

SZABÓ ILDIKÓ

A feltételes adó-megállapítás, mint a közteherviselési kötelezettség teljesítését elősegítő jogintézmény

Bevezetés

„Az alkotmány több az alkotmányozó hatalom által alkotmányként elfogadott jogszabálynál. Az alkotmány saját tartalmán túlmutat, vagyis nem csupán értékkatalógus, és nem is csupán a jogrend alapja. Mindkettő, és annál több.”¹ Egy alkotmány a nemzet összetartozásának is kifejezője.² Ennek figyelembe vételével vizsgáltam meg négy Európai Uniói tagállam alkotmányjogi szabályozását, amely rendelkezik az alapjogokról³ és kötelezettségekről.⁴ A kötelezettségek közül jelen kutatás a közteherviselés elvét helyezi a középpontba. E kötelezettség tekintetében a vizsgálatom fókuszpontjában az a kérdés állt, hogy ezekben az országokban, hogy a feltételes adó-megállapítás jogintézménye elősegítheti-e a közteherviselési kötelezettség teljesítését.

Közteherviselés fogalma

A kutatást elsősorban a közteherviselés fogalmának vizsgálatával kezdtem. A feudalizmus megelőzően, illetve fennállásának egész időszakában érintetlenek maradtak azok a kiváltságok, amelyeknek a feudális nemesség érvényt szerzett. A sarkalatos nemesi kiváltságok közé tartozott az adómentesség, tehát az a jog, hogy az államnak a nemes csak harcosként állt rendelkezésére, de adót nem fizetett. Adót kizárólag a jobbágyok és a polgárság fizetett. Így a polgári átalakulásért harcolók egyik legfontosabb követelése a közteherviselés volt.

A közterhek eredetileg az állam hagyományos funkciói – védelmi, igazságszolgáltatási stb. – teljesítésének anyagi fedezetét biztosította. A gazdasági, szociális, kulturális funkciók új anyagi terheket hárítottak az államra, illetve az állampolgárokra. Ugyanakkor a közteherviselésből származó bevételeknek gazdaságpolitikai és egyéb szerepük is lett.

¹ CSINK Lóránt – FRÖHLICH Johanna: *Egy alkotmány maróójára*. Alkotmányelméleti és értelmezési kérdések az Alaptörvényről. Gondolat Kiadó, Budapest, 2012. 27.

² STUMPF István: Az Alaptörvény és az amerikai alkotmányosság. *Új magyar közgazdaság* 6. évf., 1 (2013) 4.

³ SCHANDA Balázs – BALOGH Zsolt: *Alkotmányjog – Alapfogalmak*. PPKÉ Jog- és Allamtudományi Kar, Budapest, 2011. 26.

⁴ SCHANDA Balázs: *Államalkotó tényezők*. In: Trócsányi László – Schanda Balázs (szerk.): Bevezetés az Alkotmányjogba. Az Alaptörvény és Magyarország alkotmányos intézményei. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2012. 103.

Dicey az állami bevételeket például kifejezetten úgy osztályozza – az Egyesült Királyság tekintetében –, hogy el kell különíteni az uralkodó és a Parlament által kivetett adókat, ennek megfelelően az előbbit rendszeres, míg az utóbbit rendszertelen állami bevételnek tekintti.⁵

Ezt követően azonban többen többféleképpen értelmezték ezt a fogalmat. Szepesi György szerint a társadalmi közteherviselés „egy sajátos újraelosztási mechanizmus, amelynek az a lényege, hogy bizonyos nagy fontosságú társadalmi és szociális célok valóra váltásához a társadalom tagjai jövedelmük, vagyonuk arányában járuljanak hozzá.”⁶ Ferenczy Endre szerint a közteherviselés tartalma arra irányul, hogy a társadalmi közös fogyasztás költségeihez adók, vámok, díjak formájában minden jövedelemmel rendelkező hozzájárul. Ezt a jogrendszer alapelveként jeleníti meg, amely alól nincs kivétel.⁷ Pitti Zoltán szerint „a közteherviselés nem más, mint az önállósult nemzet államok alkotmányaiban rögzített jövedelem-, fogyasztás- és vagyonarányos hozzájárulás a közösségi kiadások finanszírozásához, vagyis a közteherviselés egyidejűleg alkotmányos jog és kötelesség.”⁸

Álláspontom szerint a közteherviselési képesség elve az adórendszerrel szemben támasztott olyan követelmény, amelyben érvényre kell jutnia olyan igazságosságméltányossági szempontoknak, mint a haszonelvűség és közteherviselő képesség elve. Haszonelvűség alatt ebben a megközelítésben azt értem, hogy egy adórendszer akkor méltányos, ha az adóterheket az adófizetők olyan arányban viselik, ahogyan a közkiadásokból részesednek. A közteherviselő képesség elve szerint pedig mindenkinek teherviselő képessége arányában kell kivennie részét a közkiadások finanszírozásából, illetve mindenkire akkora adóterhet kell hárítani, amekkora a többiekkel azonos hasznosságról való lemondást eredményez.

Minderre tekintettel megállapítható, hogy a közteherviselés olyan kötelezettség, amely a közjó érdekében általános, és minden állampolgárra kiterjed. Erkölcsi alapja az igazságosság, a szolidaritás és a felebaráti szeretet. A közteherviselés évszázados küzdelem eredménye, a polgári jogegyenlőség vívmánya, amely ellentétes mindennemű előjoggal.⁹

Franciaország

Az Emberi és Polgári Jogok Nyilatkozatának¹⁰ 14. pontja szerint minden polgárnak joga van arra, hogy saját személyében vagy képviselő útján megállapítsa a közös hozzájárulás szükségességét, és arról szabadon megszavazzon, valamint felhasználását nyomon követhesse, s meghatározza annak mennyiségét, alapját, elosztását, behajtását és időtartamát.

Franciaországban ezt tekinthetjük a közteherviselési kötelezettség első jogi megnyilvánulásának.

A Francia Köztársaság Alkotmányáról az 1958. október 4-én elfogadott törvény rendelkezik, amelyet utoljára 2009. december 1-jén módosítottak. A francia alkotmány V. címe a

⁵ A. V. DICEY: *Introduction to the Study of the Law of the Constitution*. Liberty Classics, Indianapolis, 1982. 200.

⁶ SZEPESI György: Elosztási viszonyaink: jelen és jövő. Ösztönzés, szociálpolitika, közteherviselés. *Társadalmi szemle* 40. évf., 8-9 (1985) 49.

⁷ FERENCZY Endre: Az általános közteherviselés mint társadalmi közmegegyezés. *Jogtudományi Közöny* 9 (1996) 348.

⁸ PITTI Zoltán: A közteherviselés intézményi rendszere. *Pénzügyi Szemle* 1 (1996) 34.

⁹ Magyar Katolikus Lexikon.

¹⁰ Declaration of the Rights of Man – 1789. Approved by the National Assembly of France, August 26, 1789. Yale Law School. http://avalon.law.yale.edu/18th_century/rightsof.asp (2014. 05. 15.)

parlament és a Kormány viszonyát szabályozza, e cím szakaszai között igen sok költségvetési szempontból releváns rendelkezést találunk, így alapelveket is.

A törvény alapelvei között rögzíti, hogy minden egyes adótípus esetében az adóalap és adókulcs mértékét, valamint a behajtás/végrehajtás kérdéseit törvényben kell szabályozni. A francia alkotmány továbbá kimondja, hogy az egyes költségvetési törvények meghatározzák az állami források és kötelezettségek körét, mégpedig egy külön törvényi rendelkezésnek megfelelően. Ez az alaptörvény által említett külön törvény a költségvetési törvényekről szóló 2011. augusztus 1-jén megalkotott törvény.¹¹

Az alaptörvény a társadalombiztosítás finanszírozásáról szóló törvények rendeltetését – általános feltételek meghatározása, pénzügyi egyensúly fenntartása, bevételek és kiadások tervezése – is megadja, és ugyanígy utal az e kérdést bővebben kifejtő törvényre, amely jelenleg a 2005. augusztus 2-án elfogadott törvény.¹²

„A parlamentben nem fogadható el olyan módosító javaslat, amely a közbevételek csökkentését vagy a közkiadások emelkedését eredményezné”.¹³

Ahogy a francia alkotmány sem tartalmaz egyértelmű a közteherviselési kötelezettségről szóló rendelkezést, úgy a feltételes adómegállapítás¹⁴ jogintézményét sem szabályozza egy kizárólagos jogszabályban a francia jogalkotó. A hatályos francia szabályozás alapján megállapíthatjuk, hogy nincs olyan konkrét jogszabály, amely alapján feltételes adómegállapítás iránti kérelmet lehetne előterjeszteni Franciaországban. Azonban lehetősége van arra minden személynek, hogy egyén hivatalos, nem hivatalos formában ilyen tárgyú kérelmet előterjesszen.

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

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

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

¹¹ TÖRÖK Tamás: *Költségvetés, közpénzügyek a német és francia alkotmányban*. In: Gazdasági alapjogok és az új magyar alkotmány. Tanulmánykötet. Az Országgyűlés Emberi jogi, kisebbségi, civil- és vallásügyi bizottsága, Budapest, 2011. 138.

¹² Uo. 138.

¹³ Francia alkotmány 40. szakasz.

¹⁴ B. GOUTHIERE: *France*. In: The International Guide to Advance Rulings. IBFD loose-leaf. 2001. B GOUTHIERE.; *France*. In Advance Rulings. IFA Cahiers de droit fiscal international, Vol. LXXXIVb, Kluwer Law International, The Hague. 1999. 357-382.

Németország

Németország alkotmányáról az 1949. május 23-án elfogadott törvény rendelkezik, amelyet utoljára 2010. július 21-én elfogadott törvény módosított. A német alkotmány egy teljes fejezete, a X. fejezet foglalkozik a pénzügyekkel, azonban a közteherviselés elvét deklaratívénem szabályozza. Mivel Németország szövetségi köztársaság, a német alkotmány pénzügyekkel foglalkozó része elsősorban a szövetségi államok, és szövetségi pénzügyi viszonyait rendezi.¹⁵

Az alaptörvény rendelkezik az egyes adóbevételek szövetség és államok közti megosztásáról, illetve a megosztás módjáról és szempontjairól. A szövetség bevételei különösen:

- vámok,
- járművekkel kapcsolatos adók bizonyos része,
- forgalmi adók bizonyos része,
- személyi jövedelemadó, társasági adó bizonyos része,
- Európai Unióval kapcsolatos adók egy része.¹⁶

A szövetségi államok bevételeit képezik:

- vagyonadók,
- öröklési adó/illeték,
- járművekkel kapcsolatos adók bizonyos része,
- söradó,
- szerencsejátékkal kapcsolatos adó.¹⁷

A személyi jövedelemadó és a társasági adó fele-fele arányban illeti meg a szövetséget és a szövetségi államokat. A forgalmi adókból származó bevételeket a szövetség és az államok szükséges kiadásait, valamint az egyes államok életszínvonalának fenntarthatósága figyelembevételével osztják el a szövetség és az államok között.¹⁸

Mindezek alapján megállapíthatjuk, hogy német precizitással történik a költségvetési bevételek meghatározása, és olyan általános elv, mind a közteherviselési kötelezettség nem kerül egyértelműen deklarálásra.

A közteherviselési kötelezettség alkotmányban konkrétan nem nevesített, de a gyakorlatban mégis élő elvén alapulva, a Szövetségi Pénzügyminisztériumnak van arra lehetősége, hogy feltételes adómegállapításokat adjon ki. A feltételes adómegállapítási határozat egy elsőfokú közigazgatási döntésnek minősül, amely tekintetében benyújtott jogorvoslatot a Szövetségi Adóügyi Bíróság bírálja el. 2014. január 1-jétől Magyarországon is egy ilyen eljárási szabály került bevezetésre, míg korábban az első és a másodfokú döntést is az adópolitikáért felelős miniszter hozta meg.

Németországban is, hogy Magyarországon a feltételes adómegállapítást kizárólag jövőbeli ügylet tekintetében lehet előterjeszteni.¹⁹

A német eljárás során is kizárólag adójogi minősítésnek van helye, más az ügyletet meghatározó tények, körülmények kizárólag olyan módon szerepelhetnek a feltételes adómegállapításban, mint tényállási elemek.

¹⁵ TÖRÖK, 2011. 140.

¹⁶ Uo. 141.

¹⁷ Uo. 141.

¹⁸ Németalkotmány 106. szakasz.

¹⁹ Federal Tax Court decisions of 4 August 1961, BStBl. 1961 III, at 562 and 30 November 1989, BFH/NV 1991, at 363, quoted by S. Eilers, et al., op. cit., at 6, footnote 6.

A német rendszer annyiban hasonlít a franciához, hogy a hatályos jogi szabállyal szemben további adókedvezmények és mentességek is biztosíthatók egy-egy ilyen határozatban, illetve méltányosságból is előírható kedvezőbb elbírálás. Míg erre a hatályos magyar szabályozás szerint nincs lehetőség.

Olaszország

Olaszország alkotmányát 1947. december 22-én fogadta el az Alkotmányozó Gyűlés²⁰ 453 szavazattal 62 ellenében, azóta tizenháromszor módosították. Az alkotmány 1948. január 1-jén lépett érvénybe, száz évvel elődje, az Alberti Alkotmány elfogadása után.²¹ A régi alkotmány Benito Mussolini római menetelése (1922) után vesztette el tekintélyét.

Az alkotmány 139 cikkelyből állt (ebből négyet később töröltek) és három fő részre oszlottak:

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

Az alkotmány általános elveket szögez le, amelyek közvetlenül nem alkalmazhatók. Mint sok alkotmányhoz hasonlóan csak néhány olyan szakasza van, amelyek önmagukban értelmezhetőek és legnagyobb része csak részletező egyéb értelmező jogszabályokon keresztül alkalmazható.²² Ezek létrehozása évtizedekbe telt és máig nem fejeződött be. Ilyen általános elvként szerepel a köztelherviselés tekintetében az következő rendelkezés: „a legális szolgáltatások és kötelezettségek teljesítése, azaz az állam csak és kizárólag törvény alapján követelhet bármilyen anyagi vagy személyi szolgáltatást. Ez az állam által önkényesen kivetett adók és terhek tilalma, amely itt az egyén személyes szabadságához tartozik.”²³

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

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

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

²⁰ Az Alkotmányozó Gyűlést az 1946. június 2-án tartott általános választásokkal hozta létre az olasz nép. Egyidejűleg népszavazást is tartottak, amely a monarchia megszüntetéséről döntött.

²¹ Mario EINAUDI: The Constitution of the Italian Republic. *The American Political Science Review* vol. 42. no. 4 (1948) 661-676.

²² John Clarke ADAMS– Paolo BARILE: The Implementation of the Italian Constitution. *The American Political Science Review* vol. 47 no. 1 (1953) 61-83.

²³ EGRESI Katalin: *Az olasz alkotmány*. Gondolat Kiadó, Budapest, 2013. 189.

Továbbá a magyar szabályozáshoz hasonlóan az olasz rendelkezések is kitérnek arra, hogy amennyiben a rendeltetésszerű joggyakorlás feltétele sérül, úgy a döntés nem alkalmazható.²⁴

Magyarország

Magyarországon az 1707-11. évi Rákóczi-szabadságharc idején próbálkoztak először a közteherviselés megvalósításával, majd a közteherviselésről szóló 1848. évi VIII. törvénycikkben jelent meg ténylegesen elsőként jogszabályi környezetben.

A magyar közjogban kezdetben a közteherviselés fogalma a mainál tágabb értelemben szerepelt, hiszen magában foglalta az adófizetés mellett bizonyos közhivatalok viselését (esküdt, községi bíró), közmunkavégzést, katonai dologi szolgáltatásokat.²⁵

Az Alkotmányról szóló 1949. évi XX. törvény – utolsó tizenkettedik fejezetében szereplő²⁶ – 70/I. § (1)-(2) bekezdései szerint minden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni. A közterhek viselésére szolgáló forrásokból, valamint az állami vagyonnal gazdálkodó, illetve az állam többségi tulajdonában vagy irányítása alatt álló szervezetek részéről juttatott jövedelemre, az adott adóévet megelőző ötödik adóévtől kezdődően, törvény a jövedelem mértékét el nem érő kötelezettséget állapíthat meg.

A hivatkozott rendelkezés általános jellegéből adódóan, az Alkotmánybíróság tevékenysége során jelentős jogfejlesztő tevékenységet látott el. Így határozataival az alapjogok és kötelezettségek tartalmának feltárása tekintetében fontos doktrínákkal gazdagította a magyar alkotmányjogot.²⁷ Ennek következtében „az Alkotmánybíróság lenne hivatott a hatékony jogvédelem biztosítására”.²⁸ Az alapjogok és kötelezettségek érvényesíthetősége tekintetében az Alkotmánybíróság központi szerepet tölt be.²⁹

A tartalmában és formájában is felülvizsgálatra szoruló Alkotmány helyett 2012. január 1-jével hatályba lépett Magyarország Alaptörvénye, amely tekintetében érvényesül a „formai folytonosság – tartalmi újszerűség”,³⁰ továbbá ez az Alaptörvény Magyarország első demokratikus és jogállami keretek között született egységes alkotmánya.³¹ Ezt követően az Alaptörvénynek a közteherviseléshez kapcsolódó rendelkezéseit mutatom be.

A közteherviselés alapjai alcím alatt az Alaptörvény XXX. cikke úgy rendelkezik, hogy terhbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenkinek

²⁴ RIPA-LIBURDI: Il diritto di interpellato: improcedibilità e inammissibilità della istanza. *Corriere Tributario* No. 39. (2000) 2853.

²⁵ CSERNE Péter: *Közteherviselés*. In: Jakab András (szerk.): *Az Alkotmány kommentárja*. Századvég Kiadó, Budapest, 2009. 2645.

²⁶ Kovács Mónika szerint az alapvető jogok és kötelezettségeknek az Alkotmány első részében lenne méltó elhelyezése. KOVÁCS MÓNICA: *Az Alkotmány magyarázata – kommentár*. *Magyar közjog* 54. évf., 4 (2004) 249-252. oldal.

²⁷ BLUTMAN László – CHRONOWSKI Nóra: *Az Alkotmánybíróság és a közösségi jog: Alkotmányjogi paradoxon csapdájában*. In: Chronowski Nóra (szerk.): *Alkotmány és jogalkotás az EU tagállamként*. Válogatott tanulmányok. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2011. 170.

²⁸ GADÓ Gábor: A gazdasági alkotmányosság válsága Magyarországon. *Gazdaság és jog* 21. évf., 10 (2013) 5.

²⁹ DRINÓCZY Tímea: *Gazdasági alkotmány és gazdasági alapjogok*. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs, 2007. 113.

³⁰ SCHANDA Balázs: *Az Alkotmány megújításának kihívása. Községek és értékek az alkotmány mögött*. In: Schanda Balázs – Varga Zs. András (szerk.): *Látélet közjogunk elmúlt évtizedéről*. Pázmány Péter Katolikus Egyetem, Budapest, 2010. 53.

³¹ SCHANDA Balázs: *Világneveti és erkölcsi kérdések az új alkotmányban*. In: Drinóczi Tímea – Jakab András (szerk.): *Alkotmányozás Magyarországon 2010-2011*. Budapest-Pécs, Pázmány Press, 2013. 123.

hozzá kell járulnia a közös szükségletek fedezéséhez. A közös szükségletek fedezéséhez való hozzájárulás mértékét a gyermeket nevelők esetében a gyermeknevelés kiadásainak figyelembevételével kell megállapítani. Ennek következtében is kijelenthető, hogy az Alaptörvényben „hangsúlyos szerepet kap a család intézménye, különösen a gyermeket nevelő családé.”³² Ez az egyik eleme az adózás társadalmi alapjainak az újkori társadalomban a fizető-képesség és a hasznosság mellett.

Az Alkotmány ide vonatkozó rendelkezéseinek ismeretében elfogadhatjuk Szmodis Jenő megállapítását, miszerint az Alaptörvényben „a kötelezettségek katalógusa viszonylag újnak számít, mivel az Alaptörvény formálisan is szakít az 1949. évi XX. törvénnyel, másfelől az állampolgári és egyéb, tevésre, szolgáltatásra irányuló kötelezettségek a történeti alkotmány rendszerében hagyományosan nem jelentek meg, hisz az alapvetően a nemzet szabadságainak foglalatát képezte.”³³

Az Alaptörvény a társadalmi igazságosság elvének megfelelően általános jelleggel, valamennyi személyre és szervezetre kiterjedően állapítja meg a közteherviselési kötelezettséget, amelynek célja, hogy a zavartalan társadalmi működéshez,³⁴ a közösség által ellátandó feladatokhoz szükséges anyagi fedezetet biztosítsa. E kötelezettség a teherbíró képességen alapul, azaz mindenki olyan részben köteles részt vállalni a közös szükségletek fedezéséből, amennyire ezt körülményei lehetővé teszik. A közteherviselés ezen elvének az egyes hozzájárulás-típusokra és jogalanyokra való konkretizálása törvényi szabályozás feladata.

A természetes személyek vonatkozásában az Alaptörvény a teherbíró képesség általános elvét részletezve kifejezetten előírja, hogy a közteherviselés körében az arányosság mellett is hangsúlyozottan tekintetbe kell venni a gyermekvállalással együtt járó terheket,³⁵ és a konkrét kötelezettséget ennek megfelelően kell megállapítani.

A korábbi Alkotmány a közteherviselés tekintetében a közös szükségletekhez való hozzájárulást hangsúlyozza. Ehhez képest az Alaptörvény XXX. cikke szemléleti váltást jelent összhangban az Alaptörvény O) cikkével, ami szintén a közös feladatokban való közreműködést helyezi előtérbe. Az Alaptörvény a kötelezeti kör meghatározásánál az általános mindenki kifejezést használja, amely ezáltal állampolgársági megkötés nélkül valamennyi természetes és jogi személyre, valamint más szervezetekre vonatkozik. Drinóczy Tímea szerint az Alaptörvényben szereplő közteherviselési kötelezettség és az ahhoz kapcsolódó rendelkezések megfogalmazása nem egyértelmű, ennek következtében annak érvényesülése bizonytalan.³⁶

³² SCHANDA, 2013. 129.

³³ SZMODIS Jenő: Sokrétegű alkotmány. *Magyar jog* 60. évf., 8 (2013) 451.

³⁴ SEEREINER Imre Alfonz: Az új Alkotmány és a közigazgatás – javaslatok és lehetőségek. *Új magyar közigazgatás* 4. évf., 2 (2011) 8.

³⁵ SCHANDA Balázs: *Contituent and Constitutional Entities*. In: Schanda Balázs – Varga Zs. András – Csink Lóránt (szerk.): *The basic law of Hungary. A First Commentary*. Clarus Press, Dublin, 2012. 47-51.

³⁶ „Az alapkötelezettség körébe tartozó közteherviselési kötelezettség (közös szükségletek fedezése) a XXX. cikkben nyert megfogalmazást, amely rendelkezés és az O) cikk fentebb említett fordulatának (közös feladatellátáshoz való hozzájárulás) a kapcsolata nem egyértelmű. Az Ár. (29. cikk) tartalmazza a közteherviselési szabály kiegészítését egy tilalom és egy célzott – szubszidiárius jellegű – különadó kivetése céljából. Az azonban bizonytalan, hogy a különadó kivetési kötelezettsége (l. »kell«) mennyiben befolyásolja a XXX. cikkben előírt arányos közteherviselés – »teherbíró képesség« és a »gazdaságban való részvételnek megfelelő« – elvének értelmezését. Erre ugyanis legalább kétfajta megközelítés alkalmazható: i) a főszabály a XXX. cikk, azaz az Ár-ben meghatározottakkal együtt sem lehet a közös szükségletek fedezéséhez való hozzájárulás aránytalan; ii) két különélő, de együttesen alkalmazandó szabály, ami esetében a közteherviselés olyan mértékben lehet aránytalan, amilyen mértékben azt a különadó mértéke szükségessé teszi. Az Alaptörvény továbbá a XXX. cikk (2) bekezdésében

A közös szükségletekhez való hozzájárulás tekintetében az Alaptörvény főszabályként két tényezőt vesz figyelembe: az egyik a teherbíró képesség,³⁷ a másik a gazdaságban való részvétel. Az Alaptörvényben polgári forradalmakban követelt arányosság alkotmányjogi megfelelője egy új szemponttal kerül bővítésre, ez pedig a gyermeknevelés kiadásainak figyelembe vétele.³⁸ A közös szükségletként történő megfogalmazás egyben jól tükrözi, hogy valójában nem kizárólag az állam célját szolgálja a befizetés, hanem az állam által nyújtott gazdasági, szociális és kulturális szolgáltatásokat is ebből finanszírozzák, ami már közösségi érdekek, és összefügg a társadalmi szolidaritás elvével.

A köztelherviselésnek eleget tenni, az adókötelezettségek teljesítéséhez az irányadó teendőköt áttekinteni nem könnyű, hiszen „a köztelherviselés keretében – eltérő mértékkel és eltérő gyakorisággal – összességében 53 jogcímen³⁹ fizetünk központi és helyi adókat, illetékeket, vámoakat, biztosítási és egyéb járulékokat, valamint teljesítünk más adójellegű kötelezettségeket. A színes struktúra mellett az állandó változások is rontják az áttekinthetőséget.⁴⁰ „De a szabályok, bármilyen változóak is”,⁴¹ a jóhiszemű adózók annak teljes mértékben eleget kívánnak tenni.

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

A feltételes adómegállapítás keretében az adópolitikáért felelős miniszter⁴² az adózó kérelmére – az általa közölt, jövőbeni ügyletre⁴³, vagy jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügyletre vonatkozó részletes tényállás alapján – a kérelemben megjelölt adókötelezettségre vagy annak hiányára vonatkozó konkrét kérdés(ek) vonatkozásában megállapítja az adózó adókötelezettségét vagy annak hiányát.⁴⁴ Nemzetközi összehasonlítás alapján a magyar szabályozás zárt rendszerűnek minősül, mivel a kérelem nem terjeszthető elő bármely adójogi rendelkezés tekintetében.⁴⁵

előírja, hogy a közös szükségletek fedezéséhez való hozzájárulás mértékét a gyermeket nevelők esetében a gyermeknevelés kiadásainak figyelembevételével kell megállapítani, és ezzel szükíti a gazdaságpolitika alakításának mozgásterét.” DRINÓCZY Tímea: Gazdasági alkotmány az Alaptörvényben. *Jogtudományi közlöny* 67. évf., 10 (2012) 375.

³⁷ A spanyol alkotmány 31. cikkében is az anyagi képesség kitétel szerepel. JAKAB András: *Az új Alaptörvény keletkezése és gyakorlati következményei*. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2011. 117.

³⁸ SCHANDA, 2010. 59.

³⁹ Ennek száma 2014-ben sem változott.

⁴⁰ PITTI, 1996. 36-37.

⁴¹ FERENCZY, 1996. 352.

⁴² Az egyes miniszterek, valamint a Miniszterelnökséget vezető államtitkár feladat- és hatásköréről szóló 212/2010. (VII. 1.) Korm. rendelet 73. § c) pontja szerint a nemzetgazdasági miniszter (e fejezet alkalmazásában a továbbiakban: miniszter) a Kormány az adópolitikáért felelős tagja. Ennek következtében jelenleg a nemzetgazdasági miniszter.

⁴³ Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 178. § 16. pontjának a 2009. november 16-ig hatályos rendelkezése szerint jövőbeni ügyletnek az adó feltételes megállapítása iránti kérelem benyújtását követően megkötött szerződés vagy más jogügylet minősült, 2009. november 17-től azonban a feltételes adómegállapítás tekintetében is – nem csak a szokásos piaci ár tekintetében – jövőbeni ügyletnek tekintendő az a szerződés vagy más jogügylet is, amely(ek) alapján az adó feltételes (vagy a szokásos piaci ár) megállapítása iránti kérelem benyújtásának időpontjában vagy azt követően folyamatos teljesítés történik, függetlenül attól, hogy a szerződést vagy egyéb jogügyletet a kérelem benyújtását megelőzően kötötték meg. Folyamatos teljesítésűnek az a szerződés vagy egyéb jogügylet minősül, amelyet legalább hat hónap időtartamra kötöttek meg vagy jött létre és amely alapján kéthavonta legalább egyszer teljesítés történik.

⁴⁴ Az Art. 132. § (1) bekezdése alapján.

⁴⁵ BÁNSZEGI Ádám: Feltételes adómegállapítás a magyar adójogban. *Adólap* 16. évf., 5-6 (2002) 57-58.

A feltételes adómegállapításban szereplő adókötelezettségekre vagy annak hiányára vonatkozó megállapításokat az adóhatóságnak is el kell fogadnia egy esetleges későbbi ellenőrzés során, kivéve, ha időközben a feltételes adómegállapítás alapjául szolgáló tényállás megváltozott, vagy ha jogszabályváltozás történt. Ilyenkor a tényállás megváltozása időpontjától, illetve az érdemi jogszabályváltozás hatálybalépésétől kezdődően a feltételes adómegállapítás nem alkalmazható. Azonban amennyiben az adózó maradéktalanul a feltételes adómegállapítás szerint jár el, akkor az adóhatóság ettől eltérő következtetésre nem juthat. Így a feltételes adómegállapításban szereplő közteherviselési kötelezettségekre vonatkozó megállapítások az adózót védik az adóhatósággal szemben. Az adóhatóság tájékoztatás érdekében a Nemzetgazdasági Minisztérium minden feltételes adómegállapítás egy példányát megküldi az adóhatóságnak.⁴⁶

Továbbá érdemes megjegyezni azt is, hogy a feltételes adómegállapítás iránti kérelemmel érintett ügylettel összefüggésben ellenőrzés nem rendelhető el a kérelem benyújtásától a feltételes adómegállapítási eljárás során hozott határozat jogerőre emelkedésétől számított 15. nap elteltéig. A korlátozás a jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügyletre vonatkozó feltételes adómegállapítás esetén csak a kérelmet benyújtó adózó vonatkozásában alkalmazandó. A jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügylet vonatkozásában benyújtott bevallásban igényelt költségvetési támogatás kiutalására nyitva álló határidő kezdő napja nem lehet korábbi, mint a feltételes adómegállapításról hozott határozat jogerőre emelkedésétől számított 16. nap.⁴⁷

2014. január 1-jét követően előterjesztett feltételes adómegállapítás iránti kérelmek tekintetében hozott közigazgatási döntéssel szemben bírósági felülvizsgálatnak van helye.⁴⁸ Megállapítható, hogy ezen eljárás tekintetében is érvényesül a jogorvoslathoz való jog, amely így alkalmas lehet a közteherviselési kötelezettség állampolgári teljesítésének elősegítésére.⁴⁹

Az elsőfokú eljárásban a határozathozatalra nyitva álló határidő – hasonlóan az utólagos adómegállapításhoz – szintén speciális, azaz 75 nap, amely egy alkalommal 30 nappal meghosszabbítható.

A kérelem díjmentes, a díj mértéke 5 millió forint, a kérelem sürgősségi eljárásban történő elbírálása esetén 8 millió forint, valamint tartós feltételes adómegállapítás iránti kérelem esetén 8 millió forint, a tartós feltételes adómegállapítás iránti kérelem⁵⁰ sürgősségi eljárásban történő elbírálása⁵¹ esetén 11 millió forint.⁵² A díjat a kérelem, a fellebbezés díját a ké-

⁴⁶ BOKOR Csaba: A feltételes adómegállapítás módosuló szabályai. *Adólap* 4 (2007) 29.

⁴⁷ Az Art. 132. § (10) bekezdése alapján.

⁴⁸ Az Art. 132. § (9) bekezdése alapján.

⁴⁹ SZABÓ Ildikó: A rendeltetésszerű joggyakorlás elvének érvényesülése, rövid kitekintéssel a feltételes adómegállapítási eljárásra is. *Iustum Aequum Salutare* X. évf., 3 (2014) 161.

⁵⁰ Az Art. 132. § (2) bekezdése szerint az adózó (kérelmező) a jövőbeni ügylettel összefüggésben a feltételes adómegállapítás iránti kérelmében kezdeményezheti a feltételes adómegállapítás társasági adót érintő részeinek jövőbeni jogszabályváltozásra tekintet nélküli, a kérelem benyújtásának adóévében, és az azt követő két adóévben való alkalmazhatóságának megállapítását (a továbbiakban: tartós feltételes adómegállapítás), ha:

a) az adózónál az adóévet megelőző adóévben az átlagosan foglalkoztatottak létszáma legalább 200 fő, vagy

b) az adózó mérlegfőösszege az adóévet megelőző adóévben - az adóévben jogelőd nélkül alakult adózó esetén az adóévi várható mérlegfőösszeg - legalább 1 milliárd forint.

⁵¹ Az Art. 132. § (4) bekezdése szerint a határozathozatalra nyitva álló határidő a kérelem benyújtásától számított 75 nap, amely egy alkalommal 60 nappal meghosszabbítható. Az adózó a kérelmében kezdeményezheti a feltételes adómegállapítás sürgősségi eljárásban történő elbírálását, amelynek során a határozathozatalra nyitva álló határidő 45 nap, amely 30 nappal meghosszabbítható. Amennyiben az adózó a kérdés(ek)e)t módosítja, további kérdést tesz fel vagy a tényállást módosítja, az ügyintézési határidőt a módosítás vagy kiegészítés adópolitikáért felelős

relem alapján induló eljárás során hozott döntés elleni fellebbezés benyújtásáig hiánytalanul meg kell fizetni. Ennek elmulasztása esetén az adópolitikáért felelős miniszter – 8 napos határidő tűzésével – a díj hiánytalan megfizetésére hívja fel az adózót (kérelmezőt). Ha az adózó a felhívás ellenére az abban foglalt határidőig a díjat hiánytalanul nem fizeti meg, az adópolitikáért felelős miniszter az eljárást megszünteti.⁵³ A kérelem jelentős összegű díja azonban az adózókat visszatarthatja attól, hogy közteherviselési kötelezettségük teljesítését e módon kívánják egyszerűsíteni.

Az adózó a kérelem benyújtását megelőzően személyes konzultációt kezdeményezhet, amely során az adózó és az adópolitikáért felelős miniszter előzetesen egyeztethet az eljárás feltételeiről, a határidejéről, a megfizetendő díj mértékéről, a jogorvoslati lehetőségekről, a feltételes adómegállapítás hatályáról, vagy bármely más eljárási kérdésről. A konzultáció során az adózó bemutathatja a tervezett kérelem tárgyát képező ügyletet, az alapul szolgáló tényállást, az adókötelezettségre, vagy annak hiányára vonatkozó tervezett konkrét kérdés(ek)et. Az előzetes egyeztetés eredménye az adózót vagy az adópolitikáért felelős minisztert az adó feltételes megállapítására irányuló eljárásban nem köti. A konzultációról jegyzőkönyv készül. A konzultáció díjköteles, a díj mértéke konzultációnként 100 ezer forint.⁵⁴ A 2014. január 1-jével bevezetett személyes konzultáció lehetősége – tekintettel annak alacsony díjára – a közteherviselési kötelezettség megállapítása szempontjából egy alkalmas eszköz lehet.

A kérelmet bármely adózónak minősülő személy benyújthatja. Belföldi vagy külföldi adóhatóság vagy más hatóság nem kérhet feltételes adómegállapítást. Nem zárhatóak ki a kérelmezők közül a nem rezidens személyek sem.⁵⁵ Külföldi illetőségű személy feltételes adómegállapítás iránti kérelmét kizárólag belföldi képviselője útján terjesztheti elő.⁵⁶

Magánszemély, jogi személy vagy a jogi személyiséggel nem rendelkező egyéb szervezet az adó feltételes megállapítására irányuló eljárásban vagy a feltételes adómegállapítás alkalmazhatóságának megállapítására irányuló eljárásban kizárólag ügyvéd, adótanácsadó, adószakértő vagy okleveles adószakértő képviselével járhat el.⁵⁷ A speciális képviseleti szabály is olyan akadályt képezhet, amely az adózókat a feltételes adómegállapítástól eltántoríthatja.

A fentiek alapján összességében megállapítható, hogy a feltételes adómegállapítás egy olyan jogintézmény, amely mindenki számára iránymutatást ad, hogy hogyan teljesítheti közteherviselési, azaz adókötelezettségeit. Az adózó a feltételes adómegállapítással mint lehetőséggel élhet, de ahhoz sem ténybeli, sem jogi értelemben nincsen kötve. Ténybeli értelemben azért nem kötelezi az adózót, mert élhet a tényállás-megváltoztatás lehetőségével. A feltételes adómegállapítás az adózóra jogi értelemben sem kötelező az adóhatóságtól eltérően. Amennyiben az adózó a határozatban foglaltakkal nem ért egyet, az önadózás kereti között az adópolitikáért felelős miniszter véleményétől eltérően is értékelheti az ügyletet. A feltételes adómegállapításban foglalt állásponttól eltérő adózói minősítés önmagában nem minősül jogsértésnek, ahhoz önálló szankció (például mulasztási bírság) nem fűződik.⁵⁸

miniszterhez történő beérkezéséig kell számítani. A feltételes adómegállapítás iránti kérelem az elsőfokú határozat meghozataláig visszavonható.

⁵² Az Art. 132. § (10) bekezdése alapján.

⁵³ Az Art. 132. § (8) bekezdése alapján.

⁵⁴ Az Art. 132. § (7b) bekezdése alapján.

⁵⁵ HADI László: *Adó új adójog magyarázata*. 1999. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 1998. 472.

⁵⁶ Az Art. 132. § (14) bekezdése alapján.

⁵⁷ Az Art. 7. § (6) bekezdés a) és b) pontja alapján.

⁵⁸ HADI, 1998. 473.

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

Összegzés

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

ILDIKÓ SZABÓ

Advance Tax Ruling as a Legal Institute to Fulfil the Commitment to Public Revenues

(Summary)

The Fundamental Law is more than a text and its contents, so it is not only a catalogue for the values. On this base, I analyse the provisions about the commitment to public revenues in Hungarian Constitution and the Fundamental Law in Hungary. After that I try to find a legal institute which is help to the citizens to fulfil this fundamental, constitutional obligation. I analyse that the advance tax ruling can be a good tool for this task.

Advance tax ruling is a statement of opinion issued by a tax administration or – in some countries – by other independent bodies. The application for an advance tax ruling originates with the taxpayer and is made for a particular set of facts. The taxpayer is looking for certainty on how tax provisions will be applied, in a manner that he becomes aware of the fiscal consequences of his transactions. For this purpose, the taxpayer applying for a ruling must fully disclose all relevant facts in his ruling request and will receive the official position of the tax administration on these facts.

The Constitution in Germany contains only some provision about the public revenues, but not special rules. It is same at the advance tax ruling, so it is in Germany such a legal instrument which hasn't special regulation. The general advance tax rulings system based on the general principles of administrative law. Although a few relevant provisions can be found in the General Tax Code and in other tax acts. Even though no codification exists, these rulings are legally binding according to Federal Tax Court case law. In 1997, the Federal Ministry of Finance issued an administrative regulation based on that evolving case law. Whether an advance tax ruling may be obtained only in relation to events that have not yet taken place is a matter for debate.

In France, there is no general constitutional, statutory provision under which a taxpayer may obtain a ruling. However, there are many cases in which a taxpayer can obtain formal

and informal rulings from the tax administration based on a specific provision of the law or on a general administrative statement.

The Italian advance tax rulings system was for the first time introduced in 1992 with Law Act 413/91, which does not define what an advance tax ruling is. Under that law, an advance tax ruling is simply defined as an advance opinion. This law just states that a taxpayer, even before concluding a contract, an agreement or an act, may ask for the advance opinion of the competent general directorate of the Ministry of Finance.

The advance tax ruling was introduced in Hungary in 1st January 1996. As the Hungarian regulation, a taxpayer could give a request for the advance tax ruling to the minister in charge of taxation. The taxpayer present the future transaction in the request and the minister determines upon the request the tax liability of the future transaction. An advance tax ruling could not authorized to different from the legal provisions.

Summary, I would present and compare the regulation of advance tax ruling and the provisions about the commitment to public revenues in those countries. Maybe, the comparative study of the various legal systems may show how different legal regulations for the same problem function in practice. After my comparative research, I would summary some rules which are similar in that four countries.