



Szabó Ildikó

A feltételes adómegállapítás hazai és nemzetközi szabályozása



Szabó Ildikó

A feltételes adómegállapítás hazai és nemzetközi szabályozása

 Wolters Kluwer

Szabó Ildikó

**A feltételes
adómegállapítás
hazai és nemzetközi
szabályozása**

Wolters Kluwer • Budapest, 2017

Kiadja a
Wolters Kluwer Kft.
Budapest, 2017
1117 Budapest, Prielle Kornélia u. 21–35.
Telefon: +36 (1) 464-5656
Fax: +36 (1) 464-5657
e-mail: info-hu@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.hu

Felelős vezető: Tóth Gábor, a Wolters Kluwer Kft. ügyvezetője
Kiadásért felelős: Fehér Nóra
A kiadványok szerkesztéséért felelős: dr. Rajházi Mónika
Felelős szerkesztő: Kis Erika
Műszaki szerkesztés: Wolters Kluwer Kft.
Grafikai tervezés: Wolters Kluwer Kft.
Tördelés: Korrinfo Kft.

ISBN 978 963 295 668 8
Termékkód: YEB1708

**Kiadványaink megtekinthetők és megvásárolhatóak
szakkönyvesboltunkban a Kiadó címén,
továbbá a shop.wk.hu portálon.**

Minden jog fenntartva, beleértve a sokszorosítás és a mű bővített, illetve rövidített változatának kiadási jogát is.
A Kiadó írásbeli hozzájárulása nélkül sem a teljes mű, sem annak bármely része semmiféle formában
(fotokópia, mikrofilm vagy más hordozó) nem sokszorosítható.

Szerző:
dr. Szabó Ildikó PhD

Kézirat lezárva:
2017. június

© dr. Szabó Ildikó, Budapest, 2017
© Wolters Kluwer Kft., Budapest, 2017

Ajánlás

*Pázmány Péter Katolikus Egyetemnek
és Halustyik Annának*

Előszó

*„Egy nemzet közteherviseléshez való viszonya
a nemzet holnapjának tükörképe.”
(Széchenyi István)*

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

A minisztériumi gyakorlati tapasztalataim és a tudományos érdeklődésem ösztökélt abba az irányba, hogy tudományos igényű kutatásomat megkezdjem a feltételes adómegállapítási eljárás vonatkozásában. Azonban nem szorítkozhattam kizárólag a hazai eljárás vizsgálatára, hanem azt szükségesnek tartottam kibővíteni a nemzetközi szabályozásának tudományos vizsgálatával.

A feltételes adómegállapítással kapcsolatos kutatásom kezdetén volt olyan kutatótársam, aki kérdésként tette fel, hogy ezen eljárás lehetőséget biztosít-e az

adófizetés csökkentésére. A felvetés számomra jelzés értékű volt abból a szempontból, hogy a témakör valóban újszerű, és azt indokolt a hazai jogtudomány területén is megjeleníteni. Azonban álláspontom szerint a jogintézmény elnevezése vezet sok esetben félreértéshez, hiszen az eljárásban nem olyan feltételekről van szó, amelynek fennállása esetén adómentesség vagy adókedvezmény illeti meg a kérelmezőt, hanem a feltételes adómegállapítás keretében a kérelmező által előadott tényállásra (mint feltételekre) a hatóság megállapítja az adókötelezettséget. Véleményem szerint a feltételes adómegállapítás hazai megtévesztő elnevezése mellett az angol elnevezése sem találó: Advance Tax Ruling / Binding Ruling, mivel egyik sem fejezi ki a fentiekben bemutatott eljárás valós tartalmát.

Mindezek abba az irányba ösztökéltek, hogy megkezdjem a feltételes adómegállapítási eljárásra vonatkozó kutatásomat, amely során Dr. habil Halustyik Anna egyetemi docens megtisztelő, sokoldalú támogatását, segítségét külön köszönöm. Továbbá Dr. habil Nagy Zoltán és Dr. Gregóczki Etelka ösztönző javaslatait és észrevételeit, amelyeket A feltételes adómegállapítás a hazai és nemzetközi szabályozásban című doktori értékezésemhez tettem.

2017. június

A Szerző

Bevezetés

A könyv célja *a feltételes adómegállapítás helyének meghatározása nemcsak a jogrendszerben, hanem a pénzügyi jogban is*, hiszen a feltételes adómegállapítási eljárás a pénzügyi jogon belül helyezkedik el, egy speciális adóigazgatási eljárás, amely ugyanakkor közigazgatási eljárásnak is minősül, így a közigazgatási eljárás egyes jellemvonásai (kérelemre indul, hatóság bírálja el, határozattal zárul) is megtalálhatók.

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

Ennek keretében *az egyes országok gyakorlatát a feltételes adómegállapítás egészének áttekintése során mutatom be, azaz azon fejezetben belül emelem ki az adott ország szabályozási gyakorlatát, ahol az releváns*. Ennek következtében nem egy-egy ország feltételes adómegállapítási szabályozását ismertetem egyenként,

hanem egy szempontrendszer alapján mutatom be ezt a speciális adóigazgatási eljárást, és azon fejezetben utalok egy-egy ország gyakorlatára, ahol az specifikumként megjelenik, érdemi alternatívát kínál.

A könyv célja olyan gyakorlati és elméleti kérdések megválaszolása, mint

- a feltételes adómegállapítás képes-e a közteherviselés teljesítését elősegítő eszközzé válni,
- a feltételes adómegállapítási eljárás speciális közigazgatási hatósági eljárásnak vagy inkább valamilyen jogértelmezési aktusnak tekinthető-e,
- a feltételes adómegállapítás képes egy jövőbeni beruházás számára jogbiztonságot teremteni, és ezzel jogi eszköz útján ösztönözni a beruházásokat, vagy
- a feltételes adómegállapítás adóamnesztiává válik-e a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének széles körű érvényre juttatása nélkül.

A könyv keretein belül ismertetem a feltételes adómegállapításra vonatkozó hazai és nemzetközi szabályozást, és ennek alapján az egyes országok gyakorlatát több esetben különböző szempontrendszer alapján osztályozom, értékelem. A kutatás során szükségszerűen megfogalmazódnak olyan javaslatok, amelyek alapján a hazai szabályozás teljesebb, pontosabb, ügyfélközpontúbb lehet. A könyv keretében ezek kifejtése is célom.

A könyv fejezetei az alábbi témakörök szerint épülnek fel.

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

A könyv *2. fejezetében* a közteherviselésre vonatkozó alkotmányos kötelezettséget vizsgálom, és hogy a feltételes adómegállapítás hogyan tudja támogatni a közteherviselési kötelezettség teljesítését, azaz az adókötelezettségek felismerését, megvalósítását.

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

Miután a feltételes adómegállapítást beillesztettük a közigazgatási hatósági eljárások közé, az adóigazgatási, de szűkebb értelemben az adómegállapítások tekintetében is meg kell határoznunk jellemvonásait, amelyeket a *4. fejezet* tartalmaz.

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

Az 5. fejezetben a feltételes adómegállapítás bevezetésének célzatait vizsgálom, amely közül kiemelkedik a jogbiztonság és a beruházásösztönzési célzat, amelyeket nemzetközi szempontból is áttekintek.

A feltételes adómegállapítási eljárás folyamatát a rendeltetésszerű joggyakorlás elve szemszögéből vizsgálom a *6. fejezetben*, hiszen egy jövőbeli ügylet bemutatásakor elengedhetetlen, hogy érvényesüljön a dolog természetéhez kapcsolódó adózás, amely a rendeltetésszerű joggyakorlás alapja. Előrevetítve jelzem, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás elvéből kifolyólag a feltételes adómegállapítás nem irányulhat adóelkerülésre, adókijátszásra.

A nemzetközi kutatásaim alapján kérdésként fogalmazható meg, hogy a feltételes adómegállapítás tekintetében meg kell-e jelennie a jogorvoslathoz való jognak. E témakörre vonatkozó kutatásaim eredményei a *7. fejezetben* szerepelnek, amelyben a nemzetközi minták közé ágyazva szemléltetem a hazai tapasztalatokat.

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

A feltételes adómegállapítási eljárás folyamatára vonatkozó kutatásaim eredményeit bemutató négy (*5–8. fejezet*) alapján átfogó képet kaphatunk ezen eljárás hazai és nemzetközi szabályozásáról. Ezen utolsó négy fejezet a feltételes adómegállapítási eljárás egyes elemeit, jellemvonásait mutatja be nemzetközi alternatívák felsorolásával.

A könyv főbb szerkezete tehát a feltételes adómegállapításra vonatkozó általános (eljárásjogban való elhelyezésre) és különös (az eljárás egyes elemeinek vizsgálatára) szabályokat öleli fel.

1. Feltételes adómegállapítás jogtörténeti kialakulása

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

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

Meg kívánom jegyezni, hogy e fejezet célja nem az egyes adókötelezettségek, adóterhek változásának bemutatása, hanem az adómegállapítási eljárások fejlődési irányának felvázolása, ezért látszólag sommásnak tűnhet a fejezet az egyes adónemek tekintetében. Azonban jelen fejezetben a hangsúlyt az

adómegállapítási módok változására, alakulására kívánom helyezni, és csak érintőlegesen, amennyiben szükséges, akkor utalok az egyes adónemekre, adózási formákra.

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

A feltételes adómegállapítás jogtörténeti eredetét az adózás kezdeteinél kell keresnünk. Az adózás pedig az állam kialakulásához kapcsolható, hiszen az állami működés egyik fő pillére az adóigazgatás¹ a tekintetben, hogy az állam bevételekre tehesen szert, és közvetve hatást tudjon gyakorolni a nemzetgazdaság változásaira.² Ehhez a feltételes adómegállapítási eljárás úgy járul hozzá, hogy képes az állam érdekeit képviselő adóhatóság és az adózó közötti – több évszázados – szembenállás feloldására. Mivel ebben az eljárásban az adózó előzetesen bemutatja azt a – fő szabály szerint – jövőbeni ügyletet, esetleg beruházást, amelyet a nemzetgazdaság bővítése céljából meg fog valósítani, és ehhez a feltételes adómegállapítást elbíráló hatóság közigazgatási döntés formájában megjeleníti adózási elvárásait. Ennek keretében az állam az adózó és az adóhatóság szoros együttműködése által az adóbevételi célkitűzéseit modern, demokratikus, jogállami eszközökkel hatékonyan és eredményesen képes elérni.

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

1.1. Adómegállapítás kialakulása az egyetemes jogtörténetben

Ezen alfejezet azon kérdésekre ad tudományos igénnyel választ, hogy

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

1.1.1. Adómegállapítás az őskorban és az ókorban

Az adózás³ az emberi lét, a közösségi élet szükségszerű része. Az intézményesített, mai értelemben vett adózás az őskor végén, az államiság kialakulásához köthető. Az állam (kezdetben a törzsi közösség) fenntartásához valamilyen módon (például adófizetés útján) a tagjainak hozzá kellett járulniuk, azaz a közösség tagjai a megtermelt javak bizonyos részét összeadták, hogy el tudják tartani a varázslót és a törvénymondót.⁴ A megtermelt javak (mai szóhasználattal élve – jövedelem) bizonyos részének elvonása a mai értelemben vett adómegállapítás alapja, amelyet egyedi esetekben az egyes családokra nézve a törvénymondó határozott meg a család körülményeinek teljes körű figyelembevételével. „A főnökségi társadalmakban az »adózás« a főnöknek szánt ajándékok formájában ölthet testet, de a komplexebb társadalmakban ez a kötelezettség általában állandóbb formát ölt.”⁵

Az ókorban azzal, hogy áttértek a tudatos állattenyésztésre és élelmiszer-termelésre, nemcsak lehetővé, hanem szükségessé is vált az állam és ezzel együtt az adózás kialakulása. A *sumérok*⁶ felfedezhetjük annak nyomait, hogy az erre képzett írnokok az adót szervezett formában be is szedték. Az adómegállapítás alapja a szakszerű információk agyagtáblákon való tárolása, amelyen a befizetett adó összege is szerepelt. Habár ténylegesen az adót a sumér

gazdálkodók maguk állapították meg, és azt az írnokok jegyezték le, kivéve, ha az adómérték bizonytalansága miatt azt az írnokok állapították meg. Magas szinten képezték a leendő írnokokat, akik pontosan tudták, hogy milyen formátumú agyagtáblákat kell használni az adónyilvántartások⁷ lejegyzéséhez, illetve hitelesített pecsétet is használtak.

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

Az i.e. 8–6. században a *Gangesz völgyi civilizáció* keretében is megjelentek az állam jellemvonásai, például az adózás. „A bali, amely korábban a törzsfőnek vitt önkéntes ajándék vagy az istennek felajánlott áldozat volt, átváltozott kötelező és szigorúan rögzített adóvá, amelyet speciális hivatalnokok gyűjtöttek be a király számára.”⁹

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

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

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

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

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

Az adómegállapítás jellemvonásai:

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

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

1.1.2. A feltételes adómegállapítás római jogi gyökerei

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

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

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

A magisztrátusok megkülönböztethetők aszerint, hogy imperiummal (hatalommal) rendelkeznek (magistratus maior) vagy sem (magistratus minor).¹⁴ Ez az impérium egyben jogalkotási hatalmat jelentett, azaz amely magisztrátus impériummal rendelkezett, annak kijelentései jogszabálynak minősültek, míg az impériummal nem rendelkező magisztrátus kizárólag értelmezhetette a jogot.

Magistratusnak minősült a praetor is, aki azonban imperium minusszal rendelkezett, azaz jogértelmezésre terjed ki hatásköre, de jogalkotásra nem.¹⁵ A praetor által kiadott edictum¹⁶ így nem jogszabály, hanem kizárólag a jogértelmezés egy speciális fajtája, amelyben a konkrét jogügyletre tekintettel tesz megállapítást a praetor,¹⁷ azaz kinyilvánítja, hogy az adott ügylet megfelel-e a jogszabályoknak. Mindezek alapján a praetori edictum célja, hogy a praetor a konkrét helyzetre értelmezte a jogszabályokat, de ez az értelmezés nem tekinthető önálló jogforrásnak.

A praetori edictum két releváns részből épül fel:

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

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

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

1.1.3. Adómegállapítás a feudális államberendezkedés idején

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

A *középkori* feudális rendszerben az uralkodó határozta meg, hogy milyen összegű bevételekre van szüksége, és a bevétel összegét megosztotta az uralma alá tartozó területeken, ahol a nemesség adómentességet élvezett, és a földesurak az

uralkodó által megszabott összeget a jobbágyságtól adóként szedték be. A feudális állam tekintetében az adómegállapítás módját a Karoling, az angol, a francia és a német minta alapján vizsgálom.

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

Angliában azonban az uralkodó több alkalommal is saját kiadásaihoz úgy kívánt forrást szerezni, hogy a nemességet adófizetésre kötelezte, amely azonban a nemesség ellenállásába ütközött. A nemesi ellenállás eredményességét bizonyítja az 1215. évi Magna Charta Libertatum 12. pontja, amely szerint „Pajzspénz vagy pénzbeli hozzájárulás nem vethető ki királyságunkban az általános gyűlés beleegyezése nélkül, ha csak nem Magunk kiváltására, elsőszülött fiúnk lovaggá ütése, és elsőszülött lányunk egyszeri kiházásítása teszi indokolttá. E célokra is csak észszerű mértékben lehet pénzbeli támogatást kivetni.”²¹

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

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

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

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

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

Majd III. Orániai Vilmos és Mária trónra lépése alkalmából került sor ünnepélyes külsőségek között a különböző alapvető szabadságjogok kihirdetésére 1689-ben a Bill of Rights keretében, amelynek I/4. pontja szerint „A Korona számára vagy használatára szolgáló pénzüsszegek kivetése a királyi előjogra való hivatkozással a Parlament hozzájárulása nélkül, hosszabb időre vagy a Parlament meglévő vagy jövőbeni jóváhagyásától eltérő módon

törvénytelen.”²⁶ Mindezek alapján az angol adójogfejlődés korai szakaszában már megjelent az uralkodóhoz hű adóbiztosok (adóhatóság) általi adómegállapítás rendszere.

Franciaországban „a XIV. és XV. századon át tartó fokozatos fejlődés útján, az államügyek három nagy csoportra oszlanak, a kormányzás szálai a tanács kezében futnak össze, az igazságot az udvari bíróság szolgáltatja, a pénzügyeket pedig a különböző kamarák igazgatják. (...) Külön pénztár kezeli az uralkodó magánjövedelmeit, külön az állami bevételeket. Külön kamara irányítja a királyi birtokok személyzetét, külön rendelkezik a rendek által megajánlott és behajtott adó hovaforrásáról. Az alsó szervek hatásköre már nem oszlik meg ennyire. A rendi eredetű adót külön személyzet juttatja az udvari központba, de irányítás, ellenőrzés és pénztár eleinte még egyetlen kézben összpontosulnak.”²⁷ Ennek alapján Franciaország kétfelé tagolódott a pénzügyi irányítás területén, amelyek a következők voltak:

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

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

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

A német adóigazgatásban „a központi (császári) hatalomtól függetlenül területi (fejedelmi) hatalom birtokosai megakadályozták, hogy a hűbéri jellegű függetlenülés továbbterjedjen, saját hatalmukat hűbéreseikkel szemben egyre fokozták, míg végül teljesen közjogivá alakították át. (...) A hűbériséget

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

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

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

Az adómegállapítás második fázisának tekinthetjük a középkori (feudális) adómegállapítást, amely során a nemesség ajánlotta meg az adókat az uralkodó számára. A nemesség által megajánlott adók azonban ténylegesen a jobbágyokat terhelték, hiszen az adóbevételeket a nemesség a jobbágyok által megtermelt javak arányában egyéniesítve állapította meg és szedte be. A középkori (feudális) adómegállapítás speciális jellemvonása, hogy azt egy elkülönült társadalmi réteg szedte be, ez pedig a nemesség.

1.1.4. Adóhatósági adómegállapítás az abszolutizmus idején

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

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

Ezt a folyamatot támasztják alá a következő példák: „A rendkívül népszerű svéd Gusztáv Adolf megtartotta a rendeket, ugyanakkor sikerült elfogadtatnia velük egy sor terhes adóemelést. Az uralkodásra alkalmatlan angol I. Károly nem tudta meggyőzni parlamentjét, hogy hagyja jóvá kalandos vállalkozásainak bármelyikét, ennél fogva nélküle akart uralkodni – mígnem 1640-ben mégis csak össze kellett hívnia forradalmi dühben égő tagjait. A német Szászország megint egy másik lehetőségre mutatott példát: az 1690-es években a választófejedelem egy sor fontos politikai és pénzügyi döntést hozott a rendek jóváhagyása nélkül, de azzal, hogy továbbra is megadja nekik a politikába való beleszólás lehetőségét, kompromisszumot tudott kötni velük. A francia királyok erélyesebb stratégiát követtek, és ezáltal sikert arattak ott, ahol angol vetélytársaik kudarcot vallottak. 1615 után elutasították a rendek összehívását, és az ezt követő 175 évben sikerrel tudtak uralkodni nélkülük. Miután ily módon felszabadultak az alól, hogy meg kelljen egyezniük a rendekkel, a francia királyok 1695-ben jelentős adókat tudtak kivetni a nemességre.”³⁴

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

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

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

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

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

Az adómegállapítás harmadik fázisának tekinthetjük az abszolutista adómegállapítást, amely szerint az uralkodó által felállított adóhivatal állapítja

meg, veti ki és szedi be az adót. Az adóhatóság felállítása jelentős hatást gyakorolt az adómegállapítás alakulására, azaz az adóhatóság az uralkodó számára eszközzé vált ahhoz, hogy a nemesek adómegajánlási jogát háttérbe szorítsa.

„Lapozz bele!” módban ezek az oldalak nem érhetőek el.
Kérjük, vásárolja meg a teljes elektronikus könyvet [weboldalunkon](#).

This page is not available in preview mode.
Should you wish to access the complete text, please purchase the full version of
this e-book at [our webpage](#).