerűségét a mérlegelés helyessége – és nem maga a döntés – biztosítja. Az e jogkörben hozott döntés tehát csak akkor minősül jogszabálysértőnek, ha a hatóság jogszabálysértően mérlegelt.”¹⁷³ A jogorvoslati lehetőségek kereteivel kapcsolatban röviden összefoglalható, hogy a másodfokú hatóság jogosult megváltoztatni az elsőfokú adóhatóság döntését, azonban a közigazgatási perben már korlátozottabbak a lehetőségek. A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény 85. § (5) bekezdése szerint a „[m]érlegelési jogkörben megvalósi-

¹⁷¹ A Fővárosi Ítéltábla 3.Kf.27.243/2003/4. számú ítélete. „A Kúria rögzíti, hogy az alperes határozatának valamely mondatát nem lehet leválasztani azoktól, amelyekhez szorosan kapcsolódik.” (A Kúria Kfv.I.35.748/2015/5. számú ítélete.)

¹⁷² A Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.552/2009/3. számú ítélete.

¹⁷³ A Fővárosi Ítéltábla 3.Kf.27.243/2003/4. számú ítélete.

tott közigazgatási cselekmény jogszerűsége körében a bíróság azt is vizsgálja, hogy a közigazgatási szerv hatáskörét a mérlegelésre való felhatalmazásának keretei között gyakorolta-e, a mérlegelés szempontjai és azok okszerűsége a közigazgatási cselekményt tartalmazó iratból megállapíthatóak-e”.¹⁷⁴

Fontos joggyakorlati korlát, hogy a bíróságnak nincs általánosságban felhatalmazása arra, hogy a mérlegelési jogkörben hozott határozatot – a jogszabályi keretek megtartás esetén – felülbírálja: „Ha az eljáró bíróság ítéletében megállapítja, hogy a hatóság a mérlegelési jogkörében eljárva a tényállás kellő feltárása, az eljárási szabályok betartása, a mérlegelés szempontjainak értékelése, valamint a határozata indokolása tekintetében helyesen járt el, a bíróságnak nincs felülmérlegelési jogköre.”¹⁷⁵

Összegezve a fentieket: ha az adójogszabály az adóhatóságot mérlegelésre jogosítja fel, akkor e jogát a törvényi keretek között gyakorolhatja, a döntését megfelelő módon megindokolva. A mérlegelés szubjektív elemeket is tartalmaz, hiszen az adóhatóság megítélésétől függ, hogy milyen körülményeket hogyan (milyen súllyal) vesz figyelembe. A döntéseket megfelelő módon meg kell indokolni, azonban a bírói jogorvoslat csak akkor vezethet eredményre, ha az adózó bizonyítani tudja, hogy a mérlegelés során az adóhatóság túllépte a törvényi kereteket, okszerűtlen döntést hozott, vagy nem vett figyelembe releváns körülményeket. Önmagában az, hogy az adózó túlzottnak érzi a kiszabott szankció(ka)t, és csak általánosságokra hivatkozik erre, általában nem szokott eredményes jogorvoslathoz vezetni, konkrét indokolás, bizonyítékok szükségesek. (E szempontok kérdéséről a következő fejezetben, a méltányosság körében is szó lesz.) Záró példaként említhető a következő eset: „Nem fogadható el az az [adózó] kifogás sem, hogy az adóhivatal nem mérlegelte a bíróság kiszabása és összege megállapításánál az eset összes körülményeit. Ennek már önmagában is ellentmond, hogy az [adóhatóság] nem szabta ki a bíróság maximális mértékét, csak annak 50%-át, és az [adózó] nem tudott olyan indokokat felsorakoztatni, ami a mérlegelés megalapozatlanságát igazolta volna.”¹⁷⁶

4.2. A méltányosság

A méltányosság fontos alapköve a jogrendszereknek. A méltányosság megjelenik egyrészt a jogalkotásban (a jogalkotó alkot méltányosság alkalmazására felhatalmazó rendelkezéseket), másrészt pedig a jogalkalmazásban. A méltányosság erkölcsi megfontolásokon nyugvó kategória, lehetővé teszi, hogy a merev jogot az igazságosság és az észszerűség követelményeinek megfelelően alkalmazzák.¹⁷⁷ A méltányosság azonban nem lehet parttalan, nem alapulhat jogalkalmazói önkényen. Ha nincs az alkalmazhatóságra vonatkozó felhatalmazás, illetve nem állnak fenn az alkalmazás feltételei, akkor nem lehet eltekinteni egy adott jogkövetkezménytől.

¹⁷⁴ Lásd még a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.455/2009/3. számú ítéletét.

¹⁷⁵ EBH 2004. 1188. tudott olyan indokokat felsorakoztatni, ami a mérlegelés megalapozatlanságát igazolta volna.”

¹⁷⁶ A Kúria Kfv.I.35.571/2012/5. számú ítélete.

¹⁷⁷ LÁBADY 2002, 132.

A méltányosságnak két oldala különíthető el: mást jelent azt anyagi jogi méltányosság és az eljárásjogi méltányos eljárás. Anyagi jogi méltányosságról akkor van szó, hogyha azt a törvény kifejezetten megengedi (például adóelengedés, mérséklés vagy részletfizetési kedvezmény). Ettől különbözik a lényegét tekintve generális alapelvi kategória, a méltányos eljárás. A bíróság szerint az adóhatóság „méltányosan jár el”, ha többször is az ügyfél kérelmét méltányolva póthatáridőt ad nyilatkozatok megtételére és a dokumentumok csatolására; ennek elmulasztása sérti az együttműködési kötelezettséget és akadályozza az eljárás lefolytatását, ilyen esetben pedig a bíróság kiszabása jogszerű.¹⁷⁸

Az adóigazgatási eljárásban a méltányossági jogkör gyakorlása elválik, ugyanis egyrészt külön rögzítik azt a jogkövetkezmények körében, az egyes szankciók kiszabásánál, másrészt pedig az utólagos fizetési kedvezményekre vonatkozó eljárást is szabályozzák. Az első esetben az adóhatóság már a jogsértést megállapító határozatában figyelembe veszi a kivételes méltánylást érdemlő körülményeket, és ennek alapján állapítja meg a szankciókat. A fizetési könnyítés esetén pedig az adóhatóság az Art.-ben meghatározott jogkövetkezményeket megállapítja, majd az ügyfél egy külön eljárásban hivatkozik méltányossági körülményekre, és hoz e körben újabb határozatot az adóhatóság.¹⁷⁹

Az Art. a különböző jogkövetkezmények körében szabályozza, hogy azok „kivételes méltánylást érdemlő” esetben mellőzhetők, illetve mérsékelhetők. (Az adótartozás mérséklése körében a jogalkotó más körülményeket rögzít feltételként.) „A méltányosság gyakorlása annak az adóhatóságnak a feladata, amely adókötelezettséget vagy szankciót megállapító határozatot hoz. Az adóhatóságnak a jogkövetkezmények megállapítását, jogalapját és összecszerúségét is indokolnia kell, ki kell térnie a méltányosságot megalapozó körülményekre, vagy az ilyenek hiányára is, ezért lehetősége van csökkenteni a bírságot vagy annak mértékét, függetlenül attól, hogy ezt a jogban járatlan adózó kifejezetten kéri-e vagy sem.”¹⁸⁰

Elsősorban a joggyakorlat vizsgálata adhat választ arra a kérdésre, hogy mi is fogadható el „kivételes méltánylást érdemlő” esetnek, milyen szempontokat vizsgálhat, illetve köteles vizsgálni az adóhatóság. Az adóhatóság ugyanis köteles a tényállást feltárni és bizonyítani, a döntését indokolni: „Az adóhatóság köteles indokolni a szankciók alkalmazását, ki kell térnie a méltányosságot megalapozó, illetve ezt kizáró körülményekre is. Az Art. szabályai szerint ugyanis méltányosság gyakorlására nem csak kérelemre, hanem hivatalból is sor kerülhet, ezért az adóhatóságot nemcsak az adóhiányok, hanem az ezek miatt alkalmazott szankciók tekintetében is terheli tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettség.”¹⁸¹ A szempontok értékelése tehát eljárási oldalról is vizsgálható. Ha az adózó úgy ítéli meg, hogy az adóhatóság az ügy érdemi elbírálására kiható hatósági eljárási jogszabálysértést követett el, akkor azt neki kell bizonyítania.¹⁸²

A joggyakorlat szerint ilyen, az adózó javára szolgáló körülmény lehet az, hogy korábban elfogadta a

¹⁷⁸ Lásd a Kúria Kfv.I.35.571/2012/5. számú ítéletét.

¹⁷⁹ A Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.083/2007/5. számú ítélete.

¹⁸⁰ A Kúria Kfv.V.35.765/2015/6. számú ítélete [16].

¹⁸¹ A Kúria Kfv.V.35.765/2015/6. számú ítélete [20].

¹⁸² Lásd a Kúria Kfv.V.35.697/2016/4. számú ítéletét [42].

kifogásolt adózói elszámolási módokat az adóhatóság, illetve hogy megváltozott az adóhatóság jogalkalmazási gyakorlata.¹⁸³ Ilyen szempont lehet továbbá, hogy az adózó milyen felkészültségű szakemberrel (könyvelővel) tesz eleget a könyvvizelési kötelezettségének, az alapul fekvő jogszabályi rendelkezések gyakran változnak,¹⁸⁴ érte-e ténylegesen az áfa körében kár a költségvetést, a magatartás nem irányult az adófizetési kötelezettség csökkentésére, megfelelő (áttekinthető, következetes) nyilvántartásokat vezettek, a jelentős adóteljesítmény mellett a kötelezettségeit mindig határidőben teljesítette, a revízió során együttműködő magatartást tanúsított. Ha ilyen körülményeket az adóhatóság nem vizsgál, akkor a határozata jogsértőnek minősíthető.¹⁸⁵ Ha azonban az adózó csalárd módon járt el, az együttműködési kötelezettségének sem tesz eleget, akkor a joggyakorlat szerint nem állapítható meg kivételes méltánylást érdemlő helyzet.¹⁸⁶ Nem elegendő továbbá, ha az adózó az adóhatósági határozat felülvizsgálatakor nem jelöl meg konkrétumokat, és a gondos és körültekintő magatartásra csak általánosságban hivatkozik.¹⁸⁷

Zárásképpen érdemes néhány gondolat erejéig a *jogalkotás-technikai kérdéseket* is megvizsgálni: a jogalkotó a mérlegelés körében az adóhatóságnak voltaképpen hasonló jogkört biztosít, mint a méltányosságban alapuló szankciócsökkentés esetében. Mindkét esetben különös jelentősége van a vizsgálandó szempontok körének, míg a mérlegelésnél a kiindulópont kérdéses – kötelező középérték szabály hiányában –, addig a kivételes méltánylást érdemlő helyzetek esetében mérsékelhető szankciónál a kiinduló mérték kötött, hiszen főszabályként ki kell szabni például az adóhiány 50%-át adóbírsággként, és „kivételesen” lehet csak attól eltérni.

4.3. A bírságpolitika és a bírságotlási politika

A jogkövetkezmények fajtái, keretei és egyéb részletszabályai jogszabályi úton rendezettek. Ha a jogalkotó az adóhatóságot mérlegelésre jogosítja fel, akkor ezt a jogosítványát a törvényi keretek között gyakorolhatja (az előző fejezetben volt részletesen szó a mérlegelés alapvető kérdéseiről), amely joggyakorlást a törvényi előírásokon kívül más szempontok is befolyásolhatnak.

E körben különbséget kell tenni két fogalom között: *bírságpolitika* és bírságotlási politika között. Az előbbi jogalkotási kérdés: a jogalkotó eldönti, hogy milyen típusú jogsértéseket hogyan kíván szankcionálni (milyen mértékű szankciókat állapít meg, súlyosabb, elrettentésen alapulókat, vagy enyhébbeket, mely típusú jogsértések esetében milyen mérséklésre van lehetőség stb.). A *bírságotlási politika* viszont kevésbé formális, egy-egy szervezet által alkalmazott szemléletmód. Az adórendszernek ez is az elemét képezi, így ez

¹⁸³ Lásd a Kúria Kfv.I.35.380/2012/7. számú ítéletét.

¹⁸⁴ A Kúria Kfv.I.35.748/2015/5. számú ítélete.

¹⁸⁵ Lásd a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.040/2007/4. számú ítéletét.

¹⁸⁶ Lásd a Kúria Kfv.I.35.051/2012/4. számú ítéletét.

¹⁸⁷ A Kúria Kfv.I.35.748/2015/5. számú ítélete.

további vizsgálatok tárgya lehet, de a pénzügyi jog más területén – így például a közbeszerzések esetén – is különös hangsúlyt kap, egy-egy beszámoló a trendekre nézve fontos megállapításokat tartalmazhat.¹⁸⁸

A bírságolási politika döntéshozói szemléletmód, illetve döntéshozói törekvések összessége. Egy adóhatóság hierarchikus szervezeti egységek rendszeréből épül fel. A felelős vezetőknek, illetve irányítóknak lehetőségük van arra, hogy a rendelkezésre álló jogi és nem jogi eszközökkel meghatározzanak olyan normatív szempontokat, iránymutatásokat, amelyeket egy-egy konkrét adóügy jogi következményeinek megállapításánál kötelező vagy ajánlott figyelembe vennie az adóhatóság jogalkalmazóinak. Vagyis rendelkezésre állnak olyan eszközök, amelyek a mérlegelési lehetőség mozgásterét szűkítik azáltal, hogy orientálják az adóhatóság munkatársait egy-egy döntés meghozatalánál. Hangsúlyozandó, hogy kívül esik a bírságolási politika keretein az, ha egy konkrét ügyben az adóhatósági döntéshozatalba beavatkozik valaki jogellenes módon. (A svéd alkotmány például kifejezetten megfogalmazza a közigazgatás függetlenségének védelmében, hogy egyedi ügy elbírálásába sem a parlament, sem pedig a kormány nem avatkozhat be; a svéd pénzügyminisztérium sem rendelkezik konkrét jogosítványokkal az egyedi ügyek elbírálásának körében.¹⁸⁹)

Mindig lényeges kérdés, hogy az adóhatóság milyen alapállást vesz fel, hogyan igyekszik az adózók magatartását kedvező irányba befolyásolni. Az adóhatóság megállapította a saját tevékenységéről például, hogy „[a] kisebb szabálytalanságokat vétő adózókkal szemben a méltányos eljárás alapelvét érvényesítették, azaz ha az adózó eljárása nem szándékos adóelkerülésre irányult, és mulasztását az adóhatóság felhívására rendezte, pótolta, akkor eltekintettek a mulasztási bírság kiszabásától. Az adózók örömmel vették a tájékoztatást és javítási lehetőséget az azonnali szankcionálás helyett.”¹⁹⁰

Összegezve a fentieket: egyrészt a bírságolási politika nyilvánosságra hozott dokumentumai lehetőséget biztosítanak a kiszámíthatóbb, átláthatóbb jogalkalmazásra, az adózók megismerhetik az adóhatóság gyakorlatát bizonyos kérdésekben, lehetőséget kínál szemléletváltások bevezetésére, a gyakorlatban való érvényesítésére. Másrészt beékelődik a jogszabály és az egyéniesítés közé, így a mérlegelést befolyásoló tényezőként határozható meg.

¹⁸⁸ Lásd pl. a Közbeszerzési Hatóság 2016. január 1. és december 31. közötti időszakban végzett tevékenységéről szóló beszámolót (B/15539), 26. és 66. Elérhető: <http://www.parlament.hu/irom40/15539/15539.pdf> (A letöltés dátuma: 2018. 04. 9.)

¹⁸⁹ TJERNBERG 2016, 22.

¹⁹⁰ NAV évkönyv 2016, 37.

5. A TÁGABB ÉRTELEMBEN VETT ADÓJOGI SZANKCIÓK

5.1. Az adóregisztrációs eljárás

Az adószám megszerzése révén kerül az adózó abba a helyzetbe, hogy adójogilag releváns cselekményeket végezhet, az adóhatóság irányába okiratokat állíthat ki, jognyilatkozatok tehet. Adószám hiányában adójogi szempontból az adózó „nem is létezik”, a jogi helyzete nem rendezett, jogszerűen adóköteles üzletszerű gazdasági tevékenységet nem folytathat.

Az adószám kiadása tehát azt jelenti, hogy az adózó rendelkezhet a jogilag szabályozott adójogi és gazdasági pozícióval. Ha az adószám kiadását megtagadják, vagy azt megvonják (törlik), akkor az adott vállalkozás jogszerűen nem működhet. E sajátosságra tekintettel az adószám kiállításának folyamata arra is felhasználható, hogy az adózói magatartásokat bizonyos irányba terelje a jogalkotó: kiszűrje egyrészt azokat, akikről megalapozottan feltehető, hogy vállalkozásuk nem lesz képes eleget tenni az adókötelezettségeknek, másrészt pedig arra ösztönözze a vállalkozásokat működtető, tulajdonló személyeket, hogy jelentős mértékű adótartozás elől ne „meneküljenek el” oly módon, hogy az adótartozást felhalmozó vállalkozást megszüntetik jogutód nélkül, és egy új vállalkozást alapítanak, amelyet a felhalmozott tartozások már nem érintenek. Mivel az ilyen magatartások kifejezetten visszaélészerűek, rosszhiszeműek is lehetnek, ezért ezek ellen kívánatos a hatékony jogalkotói fellépés.

Ennek megfelelően rögzíti az Art., hogy „Az állami adó- és vámhatóság az adószám megállapítását megtagadja, ha az adózó által bejelentett adatok valótlanok vagy hiányosak, vagy az adóregisztrációs eljárás során megállapítja, hogy az adószám megállapításának törvényi akadályai áll fenn.”¹⁹¹

Az *adóregisztrációs eljárás* lényege tehát, hogy az adóhatóság megvizsgálja a vezető tisztségviselő és egyes társasági típusok tagjai esetében, hogy korábbi vagy aktuális vállalkozásukban volt-e (van-e) magasabb összegű, kiegyenlítetlenül maradt köztartozás (illetve fennáll-e meghatározott időtartamú késedelem), és ha volt (van), akkor megtagadja az adószám kiadását.

A feketegazdaság elleni küzdelem egyik eszközeként hivatkozott erre a jogintézményre a régi Art.-t módosító törvény indokolása: „Az adóregisztrációs eljárás célja, hogy azon, meghatározott kritériumoknak megfelelő személyek, amelyek magatartásukkal hozzájárultak ahhoz, hogy olyan adózók, amelyek az adóhatósághoz történő bejelentkezési kötelezettségüknek a cégbírósághoz intézett bejegyzés iránti kérelem és mellékletei benyújtásával tesznek eleget, jelentős adótartozást halmozzanak fel, jelentős jogsértést követenek el, vagy elérhetetlenné váljanak az adóhatóság számára, új adózó alapításában, vagy működésében

¹⁹¹ Art. 16. § (3) bekezdés.

meghatározott körülmények fennállásáig, vagy meghatározott ideig ne vehessenek részt.”¹⁹² Az Art. részletesen meghatározza, hogy milyen feltételek esetén áll fenn az adószám kiadásának törvényi akadályá.¹⁹³ Ötéves időtartam vizsgálható egyébként, tehát ezen időtartamra vonatkozhat az új vállalkozás indítására (működő vállalkozás megszerzésére) vonatkozó korlátozás az Art.-ben meghatározott részletes szabályok szerint.

A törvény biztosítja a *kimentés* lehetőségét: ha az adóhatóság megtagadja az adószám kiadását, akkor az adózó kimentési kérelmet terjeszthet elő (az erre vonatkozó határidő jogvesztő). Az adóhatóság köteles a megtagadó határozatot visszavonni és az adószámot megállapítani, ha a törvényben meghatározott körülmények álltak fenn, és ezeket az adózó bizonyítja. Ezek olyan esetek, amikor a tartozás az adózónak fel nem róható okból keletkezett (például az üzleti partnerek nem fizették meg az ellenszolgáltatást és az adózó megtett mindent a követelések érvényesítése érdekében), vagy az adózó igazolja, hogy az adószám kiadásának megtagadását eredményező adótartozás már nem áll fenn.

Érdekes, hogy a pénzbeli szankciónál az adózó nem hivatkozhat eredményesen arra, hogy az adótartozás kialakulása arra vezethető vissza, hogy egy üzleti partnere nem teljesítette az őt megillető ellenszolgáltatást. Az *adóbírság mérséklésének (mellőzésének)* feltétele például a „kellő körültekintés”. A Legfelsőbb Bíróság egyik ítéletében megfogalmazta, hogy helyesen róta fel az adóhatóság az adózónak azt, hogy sem a szerződés megkötésekor, sem pedig a számlák befogadása előtt nem ellenőrizte a gazdasági partnerét, csupán megbízott annak tájékoztatásában. Ilyen esetben azon többször idézett megközelítés a kiindulópont, amely szerint „[n]em értékelhető kellő körültekintés megvalósulásának, ha az adóalanyiség megismerése érdekében az adóalany nem tesz semmit, vagy minden további nélkül fogad el szerződő partnerétől ellenőrizetlen információt. Az a magatartás, amely a kellő körültekintés elmulasztásában és a »puszta bizakodásban« nyilvánul meg, kellő körültekintésként nem értékelhető. [...] Az eset összes körülményének értékelése során figyelemmel kell lenni a jogügyletben szereplők [az adózó] gazdasági tevékenységére, amely az adótenyálás ismeretét feltételezi, és ennek *következtében az általánosnál pontosabb jogi, adójogi ismereteket feltételez*. Mindezek alapján a Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy kivételes méltánylást érdemlő körülmény nem állt fenn.”¹⁹⁴

Az AB megközelítése szerint a jogalkotó döntésén múlik, hogy mikor milyen mértékű kockázatot vállal át az adózóktól. Ilyen döntés hiányában az adózó viseli annak jogkövetkezményeit, hogy egy olyan gazdasági szereplővel kötött szerződést, amely végül a teljesítés alapján kiállított jogszerű számla ellenére nem vagy csak részben fizette meg az ellenszolgáltatást (ez a kérdés különösen az általános forgalmi adónál szokott felmerülni, ahol az adómegállapítási kötelezettséget nem érinti a tényleges megfizetés). „Az üzleti partnerek fizetőképességének előzetes felmérése valamennyi vállalkozás esetében [...] a vállalkozások üzleti kockázatát képezi. A jogalkotó az adójogszabály megalkotása során dönthet úgy, hogy ezt az üzleti

¹⁹² Az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény 263. §-ához fűzött miniszteri indokolás.

¹⁹³ Lásd az Art. 19. §-át.

¹⁹⁴ A Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.454/2009/3. számú ítélete.

kockázatot részben átvállalja az adóalanyoktól (vállalkozásoktól) azzal, hogy az üzleti partner fizetési képessége miatt behajthatatlanná váló követelések után megfizetett adót valamilyen – az adóalapot vagy a ténylegesen megfizetendő (számított) adót csökkentő – adókedvezmény formájában engedi figyelembe venni az érintett adózónál. Az említett kedvezmény biztosítása azonban csak lehetősége, de nem [...] kötelezettsége a jogalkotónak.”¹⁹⁵

Az adóregisztrációs eljárás esetében azonban a jogalkotó megengedi, hogy az adózó ilyen körülményekre hivatkozzon. E példából jól látható, hogy a szankciók megállapításakor a törvényhozásnak széles mozgástere van: egyes jogkövetkezményeknél a kockázatok határát másképpen húzza meg, azokat eltérő módon telepíti az adózókra.

Az adóregisztrációs eljárás vizsgálható alkotmányjogi (alkotmányossági) szempontból is, ugyanis abban a kérdésben is állást kell foglalni, hogy e jogintézmény a vállalkozáshoz való jogot (a vállalkozás szabadságát) az Alaptörvénnyel összhangban korlátozza-e. Az AB álláspontja szerint az ilyen jellegű szabályok nem sértik a vállalkozáshoz való jogot, amelyet az Alaptörvény M) cikke biztosít, mert a vállalkozás joga nem abszolutizálható, senkinek sincs alanyi joga meghatározott vállalkozás viteléhez. Annyit azonban jelent, hogy az állam ne akadályozza meg, ne tegye lehetetlenné a vállalkozóvá válást. A szabályokat vizsgálva megállapították, hogy az adózó választhat más tulajdonostársakat, vezető tisztségviselőt, de megilleti annak a lehetősége is, hogy a korábbi adótartozás felhalmozását kimentse. „Az Alkotmánybíróság szerint a most vizsgált szabályok nincsenek ellentétben az Alaptörvény M) cikk (1) bekezdésével, mert nem állapítható meg, hogy jelentős adótartozás felhalmozásában valamely adózónál meghatározó befolyással rendelkező természetes személy kizárása másik adózó működéséből a vizsgált szabályokban szereplő módon a vállalkozás akadályozását vagy a vállalkozóvá válás lehetetlenné tételét jelentené az adózót illetően.”¹⁹⁶

Végül megemlíthető ebben a körben, hogy az adóregisztrációs eljárást megalapozó akadályok nemcsak az új vállalkozás megalapításakor merülhetnek fel, hanem akkor is, ha olyan új személy kerül a már meglévő adózó tulajdonosai, vezetői közé, aki (amely) esetében fennállnak az említett akadályok. Ennek megfelelően a változások bejelentésénél is felmerülhet ezek vizsgálata; ha az adóhatóság megállapítja, hogy fennáll ilyen körülmény, akkor annak elhárítására szólítja fel az adózót. Ha az adózó a felszólításnak nem tesz eleget, és a mulasztását nem menti ki, akkor az adóhatóság az adószám törlésére vonatkozó szabályokat alkalmazza.

5.2. A kockázatos adózói besorolás

Az adózók minősítése azért is fontos kérdés, mert – ahogyan arról korábban szó volt – az adózók különböző kategóriákba sorolhatók, az adózói csoportok eltérő megközelítéssel kezelendők a jogalkotás és a jogalkalmazás részéről (lásd az OECD korábban bemutatott jogkövetési piramisát). Azokat, akik első alkalommal, nem szándékosan sértenek jogszabályt, ugyanakkor egyébként az adókötelezettségeiket pontosan teljesí-

¹⁹⁵ 969/E/2006. AB határozat.

¹⁹⁶ 3111/2015. (VI. 23.) AB határozat.

tik, nem célszerű szigorú szankciókkal sújtani, míg a folyamatosan problémás, jogkerülő adózók esetében már az elrettentés súlyos hátrányt eredményező eszközeit is alkalmazni kell. Éppen ezért van jelentősége azoknak a kutatásoknak, amelyek az adózói csoportokat vizsgálják, hiszen az egyéniesítés és a fokozatoság elve megköveteli, hogy a jogalkotó eltérően reagáljon a különböző helyzetekre. Fontos azonban, hogy mindez nem sértheti a törvény előtti egyenlőség és az egységes joggyakorlat követelményét.

A jogalkotó tehát meghatározza azokat az objektív ismérveket és azon adózói köröket, amelyek esetében a minősítést elvégzi: amely adózó nem kockázatos és nem megbízható, az a harmadik csoportba tartozik. Lényeges, hogy *eljárás* szempontból állapítják meg az előnyöket és a hátrányokat (így például egyes jogkövetkezmények felső határa, eljárási, kiutalási határidők körében).

Időről időre lehet hallani olyan véleményeket, amelyek szerint az adózók minősítése sértené azon alapvet, miszerint az adózók között nem lehet különbséget tenni, azaz megvalósul a diszkrimináció tilalmának sérelme. Az ilyen álláspontok határozottan elutasíthatók. Az AB szerint egyrészt „az azonos szabályozási koncepción belül adott, homogén csoportra nézve eltérő szabályozás a diszkrimináció tilalmába ütközik, kivéve, ha az eltérésnek észszerű, kellő súlyú alkotmányos indoka van, azaz nem önkényes”,¹⁹⁷ másrészt pedig „[h]átrányos megkülönböztetés akkor áll fenn, ha a szabályozás lényeges eleme tekintetében nem azonos az alanyok elbírálása, jogaik és kötelezettségeik meghatározása. Nem lehet viszont hátrányos megkülönböztetésről beszélni akkor, ha a jogi szabályozás eltérő alanyi körre állapít meg eltérő rendelkezéseket.”¹⁹⁸ Mindezekre figyelemmel egyértelműen megállapítható, hogy a besorolásra vonatkozó követelményrendszer feltételei objektívek, mindenki számára azonos módon megismerhetőek és mindenkire egyaránt kötelezőek.

5.3. A nyilvánosságra hozatal

A jogkövetkezmények csoportosítása körében szó volt arról, hogy a jogalkotó bizonyos jogsértő magatartást megvalósítók adatainak nyilvánosságra hozataláról rendelkezhet. Mindez komoly erkölcsi hátrányt jelent, hiszen mások számára is megismerhetővé válik a jogsértés, amely befolyásolhatja mások gazdasági döntéseit is. A jogalkotó dönti el, hogy milyen jogsértéseket megvalósítók esetében rendeli alkalmazni ezt a jogkövetkezményt: a jelentősebb adótartozást felhalmozók, a tevékenységüket illegálisan folytatók vagy a foglalkoztatottakat be nem jelentő adózók adatainak közzététele említhető ebben a körben a példaként. (De például korábban a bizonytalan adójogi helyzetet bejelentő bevallást ellenjegyző szakértő adatait is nyilvánosságra kellett hozni, ha utóbb megalapozatlannak bizonyult az álláspontja.)

Max Weber egyébként a következőképpen fogalmazott a feketelisták hatását (hatékonyságát) illetően: „A kényszerítő apparátust és a kényszerítő jelleget – még a politikai intézmény szervei által szavatolt jogok esetén is – megerősíthetik az érdekszervezetek kényszerítő eszközei: gyakran nagyobb hatása van a hiteltelző és háztulajdonosi szervezetek olyan kemény kényszerintézkedéseinek, amilyen a szervezett hitel-

¹⁹⁷ 7/2015. (III. 19.) AB határozat, Indokolás [56], 33/2014. (XI. 7.) AB határozat, Indokolás [52]

¹⁹⁸ 26/2013. (X. 4.) AB határozat, Indokolás [183], 1/2013. (I. 7.) AB határozat, Indokolás [89].

illetve lakásbojkott (feketelista) a megbízhatatlan adósokkal szemben, mint a bírósághoz benyújtott kereset lehetőségének.¹⁹⁹ Az ilyen jellegű szankciók tehát inkább a *megszégyenítés*re építenek, és elsődlegesen erkölcsi jellegűek lehetnek, azonban – ahogyan arról a későbbiekben szó lesz – a gazdasági élet többi szereplője számára is védelmet nyújthatnak, hiszen megismerhető az adott személy tényleges pénzügyi háttere, az általános és az adózási attitűdje, amelyből megalapozott következtetéseket vonhat le a gazdasági szereplő arra nézve, hogy érdemes-e (szabad-e) egy ilyen személlyel jogviszonyt létesíteni, vagy inkább nem.

A magyar büntetőjog is ismerte egy időben, hogy bizonyos bűncselekmények elkövetőinek marasztaló ítéleteit hírlapi úton közzé kellett tenni mellékbüntetésként, így például az I. világháború alatt és után az árdrágítást elkövetők ítéleteit – az elítélt költségére – utcai plakátok, illetve hírlapok útján közzé kellett tenni, de akinek üzlete volt, annak az üzletében, a kirakatában, illetve az ajtaján is ki kellett függeszteni az ítélet rendelkező részét fél évig. „Végeredményben ez kétségtelenül szégyenítő mellékbüntetés modern kiadásban, amit az árdrágító visszaéléseknek a közéletre való közveszélyessége igazol.”²⁰⁰

Mindezek tükrében a *helyiség lezárásának* modern szankciója is vizsgálható: elegendő itt utalni arra, hogy az adóhatóság jól látható módon zárja le a helyiséget, kifüggeszti a bezárás időtartamára vonatkozó tájékoztatót. Nem elég tehát az, hogy az adózót megfosztják a helyiség használatának (és ezzel a jövedelem-szerző tevékenység folytatásának) lehetőségétől, hanem a jól látható módon kihelyezett lezárások – amelyek egyébként a helyiség használatlanságát hivatottak biztosítani elsődlegesen – egyfajta megszégyenítésre is alkalmasak, növelve a szankcióval sújtott adózó hátrányainak körét. A helyiség lezárása ilyen értelemben tehát nemcsak kifejezetten jogi szankció, hanem erkölcsi vonatkozása is van, illetve lehet, attól függően, hogy az adóhatóság miként hajtja azt végre, milyen tájékoztatókat helyez ki a helyiség falán, ajtaján.

Összegezve a fentieket: amikor a jogalkotó olyan szankció lehetőségéről rendelkezik, amely a nyilvánosság számára is bármilyen formában megismerhető, akkor minden esetben vizsgálni szükséges az erkölcsi vonatkozások kérdését is. A nyilvánosság áttöri az adóügyi jogviszony *bizalmi jellegét*, ugyanis az adóitok védendő érték; ilyen esetben azonban a bizalmi jelleg sérül, és inkább a nyilvánosságra hozatalban megjelenő hátrány lehet a szankció fő jellemzője, vagy adott esetben járulékos jelleggel jelenik meg (például a helyiség lezárása esetében).

¹⁹⁹ CSERNE 2015, 168.

²⁰⁰ FINKEY 1933, 264.

6. LEMONDÁS A SZANKCIÓ ÉRVÉNYESÍTÉSÉRŐL

6.1. A fizetési könnyítések rendszere, elengedés és mérséklés – EU-jogi aspektusok

Az adótartozások és a kapcsolódó jogkövetkezmények körében különös hangsúlyt kap a *méltányosság*: a jogalkalmazónak a lehető legteljesebb mértékben tekintetbe kell vennie az adózó egyéni körülményeit, amelyhez a jogalkotónak biztosítani kell a megfelelő törvényi kereteket. Ennek megfelelően szabályozzák a *fizetési könnyítések* rendszerét.

Alapvető kérdés, hogy a törvényhozó milyen típusú követelésekre enged fizetési könnyítést vagy mérséklést: „a nyilvántartott adó” vagy az „adótartozás” meghatározásának körén a jogkövetkezmény kívül esik, így a szankciók esetében a rájuk vonatkozó speciális szabályok alkalmazandóak. A jogalkotó az egyes pénzügyi jogkövetkezmények körében rendelkezhet arról, hogy mikor lehet helye elengedésnek, illetve mérséklésnek, előnyként a megbízható adózók számára automatikus könnyítés engedélyezését rendelni alkalmazni. Ezekről a kérdésekről korábban részletesebben szó volt, néhány mondat erejéig ezt a problémát szükséges megvizsgálni azonban az Európai Unió szemszögéből is.

A kiindulópont az, hogy az EU alapvetően tiltja (korlátozza) az állami támogatásokat. Az állami támogatások – szemben a költségvetési támogatásokkal, illetve az EU által működtetett pénzügyi alapokból nyújtott támogatásokkal – ugyanis szigorú megítélés alá esnek, hiszen ha a tagállamok korlátozás nélkül támogathatnák az adott tagállami gazdasági szereplőket, akkor az rendkívüli mértékben torzíthatná versenyt, erőteljesen korlátozva így az uniós alapszabadságok (árúk és szolgáltatások, a tőke szabad áramlásának) érvényesülését. Ebből adódóan deklarálja az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdése, hogy „[h]a a Szerződések másként nem rendelkeznek, a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.” Az Európai Bizottság vizsgálja a tagállamok támogatási gyakorlatát, és ha úgy ítéli meg, hogy a tagállamok megvalósították a tiltott állami támogatás tényállását, akkor megteszi a szükséges jogi lépéseket,²⁰¹ továbbá szabályokat is alkothat az EU az elfogadható támogatásokról,²⁰² vagy engedélyezhetik megmentési (szerkezetátalakítási) támogatás nyújtását egy adott vállalkozásnak.

Az állami támogatás (a tiltott állami támogatás) fogalmához, jellemzőihez kapcsolódóan gazdag esetjog

²⁰¹ A részletes eljárásrendről lásd a Tanács 659/1999/EK rendeletét az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról.

²⁰² Lásd a Bizottság 651/2014/EU rendeletét.

áll rendelkezésre. Az *állami támogatás fogalma* felöleli valamennyi, állami eszközből finanszírozott, közvetlenül vagy közvetetten nyújtott előnyt, amelyet maga az állam vagy az állam megbízásából egy támogatóközvetítő szerv nyújt. Ebbe a körbe sorolható az adóhalasztás is, hiszen ez egyértelműen a kormányzat részét képező adóhatóság döntése, és ily módon állami források felhasználásának tekinthető, és betudható az államnak.²⁰³ Az Európai Unió Bírósága az Enirisorse SpA-ügyben hozott ítéletében kifejtette, hogy *minden olyan állami intézkedés előnynek minősül, amelynek következtében a vállalkozás olyan terhektől szabadul meg, amelyeket normál piaci körülmények között viselnie kellene.*²⁰⁴ Az előny tehát nem mindig kifizetés formájában jelenik meg mint effektív vagyongyarapodás, hanem adókedvezmény,²⁰⁵ kedvezményes hitel, kezességvállalás, bizonyos szolgáltatással összefüggő terhek átvállalása²⁰⁶ vagy utólagos szerződésmódosítás alakjában is megnyilvánulhat. Az előny fogalma bármilyen állami intézkedést magában foglalhat, amely enyhíti a vállalkozás költségvetését rendszerint érintő terheket, ezáltal ugyanolyan hatása van, mint egy ténylegesen nyújtott kifizetésnek, és ehhez szokásos piaci körülmények között a kedvezményezett nem jutna hozzá.²⁰⁷

Vagyis azt is vizsgálni kell (lehet), hogy például egy vagy több vállalkozás számára nyújtott tartozás-elengedés vagy jogkövetkezmény mérséklése alkalmas lehet-e az állami támogatások korlátozására vonatkozó szabályok megsértésének vagy sem, hiszen egy „adócsökkentés megerősíti a kedvezményezett vállalkozás helyzetét a Közösségen belüli kereskedelemben részt vevő vállalkozásokkal szemben”.²⁰⁸ Egy jelentősebb adótartozás- vagy egy megállapított jogkövetkezmény-mérséklés tehát alkalmas lehet arra, hogy szelektív módon előnyben részesüljön egy vállalkozás a többiekkel szemben. Nyilván ennek a mentítésnek olyan mértékűnek kell lennie, amely már meghaladja a *de minimis* szintet, és tényleg alkalmas lehet a versenyfeltételek torzítására.²⁰⁹ (Az EU-jogi aspektusokat a mérlegelésről szóló fejezetben is említettem.)

²⁰³ Felhívás észrevételek benyújtására az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének (2) bekezdése értelmében (Európai Bizottság, 2011/C 156/09).

²⁰⁴ GYULAI-SCHMIDT 2012, 6.

²⁰⁵ Lásd az EUB C-148/04. számú *Unicredito Italiano SpA / Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova* ügyben 2005. 12. 15-én hozott ítéletét az olasz állam adócsökkentéssel megnyilvánuló támogatásáról. A vállalkozásoknak nyújtandó adókedvezmény és az állami támogatások kapcsolatáról lásd a 64/H/2006. AB határozatot, valamint lásd még a 124/2009. (XII. 17.) AB határozatot.

²⁰⁶ Lásd az EUB C-126/01. számú *Ministere de l'Économie, des Finances et de l'Industrie / GEMO SA.* ügyben 2003. 11. 20-án hozott ítéletét. Az állami garanciavállaláshoz kapcsolódóan lásd az EUB C 672/13. számú ítéletét.

²⁰⁷ Lásd a C-237/04. számú *Enirisorse SpA / Sotacarbo SpA ítélet* 38–39. és 42. pontjait.

²⁰⁸ Lásd az EUB C-148/04. számú *Unicredito Italiano SpA / Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova* ügyben 2005. 12. 15-én hozott ítéletét az olasz állam adócsökkentéssel megnyilvánuló támogatásáról. A vállalkozásoknak nyújtandó adókedvezmény és az állami támogatások kapcsolatáról lásd a 64/H/2006. AB határozatot, valamint lásd még a 124/2009. (XII. 17.) AB határozatot.

²⁰⁹ A támogatásokról és a tiltott állami támogatásokról lásd PFEFFER 2016, 96–110.

6.2. A jogkövetkezmények alóli mentesítés – a közérthetőség

Rendkívül fontos kérdés, hogy mennyiben – milyen alapon – állapítható meg jogkövetkezmény az adózó terhére akkor, ha a jogszabályok – természetüknél fogva – absztraktak, és nem minden tényállás ítélhető meg egyértelműen. Vagyis egy lényeges erkölcsi kérdés is felvethető: ha egyszer az adózó nincs abban a helyzetben, hogy egyértelműen megítélje a jogi helyzetet, mert az adójogi norma tartalma bizonytalan (mert például hiányoznak lényeges értelmező rendelkezések), ellentmondásos, többértelmű, akkor miképpen róható fel neki az később, hogy választott egy megoldást – mert választania kellett –, viszont arról bebizonyosodott, hogy az nem volt megfelelő, mert adott jogkérdésben más az adóhatóság álláspontja? Ilyen esetben nincs másról szó, mint „jogi lottóról”: ha egy tényállásra mind az „A”, mind pedig a „B” megoldás jogszerűnek tűnik, és mindkettő kellőképpen megalapozható megfelelő jogi indokolással, akkor az adózónak el kell döntenie, hogy melyiket választja. Viszont ezért a választásáért – amelyet a legjobb tudása szerint hozott meg – felelősséggel tartozik: lehet, hogy az „A”-t választotta, viszont az adóhatóság szerint a „B” lett volna a helyes (vagy éppen fordítva). Hogyan igazolható ilyen helyzetben az, hogy az adóhatóság egy szükség-szerű választásért, értelmezésért utóbb mégis szankcióval sújtja az adózót?

A jogalkotó is érzékeli ezeket a visszas helyzeteket, hiszen az adójog egyébként is meglehetősen összetett jogterület, és a megfelelő jogértelmezést a gyakran változó jogszabályi környezet is megnehezíti. Ilyen esetekre alkothat a törvényhozás megfelelő jogintézményeket, azonban ezek sikere kétséges is lehet.

Korábban ilyen jogintézmény volt a *bizonytalan adójogi helyzet bejelentése*. A régi Art. szövegét 2011-ben módosították az erre vonatkozó szabályok beemeléssel. A jogalkotó e jogintézmény bevezetésére mint a jogbiztonság további erősítőjére hivatkozott, „hiszen lehetőséget teremt a jóhiszeműen eljáró adózók számára arra, hogy adókötelezettségeik esetleges megsértéséhez kapcsolódó egyes jogkövetkezmények (adóbírság, mulasztási bírság) alól mentesüljenek. A bizonytalan adójogi helyzet bejelentésének alapjául az adózó által elfogadott olyan (nem nyilvánvalóan téves) jogértelmezés szolgál, amelynek következtében – ha az mégis tévesnek bizonyul – az adózónál adóhiány keletkezhet.” A visszaélések elkerülése érdekében rögzítették, hogy „az adózó bejelentése nem tekinthető jogszerűnek (és ezért az adózó számára kedvező jogkövetkezmények kiváltására sem alkalmas), ha az adózó nyilvánvalóan téves jogértelmezést fogadott el”. Példaként említették, hogy ha a személyi jövedelemadó mértékét a törvény kifejezetten rögzíti, akkor értelemszerűen nem lehet arra hivatkozni, hogy az adózó azt feltételezte, hogy annál kisebb az adómérték, vagy hogy a munkavállaló irányába az adólevonási kötelezettséget nem kell teljesítenie. A visszaélések elkerülése érdekében a jogszerűtlen bejelentés mulasztási bírságot eredményezett.²¹⁰

A jogintézmény azonban nem volt hosszú életű, már 2012-ben megszületett a megszüntetésére vonatkozó döntés. A jogalkotó álláspontja szerint ugyanis a bevezetését követő rövid idő alatt is egyértelműen beigazolódott, hogy az adózók „még nincsenek felkészülve egy ilyen vagy ehhez hasonló intézményre, az állami adóhatóság szolgáltatásai mellett annak nincs és nem is lehet tényleges helye és szerepe az adózási szabályok között”. Egy ilyen jogintézménynek „nincs helye a hazai jogrendszerben”, valamint az adóhatóság részéről jelentős többletfeladatok teljesítését követelte meg, elvonva ezzel más területekről a

²¹⁰ Lásd a 2011. évi CLVI. törvény 298. §-ához kapcsolódó indokolást, valamint a régi Art. 33/A. §-át.

rendelkezésre álló kapacitásokat, és e hátrányok nagyban meghaladták az esetleges előnyöket, amelyek tényleges realizálódása is kétséges volt (az adózók és az adószakmai szakemberek reakciói alapján is).²¹¹

A fentiekre tekintettel a jogalkotó a hatályos szabályozásban az úgynevezett „Jogkövetkezmények alóli mentesülés” jogintézményt szabályozza. Ez azt jelenti, hogy ha az adózó az adóhatóság honlapján erre a célra létrehozott felületen közzétett tájékoztatójában meghatározottak szerint járt el, akkor az adózó terhére jogkövetkezmény nem állapítható meg, azonban mindez az adóhiány megfizetése alól nem mentesíti.²¹²

Más kérdés az, hogy a különböző iránymutatásokban, tájékoztatókban, állásfoglalásokban megfogalmazott álláspontok a bíróságokat már nem kötik: „Az ún. bizalomvédelem elvével összefüggésben az [adózó] alaptalanul hivatkozott az adózási kérdésekben foglalt iránymutatásra. Annak figyelmen kívül hagyása sem a jogbiztonság, sem az Alaptörvényben biztosított [adózó] jogokat nem sértette, hiszen az *adózási kérdésre adott válasz a bíróságot az adott jogvita elbírálása során nem köti, mint önálló jogalkalmazói szerv, a jogszabályok értelmezését maga végzi el.*”²¹³

Megjegyzendő – és érdekes további szempont lehet –, hogy az AB megfogalmazta a rendszerváltást követően, hogy a jogalkotásra vonatkozó garanciális szabályok mellőzésével hozott minisztériumi és egyéb központi állami szervektől származó, jogi iránymutatást tartalmazó leiratok, körlevelek, útmutatók, iránymutatások, állásfoglalások és egyéb informális jogértelmezések kiadása, az ezekkel való irányítás gyakorlata alkotmányellenes.²¹⁴

6.3. Az adóamnesztia

Egy jogrendszerben többféle amnesztia létezhet, jellemzően a büntetőjog területén lehet a közkegyelem kérdését felvetni. Az amnesztia központi eleme a kegyelem, amely általánosságban nem jelent mást, mint hogy az állam lemond a büntetés (a szankcionálás) jogáról bizonyos, korábban megvalósított cselekmények esetében, és ehhez általában nem szükséges az, hogy az elkövetők a cselekményeiket feltárják a hatóságok előtt. Egy amnesztia megvalósulhat azonban úgy is, hogy a jogsértő cselekményt elkövető személyek felfedik a hatóságok előtt a magatartásukat, és részben vagy egészben utóbb, önkéntesen orvosolják (reparálják) a jogsértést. Nem feltétlenül kell súlyos jogsértésekre gondolni, hiszen ilyen konstrukció akár a parkolási mulasztásokhoz vagy a vissza nem vitt könyvtári könyvekhez is kapcsolódhat. Az adóamnesztia kérdése időről időre felmerül. „Az adóamnesztia egy politikai eszköz, egy kompromisszumos ellensúly, amely elősegíti a szigorúbb végrehajtási törekvéseket.”²¹⁵ Az adóamnesztia nem új jelenség, alkalmazták

²¹¹ A 2012. évi V. törvény javaslati állapotának 36. §-ához kapcsolódó indokolás.

²¹² Lásd az Art. 247. §-át.

²¹³ A Kúria Kfv.I.35.411/2013/13. számú ítélete.

²¹⁴ Lásd a 60/1992. (XI. 17.) AB határozatot.

²¹⁵ LEONARD–ZECKHAUSER 1987, 57.

már az ókori Egyiptomban és a Római Birodalomban is, a modern korból pedig példaként említhető az 1934-es holland program, de más országok is időről időre alkalmazzák az Európai Unióban.²¹⁶

Az első feladat egy általános fogalom meghatározás megalkotása. *Az adóamnesztia nem más, mint egy törvényben biztosított olyan alku, amelynek keretében a jogalkotó bizonyos fokú mentességet, illetve kedvezményt (engedményt) kínál azoknak, akik az addig fel nem tárt jogsértő magatartásukat önkéntesen feltárlják a hatóság előtt, és eleget tesznek bizonyos mértékben a korábban elmulasztott adófizetési kötelezettségnek.* A fogalmi elemek tehát a következők:

- **Törvényben rögzítettség:** a törvényt nyilvánosan kihirdetik, tehát bárki értesülhet és ezáltal bárki élhet a felkínált lehetőséggel, nemcsak azok az alanyok, akiket előzetesen kiválasztottak. Mindez összhangban áll azon általános követelménnyel, hogy az adózókat jogi szempontból egyenlő módon kell kezelni, önkényesen különbség köztük nem tehető.
- **Alku:** az adóamnesztia mindig két fél magatartásán múlik. A jogalkotó (az adóztató hatalom) úgy dönt, hogy felajánlja az adózatlan (elrejtett) jövedelmek utólagos feltárását és a kapcsolódó adók kedvezményes megfizetésének lehetőségét. A jogsértést elkövető adózó értékeli a felkínált feltételeket, elemzi a közgazdasági vonatkozásokat, azaz megvizsgálja, hogy melyik éri meg jobban: fenntartani a jogsértés látens állapotát (abban bízva, hogy nem derül fény rá az elévülésig), vállalva az esetleges későbbi feltárás esetén a hátrányosabb jogkövetkezményeket, vagy pedig e hátrányok megelőzése érdekében inkább úgy dönt, hogy él a törvényhozás által felkínált lehetőséggel, és csekélyebb vagy mellőzött szankciók mellett önként eleget tesz a korábban nem teljesített kötelezettségeinek. Az alku jellegből következik, hogy a jogalkotónak olyan feltételeket kell kínálnia, amelyek vonzóvá teszik az adózó számára a részvételt. Ha túlságosan szűkmarkú az adóztató hatalom a büntetés(ek) elengedése terén, akkor az a jogsértés látens állapotának fenntartása melletti érvként szolgál az adózók részéről. Tehát valamit kell kínálni valamiért, viszont az adózó a feltételeket illetően nem tárgyalhat, a döntése csak arra szorítkozhat, hogy elfogadja-e őket vagy sem. Bizonyos bűncselekményeket (például pénzmosást) elkövetőket ki is zárhatnak ebből a körből.
- **Önkéntesség:** az adóamnesztiában való adózói részvétel az önkéntességen alapul. Az adózó dönti el, hogy a felkínált feltételek mellett megéri-e neki a feltárás és az utólagos teljesítés, vagy inkább kivár és ezzel együtt kockázat. Ha úgy dönt, hogy él a felkínált lehetőséggel, akkor viszont eleget kell tennie az adóamnesztiát biztosító törvényben foglalt rendelkezéseknek.
- **Kedvezményi jelleg:** az adóamnesztia a kiinduló törvényi helyzethez képest kedvezményes konstrukció. Ha ugyanis az adóhatóság tárja fel adózói közreműködés nélkül a jogsértést, akkor a törvényi szankciók teljes eszköztára alkalmazható, feltéve, hogy az adóhatóság képes annak feltárására, bizonyítására és a kiszabott szankció érvényesítésére. Nyilván akkor működőképes egy adóamnesztia, ha a teljes körű hátrányos jogkövetkezményekből valamilyen engedményt tesz a jogalkotó. Ezen engedménynek kell olyan szintűnek lennie, hogy vonzóvá váljon a kötelezettségszegő adózók számára az „ajánlat” elfogadása.
- **Céltérület kijelölése:** az adóztató hatalomnak arra is van lehetősége, hogy bizonyos, a hagyományos adójogi és egyéb szankciókkal nem kezelhető, jogsértésekkel jelentős mértékben átszótt szektorokat,

²¹⁶ DEVROE 2005, 217.

területeket, jogügylettípusokat válasszon ki abból a célból, hogy azokat rendbe tegye. (Ilyen terület lehet például az offshore-számlákra, adóparadicsomokba menekített megtakarítás, profit, bizonyos színlelt szerződéstípusok feltárása vagy a készpénzhasználat.)²¹⁷

Az adóamnesztia kérdése meglehetősen összetett probléma, ennek megfelelően különböző szempontok szerint vizsgálható a folyamat, az adóamnesztiára vonatkozó jogalkotói döntéstől az adózói reakciókon át az adóetikai kérdésekkel bezárólag.

A közteherviselést és az állami szervek feladatellátását érintő egyes törvények módosításáról szóló 2016. évi CLXXI. törvény nyomán szabályozza például a Gst. az „utólagos adófizetés” lehetőségét. Ennek keretében bizonyos, a személyi jövedelemadó körébe sorolható jövedelmek utólagos, anonim, kedvezményes adómértékkel és önellenőrzési pótlékkal való megfizetésére volt lehetősége a természetes személyeknek. Ez úgy történhetett, hogy a kijelölt pénzügyi intézménynél (banknál) megnyitott egy számlát, amelyre a törvényben rögzített határidő (2017. június 30.) lejártát megelőzően a jövedelemadó alapjául szolgáló pénzüsszeget be kellett fizetnie. Ennek nyomán a bank állapította meg az adót és az önellenőrzési pótlékot, ezt levonta, az adót bevallotta és megfizette. Az anonimitás úgy biztosítható egy ilyen konstrukcióban, hogy a banki bevallás nem tartalmaz az adózó személyére vonatkozó adatszolgáltatást, viszont a bank kiállít a teljesítésről az adózó részére egy igazolást, amely igazolja, hogy az adózó – az igazolásban feltüntetett adatok tekintetében – az adókötelezettségeit jogszerűen teljesítette.²¹⁸

Magyarországon az utóbbi másfél évtizedben több példa is volt arra, amikor a jogalkotó egyes területeken adóamnesztiát hirdetett, ezek azonban változó eredményeket hoztak. Ezek közül a következők említhetők meg: a munkaviszonyt leplező vállalkozási szerződésekre 2004-ben, a házipénztárak legalizálására 2006-ban, 2008-tól pedig a bizonyos adóparadicsomokba menekített jövedelmekre kínáltak adóamnesztiát. A 2010-es években is folyamatosan jelentek meg az újabb és újabb programok.²¹⁹

6.4. A rejtett gazdaság eltűrése

Külön vizsgálható a rejtett gazdaság (*hidden economy* vagy másképpen *black economy*) kérdése. A rejtett gazdaság fogalma alapvetően egyrészt az egyébként legális tevékenységet végző, de be nem jelentett vállalkozások tevékenységét, másrészt pedig a regisztrált vállalkozások be nem jelentett, eltitkolt tevékenységét foglalja magában. „Az adócsalás a rejtett gazdaság fiskális vetületeként értelmezhető. Ez eléggé érzékeny terület, amelyről információt gyűjteni, illetve mértékére becslést adni nagy nehézségekkel és bizonytalansággal jár, de komoly kihívást is jelent a kutató számára.”²²⁰

²¹⁷ Lásd BROTHER 2017, 10–11.

²¹⁸ Lásd a Gst. 39/D. §-át, valamint a kapcsolódó végrehajtási rendeletet.

²¹⁹ Lásd BROTHER 2017, 11–20.

²²⁰ TÓTH–SEMJÉN 1999, 32.

A rejtett gazdaság nemzetgazdaságon belüli súlyát a döntéshozóknak figyelembe kell venniük annak ellenére, hogy a rejtett gazdaságnak lehetnek előnyei is. A hátrányai nyilvánvalóak: az illegalitás, az adófevgyelem aláasása, túlságos térnyerése esetén pedig a gazdasági-társadalmi rend összeomlását is előidézheti, az adócsalás mértékének növekedése pedig a közjavak, közszolgáltatások finanszírozását nehezíti meg, illetve lehetetlenítheti el, az adókulcsok megemelését teszi szükségessé. Előnyeként szokták meghatározni, hogy a rejtett gazdaság a legproduktívabb, leginnovatívabb, leginkább vállalkozó szellemű szektor, képes azon korlátok kiküszöbölésére, amelyek a hivatalos gazdaság nem megfelelő szabályozásából, működéséből erednek.²²¹

Elképzelhető olyan gazdasági, társadalmi berendezkedés, amely kifejezetten elősegíti a rejtett gazdaság működését: olyan elhibázott gazdaságpolitika esetén, amely képtelenné teszi a hivatalos gazdaságot arra, hogy kielégítse megfelelő mértékben és minőségben a gazdasági szükségleteket, szükség van olyan gazdasági csatornákra, amelyek e feladatokat képesek teljesíteni, így az állam – hallgatólagos – jóváhagyásával lehetőség van arra, hogy a nagyobb társadalmi feszültségeket elkerüljék, valamelyest enyhítsék a saját döntéseik hátrányos következményeit. E modell jellemzően a diktatórikus, tervgazdasági, illetve válságban lévő rendszerekben működhet: példaként elegendő ebben a körben utalni a rendszerváltás előtti közép- és kelet-európai szocialista országokra, a jelenből pedig Kuba vagy Észak-Korea esetére, vagy a válságban lévő Venezuelára. Ilyen helyzetekben felértékelődnek az informális csatornák, a tilalmazott piaci tevékenységek gyakorlása (vállalkozás illegális folytatása), a csempészet. E modell az összes szereplő számára előnyökkel jár (még ha egyes esetekben ezek az előnyök erkölcsileg, jogilag erőteljesen kifogásolhatóak is):

- *az állam szintjén:* az állami ellátórendszer, a hivatalos gazdaság – és ezáltal a politikai rendszer – nem omlik össze, a hatalom birtokosai fenntarthatják rendszerüket, hatalmukat, hiszen a hiányosságok, még ha hivatalosan tilalmazott módon is, de orvosolhatók, korrigálhatók;
- *az egyén szintjén:* az egyének hozzájuthatnak olyan termékekhez, szolgáltatásokhoz, amelyekhez a hivatalos gazdaságban nem képesek, vagy éppen az illegális, viszont rendkívül vonzó (például Észak-Koreában csempészett külföldi szórakoztató eszközökhöz, médiatartalmakhoz, vagy éppen élelmiszerhez);
- *a gazdaság szintjén:* a vállalkozói – további keresletet generálni képes – magánprofit realizálásán kívül az innovatív, produktív szektor működtetésével hozzájárulhatnak a nemzetgazdaság fejlődéséhez;
- *a hatóságok szintjén:* a szürke-, illetve feketegazdaságot elnéző hatósági személyek a különböző korrupciós ügyletekből hasznot húzhatnak (eltekintenek a szankcionálástól a megfelelő illegális ellentételezés fejében, például szemet hunynak az illegális üzlet vitele, a csempészet felett).

Egy ilyen modellben nyilvánvalóan a költségvetés megrövidítéséhez kapcsolódó küzdelmek, erőfeszítések nem értékelhetőek, politikai okokból az állam sem feltétlenül erőlteti őket, sőt, ilyen viszonyok között általában modern értelemben vett adórendszer sem működik (adott országban akár az teljesen ismeretlen).

A pénzügytani szakirodalomban is lehet találkozni olyan leírásokkal, amelyek a különböző közpénzügyi viszonyokat sértő bűncselekmények elvi megközelítését elemzik. Példaként említhető *Mariska Vilmos* aláb-

²²¹ SZÁNTÓ-TÓTH 2001, 203–204. Az adókulcsok elemelésének kérdéséről lásd SPICER 1993.

bi – a vámot kijátszó csempészetre („dugáruság”) vonatkozó – leírása: „A becsempésztett árukkal való kereskedés a vámvonal hosszában sok helyt önállóan szervezett üzleti ág gyanánt szerepel. Bizonyos vámok eltörlése vagy mérséklése következtében gyakran egész határközségek szegényednek el, mert fő keresetforrásuktól esnek el. A dugáruság terjedését leginkább az segíti elő, hogy a nép nem lát benne jogtalanságot vagy erkölcstelenséget, sőt vitézségnek tartja, ha valamely csempészbándának sok veszély és nagy kockázat után sikerül a dugáruüzletet keresztülvinni. Sőt egyes írók is védelmük alá vették a dugáruságot, azt mondván, hogy a helytelen vámintézkedések hatását enyhíti, a tilalmak és védvámok félszegségének elismerését sietteti, a vámköteles áruk olcsóbb megszerezhetőségét közvetíti s ez által az államkincstár megkárosodását kiegyenlíti. Nem nehéz kitalálni, hogy ezen indokolás álokoskodáson alapszik. Azért páltolni a törvényszegést, mert a törvény eltörlésére eszközül szolgálhat, a törvények tiszteletét ingatja meg. A dugáruság nem szelídíti a vámok hatását és nem egyenlíti ki a vámtörvényhozás igazságtalanságát, mivel a dugárus a rendes áraknál vagy olcsóbban adja el áruit, és ez esetben a becsületes kereskedő nem versenyezhet vele, vagy a csempészet nyereségét egészen magának tartja meg, amely esetben a fogyasztók nem részesülnek előnyben és a csempészet a törvénysértés díjává válik.”²²²

Jogállami, piacgazdasági körülmények között a rejtett gazdaság nyílt vagy hallgatólagos állami támogatása értelemszerűen nem fogadható el, hiszen nem hozhatók előnybe a tisztességtelen piaci szereplők a jogszerűen működő vállalkozásokkal szemben, a normák kikényszerítésének (a jogsértések szankcionálásának) tömeges, látványos elmaradása a közintézményekbe vetett bizalmat is megingatja, továbbá mérsékli az általános jogkövetési hajlandóságot.

6.5. A végrehajtás és a végrehajthatóság kérdései

A szankciórendszerhez kapcsolódóan vizsgálni szükséges röviden azt a kérdést is, hogy ha már megállapítást nyert véglegesen (jogerősen) a jogsértő magatartás (az adóhiány, a kapcsolódó szankciók), akkor vannak-e olyan további szempontok, amelyeket figyelembe kell venni az önkéntes teljesítés elmaradása okán foganatosítandó végrehajtás során.

Vitán felül áll egyrészt, hogy a jogrendszer nem működhet szankció nélkül, másrészt pedig az, hogy az állami bíróságok, hatóságok által egyedi döntésben megállapított kötelezettségeket önkéntes teljesítés hiányában ki kell kényszeríteni. Ennek megfelelően szükséges a végrehajtás jogi szabályozása, a végrehajtási jogintézmények hatékony érvényesítése, hiszen ezek hiányában az állami intézményrendszerbe vetett bizalom is megkérdőjelezhető. „A jogállami keretek között működő végrehajtási jog célja nem az adós ellehetetlenítése, hanem az, hogy lehetőséget nyújtson arra, hogy a kötelező erejű hatósági határozatban foglaltaknak a legegyszerűbb, leggyorsabb és leghatékonyabb módon érvényt lehessen szerezni.”²²³

Vannak azonban helyzetek, amikor mind az állam, mind pedig a társadalom számára előnyösebb az, ha az állam a végrehajtás foganatosításától eltekint, illetve speciális eszközöket biztosít. Ha például egy

²²² MARISKA 1885, 257–258. lábjegyzet.

²²³ 22/2013. (VII. 19.) AB határozat.

gazdasági társaság nem képes az adótartozást és a jogkövetkezményeket megfizetni, akkor nem biztos, hogy érdemes azokat azonnal és feltétlenül végrehajtani, hiszen hosszabb távon előnyösebb, ha egy adófizető nem kerül lehetetlen pénzügyi – egy fizetéseképtelenségi – helyzetbe, és tovább tudja folytatni a tevékenységét, amíg a pénzügyi egyensúly helyreáll. Megőrződnek a munkahelyek, és egy adózó nem szűnt meg jogutód nélkül, nem maradnak utána kielégíthetlen követelések (sem az adóhatóság, sem pedig a piaci hitelezők részéről).

Ha azonban nincs különleges helyzet, akkor az a kérdés is vizsgálható, hogy ha a közigazgatási pernek nincs halasztó hatálya az adóhatósági határozat végrehajtására, akkor az mennyiben egyeztethető össze az alapvető jogokkal, illetve az alkotmányi rendelkezésekkel. A feltett kérdés megválaszolásához az Európai Emberi Jogi Bíróság (a továbbiakban: EJEB) azon gyakorlata nyújthat támpontot, amely az adóbírságok és az ártatlanság vélelmének kapcsolatát vizsgálta. Az AB az EJEB vonatkozó döntései alapján a következőket fogalmazta meg: „A hatósági határozatban kiszabott büntetőjogias jellegű bírság azonnali, bírói felülvizsgálat lefolytatását megelőzően elrendelhető végrehajtása összefüggésben van az ártatlanság vélelmével, mert az komoly következményekkel járhat az érintettre, és hátrányosan érintheti a későbbi bírósági eljárásban való védekezését. Bár az azonnali végrehajthatóság nem jár szükségképpen az ártatlanság vélelmének sérelmével, az államoknak a végrehajtást – az ellentétes oldalakon fellépő érdekek megfelelő kiegyenlítésével – észszerű keretek között kell tartaniuk. [*Västberga Taxi Aktiebolag* és társa kontra Svédország, (36985/97.), 2002. július 23., 118. bekezdés; *Janosevic kontra Svédország* (34619/97.), 2002. július 23., 106. bekezdés].”²²⁴

²²⁴ 30/2014. (IX. 30.) AB határozat.

7. A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁS MINT BÜNTETŐJOGI TÉNYÁLLÁS

7.1. A közigazgatási jog – a szabálysértési alakzatok meghatározása

A büntetőjogi szankciók által elérni kívánt célok tágabb körben határozhatók meg, mint a közigazgatási (adóügyi) jogkövetkezmények céljai. A vonatkozó szakirodalomból három alapvető célkitűzés emelhető ki: a nevelés (visszavezetés a társadalomba), az elrettentés, valamint a társadalom védelme. (Hogy ezeket milyen arányban, hogyan kell, illetve lehet érvényesíteni a büntetőjogi jogalkotás és jogalkalmazás során, viták tárgyát képezi: egyes megközelítések szerint például az utóbbi időkben az elrettentésre nagyobb hangsúly helyeződik.)²²⁵

A büntetőjog – ahogyan arról korábban szó volt – mindig csak végső esetben alkalmazható, elsősorban más felelősségi alakzatok alkalmazása indokolt. Ezek egyik formája a szabálysértési felelősség: vannak olyan „kriminális cselekmények”, amelyek a bűncselekményként történő büntetni rendeléshez szükséges kockázatokkal és veszélyességgel nem rendelkeznek, azonban a társadalmi együttélés általánosan elfogadott szabályait sértik vagy veszélyeztetik, ezért hatékony fellépés indokolt ellenük.²²⁶ Ha a jogalkotó nem elégszik meg a pénzügyi jogi jogszabályok által alkalmazni rendelt joghátrányokkal, de a büntetőjogi védelmet még nem ítéli arányosnak (szükségesnek), akkor előírhat szabálysértési alakzatokat is az adott jogsértésre. Ilyen például a *vámszabálysértés*: a bűncselekménytől való elhatárolás alapja az elkövetési érték („a vagyoni hátrány a százezer forintot nem haladja meg”), de ettől függetlenül mindig szabálysértés valósul meg, ha a körülírt magatartást gondatlanul követik el.²²⁷

7.2. A büntetőjogi aspektusok – a kriminalizálás

A büntetőjog elsődlegesen nem rendezi, hanem védi az életviszonyokat.²²⁸ A jogalkotónak körültekintően, a gazdasági és társadalmi viszonyoknak megfelelően kell megalkotnia azokat a szabályokat, amelyek meghatározzák a tényállásszerű, a társadalomra veszélyes és a bűnös magatartásokat. A bűncselekmények e

²²⁵ SCHLEPPER 2014, 170–176.

²²⁶ A szabálysértésekről, a szabálysértési eljárásról és a szabálysértési nyilvántartási rendszerről szóló 2012. évi II. törvény (Sztv.) preambuluma.

²²⁷ Lásd a Btk. 462. § (3) bekezdését („Nem valósul meg bűncselekmény, illetve vámszabálysértés valósul meg, ha a költségvetési csalással okozott vagyoni hátrány a százezer forintot nem haladja meg.”), valamint az Sztv. 209. § (1)–(2) bekezdését.

²²⁸ FÖLDVÁRI 2003, 27.

definiálása során a jogalkotónak el kell döntenie, hogy milyen magatartásokat (aktív cselekvéseket, mulasztásokat) rendel büntetőjogi eszközökkel szankcionálni (azaz melyeket kriminalizál), mi az a szint, amelynek átlépésével már ezeket az eszközöket kell alkalmazni. Ahogy *Michael Spicer* rámutatott, „Az adócsalás több mint egyszerű hazardjáték. Magában foglalja bizonyos – széles körben legitimnek elfogadott politikai folyamat eredményeképpen kialakult – szabályok megsértését is.”²²⁹

A Btk. a XXIX. fejezetében nevesíti a költségvetést károsító bűncselekmények törvényi tényállásait, így például a *költségvetési csalást* vagy a *jövedékkel visszaélés elősegítését*. A költségvetési csalás egységes tényállása különböző cselekményeket rendel szankcionálni. Így magában foglalja a klasszikus adócsalást (vagy más közbevételi formákat megrövidítő magatartásokat),²³⁰ a jogosulatlan adó-visszaigénylést, -visszatérítést, a kedvezmények jogosulatlan igénybevételét, valamint a felhasználási kötelezettség megsértését (így ha például egy támogatást a jóváhagyott céltól eltérően használnak fel).²³¹

A költségvetési csalás tényállása úgynevezett *keret-diszpozíció*, vagyis más jogszabályok töltik ki a keretét. Ennek a kérdésnek különös jelentősége akkor van, ha időközben megváltozik a kitöltő jogszabály tartalma, vagy éppen megszüntetik a kötelezettséget, feloldják a korábbi tilalmat. (Ezek már klasszikus büntetőjogi kérdések, amelyek nem képezik a vizsgálódások tárgyát. Ugyancsak büntetőjogi kérdésnek minősül, hogy melyik tényállást valósítja meg az elkövető adott magatartása.)²³²

A „költségvetésbe történő befizetési kötelezettséget” elsődlegesen a *közterhek* megállapítása jelenti. A Gst. ezeknek csak a jellemző formáit nevesíti, így az adók, a vámok, a járulékok, a különböző illetékek, díjak (igazgatási szolgáltatási díjak), hozzájárulások emelhetők ki. A tényállás így magában foglalja a korábbi adócsalást, az áfára elkövetett csalást, csempészetet vagy a jövedékkel való visszaélést.²³³ Fontos ugyanakkor, hogy nemcsak jogszabályon alapuló kötelezettség (mint például adófizetési kötelezettség kiíratása kapcsán), hanem bizonyos (például egészségbiztosítási alapot kezelő szervvel szemben fennálló) kontraktuális kötelezettségek csalárd módon történő megszegésével is megvalósítható a tényállás.²³⁴

A büntetőjogi tényállás megalkotásával kapcsolatban alapvető követelmény, hogy „[a] büntetéssel történő jogkorlátozásnak – mértékét tekintve is – meg kell felelnie az arányosság, szükségesség és ultima ratio elveinek. [...] Az egyes bűncselekmények természetéhez és súlyához igazodó büntetési rendszer és a büntetés kiszabás normatív előírásai együttesen szolgálják a jogállami legális büntetés funkcióját: a szankcióval történő arányos és megérdemelt viszonzást. Az arányos és megérdemelt viszonzás szolgálhatja a preventív büntetési célokat.”²³⁵

²²⁹ SPICER 1993, 131.

²³⁰ Lásd MOLNÁR 2011.

²³¹ Lásd pl. a Kúria Bfv.II.1756/2015/5. számú ítéletét.

²³² Lásd az 1/1999. Büntető jogegységi határozatot, a 1/2006. Büntető jogegységi határozatot a csalás és adócsalás bűncselekmény megvalósulásáról fiktív bizonylatok, számlák felhasználása esetén vagy pl. a Kúria Bfv.I.466/2016/7. számú ítéletét.

²³³ Az összevont bűncselekményekről lásd MISKOLCZI 2016, 1325.

²³⁴ Lásd a Kúria Bfv. II. 662/2016. számú ítéletét [65] (EBH2017. B.18.).

²³⁵ 1214/B/1990. AB határozat (ABH 1995/571).

A büntetőjogi védelem szempontjából alapvető jelentőségű a *bűnösség* kérdése. A költségvetési csalásnak nincs gondatlanságon alapuló alakzata, tehát csak a szándékos²³⁶ elkövetés büntethető.²³⁷ A Btk. 7. §-a szerint „[s]zándékosan követi el a bűncselekményt, aki cselekményének következményeit kívánja, vagy e következményekbe belenyugszik”. Éppen ezért mindig vizsgálni kell a bűnösség körében, hogy a magatartás minősíthető-e szándékosnak vagy sem.

A büntetőjogi esetekben tehát különös tekintettel vizsgálendő a felelősség kérdése. A bírósági gyakorlat szerint egy gazdasági társaság vezető tisztségviselője (ügyvezetője) e minőségében felelősséggel tartozik a társaság adóbevallásaiért, tettesként tehát megvalósíthatja a költségvetési csalást. Ha az ő megbízása, utasításai alapján eljáró, a bevallást elkészítő és benyújtó könyvelő munkatárs nem tudott arról, hogy a bevallás valótlan adatokra épült, akkor az ő esetében tévedés áll fenn, tehát a könyvelő társtettesként nem vonható felelősségre.²³⁸

A klasszikus *jövedelemeltitkolás* is megalapozhatja a büntetőjogi felelősséget. Egy esetben például egy adóhatósági tisztviselő úgy kívánt szert tenni mellékjövedelemre, hogy könyvelési tevékenységet végzett – az összeférhetlenségi szabályok megsértésével – leplezett módon úgy, hogy más vállalkozások neve alatt folytatta a munkát (e vállalkozásokhoz nem volt bejelentve). Több év alatt több mint 6 millió forint megszerzett jövedelmet titkolt el (emellett adatokat is átadott cégek számára az adóhatósági nyilvántartásokból, így hivatali visszaélés is megvalósult). A Kúria a következőket állapította meg: „Igen nagy súlyosító nyomatéka van annak is, hogy a vádlott a cselekmény elkövetésekor egyébként *adóellenőri tisztséget viselt; ekként a hivatali feladata éppen az általa semmibe vett adófizetési kötelezettség másokkal való betartatása volt.* Az pedig közömbös, hogy a vádlott valós és kitartó munkavégzés ellenében szerezte az adózatlan jövedelmét. Éppen a hivatali minőségénél fogva neki még az átlagos állampolgárnál is jobban tisztában kellett lennie azzal, hogy az ilyen jövedelem is adóköteles, a munka mennyisége és nehézsége adókedvezményre, főként adómentességre nem jogosít.”²³⁹

Más esetekben jellemzően hamis, meghamisított (valótlan tartalmú), illetve fiktív bizonylatokat használnak fel. A bizonylatok kiállításához – mint az egyik adókötelezettség teljesítéséhez – rendszerint *szigorú számadású nyomtatványokat*, speciális, ellenőrzött szoftvereket (*számlázó programot*), eszközöket (például *pénztárgépet* vagy online kapcsolatra képes, adóügyi ellenőrzési egységgel is rendelkező pénztárgépet) kell használni.²⁴⁰ A bizonylatok kiállításának eszközei és körülményei ellenőrizhetők a részletes dokumentálási kötelezettségre tekintettel, így ha a különböző időpontok között ellentmondás áll fenn, akkor az adott ügylet jogszerűsége, a kibocsátott számlák valóságára megkérdőjelezhető. Egy esetben például a bíróság megállapította, hogy a szám-

²³⁶ „Bűncselekmény az a szándékosan vagy – ha e törvény a gondatlan elkövetést is büntetni rendeli – gondatlanságból elkövetett cselekmény...” [Btk. 4. § (1) bekezdés].

²³⁷ MISKOLCZI 2016, 1329.

²³⁸ Lásd a Fővárosi Törvényszék 11.B.1584/2010/132. számú ítéletét.

²³⁹ A Kúria Bhar.III.201/2015/4. számú ítélete.

²⁴⁰ Lásd az Sztv. 168. §-át, valamint a számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendeletet.

lák mögötti gazdasági események megtörténtét semmi nem bizonyította, a gazdasági társaság által kibocsátott számlák teljesítési időpontja korábbra esett, mint a számlákat tartalmazó számlatömb megvásárlása, és az egyes számlák kifizetése is jóval korábban történt meg, mint ahogy magát a bizonylatot kiállították. (Emellett az ügyben eljáró könyvszakértő nem talált az érintett számlákhoz kapcsolódó szerződést, fuvarlevelet, szállítólevelet, a számlázott fuvarok nem voltak beazonosíthatóak, az éves beszámolót a cégnyilvántartás számára nem nyújtották be, és a pénztárban kimutatott pénzkészlet nem tette volna lehetővé a szállítási számlák rendezését.) A terhelt egyébként a büntetőeljárás során meg sem kísérelte a számlák tartalmának valódi voltát igazolni.²⁴¹

Ugyancsak megvalósítható a költségvetési csalás bűncselekménye akkor, ha egy lakáscélú állami támogatás igénylésének feltétele bizonyos mértékű önerő megléte, és az igénylő úgy nyilatkozik a hitelintézet felé, hogy ezzel rendelkezik, pedig valójában ilyen önerő nem állt a rendelkezésére: „A tényállásban foglaltak szerint a támogatási szerződés aláírásakor az építtető vádlottak önerő meglétéről nyilatkoztak, noha tisztában voltak azzal, hogy ilyenekkel nem rendelkeztek. Önerő hiányában a kedvezmény nem lehetett volna igényelhető, a lakásépítési támogatás nem lehetett volna engedélyezhető.”²⁴²

Végül célszerű röviden megvizsgálni a *büntetés kiszabásra vonatkozó joggyakorlatot*. Központi kérdés lehet ebben a körben az *elkövetői reparáció*, amelyet maga a Btk. is támogat azáltal, hogy lehetővé teszi főszabály szerint a büntetés korlátlan enyhítését, ha a költségvetési csalással okozott vagyoni hátrányt a vádirat benyújtásáig megtérítik.²⁴³ Ugyancsak fontos szempont lehet a büntetés végrehajtásának felfüggesztése is, amelyre a bírói gyakorlat szerint lehetőség van, ha az elkövetők beismerő vallomást tesznek, és a vagyoni hátrány rendezésére határozott törekvésük van, például befizettek már valamekkora összeget („pozitívan értékeli az állami adóbevételek – akár utólagos – biztosítását”). Viszont az is lényeges kérdés, hogy az elkövetők mikor terjesztették elő a beismerő vallomásukat: ha erre csak a másodfokú eljárásban került sor, akkor ennek nyomatéka lényegesen kisebb, mintha azt már az eljárás megindításakor, a nyomozás során vagy az elsőfokú eljárásban megtették volna. A terhelték javára értékelhető továbbá, hogy ha egy részét már az okozott hátránynak megfizették, akkor a szabadságuk elvonása esetén a kár megtérítésének folytatása nem lenne tőlük várható, így az nyomatékos enyhítő körülményként veendő figyelembe az enyhítésre, illetve a szabadságvesztés végrehajtásának felfüggesztésére vonatkozó döntés meghozatalakor.²⁴⁴

A költségvetési csalás megállapíthatóságának körében feltétlenül említést kell tenni az *értékhatár*ról: a jogalkotó döntésétől függ, hogy legalább milyen értékre kell elkövetni a költségvetési csalást ahhoz, hogy büntetőjogi felelősségre vonás történhessen. A Btk.-ban ez százezer forint. Viták tárgyát képez(het)i, hogy ez az értékhatár alacsony-e, vagy éppen megfelelő. Amikor a jogalkotó ezen értékhatár meghatározásáról dönt, akkor azt kell mérlegelnie alapvetően, hogy mikor kívánja büntetőeljárás lefolytatását, azaz vizsgálni kell ennek költségvonatát is. Ha ez az érték túl alacsony, akkor már csekélyebb összegű csalás esetén is mozgásba kell hozni a büntető apparátust, ha pedig túl magas, akkor joggal merülhet fel a kérdés, hogy

²⁴¹ Lásd a Kúria Bhar.I.625/2016/8. számú ítéletét.

²⁴² A Kúria Bhar. II. 371/2015. számú ítélete (BH2016.108).

²⁴³ Lásd a Btk. 398. § (8) bekezdését.

²⁴⁴ Lásd a Debreceni Ítéltábla Bf.II.393/2016/7. számú ítéletét.

vajon nem indokolatlan-e ez a nagyvonalúság, hiszen úgy kell gondolkozni, mintha egy magánszemélytől lopnák el ezt az összeget. Hogyan lenne értékelhető az a döntés, ha a jogalkotó a lopás büntetőjogi értékhatárát százezer forintban határozná meg, azaz ezen elkövetési érték alatt csak szabálysértés lenne? És nem egyébről van szó költségvetési csalás esetében, mint arról, hogy az államháztartást, a közvagyonot rövidítik meg, az államháztartástól és így voltaképpen az egész társadalomtól „lopják el” – mégpedig szándékosan, tudatosan – a kérdéses összeget. És felmerülhet a kérdés, hogy vajon nem védendő-e ugyanúgy a közvagyon, mint az egyes magánszemélyek vagyona?²⁴⁵

Az értékhatár egyébként kifejezésre juttathatja azt is, hogy mi számít már olyan összegnek, amely „mél-tó” a büntetőeljárásra és a büntetőjogi szankció kiszabására. Mi számít csekélységnek? E kérdést csak és kizárólag egy adott ország társadalmi, gazdasági viszonyai alapján lehet megválaszolni. Elegendő ebben a körben utalni arra, hogy mekkora különbségek vannak az Európai Unió belül is például az átlagos jövedelmek, a legkisebb kötelező munkabér körében. Mi az az összeg, amelyért már működtetni kell a büntető igazságszolgáltatás apparátusát? – tehető fel zárásképpen a kérdés.

7.3. A *ne bis in idem* kérdése büntetőjogi szankció alkalmazása esetén

Az adójogi jogsértéseket pénzügyi jogi szankciókkal kell sújtani. Az állam azonban még erőteljesebb eszközökkel is védheti a közbevételeihez fűződő érdekeit. Ha viszont mind pénzügyi, mind pedig büntetőjogi szankció alkalmazandó, akkor meg kell vizsgálni, hogy nem sérül-e a kétszeres szankcionálás tilalma, azaz a *ne bis in idem* elve. „A kettős szankció tilalma azt jelenti, hogy nem lehet több büntető jellegű joghátránnyal sújtani ugyanazt a személyt ugyanazon tény- és jogalapon, ugyanazon védett jogi érdek védelme érdekében.”²⁴⁶

A kiindulópont az, hogy „az állami büntetőigény érvényesítése a jogállamokban kizárólag akkor nyerhet alkotmányos igazolást, ha azt olyan eljárási garanciák megtartása mellett folytatják, amelyek ellensúlyt képeznek az állami hatalommal szemben és elejét veszik az állami büntetőhatalom önkényes, visszaélészerű gyakorlásának”. Számos alkotmányban, nemzetközi egyezményben megjelenik ez az elv, azonban „sem a nemzeti alkotmányok, sem a nemzetközi egyezmények nem tekintik kivételt nem tűrően érvényesülő szabálynak”.²⁴⁷

Vagyis felmerülhet a kérdés, hogy nem ütközik-e a kétszeres értékelés tilalmába az,²⁴⁸ ha a kiszabott adójogi jogkövetkezmények (adóbírság stb.) mellett még büntetőjogi felelősségre is vonják az adózót, így büntetést szabnak ki, illetve vagyonekobjást alkalmaznak. A kérdés megválaszolásához az Európai Unió Bírósága és az EJEB joggyakorlata szolgálhat kiindulópontként, mégpedig elsősorban az úgynevezett

²⁴⁵ Lásd MISKOLCZI 2016, 1326., 1340.

²⁴⁶ A Mohácsi Járásbíróság 1.P.20.541/2017/6. számú ítélete.

²⁴⁷ 33/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [19] – [23].

²⁴⁸ Az Amerikai Egyesült Államok jogában ld. erről az V. alkotmánykiegészítést („double jeopardy clause”), továbbá pl. a *Helvering v. Mitchell*, 303 U.S. 391 (1938), valamint *Department of Revenue of Montana v. Kurth Ranch et al.* 511 U. S. 767 (1994) ügyet.

*Engel-kritériumok.*²⁴⁹ Vagyis megállapítható a kétszeres értékelés tilalmába ütközés, ha voltaképpen két büntetőjogi jellegű szankciót alkalmaznak ugyanarra az elkövetett jogsértésre. Önmagában nem jogsértő, ha közigazgatási és büntetőjogi jogkövetkezmény is megállapításra kerül, mivel a tagállamok alkalmazhatnak közigazgatási és büntetőjogi szankciókat, valamint ezek kombinációját. Ugyanakkor vizsgálni szükséges, hogy fennáll-e a *ne bis in idem* elv sérelme a szankciók alapján. Így vizsgálandó a nemzeti jog büntetőjogi besorolása, a jogkövetkezmény célja és címzetti köre, végül pedig az előírt büntetés jellege, súlya. Így ha például az adóbírság már büntető jellegű, akkor már megállapítható az elv sérelme egy további büntetőjogi büntetés kiszabása esetén. Vizsgálni szükséges ennek megfelelően a közigazgatási és a büntetőeljárás viszonyát (a kiegészítő jellegét), azt, hogy megtették-e a hatóságok a szükséges lépéseket a kettős szankcionálás elkerülése érdekében, valamint azt, hogy figyelembe vették-e a másik eljárásban a már korábban megállapított jogkövetkezményt.²⁵⁰

A vagyonek Kobzás esetében megemlíthető még, hogy „[a] kétszeres elvonás tilalmára tekintettel akkor, ha a kiesett bevétel megfizetésére, a jogosulatlanul igénybe vett kedvezmény, illetve a jóváhagyott céltól eltérően felhasznált pénzeszközök visszafizetésére az annak kapcsán eljárni jogosult hatóság az elkövetőt vagy azt a gazdálkodó szervezetet, amelyik azzal gazdagodott, már kötelezte, nincs helye vagyonek Kobzás alkalmazásának.”²⁵¹

Összegezve a fentieket: az adóhatóságoknak és a büntetőbíróknak figyelembe kell venniük, hogy adott esetben kétszer is jogkövetkezménnyel sújthatják ugyanazt az elkövetőt ugyanazon cselekményéből kifolyólag. Az államoknak joguk van az általuk szükségesnek ítélt szankciókat kilátásba helyezni, viszont a *ne bis in idem* elv sérelmét nem valósíthatják meg, hiszen azzal már aránytalan lenne a fellépés. Önmagában nem sérti az elvet az, ha egyszerre adójogi és büntetőjogi jogkövetkezményeket is alkalmaznak, de ezek súlya, aránya, kiegészítő jellege döntő jelentőségű kérdés az elv érvényesülése szempontjából.

²⁴⁹ Lásd az EJEB 1976. június 8-ai, az Engel és társai kontra Hollandia ügyben hozott ítéletét.

²⁵⁰ HARMATI-LÁRIS-KISS 2018, 211–213.

²⁵¹ 95. BK vélemény a vagyonek Kobzás egyetemleges alkalmazásának tilalmáról, illetve a részesekkel szembeni alkalmazásáról.

8. ZÁRÓ, ÖSSZEGZŐ GONDOLATOK

A modern jogrendszerekben az adózás rendkívül összetett folyamat: számos adónem létezik, amelyekhez sokféle adókötelezettség kapcsolódik. Az adózóknak e szabályok szerint eleget kell tenniük a megállapított kötelezettségeiknek, az önkéntes jogkövetés alapvető elvárás.

Egy állam számára alapvető kérdés, hogy a működéséhez szükséges pénzügyi forrásokat adók és más közbevételek útján megszerezze. A bevételek növelésének egyik eszköze az adórendszer változtatása: „Ha a döntéshozóknak (politikuskoknak) több bevételre van szükségük, akkor nagyjából két megoldás közül választhatnak: vagy emelik az adókulcsokat vagy költséges intézkedéseket hoznak a jogkövetés fejlesztésére.”²⁵² A magas adóterhek azonban még nem feltétlenül eredményeznek magasabb költségvetési bevételeket. Az adófizetők részéről természetes reakció az ellenállás az adóemelések, az adókedvezmények elvétele vagy az olyan szabályok bevezetése esetében, amelyek a terheket növelik.²⁵³ Az államoknak a jóléti rendszerek fenntartása fontos feladata, a megfelelő mennyiségű és minőségű közszolgáltatás nyújtása, valamint a folyamatos fejlesztések megvalósítása alapvető elvárás velük szemben. Ezenkívül növekvő finanszírozási igénnyel kell számolni az elöregedő társadalmakban, a munkanélküliség emelkedése esetén a munkanélküliek támogatására is többet kell fordítani. Mindez pedig egyre több közbevétel megszerzését teszi szükségessé.²⁵⁴

Kulcskérdés tehát, hogy az adókötelezettségeket megállapító adójogszabályok betartása miképpen kényszeríthető ki, hogyan lehet az adózókat a jogsértő, csalárd magatartásoktól visszatartani. Ennek megfelelően alakítandó ki az adójog szankciórendszere, a hátrányos jogkövetkezményeket magában foglaló jogi normák összessége.

A jogalkotás képtelen előre felleltározni az összes lehetséges jogsértést és az ahhoz kapcsolódó jogkövetkezményeket. A szankciók alkalmazása terén tehát nélkülözhetetlen a *mérlegelési jogkör* biztosítása az adóhatóságok számára, azaz fel kell őket hatalmazni arra, hogy megvizsgálják az eset összes körülményét, és ennek megfelelően döntsenek a hátrányos jogkövetkezmények alkalmazásáról (vagy éppen a mellőzésükről, mérséklésükről). A mérlegelési jogkört erőteljesen behatárolják a bírságolási politika alapelvei.

Ahogy az adózók sem egy homogén csoportot alkotnak, hanem *többféle kategóriába* sorolhatók, úgy differenciált jogalkotás és jogalkalmazás szükséges a jogkövetkezmények körében: másképpen kell egy agresszív adótervezést rendeltetésellenes joggyakorlással megvalósított cégcsoportot büntetni, mint egy egyedül dolgozó egyéni vállalkozót. Megfelelő módon kell kialakítani a represszív (az elretentő-megtorló) szankciók alkalmazásának és az adóhatóság együttműködő, támogató jellegét biztosító jogintézmények (lehetőségek) arányát. A jogi eszközök nem mindig alkalmasak a kívánt cél elérésére

²⁵² KEEN–SLEMROD 2017, 113.

²⁵³ DRYWA 2016, 28–29.

²⁵⁴ BROOKS–HWONG 2010, 800–801.

önmagukban, az adózókat nem szabad pusztán „adóalanyoknak” tekinteni (lásd Bibó István korábban idézett gondolatait).

Az adójogi jogsértések megelőzésében és megbüntetésében a szankció értelemszerűen döntő jelentőséggel bír, e kérdés *több szempontból* is kutatható: a közgazdaságtudományi, a szociológiai (pszichológiai) és a jogi megközelítés különböző irányból közelít a tárgykörhöz. Komoly szakirodalom áll rendelkezésre empirikus kutatásokból, amelyek az adózói attitűdöket vizsgálják, azon szociológiai, közgazdasági és pszichológiai tényezőket, amelyek meghatározzák, hogy miért lesz valamely adózóból adóelkerülő, és miért lesz másokból normakövető. Érdemes azonban a jogi oldalt is vizsgálni: milyen jogalkotási technikák állnak rendelkezésre egy korrekt szankciórendszer megalkotásához, hogyan alkalmazhatók, alkalmazandók a jogkövetkezményeket megállapító jogszabályi rendelkezések, hogy feleltethetők meg az alkotmányosság kritériumainak, azaz hogy lehet egy adójogi szankciórendszer arányos. Ez a kérdés azért is különösen fontos, mert az adójogi jogsértéseket nemcsak adójogi, hanem büntetőjogi szankciókkal is üldözik, amely már felvetheti a kettős szankcionálás tilalmának megsértését, az aránytalan büntetések kérdését.

Az adójogi jogsértések esetében különösen fontosak lehetnek a *büntetőjogi aspektusok*, azaz hogy az adóztató hatalom az érdekeit milyen büntetőjogi eszközökkel igyekszik védeni a közigazgatási szankciók mellett. Mivel ez a kétszeres büntetőjogi értékelés tilalmába (*ne bis in idem*) is ütközhet, ezért fontos figyelembe venni az EUB és az EJEB joggyakorlatát, a büntető- és az adóigazgatási eljárás kapcsolatát, a két eljárásban alkalmazott szankciókat együttesen szükséges értékelní az arányosság követelményének érvényre juttatása érdekében.

A jogalkotásnak számos lehetősége van arra, hogy *differenciált szankciórendszert* alakítson ki: a pénzügyi jellegű jogkövetkezményeken és az intézkedéseken kívül egyéb eszközök is rendelkezésre állnak. Különösen a különböző nyilvános „feketelisták” vagy az újabb vállalkozás alapításának (vagy működő vállalkozás megszerzésének) korlátozása említhető ebben a körben. Minél összetettebb, sokrétűbb a szankciórendszer, annál több eszköz áll rendelkezésre az optimális jogkövetkezmények megállapításához, ezzel párhuzamosan azonban értelemszerűen növekednek a jogi kérdések is: arányos-e (alkotmányos-e) az adott jogkövetkezmény, összhangban áll-e az uniós joggal, helyesen alkalmazta-e (indokolta-e) az adóhatóság? Zárásképpen tehát megfogalmazható, hogy a szankciórendszer jogi jellegű kutatásának komoly lehetőségei vannak, a megfelelő jogi háttér ismerete mind a jogalkotás, mind az adóhatóságok, mind pedig az adózók részéről elengedhetetlen.

FELHASZNÁLT IRODALOM

- ARNDT, Hans-Wolfgang – JENZEN, Holger (2011): *Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts*. München, Verlag Vahlen.
- ASZTALOS László (1966): *A polgári jogi szankció*. Budapest, Akadémiai.
- BIBÓ István (1990): *Különbség*. Budapest, Bethlen Gábor Könyvkiadó.
- BIRK, Dieter – DESENS, Marc – TAPPE, Henning (2015): *Steuerrecht*. Heidelberg, C. F. Müller.
- BLUM, Daniel – MARCHGRABER, Christoph – SPIES, Karoline hrsg. (2017): *Praxisfälle Steuerrecht 2.; Ausgewählte Fälle aus der österreichischen und europäischen Rechtsprechung 2013–2016*. Wien, Linde Verlag.
- BROOKS, Neil – HWONG, Thaddeus (2010): Tax Levels, Structures, and Reforms: Convergence or Persistence. *Theoretical Inquiries in Law*, No. 2.
- BROTHER Layman (2017): Adóamnesztiák – Feloldozás a bűnök alól? *Büntetőjogi Szemle*, 2. sz.
- COCKFIELD, Arthur J. – MAYLES, Jonah (2013): The Influence of Historical Tax Law Developments on Anglo-American Laws and Politics. *Columbia Journal of Tax Law*, Vol. 5. No. 1.
- CSERNE Péter (2015): *Közgazdaságtan és jogfilozófia*. Budapest, Gondolat.
- CRABB, John H. (1964): The French Concept of Abuse of Rights. *Inter-American Law Review*, Vol. 6. No. 1.
- CSONTOS László (1995): Fiskális illúziók, döntéelmélet és az államháztartási rendszer reformja. *Közgazdasági Szemle*, 12. sz.
- CUMMINGS, Jasper L. Jr. (2010): *Supreme Court's Federal Tax Jurisprudence*. American Bar Association, Section of Taxation, Washington, DC.
- DEVROE, Wouter (2005): Tax Amnesty and Community Law. *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, Vol. 12. No. 3.
- DORAN, Michael (2009): Tax Penalties and Tax Compliance. *Harvard Journal on Legislation*. Vol. 46. No. 1.
- DRYWA, Anna (2016): Selected Problems of the Phenomenon of Minimizing Tax Burdens. *Financial Law Review*, No. 1.
- FAZEKAS Marianna – FICZERE Lajos szerk. (2002): *Magyar Közigazgatási Jog. Általános rész*. Budapest, Osiris.
- FINKEY Ferenc (1933): *Büntetéstan problémák*. Budapest, Sylvester Irodalmi és Nyomdai Bt.
- FÖLDES Gábor (2004): *Adójog*. Budapest, Osiris.
- FÖLDVÁRI József (2003): *Magyar Büntetőjog. Általános rész*. Budapest, Osiris.
- GARBARINO, Carlo (2010): Comparative Taxation and Legal Theory: The Tax Design Case of the Transplant of General Anti-Avoidance Rules. *Theoretical Inquiries in Law*, No. 2.
- GRIBNAU, Hans J. L. M. – JALLAI, Ave-Geidi (2017): Good Tax Governance. A Matter of Moral Responsibility and Transparency. *Nordic Tax Journal*, No. 1.
- GUTTERIDGE, H. C. (1933): Abuse of Right. *Cambridge Law Journal*, Vol. 5. No. 1.

- GYULAI-SCHMIDT Andrea (2012): Az uniós állami támogatási szabályok közszolgáltatásokra – különös tekintettel a szociális szolgáltatásokra – vonatkozó alkalmazása. In Tátrai Tünde: *A közbeszerzés gyakorlata: szakértők útmutatói ajánlatkérőknek és ajánlattevőknek*. Budapest, WEKA Szakkiadó; RAABE Tanácsadó és Kiadó.
- HARMATI Judit – LÁRIS Liliána – KISS Árpád Lajos (2018): Az adóbírság és a büntetőjogi szankció kapcsolata. *Magyar Jog*, 65. évf. 4. sz.
- HOBBS, Thomas (2010): *Leviathán*. Budapest, Kossuth.
- HÖGLUND, Mats (2016): The importance of staff to the efficiency of the tax agency. *Nordic Tax Journal*, No. 2.
- HYNES, Jessica (2013): The 1870s Tax Resistance of Julia and Abby Smith: From Natural Rights to Expediency in the Shadow of Separate Spheres. *Tennessee Journal of Race, Gender, & Social Justice*, No. 2.
- KAHN, Jeffrey H. (2014): The Individual Mandate Tax Penalty. *University of Michigan Journal of Law Reform*, Vol. 47. No. 2.
- KEEN, Michael – SLEMROD, Joel (2017): Optimal tax administration. *Journal of Public Economics*, No. 8.
- KIRCHMANN, Julius Hermann von (2003): *Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft*. Dornbirn, Verlag BSA.
- KIS János (1997): *Az állam semlegessége*. Budapest, Atlantisz.
- LÁBADY Tamás (2002): *A magyar magánjog (polgári jog) általános része*. Budapest–Pécs, Dialóg Campus.
- LARSEN, Lotta Björklund (2018): *A Fair Share of Tax. A Fiscal Anthropology of Contemporary Sweden*. Cham – Switzerland, Springer International Publishing AG.
- LEONARD, Herman B. – ZECKHAUSER, Richard J. (1987): Amnesty, Enforcement, and Tax Policy. *Tax Policy and the Economy*, No. 1.
- LIPTON, Paul P. (1970): Search Warrant in Tax Fraud Investigations. *American Bar Association Journal*, Vol. 56. No. 10.
- LISI, Gaetano (2015): Tax morale, tax compliance and the optimal tax policy. *Economic Analysis and Policy*, Vol. 45. No. 3.
- LOGUE, Kyle D. (2007): Optimal Tax Compliance and Penalties When the Law Is Uncertain. *Virginia Tax Review*, Vol. 27. No. 2.
- LUKÁCS János (2007): Kreatív számvitel, véletlen hiba, szándékos csalás. *Társadalom és Gazdaság*, 1. sz.
- MAGYARY Zoltán (1942): *Magyar Közigazgatás*. Budapest, Királyi Magyar Egyetemi Nyomda.
- MARISKA Vilmos (1885): *Az államgazdaságtan (Pénzügytan) kézikönyve*. Budapest, Franklin Társulat Magyar Irodalmi Intézet és Könyvnyomda.
- MCCAFFERY, J. Edward – BARON, Jonathan (2005): The Political Psychology of Redistribution. *UCLA Law Review*, Vol. 52. No. 6.
- MISKOLCZI Barna (2016): A költségvetést károsító bűncselekmények. In POLT Péter szerk.: *A büntető törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény Nagykommentárja*. H. n., Opten.
- MOLNÁR Gábor Miklós (2011): *Adócsalás a költségvetési csalásban*. Budapest, HVG-Orac.
- MORSE, Susan C. (2012): Tax Compliance and Norm Formation Under High-Penalty Regimes. *Connecticut Law Review*, Vol. 44. No. 3.
- NAGY Ferenc (1911): A virilizmus városainkban. *Városi Szemle*.

- NAV évkönyv (2016); Tények, információk a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szervezetéről és annak 2016. évi tevékenységéről. Budapest, 2017. Elérhető: <https://www.nav.gov.hu/nav/kiadvanyok/Evkonyvek>
- OLÁH Zoltán (2014): Adóbehajtók Izajás Septuagintájában. *Studia Theologica Transsylvaniensia*, 2. sz.
- PESCHKA Vilmos (1980): Hegel jogalkotás-elméleti koncepciója. In PESCHKA Vilmos: *Jog és filozófia*. Budapest, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó.
- PETRÉTEI József (2011): Az ellenjegyzés intézményéről, *Jura*, 17. évf. 1. sz.
- PFEFFER Zsolt (2015): A nullum tributum sine lege elv. *Jogtudományi Közlöny*, 11. sz.
- PFEFFER Zsolt (2016): A támogatási jogviszonyról pénzügyi és polgári jogi aspektusból. *Miskolci Jogi Szemle*, 2. sz.
- PFEFFER Zsolt (2018a): A joggal való visszaélés tilalma az adójogban. *Magyar Jog*, 65. évf. 4. sz.
- PFEFFER Zsolt (2018b): Mérlegelés az adóigazgatási eljárásban. *Pro Futuro – A jövő nemzedékek joga*, 1. sz.
- RASKOLNIKOV, Alex (2006): Crime and Punishment in Taxation: Deceit, Deterrence, and the Self-Adjusting Penalty, *Columbia Law Review*, No. 3.
- SAJÓ András (1980): *Jogkövetés és társadalmi magatartás*. Budapest, Akadémiai.
- SAMU Mihály (2000): *Jogpolitika*. Budapest, Rejtjel.
- SÁRÁNDI Imre (1965): *Visszaélés a joggal*. Budapest, Akadémiai.
- SCHLEPPER, Christina (2014): Die Renaissance der repressiven Strafrechts. *Zeitschrift für Rechtssoziologie*, Nrn. 1–2.
- SCOTT, James: (1912–1913): Legislative Sovereignty. *The Juridical Review*, No. 24.
- SPICER, Michael W. (1993): Az adócsalás kívánatosságáról a hagyományos, illetve az alkotmányjogi gazdaságtan nézőpontjából. *Szociálpolitikai Értesítő*, 1–2. sz.
- SPINOZA, Baruch (1978): Teológiai-politikai tanulmány. Budapest, Akadémiai.
- STEPHAN, Paul B. III. (1983): Bob Jones University v. United States: Public Policy in Search of Tax Policy. *Supreme Court Review*, Rev. 33.
- SZABÓ Tibor (2014): *Vagyonos enciklopédia. Adózás és adóellenőrzés a privát szférában*. Budapest, Adónet.hu Zrt.
- SZAMEL Katalin (1988): *Közigazgatás az állampolgárért, vagy állampolgár a közigazgatásért*. Budapest, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó.
- SZÁNTÓ Zoltán – TÓTH István János (2001): A rejtett gazdaság és az ellene való fellépés tényezői. *Közgazdasági Szemle*, 3. sz.
- THURONYI, Victor – VANISTENDAEL, Frans (1996): Regulation of Tax Professionals. In THURONYI, Victor ed.: *Tax Law Desing and Drafting*. Washington, International Monetary Fund.
- TJERNBERG, Mats (2016): Legal certainty in taxation at authorities and courts of law: a nordic view of specialization and unbiasedness. *Nordic Tax Journal*, No. 1.
- TÓTH István János – SEMJÉN András (1999): A magyar vállalkozások adózási magatartása és pénzügyi fegyelme. *Külgazdaság*, 1. sz.
- VANISTENDAEL, Frans (1996): Legal Framework for Taxation. In THURONYI, Victor ed.: *Tax Law Desing and Drafting*. Washington, International Monetary Fund.
- WILES, Darrell D. (2009): Strict Liability and Tax Penalties. *Oklahoma Law Review*, Vol. 62. No. 1.
- ZOLT, Eric M. (1989): Deterrence Via Taxation: A Critical Analysis of Tax Penalty Provisions. *UCLA Law Review*. No. 37. No. 2.

RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE

AB Alkotmánybíróság

Art. az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény

Btk. a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény

EJEB Emberi Jogok Európai Bírósága

EUB Európai Unió Bírósága

Gst. Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény

Htv. a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény

IRC Internal Revenue Code (az USA szövetségi adókodexe)

IRS Internal Revenue Service (az USA adóhatósága)

Jöt. a jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény

Kp. a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény

OECD Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (Organisation for Economic Co-operation and Development)

Ptk. a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény

Régi Art. az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény

Sztv. a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény

A Nemzeti Közszolgálati Egyetem kiadványa



Kiadó:

Nemzeti Közszolgálati Egyetem;
Államtudományi és Közigazgatási Kar
www.uni-nke.hu

Felelős kiadó:

Prof. Dr. Kis Norbert dékán
Címe: 1083 Budapest, Üllői út 82.

Tördelőszerkesztő:

Mikes Vivien

ISBN 978-963-498-051-3 (PDF)

A kiadvány a KÖFOP-2.1.2-VEKOP-15.
„A jó kormányzást megalapozó közszolgálat-fejlesztés” című projekt keretében készült el és jelent meg.