

Budapest, 2017. szeptember 1.

ALKOTMÁNYOS ADÓJOG (TUDOMÁNYOS TÉTELEK ÖSSZEFOGLALÁSA)

daniel.deak@uni-corvinus.hu ©

Az adózási joggyakorlat vizsgálata során az alkotmányos jelző használata nem szokásos, de lehetséges, sőt indokolt is, figyelembe véve a 2010-től Magyarországon bekövetkezett alkotmányos jelentőségű változásokat. A jelző arra utal, hogy az adóztatással a gazdaságba beavatkozó állam fellépését törvényes korlátok közé kell szorítani: a beavatkozás demokratikus és jogállami viszonyok között csak a törvény előtti és a jogban való egyenlőség (máshonnet megközelítve az adóegyenlőség és arányosság) elveit figyelembe véve történhet meg. Az adóztató hatalom igazolása számos kérdést vet föl, amelyek jobb megértése elméleti megalapozást kíván meg. Ez az oka annak, hogy a téma – egy adójogi tárgy – önálló kötetben való feldolgozására vállalkoztunk (Alkotmány és adójog, HVG-Orac, Budapest, 2016. 596 p.)

A műbe foglalt feladatkijelölés, és az ennek kapcsán elvégzett jogtudományi vizsgálat összefoglalására a műben megjelenített témák ismertetése révén kerül sor. Felvázoljuk, miért lehetséges és szükséges adóztatással és adójoggal kapcsolatban alkotmányos kérdések fölvetése. A műben alkalmazott módszerek és tudományos eredmények összefoglalására oly módon vállalkozunk, hogy vázlatosan bemutatjuk a művet átható főbb fogalmi összefüggéseket. Amikor a művön végigvonuló fogalmak közötti összefüggések bemutatására törekszünk (vö. univerzalizmus és partikularizmus, autopoietikus jog, instrumentális racionalitás, a jogvédelem ténylegessége, fiskális semlegesség stb.), azt reméljük, hogy ennek révén feltárható az a sajátos jogtudományi fogalmi rend, amelyen a mű megállapításai nyugszanak, és amelynek keretében értékelhetővé válnak a tudományos eredmények.

1. Témák (feladatkijelölés és elvégzett vizsgálat)

a) Az alkotmányos vizsgálat indokoltsága

Az adóztatás olyan folyamat, amely az alkotmányos értékek szempontjából vizsgálható és vizsgálandó. Ahhoz, hogy az adóztatás folyamata alkotmányosnak legyen tekinthető, meg kell felelni legalább a következő követelményeknek:

- adóztatni csak törvényben előre meghatározott, világos tényállás alapján lehet (nullum tributum sine lege);
 - az adóztatás nem lehet diszkriminatív (nem alapulhat önkényes megkülönböztetésen);
 - az adóztatás nem lehet konfiskáló hatású (az állam adóztatás révén megvalósuló beavatkozásának az adóztatás céljával arányos eszközök alkalmazásával kell végbemennie).
- Kiemelhetők az adóegyenlőség és az adóztatás révén megvalósuló állami beavatkozás arányosságának elvei, mert egy ország adópolitikáját alapvetően e két említett elv érvényesülésének fényében lehet érdemben vizsgálni, különös tekintettel az alkotmányos értékekre.

Ehhez képest vannak további, alkotmányos szempontból mérlegelhető szempontok, amelyek azonban alkotmányosan nem feltétlenül védettek. Elvileg nem kizárt, hogy egy állam tökéletesen demokratikus és jogállami viszonyok között működik akkor is, ha ebben az államban csak azt veszik figyelembe adóztatás során, hogy mit adóztatnak, de azt nem, hogy

kit. Ha adóztatás során figyelmen kívül hagyják a megadóztatott polgárok áldozatvállaló képességét, akkor nem érvényesül a fizetőképesség elve.

Az adóztató államnak szabadságában áll meghatározni azt, hogy az ún. horizontális méltányosság szempontján túlmenően miként érvényesíti az ún. vertikális méltányosságot. Előbbi elv alapján az mondható ki, hogy az egymással szemben egyenlőként tételezhető adózókat az állam adóztató szerveinek azonos módon kell kezelnie. Az utóbbi elv alapján azt a követelményt fogalmazhatjuk meg, azon adózókat, akik élethelyzetükben különböznek egymástól, ennek megfelelően különböző módon kell adóztatni. A fizetőképesség és a vertikális méltányosság elvei alkotmányos jelentőségűek, de nem minden állam alkalmazza, ill. nem egyformán alkalmazza adóztatási gyakorlatában. Lényegében elmondható, hogy a progresszív jövedelemadózárról 2010-ben lemondó magyar kormány is arra hagyatkozik, hogy csupán a horizontális méltányosságon alapuló politikát követi.

Szintén nem közvetlenül alkotmányos szabályozás tárgyát képezik azon követelmények, hogy az adóztatásban érvényesüljenek a semlegesség és a könnyű végrehajthatóság elvei. Előbbi azt jelenti, hogy az adóztatás a lehető legkisebb mértékben térítse el a versenyzás szereplőit gazdasági megfontolásaiktól. Utóbbi nem az adóztatás materiális tartalmára, hanem annak módjára irányul: az adóigény legyen hatásosan érvényesíthető, ugyanakkor az adózók számára a lehető legkisebb terhet jelentse, és az adóztatás során ténylegesen valósuljon meg az adózók jogainak védelme.

Utalhatunk arra is, hogy az adóztatás mikéntjét alapvetően egy állam adópolitikája határozza meg, ami része a közpénzügyi politikának, utóbbi viszont a gazdaságpolitikának. A gazdaságpolitikához fűződő szoros kapcsolat miatt az adópolitika egyes irányait és a megválasztott eszközöket nem lehetséges önmagukban értékelni, mivel az adópolitika vitele nem választható el a gazdaságpolitikai megfontolásoktól. Érdekes felvázolni azt is, hogy miként telítődik az adóviszony jogi szabályozással. Utalhatunk e tekintetben arra a hagyományos nehézségre, hogy az adóhatóság és az adózó viszonya jogilag alulszabályozott, amihez képest azonban az elmúlt évtizedek öröndetes változást hozták. Ma már a fejlett államokban az adóviszony jogilag teljes körben szabályozott. Ennek alkotmányos jelentősége is van, az alulszabályozás ugyanis veszélyezteti a jogállamiság alkotmányos elvének érvényesülését. Az adóviszonyra irányuló jogi szabályozás fejlődésének újabb jele az, hogy a legutóbbi években a legfejlettebb országokban kialakulóban vannak az adóigény érvényesítésének horizontális formái, ugyanis egyre szélesebb körben lehetséges az adóviszony alakítása az adóhatósággal való megállapodások révén.

b) Az adózás szempontjából számba vehető alkotmányos vizsgálati elvek és megfontolások (az alkotmányos adójog dinamikája)

Ha az adójogi dinamika fogalmát kívánjuk behatárolni, azon kérdéseket kell e terminusba belefoglalnunk, amelyek kihatnak az adójogi kötelezés környezetére, folyamatára és szerkezetére. Jogi és gazdasági szempontból az adótörvényhozás számára ideális környezet akkor értelmezhető, ha az elemzés tárgyát képező adott gyakorlatot a jogi ortodoxia felől közelítjük meg. Ez azt jelenti, hogy a politikai hatalom gyakorlását az eleve adott törvényes rend korlátozza az ésszerűség, szabadság és egyenlőség elvei tükrében. Gazdasági szempontból ideális közeg akkor értelmezhető, ha egyensúly jön létre az adóztató állam és a versenyzás között.

Az adóügyi jogalkotás folyamatát illetően kiemelendő az, hogy az adójogban különös jelentősége van fikciók képzésének az analógia és a kalkulatív racionalitás felhasználásával (pl. az adóköteles jövedelem, a jövedelemforrás, vagy az adójogi illetőség stb. meghatározásával). Számot kell eközben vetnünk azzal a nehézséggel, hogy az adóztatás torzítja a gazdasági döntéseket, és azzal is, hogy az adójogi kötelezettség meghatározásához szükséges adójogon túli jogforrások (közigazgatási jog, polgári jog, társasági jog, számvitel stb.) bevonása is. Az adóztató állam napi gyakorlatában a fikcionizmus többnyire nem elegendő. Szükség van valamiféle jogi realizmus érvényesítésére is. Előbbi jelentése: a jognak olyan erőt tulajdonítunk, hogy a jogi elismerés étellel ruházza fel a társadalmi szereplőket (a jog maga képes életviszonyokat teremteni), utóbbi arra utal, hogy jog nem alkotható érdekcsoportok ellenében (az élet határozza meg a jogot). Eszerint az adójogi törvényhozás során a jog belső rendezettségének szempontján (fikcionizmus) túlmenően figyelembe kell venni azt is, hogy az adójogi kötelezés miként fogadtatható el a gazdasági-társadalmi érdekhordozók előtt (realizmus).

Az adójogi dinamika szerkezeti problémája az adótörvények érvényesítése. Az adójog gyakorlatában középponti probléma az adóelkerülés. E tekintetben különösen élesen kerül szembe egymással a törvény betűje és szelleme adott helyzetben. A joggal – való visszaélés végső soron szétfeszíti a jogrend kereteit, és pótlólagos rendezőelvek bevonására van szükség a konfliktuskezeléshez. Ez lehetséges oly módon, hogy a jogrendszer kinyílik, és a jogi döntés (ítélkezés) telítődik adott esetben természetjogi elvekkel, vagyis a természetesnek tekinthető igazságosságból (natural justice) és méltányosságból nyerhető érvekkel és megfontolásokkal. Gyakorlatiasabb megoldás a konfliktuskezelésre az, hogy a joggal való visszaélés makró szinten keletkező problémáját a vitában részes felek ugyan nem oldják meg, de esetről esetre mikro szinten kezelni képesek, pl. feltételes adómegállapításban kifejeződő alku révén.

Szintén az adójogi dinamika szerkezeti problémája a visszaható hatályú adótörvényhozás. Itt az elemzés hangsúlya arra a kérdésre esik, hogy az adóztató állam az átmeneti helyzetek jogi rendezésére figyelemmel alkotmányos szempontból helyesnek tekinthető módon gyakorolja-e jogalkotói hatalmát. Ugyancsak szerkezeti kérdés az adójogi extraterritorialitás. Itt nemcsak a nemzetközi jog szokásosan elfogadott rendjének a megbomlására vonatkozóan találunk jeleket, hanem az is kétségeket ébreszthet az elemzőben, hogy a nemzetközi térbe kilépő adóztató államnak van-e demokratikus felhatalmazása e kilépésre. E problémakör része az adóztató nemzetállam viszonylatában az abban való állásfoglalás, hogy miként kíván az állam részt venni harmonizációban, ill. mennyire ragaszkodik adó- és szabályozóversenyhez.

c) Alkotmányos szempontból vizsgálható adózási részterületek (az alkotmányos adójog statikája)

Az adójogi statika keretében az adózás terén megmutatkozó jogérvényesítés, sőt jogképződés zavarait vehetjük számba. A jogérvényesítés, ill. jogalkalmazás összefüggésében az adójog különös részi területeiből emelhetünk ki olyan kérdéseket, amelyek tárgyalása szétfeszíti a szakjogi kereteket. Ennek oka lehet pl. az, hogy a hatóság a nem együttműködő adózóval szemben egzakt adatok hiányában adókötelezettséget határoz meg (becsléssel), vagy az együttműködő adózó számára kiszerezési lehetőséget biztosít (pl. forrásadóztatás során). Az is előfordulhat a gyakorlatban, hogy az adóhatósági megállapítás jogi alapja fogyatékos, pl. azért, mert a hatóság kellő megalapozottság nélkül valós üzleti magatartást elmulaszt belefoglalni a törvény által meghatározott adókedvezményi keretbe,

nem ismeri el adójogi szempontból az adózó terheit az adózó által meghozott valós áldozatnak, vagy kellő indok nélkül eltér az adózó által bemutatott ármegállapítási módszertől.

A jogképződés zavarai tekintetében az adójogi statika olyan tárgya jeleníthető meg, amellyel való foglalkozás egyáltalán nem lehetséges a szakjogon túli vizsgálati szempontok bevonása nélkül. Korrektív adók, konfiskáló hatású adók vagy adóamnesztia bevezetése mögött a szakjogon messze túlmutató jogalkotói törekvések tárhatók fel. Ilyenek: az adózók bizonyos gazdasági aktivitásának visszaszorítása, radikális jövedelemátrendezés törvényi eszközökkel, az adóegyenlőség felfüggesztése stb.

Az ágazati különadók közgazdaságilag ún. Pigou-adók, vagyis céljuk az olyan túltermelés vagy hiperaktivitás megakadályozása, amihez vezető tevékenység gyakorlása túlzott tehertétel a társadalom számára, és az adóztatással történő beavatkozás a költségek egy részét áthárítja azok okozójára, fékezve ezzel a nem kívánt aktivitást. Az ágazati különadókat Robin Hood adóként is jellemezhetjük. Sok embernek tetszik, hogy az állam megsarcolja a gazdagokat, ám kíméli a szegényeket. Pl. a csődbe vitt bankok vezetői a közvélekedés szerint nem érdemelték meg magas jutalmaikat, vagy a bukott kormány tisztviselői a magas végkielégítést, ezért jogos lehet a közel 100%-os különadó alkalmazása. A különadónak gyakran igazságtevő funkciót tulajdonítanak. Mivel azonban az igazságtétel homályos érveken nyugszik, alkalmazásuk megosztja a társadalmat.

Ha a magyar alkotmánybíráskodás költségvetési politikai, ill. adóügyekben megmutatkozó jelenlegi hatáskörét nézzük, azt mondhatjuk, hogy az alkotmányossági felülvizsgálat leszűkítése az emberi méltóság elvont szempontjára, valamint a jog helyes működése vizsgálati lehetőségének kizárása olyan körülmények, amelyek között nem várható el, és nem is várható, hogy megvalósuljon az adójogi törvényhozás hatásos alkotmányos felügyelete. Ez nyilván azt jelenti, hogy a fékek és ellensúlyok rendszeréből hiányzik egy fontos pillér.

Szintén alkotmányos értékeket fenyeget adóamnesztia kiterjedt alkalmazása. Az amnesztia a szabályszegés miatt kilátásba helyezett hátrányok alóli mentesítés annak fejében, hogy a szabályszegő adózó önként jelentkezik a hatóságoknál, bevallva mulasztását, és jelezve, hogy kész a jóvátételre. Amnesztia révén a közösség azzal kárpótolhatja magát, hogy az állam mégis csak szert tesz olyan jövedelemre, amelynek megszerezhetőségéről már lemondott. Az adó utólagos bevallása kisebb áldozattal jár, mint az eredeti adófizetési kötelezettség, az adó végérvényes meg nem fizetésének utólagos hatósági feltárása pedig olyan kockázat, amely súlyosabb tehernek bizonyulhat az adózó számára, mint a nem fizetéssel megszerzett előny.

Adóamnesztiát olyan állam hirdet meg, amelyik csak azokat a javakat értékeli, amelyek anyagi természetűek, és amelyek birtoklása kizárólagos. Az adóamnesztiával elérhető előny pontosan ilyen: az állam rövid távon bevételhez jut, az amnesztiát választó polgár megszabadul a büntetéstől. Az, hogy másnap mi történik az amnesztiát választó polgárral, és az amnesztiát meghirdető állammal, és annak polgáraival, a populista állam által fenntartott tömegdemokráciában senkit nem érdekel.

A globális pénzügyi válság kezelésével összefüggésben innovatív adók – a pénzügyi szektorra kivetett korrektív adók – bevezetésének szükségessége merült fel. Az adójogi szabályozás köntösében olyan irányítási eszközök jelentek meg, amelyek belső logikája nem

az adójog, hanem egy másik jogág, a bankjog rendszeréből fejthető meg. Ez egyúttal feszültségeket is hordoz, mert adójogi intézményeket nem az adójog alapvető elveinek megfelelő módon alakítottak ki és működtetnek. Az adójogi kötelezésnek a jogbiztonság – a jogi rendelkezések világossága és egyértelműsége – olyan szintjén kell megvalósulnia, ami a banki szektorban nem érhető el, pl. azért, mert banki tőkeellátottság vagy a befektetések értékelése sokszor becslés alapján történik. Az is áthidalhatatlan nehézségnek látszik, hogy a bankok globális működése miatt a nemzeti adórendszerekbe szabdaltnak adójogi törvényhozó nem, vagy rosszul tudja a maga szempontjait érvényesíteni.

d) Az alapjogok érvényesülésének vizsgálata az adózásban (az adójogi gyakorlat alkotmányos próbája)

Az adójogi dinamika fogalmi körébe általános elvek foglalhatók, és elvégezhető ennek keretében az adójogi gyakorlat elvekhez való hozzámérése. Önálló tárgyalást igényel ehhez képest az, hogy miként érvényesülnek ezek az elvek a gyakorlatban. Az alkotmányosság próbája mindenképp előtt az, miként érvényesül a mai magyar valóságban a közteherviselés elve. Részletes elemzést kíván meg az alkotmánybírósági gyakorlat, ami nemcsak leltárkészítésre lehet alkalmas, hanem arra is, hogy a jövőre nézve tanulságokat vonjunk le.

A magyar alkotmányjogban a közteherviselés fogalmának kiüresedését állapíthatjuk meg. Ennek okát abban láthatjuk, hogy a fizetőképesség elve csak nagy általánosságban igaz, mivel a magyar adóztatási gyakorlat nélkülözi a jövedelemadóztatásban a progresszivitást. Ennek következtében az egyenlő elbánás elve ténylegesen csak a törvény előtti egyenlőség üres általánosságát jelenti, nem hozható azonban összefüggésbe a különböző fizetőképességgel bíró adózói csoportokkal.

A közteherviselés magyar alkotmányos elve az igazságosságnak csak olyan felszíni rétegével hozható kapcsolatba, mint a kiigazító igazságosság, de az adózók személyi körülményeire irányuló vizsgálat, vagyis a disztributív igazságosság figyelmen kívül marad. A közteherviselés disztributív igazságosságtól megfosztott fogalma a szociális biztonság leértékeléséhez vezet, ugyanakkor paradox módon a közösségiség leértékelődése nem jár együtt az egyéni szabadságok felértékelésével. Az egyéni szabadságok értékét is lejjebb kell ugyanis szállítanunk, mivel az Alaptörvény preambuluma szerint a polgár méltóságának alapja az értékteremtő munka, azt viszont a politikailag szervezett közösség határozza meg, milyen munka minősíthető értékteremtőnek.

Az Emberi Jogok Európai Bírósága („EJEB”) a tisztességes eljáráshoz való jogról a polgári jogi jogok és kötelezettségek tárgyában, valamint a tulajdon háborítatlanságához való joggal összefüggésben is dönthet, de az ügy tárgya ezekben az esetekben nem az adóhatósági határozat jogszerűségének kérdése, hanem az adózó mint állampolgár alapvető jogainak sérelme. Az adózó jogai érvényesíthetőségének próbája nemcsak olyan fórumok előtt lehetséges, mint alkotmánybíróság vagy emberi jogok bírósága, hanem az EU Bíróság előtt is. További lépés, hogy a jogérvényesítésre a nemzetközi gazdasági kapcsolatokat alakító puha jog keretében kerül sor. E jog csak a nemzetközi gazdasági kapcsolatban érdekelt személyek együttműködésének eredménye lehet. Ez egyrészt azt jelenti, hogy a szabályaikat és eljárásaikat egymáshoz közelítő államok egyetemes kincsévé válik, másrészt e jog kidolgozásában nemcsak az államok vesznek részt, hanem ehhez az érintett polgárok és vállalkozásaik maguk is hozzájárulnak azzal, hogy az egymás között kialakított elvárásokat

tárgyasítják, és az adóhatóságokkal kötött megállapodások szakmai anyagát közkinccsé, követendő mintává teszik.

A tág értelemben felfogott, puha nemzetközi jog alanyai polgárok, akik vállalkoznak vagy közjogi hatóságokat hatalmaznak fel, a puha nemzetközi jog tárgya tekintetében pedig olyan intézmények tűnnek fel, amelyekben nem különíthetők el egymástól élesen a köz- és magánjogi elemek, politika és üzlet. Egy tág értelemben vett jog alapja lehet jogon túli – morális vagy spirituális – autoritásokra való hivatkozás, jogszokás, kisebb vagy nagyobb közösségek normateremtő képessége, vagy éppen a szerződéses alapra helyezett társadalmi gyakorlat reprodukciós és rekurzív, sőt öngeneráló képessége. E jog keletkezése korántsem előzmények nélküli, hanem az általánosan elismert jogelvek továbbgondolásaként és alkalmazásaként születik meg. E közegben az adójog sem hatóság és adózó egyoldalú kapcsolati rendje, ahol utóbbi szigorúan előbbi alá lenne rendelve. Az OECD által elindított “enhanced relationship” projekt azt a paradigmaváltást fejezi ki, hogy a hatóság – ügyfél kapcsolatok is átalakíthatók partnerkapcsolattá.

Az adóelkerülés visszaszorítására irányuló nemzetközi törekvésekhez való csatlakozás olyan országok számára, mint Magyarország célszerű, és hasznos is lehet akkor, ha a magyar szabályozási környezet eléggé kiszámítható és átlátható. Az újgenerációs puha jog alkotásának befolyásolására a nemzetállam hagyományos, központosító, hierarchikus irányítást előfeltételező eszközeivel (rendeleti jogalkotás, az állam mint tulajdonos belépése a gazdaságba, hatósági árszabályozás stb.) nem látszik valós esély. A puha nemzetközi adójog megalkotásában és alkalmazásában való részvételre csak akkor kínálkozik lehetőség, ha magyar polgárok és vállalatok képesek betagozódni olyan folyamatokba, amelyek végeredményeként létrejönnek az új típusú jog keletkezését elősegítő bizalmi hálók.

e) Rendszerkritika (kitekintés az alkotmányos adójogból)

Van olyan nézet, hogy a pénz a kapitalista gazdaságban nem semleges, mert a felhalmozási-kincsképző funkció elnyomja a forgalmi eszköz-funkciót, torzítja az értékmérő funkciót és befolyásolja a fizetőeszköz-funkció alkalmazását is. Ez a probléma Silvio Gesellnek és mai követőinek magyarázata szerint a kamatos kamatra vezethető vissza, aminek átfogó alkalmazása azt eredményezi, hogy a pénzügyi piacokon megjelenő és megszerezhető új érték és az ott elérhető hozam visszafordíthatatlan folyamatban egyre nagyobb hányadot képvisel a reálgazdasági szférák teljesítményéhez képest. Ez a strukturális egyensúlytalanság fokozza a társadalmi egyenlőtlenséget, amit csak úgy lehet elfedni, ha abszolút számokban mérve nem romlik a vesztesek pozíciója. Ehhez viszont gazdasági növekedés kell, ha pedig a növekedés elakad, fokozódnak a kapitalista gazdaság belső ellentmondásai.

Hagyományos gazdaságban a kamatban kifejeződő likviditási előnyhöz a főlöslégét felhalmozó pénztulajdonos ingyen jut hozzá, holott az előny élvezetének feltételeit részben az állam, részben a gazdaság többi szereplője biztosítja. Ezért indokolt lenne kamat felszámítása helyett egy rendelkezésre állási illetéket (Bereitstellungsgebühr) alkalmazni, amit annak az adósnak kell megfizetnie, aki a kölcsönből vett pénzt felhalmozza és nem kölcsönzi tovább a reálgazdaság szereplőinek. Az adósnak addig nem kellene kamatot (vagy illetéket) fizetnie, amíg a kölcsönből megszerzett pénzt elkölti a reálgazdaságban, mert ebben az esetben nem élvezzi a pénzhasználathoz kötődő likviditási előnyt. Az adós által kamat helyett fizetendő illeték alkalmas arra, hogy csökkentse a kifizethető kamatot, ugyanakkor bevételt jelent az államnak, amely azt közcélokra használhatja fel. Az illetékfizetésből

származó bevételt árnyalt monetáris politikától függően akár meg is lehetne osztani a hitelező és az állam között.

A rendelkezésre állási illeték éppen úgy a fizetési műveletre irányul, mint a pénzügyi tranzakciós adó (financial transaction tax). Előbbi azonban különbözik az utóbbtól. Először is a rendelkezésre állási illetéket az adós fizeti, a pénzügyi tranzakciós illetéket a hitelező (bár az adó terhét áthárítja szerződéses partnerére). A pénzügyi tranzakciós adó alkalmazása továbbá azon alapul, hogy különbséget kell tenni a túlzott és a normálisnak tekinthető pénzügyi piaci tevékenység között. A rendelkezésre állási illetéket azonban eleve minden olyan pénzügyi piaci műveletre ki kell vetni, amelyik közvetlenül nem kapcsolódik a reálgazdasághoz (pénz pénz ellenében cserél gazdát, nem pedig pénz áru, vagy áru pénz ellenében). Itt ugyanis a pénzügyi piaci szereplők konstans és statikus terheléséről van szó, és nem azért, mert túlzott aktivitást mutatnak fel, hanem egyszerűen azért, mert aktívak, és ennek következtében gerjesztői a kapitalista gazdaságot sújtó strukturális egyenlőtlenségeknek.

A mikro szinten szerveződő közösségekben felmerülő közösségi feladatok finanszírozásához nincsen feltétlenül szükség adóztatásra. Az adógazdaság eleve magában hordja önmaga megszüntetésének, pontosabban kiszervezésének a lehetőségét, ha olyan ideális viszonyokat feltételezünk, ahol demokratikus jogállam működik és az önszabályozó piac a gazdasági viselkedés fő színtere. Ez nem illúzió, az adóztatási mechanizmus helyettesítése azonban nem makró, hanem csak mikro szinten lehet reális várakozás. Ronald Coase is úgy fogalmaz – a piaci alku mikro helyzeteit vizsgálva –, hogy az olyan makró mechanizmusok, mint a kártérítési jog vagy adóztatás lényegében megkerülhetők, az önszabályozó piac szereplői ugyanis eléggé találékonyak, és számukra a piaci alkalmazkodás elvileg bármikor jobb választ képvisel a megoldandó problémákra, mint a jogok és kötelezettségek előre elhatározott és központilag kialakított rendje. Az önszabályozó piac lehetővé teszi azt, hogy a szerződő felek a makró szinten kialakított rendtől függetlenül cselekedjenek mikro helyzetekben.

Az adótlánítás mint opció az önszabályozó piaci opciótól függetlenül is megfogalmazható. Erre az anarchizmus, vagyis államtalanítás jegyében kerülhet sor. Már David Hume úgy látja, hogy a gazdagodás, és így a vagyoni struktúrák alakulása, gazdag és szegény közötti különbség lényegében véletlenszerű, vagyis a társadalmi differenciálódásnak részletektől eltekintve végső soron nincs a megfigyelő számára feltárható oka. A társadalom működéséből következő alapvető viszonyok alakulása lényegében rejtve marad az intelligens szemlélő számára. Henry Thoreau erőteljesen fellép a közösségi gazdaságszervezés eszméjével szemben, kétségbe vonva azt, hogy lehetséges lenne kiállítani a társadalom mérnökét. Ha viszont rá nincs szükség, akkor értelemszerűen adóztatásra sincs szükség.

Az adóztatással alapvetően az a baj, hogy torzítja a gazdasági döntéseket, mivel olyan terhet rak a gazdasági szereplőkre, amelyek közösségi szolgáltatásokban nyújtott ellenértéke számukra nem értelmezhető. Az adóbefizetés és a közösségi szolgáltatás közötti egyenértékűség megállapíthatóságának hiányában az adóztatással kivetett összeg eleve csak átalánynak tekinthető, ami nyilvánvalóan teherként a piaccgazdaságon, az instrumentális racionalitás számára nem megfogható. Más szóval az adóztatással megvalósuló állami beavatkozás a vállalkozói gazdaság felől nézve önkény.

2. Fogalmi összefüggések (alkalmazott módszerek és tudományos eredmények)

Az alábbiakban kiemelhetők a mű egészét átható és azon végigvonuló fontos fogalmak és a főbb fogalmi összefüggések. A következőkben áttekintést nyújtunk

- az univerzalizmus és partikularizmus jogrendezési lehetőségeiről;
- az autopoietikus jog és a jogi reflex jelenségeiről;
- az instrumentális racionalitás érvényesítésének akadályairól;
- a jogvédelem ténylegességének elvéről;
- a fiskális semlegességről;
- az adózó mint állampolgár által az állammal szemben kezdeményezett jogvita fórumáról és természetéről.

a) Univerzalizmus vagy partikularizmus

Az univerzalizmus vagy partikularizmus értékei közötti választás lehetősége mindenek előtt a jogi szabályozhatóság határainak feltárására irányuló vizsgálatban merül fel. Utóbbi esetben a jogi szabályozás csupán a közjó, a jó élet, jobb esetben a szolidaritás értékei mentén igazolható, előbbi esetben azonban a jog mint rendszer jeleníthető meg, és az egyes jogilag értelmezhető döntések a jogban való egyenlőségre való hivatkozással igazolhatók (amint kifejtjük az alkotmányos vizsgálat indokoltságáról szóló bevezető fejezetben).

Az adójogi dinamikáról szóló fejezetben bemutatjuk azt, hogy univerzalizmus és partikularizmus a joghatóság gyakorlásának értékelése kapcsán is fontos megkülönböztetés. Joghatóság alá vonás személyekre vonatkozóan lehetséges egyszerű fikcionizmus alapján, amikor a személyek állami elismerése formális. Jogi realizmus alapján a joghatóság gyakorlása a társadalmi érdekcsoportok figyelembe vételével valósul meg. Előbbi esetben a jogi szabályozástól csak annyi várható el, hogy a jog biztosítsa a tisztességes elbánást (due process). Utóbbi esetben a jogok és kiváltságok (privileges and immunities) elosztásának kérdése merül fel. Ekkor a jogban való egyenlőség, ill. a diszkrimináció-tilalom mellett a jogok rendeltetésszerű gyakorlásának, ill. a joggal való visszaélésnek a problémája is előkerül.

A nemzetközi adóügyi együttműködés szabályozhatósága szempontjából szintén alapvető jogrendezési opciók írhatók körül az univerzalizmus vagy partikularizmus értékei mentén (amint kifejtjük az adózót megillető alapvető jogok érvényesítésének próbájáról szóló fejezetben). Utóbbi esetben a jogi kapcsolatok rendje fragmentált, mert jogként csak a nemzetállami keretbe foglalt jog értelmezhető. Előbbi esetben viszont a jog alanya nem a nemzetállam, hanem a polgár, aki alapvető jogait felelős módon gyakorolhatja, akár a globális térben. Az ezt támogató jog mögött nem mutatható ki a különös érdekeket érvényesítő nemzetállam hathatós működése.

b) Autopoietikus jog és jogi reflex

Az autopoietikus jog problémája már a jogi szabályozhatóság kérdésével összefüggésben (a vizsgálat alkotmányos indokoltságáról szóló bevezető fejezetben) fölmerül. Pozitivistá felfogásban a jog mint résmentes rendszer jelenik meg. Amikor azonban előtérbe kerül a joggal való visszaélés problémája (az adójogi dinamikáról szóló fejezetben), kitűnik az, hogy a problémák kezelése a jogon mint zárt rendszeren belül kétséges. A pozitív jog alternatíváját kínálja, az ellentmondásokból való kilépést elősegítendő az autopoietikus jog és a jogi reflexek életbe lépése.

A polgári társadalom a civil társadalom és politikai állam funkcionális egységeiben megkettőződik, a funkcionális elkülönülés az egyén gazdaságon kívüli korlátokkal szembeni szabadságának kiterjesztése révén a társadalom újabb és újabb területeire hat ki. A társadalmi gyakorlat funkcionális összefüggéseire figyelemmel a társadalomban kialakuló alrendszerekre és azok környezetére nem mint okokra tekintünk, hanem mint strukturális feltételekre, amelyek között a rendszerben magában rekurzivitás és cirkularitás jön létre, vagyis annak fenntartó feltételei újratermelőnek és összerendeződnek. A polgárok számára már nemcsak az fontos, hogy miként sorolódna be a társadalmi tőkéhez, hanem az is, hogy az ebből adódó helyzetüket miként élék meg, sőt miként magyarázzák.

A funkcionális differenciálódás folyamata autopoietikus jellegű, mivel egy létrejövő alrendszer öngerjesztő hatású, továbbá reflexív, amennyiben a környezetétől való elkülönülés révén így létrejött alrendszer interakcióban van a környezetével. Egy rendszer autopoietikus működése nem egyszerűen autonómia vagy önszabályozás révén írható le, hanem a rendszer önreferáló képességével. E közegben kifejlődik a reflexív jog, amely hatását nem a tételes jog eszközei révén, hanem a jogi mechanizmusok mögött rejlő rendezőerő segítségével képes kifejteni. A jogász eljogiasítja a nem jogi világban föllelhető konfliktusokat, ez által azokat tompítja, csillapítja, kezelhetővé teszi. A nem jog visszahat a jogra, és egymással összeolvadhatnak. A jogi globalizmus világában megjelenő jog nem jogon kívüli tényezők, főleg nem a nemzetállamok által tételezett jog, hanem a funkcionális differenciálódás következményeként megvalósuló rendszerbe szerveződés, sűrűsödés, csomósodás eredménye. Egyre határozottabb jelek utalnak arra, hogy a nemzetközi adózás gyakorlatában is kibontakozik érdekelt államok és polgáraik közreműködésének eredményeként egy közös joganyag, vagyis megvalósulni látszik az, hogy a nemzetközi adózási rend mint jogi rend jelenhet meg (a fenti kifejtésre l. az adójog próbájáról szóló fejezetet).

Az adójogi dinamikáról szóló fejezetben bemutatjuk: szabadverseny helyzetben a jogfejlesztésre az biztosít lehetőséget, hogy a politikai állam intézményesen elkülönül a civil társadalomtól. A jóléti államban a nagy kollektívák mozgatása miatt a joggyakorlat szabad és egyéni alakítása már akadályokba ütközik. Végül a funkcionális differenciálódás következményeként a fikciók számára soha nem látott tér nyílik egy olyan közegben, ahol jogi és nem jogi irányítási eszközök szabadon keveredhetnek egymással, bár mikró léptékben.

Itt már nem annyira fikciókra van szükség, hanem a rekurzív magatartás elősegítésére, arra, hogy egy alrendszer képes legyen stabilitásra szert tenni a környezetével szemben, majd reprodukálnia magát a környezetével folytatott interakció, vagyis megfigyelés, valamint jogi és nem jogi értékek közötti választáshoz vezető kódolás során. A fikciók végeredményben egyszerű formális logikát követnek, az analógia során ugyanis tény ténnyel, egyedi jog tételezés egyedi jogi tételezéssel vethető össze. Új koncepció nem születik, csak a réginek a tartalmát kell átformálni. Mivel a fogalmak között nincsenek világos határok, az ún. élő jog igen elasztikus, és világos határok nem határozhatók meg régi és új jog között, hiszen a jog maga egy folyam.

Ezzel szemben a rekurzív-reproduktív logika más természetű. A reflexiós folyamatot animáló kódolás során a jog és nem jog közötti megkülönböztetés feloldódik, az egyedi jogi rendelkezés elveszíti önállóságát. Rendszer és környezete közötti interakcióban nem arról van szó, hogy az egyedi jogi rendelkezések tartalma módosul, hanem maguk a jogi rendelkezések olvadnak fel a jogi reflex tágabb terében.

Szintén az adójogi dinamikáról szóló fejezetben tárgyaljuk azt, hogy – az EU Bíróságnak köszönhetően – a tagállamok mellett és helyett közvetlenül beléphetnek egy jogfejlesztési folyamatba az állampolgárok mintegy alkotmányozó alanyok, akik feltételesen a megbízó, ill. az ügy ura szerepét veszik át a tagállamoktól, amelyek az uniós intézményeket csak a formális jog rendszerében tudják működtetni. Az uniós jog mögött már csak részben áll a nemzetállam legitimáló ereje, mivel az EU Bíróság elindított egy autopoietikus folyamatot, amelynek főszereplőivé maguk az uniós jogokra nemzeti bíróság előtt közvetlenül hivatkozni képes polgárok váltak. Az alkotmányozási mozzanat szükségessége abból fakad, hogy az EU intézmények mint ügynökök (megbízottak) feletti megbízói hatalom struktúrájában váltás megy végbe: a tagállamról az állampolgárra tevődik a hangsúly, miközben még nincs meg a teljes lehetőség az állampolgárok politikai akaratának intézményes kifejezésére.

Az EU jogra jellemző evolucionizmus spontán fejlődést jelent, ami nemcsak az állampolgári aktivitásban mutatkozik meg, hanem a tagállamok közötti szabályozóversenyben is. Míg a polgárok a nemzeti jogot tesztelik, azt az uniós joggal összehasonlítva, a tagállamok abban érdekeltek, hogy vonzó jogi infrastruktúrát teremtsenek a nemzeti szabályozás keretei között. Eközben többé-kevésbé spontán módon alkalmazkodhatnak a másik tagállamban lejátszódó párhuzamos jogalkotáshoz, vagy választhatják a szabályozóverseny útját. Ez utóbbi esetben is hathatnak a nemzeti jogszabályok egymásra, mintegy hangsúlyossá téve az evolucionizmuson alapuló uniós jogfejlődést.

Az adójogi statikában kifejtjük, hogy a pénzügyi piacokon az önvezérlő, sőt öngerjesztő folyamatoknak köszönhetően új világok – autopoietikus rendszerek – keletkeznek. Már maga az autopoiezist vált ki, hogy a gazdaság megkettőzi magát pénz- és áruoldalban. Mivel pedig a világkapitalizmusban a pénzkibocsátást nem lehet előre meghatározott árumennyiség felhalmozásától függővé tenni, vagyis a pénz tisztán papíros alapú és globális, a pénzkibocsátásnak – autopoietikus rendszerek növekedésének – csak pszichológiai korlátja van: a fizetési mechanizmusok addig nem akadnak meg, amíg vannak olyanok, akik hajlandók lejegyezni az újabb és újabb ígérvényeket. A piaci kereslet tehát korlátlanul tágítható, pontosabban tágítható akkor, ha a kibocsátott pénzügyi termék sikeres.

A pénzügyi szektorban bevezetett korrektív adók alkalmazásának folyamatában a jogi szabályozás szempontjából jelentősége lehet annak, hogy a szabályozni képes – adott helyzetben követhető – tárgyi jog olyan üzenetet hordoz, amelynek jelentősége nem tárható fel magából a tételes jogból, ill. a jogi norma szövegéből, pl. azért, mert a jogi norma becslésekre, valószínűsítésre hagyatkozik. A reflexivitásnak fontos szerepe lehet abban, hogy a korrektív adók alkalmazása során a jogban keletkező réseket ki lehessen tölteni, áthidalva ezzel a jogbizonytalanságot. A reflexión alapuló normakövetés folyamatában a jogi és nem jogi tételeződések egymást áthatják, a meghozott jogalkalmazói döntés maga is normává válik, ténybeliség és normativitás között átjárás keletkezik. A tárgyi jogban megmutatkozó hiányok áthidalhatók a felek közötti tárgyalás révén, megegyezéssel. A megállapodásban részes hatóság és adózó mikro szintjén ugyan, de a jogvita rendezéséhez vezető megoldás érhető el.

c) Az instrumentális racionalitás érvényesítésének akadályai

Amint az adóelkerüléssel összefüggésben az adójogi dinamikáról szóló fejezetben kifejtjük, a globalizálódó tőkepiacokon egyre nagyobb számban megjelenő összetett

tranzakciók esetében az eszközök (és kötelezettségek) nem értékelhetők elkülönülten. Inkább az üzleti értékelés módszere (equity) alkalmazandó. Ennek megfelelően csak a körülményektől függően tárható fel az a nyereség vagy veszteség, amely az adott piaci szegmensben használt eszközökkel való gazdálkodásból származik. Ez összefügg azzal, amit Oliver Williamson eszköz-függőségnek (asset-specificity) hív. Az információ egyszerű számszaki-formai helyállóságán túl egyre fontosabbá válik a beszámolók felhasználói számára a pénzügyi információ megbízhatósága.

Az adójogi statikáról szóló fejezetben foglalkozunk azzal, hogy a javasolt európai pénzügyi tranzakciós adó nem a piaci folyamatok és az instrumentális racionalitás által motivált piaci cselekvés felszabadítására, hanem ellenkezőleg, azok korlátozására irányul. Ezért célja nem is lehet a verseny tökéletesítése, hanem inkább a piaci tökéletlenségek adminisztratív korrigálása, még ha hosszabb távon a beavatkozás célja az is, hogy helyreállítsa a piaci mechanizmusok zavartalanságához szükséges feltételeket. Itt nemcsak az a gond, hogy az egész EU-szabályozás magva a szabad verseny, egy innovatív adó viszont állami beavatkozás a piaci magatartás befolyásolása révén, hanem főként az, hogy ez esetben nincs mérce, amely alapján megítélhető, meddig terjedjen a beavatkozás, és mi legyen annak politikai és jogi alapja.

Ha a szabadverseny eszméje felől közelítünk a gazdasághoz, valamiféle értéksemlegesség alapján állunk, ami az instrumentális racionalitás révén leírható: maximális eszköztakarékosság és nyereségmaximalizálás a főbb motívumok, egyébként a piaci szereplő szabad abban, miként fejthetők ki a valóságban ezek a motívumok. A versenyszabadság negatívum abban az értelemben, hogy nincs külső beavatkozás. Gazdaságon kívüli beavatkozás esetén azonban meg kell jelölni a pozitív célokat, amelyek érdeklében a beavatkozás végbemegy.

Azt, hogy ez milyen nehéz, ha egyáltalán lehetséges, jól mutatja pl. az, hogy ha a helyes árat (pretium iustum) nem a piac mondja meg, hanem annak megállapítása úgymond a jó fejedelemre van bízva, ilyenkor végeredményben önkényes beavatkozást észlelhetünk. Lehet persze érvelni azzal, hogy a szolidaritás, ill. az egyenlőség magasabb szinten való helyreállítása a cél, valójában azonban csak a piaci cselekvés révén deríthető ki, milyen helyzetben keletkezett társadalmi szempontból már nem tolerálható egyenlőtlenség, és a korrekcióra milyen lehetőségek nyílnak meg (ha egyáltalán). Egy hayeki érvelés alapján tehát a legtöbb, amit tehetünk, az, hogy biztosítjuk a „fair play“ szellemének megfelelő játékszabályokat, ami viszont nyitva hagyja a materiális igazságosság értékei érvényesíthetőségének kérdését.

Az adójogi kitekintésben kifejtjük azt, hogy a valóság megismerése, a tudomány nem alapulhat azon a leegyszerűsített elképzelésen, hogy úgymond a tudomány értékmentes legyen. Ilyen nézőpontból racionalitás csak az lenne, ami cél-eszköz viszonylatban kifejezhető (instrumentális racionalitás), a boldogság redukálható lenne hasznosságra, a társas kapcsolatok szervezése Robinson Crusoe-féle életmódra, a civil társadalom a kereskedelemre, ill. áruk és szolgáltatások értékesítésére. A költséghatékonyság túlhangsúlyozása destruktívvá teszi a gazdasági viselkedést, amelyben ily módon túlteng a negativizmus.

A gazdálkodás szociálökonomiai felfogásából nézve világos az, hogy a piaci viselkedésnek és az ezt lehetővé tevő instrumentális racionalitásnak korlátai vannak. Ma, a világkapitalizmus viszonyai között úgy látszik, hogy a vállalkozói gazdálkodási mód

uralkodik, amihez képest minden olyan gazdasági cselekvés kivételes, amelyben felfüggesztődik az instrumentális racionalitás. Feltételezhető azonban az, hogy a társadalmi pénzhasználat a vállalkozói gazdasági rendszerben – a kapitalista gazdaság strukturális ellentmondásai miatt – nem lehet semleges, ami kielezi az ellentmondásokat. A kamatos kamat alkalmazása óhatatlanul leértékeli a reálgazdasági teljesítményt a pénzügyi piacokon halmozható előnyökhöz képest.

Az itt jelzett strukturális egyensúlytalansághoz képest alternatív, közösségi gazdálkodási rendszerek kínálhatnak kiutat. A vállalkozói és háztartási alapú gazdálkodási és cselekvési mód közötti különbségtétel alátámasztható azzal, hogy a mai viszonyokra alkalmazzuk azt, ahogy Aquinoi Tamás megkülönböztetést vezetett be az igazságosság fajtái (a szétosztó és kiigazító igazságosság) szerint. Ebből a dualizmusból következik ma és egykoron az a feltevés, hogy a kamatszedés szociálökonomiai szempontból korántsem tabu, és korlátozása igazolható, ha a kamat alkalmazása adott viszonyok között diszfunkcionális lenne.

d) A jogvédelem ténylegessége

Amint az adójogi dinamikáról szóló fejezet bevezető részében kifejtjük, a jogállamiság, azon belül a legalitás sajátos aspektusa a tisztességes bánásmódhoz (fair trial), vagy tisztességes eljáráshoz való jog biztosítása. Ez összefüggésbe hozható az arányossági követelménnyel is annyiban, hogy az eset összes körülményeinek mérlegelésével, a jogi intézkedések céljának és a választott eszközöknek az összemérésével állapítható csak meg, érvényesül-e valakinek a tisztességes eljáráshoz való joga, miközben a vizsgálatnak a szóban forgó jogok lényegére kell irányulnia. A tisztességes eljáráshoz való jog tágabb értelemben véve a jogvédelem ténylegességének követelményét fejezi ki. Nem elegendő, ha a polgárok jogokkal rendelkeznek, az is fontos, hogy azok mennyire könnyen érvényesíthetők. A jogok tényleges (hatásos) érvényesítésének lehetősége akkor adott, ha a jogszabályokat megfelelő módon alkalmazzák, figyelemmel annak nemcsak betűjére, hanem szellemére is. A jogi normák értelmezését az általuk ténylegesen kiváltott hatások alapján kell elvégezni (effet utile).

Ebben az értelemben a jogérvényesítés ténylegességének követelménye kihívás a pozitív joggal szemben, a tételes jog tiszteletével összeütközésbe kerülhet. Nem csupán arról van szó, hogy a legalitás nem lehet merő formalitás, hanem arról a valóságos konfliktusról is, amely nem elkerülhető módon megvan a tárgyi jog betűje és annak szelleme között. Ha a jogi rendelkezések által ténylegesen kiváltott hatást vesszük alapul, bizonytalanná válhat a jogi norma jelentése, miáltal elkanyarodunk a jogbiztonság követelményétől. A jogérvényesítés ténylegességének elve tulajdonképpen feltételezi azt, hogy a tételezett jog mindig hordoz magában hibákat, a valósággal való meg nem felelést, ezért korrekcióra szorul.

Az EU jogi harmonizációval összefüggésben, az adójogi dinamikáról szóló fejezetben kiemeljük azt, hogy az EU jogban különös jelentőséggel bírnak a jogérvényesítés ténylegességének (hatásosságának) és az egyenértékűségnek (a diszkrimináció-tilalomnak) az elvei, amelyek a bírósági gyakorlatban alakultak ki (*San Giorgio*, *Brasserie du Pécheur*, *Factortame*, stb.). Szintén az adójogi dinamika kérdése: az olyan jogesetek, mint az *Ibiza* és a C-446603. sz. *Marks & Spencer* arra irányíthatják rá a figyelmünket, hogy a harmonizációs kényszer alapvető forrása nem a tagállamok politikai akaratának felülről megvalósuló egyeztetése. Az állampolgárok valós igényeire kell gondolnunk inkább, akik az alapvető

szabadságok korlátozását tapasztalhatják meg esetről esetre annak következtében, hogy a nemzetállami szabályok nincsenek eléggé összehangolva. Ilyenkor nem harmonizációs igény merül föl, hanem az állampolgári jogok tényleges érvényesítésének igénye. A harmonizáció csak a jogérvényesítés lehetősége megteremtésének a következménye. Ez a harmonizáció mikró perspektívája, miközben persze nem válik feleslegessé a hivatalos politika fórumain – makró szinten – történő egyeztetés sem.

Az EU szabadságok érvényesíthetőségére tekintettel biztosítani kell a hatósági gyakorlatban azt, hogy határon átnyúló helyzetben, az – adójogi statikában tárgyalt – forrásadóztatás során ténylegesen ne legyenek rosszabbak a jogérvényesítés lehetőségei, mint tisztán belföldi helyzetben. Az eljárási jogokra abból a perspektívából kell tekinteni, hogy miként teszik lehetővé az anyagi jogi szabadságok könnyű érvényesítését. Az eljárási jogok ebből a szempontból csak az anyagi jogok tükrében értékelhetők. Az adóügyi jogsegély irányelv pl. nem kötelezi a tagállami hatóságokat feltétlenül információcserére valamely kérdésben, a hatóságoknak azonban mindent meg kell tenni annak érdekében, hogy az anyagi szabadságok ténylegesen érvényesíthetők legyenek.

A jogvédelem ténylegességének kérdése előkerül az adójog érvényesíthetőségének próbájáról szóló fejezetben is. Az EU Bíróság döntéseiben már a korai időktől fogva megjelennek a jobbiztonság, bizalomvédelem, arányosság elvei, a tényleges jogérvényesítés követelménye és tisztességes eljáráshoz való jog tisztelete. A jogállamiság és az arányosság elveivel összhangban a jogvédelemnek hatásosnak kell lennie, a jogszabálynak valóságosan érvényesülnie kell, a jogvitákhoz pártatlan fórumot kell teremteni könnyű hozzáféréssel, a vitáknak a nyilvánosság előtt, szabad bizonyítási rendszerben, a felek egyenjogúságát tiszteletben tartva kell lefolynia, az eljárást megfelelő időn belül be kell fejezni, a védelemhez való jognak érvényesülnie kell (tiszteséges eljáráshoz való jog).

A tényleges jogérvényesülés elve eredetileg a nemzetközi szerződés érvényesülését szolgáló alapelv. Mint „*effet utile*“ a nemzetközi jogban, és az EJEB gyakorlatában is csak annyit jelent, hogy a jogi rendelkezésnek nem csupán legálisnak (jogi-formai szempontból érvényesnek, helyes módon létrejöttek) kell lennie, hanem tartalmát tekintve is érvényesülnie kell. Az EU jogban a tényleges jogérvényesülés elve némileg mást jelent, mert párban kell alkalmazni az egyenértékűség (kölcsonös megfelelés) elvével. A hivatkozott elvek arra vonatkoznak, hogy a jogérvényesítés tagállami hatáskör, de a belföldi és a határon átnyúló helyzeteket összevetve az EU jog hazai jog szerinti érvényesítése nem lehet nehezebb határon átnyúló helyzetben, mint tisztán belföldi helyzetben, és a vonatkozó hazai jog nem lehet hátrányosabb határon átnyúló helyzetben, mint tisztán belföldi helyzetben.

A tényleges jogérvényesítéshez való jogot anélkül is érvényesíti az EU Bíróság, hogy valaki közvetlenül az EJEE-re, vagy az egyébként nemzetközi jogilag védett alapvető jogokra hivatkozna. Az alapvető EU szabadságok tekintetében mindenek előtt azok diszkriminatív korlátozását vagy annak hiányát kell megállapítani, és e tekintetben az egyenértékűség (diszkrimináció-tilalom) és a tényleges jogérvényesítés elvei szerint kell az ügyet megítélni, ahogy az kialakult az EU Bíróság gyakorlatában. Az alapvető jogok ehhez képest az érvelésben másodlagosak.

e) Fiskális semlegesség

Amint az adójogi dinamikában kifejtjük, a fiskális semlegesség eszménye azzal hozható összefüggésbe, hogy az adójogi szabályozás súlypontja közelít a természetes joghoz.

Ekkor a jog olyan fiskális politikát közvetít, amelynek követése során lehetséges távolságot tartani a partikuláris érdekektől, ill. lehetséges a politikában az egymással konfliktusos érdekek közötti kiegyensúlyozás. Az adópolitikában megmutatkozó méltányosság a természetes igazságosság kifejeződése olyan körülmények között, amikor az adópolitika a semlegesség eszménye felé közelít.

Nemcsak az érdekes továbbá, hogy milyen materiális értékeket közvetít egy szabályozórendszer (pl. politikai elvárásokat vagy jogilag kifinomult megoldásokat), hanem az is, hogyan, milyen mechanizmusokban valósíthatók meg ténylegesen ezek az értékek, vagyis az értékek hogyan válnak a való élet tényeivé. Szerencsés esetben megvalósítható a jogérvényesítés és az adózói jogvédelem hatásossága, és lehetséges az adóelkerülés és -kijátszás megakadályozása, a törvényes kötelezettségek pedig beágyazódhatnak a társadalmi megegyezések hálójába. A fiskális semlegesség eszménye és annak megalapozása mellett tehát az is értékelési szempont, hogy az adópolitika által megjelenített értékek ténylegesen miként jutnak érvényre, az, hogy jó-e az adóadminisztráció, és az adószabályok könnyen végrehajthatók-e.

Ha a fiskális semlegesség nemzetközi szintésre való kiterjesztéséről gondolkodunk, mindenképp először a tőkeexport és -import semlegesség opciói vehetők számításba, amint ezt szintén az adójogi dinamikáról szóló fejezetben tárgyaljuk. Előbbit főleg az angol-szász országok alkalmazzák, amelyek tőkeexportőrök. Eszerint az adott szervezet jogi státusa (adóügyi illetősége) helyett a tevékenysége számít elsősorban, és a jog egyensúlyba akarja hozni a bel- és külföldön kifejtett gazdasági tevékenységet. Ennek módszere a külföldön megfizetett adó figyelembe vétele révén megvalósítható adóbeszámítás, aminek a hatása pedig az, hogy a külföldi adórendszerekben rejlő különbségek semlegesítődnék.

A tőkeimport semlegesség általánosan elterjedt az európai kontinensen. Ekkor a jog a gazdasági szervezet státusára alapítja a szabályozást, azonban a külföldieket nem diszkriminálja a belföldiekhez képest. Az alkalmazott módszer a külföldön megszerzett jövedelem mentesítése a hazai adózás alól, aminek a hatása az, hogy a külföldi tevékenység adóztatása csak attól függ, hogy a tőkét fogadó országban milyenek az adószabályok. Ilyen közegben tág tér nyílik az adóversenynek.

Ugyancsak az adójogi dinamikáról szóló fejezetben foglalkozunk azzal, hogy egy egalitárius, de tisztán piaci alapú megközelítésben a fiskális semlegességnek megfelelően egyenlő induló esélyeket kell biztosítani egy széles társadalmi skálán. A horizontális méltányosság hagyományos felfogása magában rejti azt a hibát, hogy amikor képviselője egyenlőket feltételez, akiket egyenlően kell kezelni, az adózás előtti jövedelmet, fogyasztást, vagy vagyont mint morálisan értelmezhető kiindulópontot veszi alapul, hogy azután ebből legyenek méltányossági standardok megfogalmazhatók, jóllehet az állam nélküli létezés feltételezésén alapuló ilyen kiindulópont társadalmi szempontból irreális, és az ilyen feltételezésekre alapított következtetések légtüres térbe vezetnek, morálisan pedig nem értelmezhetők.

Az adósemlegesség ideálja elméletileg a jövedelem Schanz-Haig-Simons-féle közgazdasági fogalmával határolható be. E fogalom eléggé átfogó, mivel ennek alapján jövedelemnek a két egymást követő időpontban mért vagyoni állapotban bekövetkező pozitív különbséget lehet tekinteni. Nem mentes azonban az ellentmondásoktól, amelyek egyrészt a fogyasztási és megtakarítási lehetőségek, másrészt a periodikus és tőkejövedelem között

figyelhetők meg. Mivel egymástól különböző természetű hasznosságokról van szó, kétséges, hogy ezek egy egységes fogalomba beemelhetők-e.

Az itt jelzett ellentmondások magában az adórendszerben nem feloldhatók. Megoldást az a tágabb kontextus kínál, amely abból adódik, hogy az adópolitikát bele lehet helyezni a gazdaságpolitikába, sőt a szociálpolitika szempontjai sem hagyhatók figyelmen kívül. Elméletileg az adószabályozási opciók elhelyezhetők a tulajdon, elsajátítás és újraelosztás intézményi rendjében. Rendezett társadalmi viszonyok között kialakult az, hogy milyen rendben lehet rendelkezni a termelési tényezők (tőke, munka és föld) és annak hozama felett, továbbá megegyezés születik az újraelosztás mértékéről és struktúrájáról. Ha széles társadalmi csoportok számára elérhető a gazdasági és politikai szabadság, akkor a vagyoni különbségek is tolerálhatók, feltéve, hogy emberhez méltó gondoskodás történik azokról, akik a versenyben önhibájukon kívül lemaradtak.

f) A közigazgatási jogi vita fóruma és az alkalmazandó jog

Az adójogi dinamika keretében, a közigazgatási jog elismerése szükségességének kérdésére figyelemmel végzett elemzés során fölvetődik az a kérdés, hogy az állam és polgárai közötti jogvitát milyen fórum előtt, és milyen jog alapján lehet lefolytatni. Alaphelyzetben a polgári társadalomnak megfelelő megoldás az, hogy az állammal szembeni, vagyoni viszonyokat érintő vitát ugyanúgy a magánjog szabályai alapján kell rendezni, mint bármely más vagyoni ügyet. Ez az Egyesült Királyságban pl. máig így van.

Franciaországban a *Blanco* ügy óta vált világossá, hogy a hatósági diszkrécióval szemben a polgárok védelme akkor biztosítható hatásosan, ha a köz- és magánjog megkülönböztethető egymástól, és ennek megfelelően elválnak egymástól a bírói fórumok is. A francia jogban e megkülönböztetést annyira következetesen vitték véghez, hogy még az állammal szembeni kártérítési ügyek is közigazgatási bírói fórum előtt tárgyalandók. Más európai államokban azonban úgy alakult, hogy bár a közigazgatási határozat jogszerűségének felülvizsgálatára sok helyen külön közigazgatási fórumon kerül sor, az állammal szembeni kártérítés a polgári bíróságokra tartozik, amelyek a magánjog szabályait alkalmazva döntenek.

Németországban is van közigazgatási bírászkodás. A hatósági határozatok felülvizsgálata során a közigazgatási bíróság elkülönült közigazgatási jogot alkalmaz. A francia jogi megoldástól eltérően nem elsősorban abban kell döntenet, hogy a hatósági diszkréció jogszerű-e, hanem a vizsgálat kiindulópontja az, hogy a hatóság a polgárok alkotmányosan biztosított alapvető jogait nem sértette-e meg.

Olaszországban a francia megoldáshoz hasonlóan eléggé széles a közigazgatási bírászkodás hatóköre, mert nem egyszerűen a közigazgatási hatósági határozatok felülvizsgálatában döntenek közigazgatási fórum előtt, hanem az olyan ügyekben is, amelyek nem függenek szorosán össze az alapjogokkal (*diritti soggettivi*), mivel hogy a polgárok szélesebb értelemben vett érdekeinek védelméről van szó, aminek azonban nincsenek részletesen kidolgozott tételes jogi alapjai (*interessi legittimi*). E megkülönböztetésben az köszön vissza, hogy a közigazgatási hatóság eljárása annyiban nincs van alávetve a tételes jog kontrolljának, hogy máig lehetnek a hatósági eljárásnak a közjog által tételesen nem szabályozott mozzanatai. A jogállami normák ugyanakkor a közigazgatási hatóságokra is vonatkoznak. Az alapjogokat érintő kérdésekben az olasz jog szerint polgári bíróságok előtt kell döntenet, miként az állammal szembeni kártérítési ügyekben is.

Az adójogi statikáról szóló fejezetben szintén rámutatunk arra, hogy amikor polgárok az állammal szemben jogvitában valamilyen igénnyel lépnek fel, akkor különbséget kell tenni kétféle ügy között. Az egyik esetben a jogvita tárgya a hatósági határozat törvényességének felülvizsgálata, vagyis azt kell megállapítani, hogy a hatóság eljárása jogszerű volt-e vagy sem. A második esetben a polgár olyan igényt vet föl, amelyet általában polgári bíróság előtt (és nem közigazgatási perben) kell tárgyalni, továbbá nem speciális közjogi – pl. adójogi – szabályok alapján, hanem a vagyoni viszonyokra kiterjedő magánjog szabályai és elvei alapján. Ez utóbbira példa az állammal szembeni kártérítési igény elbírálása (közigazgatási jogkörben vagy akár jogalkotással okozott kár miatt). Amikor a társasági adóalap meghatározásának vitás kérdéseit vetjük föl, akkor az előbbi kategóriába tartozó ügyekről van szó. Lehetnek mégis olyan éles helyzetek, amikor a szakjogi vita jelentőségében túlnő a szakjogon, és a vitatott kérdés eldöntésének tétje van alkotmányos szempontból is.

Az alkotmány- és szakjogi kérdések közötti megkülönböztetésre nem szolgálnak világos kritériumok. Adójogi vita szinte mindig fölveti azt az alkotmányos problémát, hogy az adóztató állam beavatkozása a vállalkozási szabadságba nem eléggé indokolt, vagyis önkényes. Szintén fölvethető az, hogy az adóhatósági megállapítás nélkülözi a világos törvényi alapokat, ennyiben pedig a hatóság eljárása a jogállamiság elvébe ütközik.

Az adójog érvényesítésének próbájáról szóló fejezetben foglalkozunk az adózó mint állampolgár alapvető jogai sérelmének kérdésével, közelebbről azzal a problémával, hogy miként lehetséges az állammal szemben az adóigény jogossága kérdésének megvitatása polgári ügyekben. Az EJEB a tisztességes eljáráshoz való jogról a polgári jogok és kötelezettségek tárgyában, valamint a tulajdon háborítatlanságához való joggal összefüggésben is dönthet, de az ügy tárgya ezekben az esetekben nem az adóhatósági határozat jogszerűségének kérdése, hanem az adózó mint állampolgár alapvető jogainak sérelme. Az ilyen ügyek általában nem szűk értelemben vett közigazgatási ügyek, hanem a legtöbb államban polgári bíróság előtt kell az ügyet megvitatni, és abban döntést hozni, hasonlóképpen az állammal szemben kártérítési üggyhez. Az EJEB által kitágított értelmezés végül is ahhoz a következményhez vezet, hogy az állammal szembeni adóigény polgári ügyekben válik megvitatathatóvá, és a magánjog szabályai alapján dönthető el. Az EJEB döntéseiből nem annyira az olvasható ki, hogy az EJEB hatályát kiterjesztené közjogi kérdésekre, hanem az, hogy a polgár és az állam közötti vitákat adott feltételek között tág értelemben vett magánjogi vitáknak fogja fel, és ezért megállapíthatónak tartja hatáskörét.

3. A monografikus mű részletes tartalomjegyzéke (aláhúzással kiemelve abból a doktori pályázatban elbírálásra kiválasztott fejezeteket)

Előszó

1. Jog és civilizáció
2. Adópolitika és adójog a fokozódó állami aktivizmus árnyékában
3. Adójogi dinamika és statika, az adójog próbája
4. A műnek keretet biztosító fogalmi háló
 - a) Fogalmi készlet
 - b) A jogot átható instrumentális racionalitás lehetőségei és korlátai
 - c) Határon átnyúló kapcsolatok jogi és adójogi szabályozása
 - d) Adójogi ortodoxia és unortodoxia, fiskális semlegesség, anyagi és eljárási jog
 - e) Az unortodox fiskális politika és adójog belső ellentmondásai
5. Átfogó tartalomjegyzék

A) Az alkotmányos vizsgálat indokoltsága és tárgya

1. Az alkotmányos vizsgálat indokoltsága: jogiasodás helyett átpolitizálódás

2. A vizsgálat tárgya: adójog és alkotmányos értékek

a) A vizsgálat fogalmi kerete: jogi szabályozhatóság

b) Legalitás

c) Méltányosság, fiskális semlegesség, disztributív igazságosság és könnyű végrehajthatóság

d) Adóztatás alkotmányos demokráciában

e) Jogban való egyenlőség, fizetőképesség, adóprogresszió

f) Állami beavatkozás a piaci szabadságokba

g) Közpénzügyi alkotmányosság

3. Az adóviszony mint jogviszony és mint alkotmányos jelentőségű viszony

4. Összefoglalás

B) Az adózás szempontjából számba vehető alkotmányos vizsgálati elvek és megfontolások (az alkotmányos adójog dinamikája)

I. Ortodoxia és unortodoxia a jogalkotásban, populizmus, jogállam

1. Jogállam

a) Jogállamiság és jogbiztonság

b) Jogállam és ésszerűség

c) Jogegyenlőség

d) Jogi elvek és szabályok

e) Arányosság

f) A jogvédelem ténylegessége, a tisztességes eljáráshoz való jog

2. Ortodoxia és unortodoxia a gazdaság- és jogpolitikában

a) Tömegtársadalom, legitimációs válság, populista reakció

b) Politikai, jogi és adójogi ortodoxia és unortodoxia Magyarországon

II. Jog és forma

1. Anyagi és eljáráshoz kötött igazságosság

2. Az anyagi jog átváltozása eljárási joggá

3. Formatisztelet a jogban

4. Az új magyar alkotmányhoz (Alaptörvény) kapcsolódó alkotmánybírósági felülvizsgálat

a) Alkotmányos jelentőségű rendelkezések

b) Az alkotmány felülvizsgálhatósága

c) Alkotmánybírósági döntések hatálya

III. Túladóztatás és társadalmi harmónia

1. Túladóztatás

a) A polgári állam adóztató hatalmának korlátairól

b) Fiskális semlegesség és hatásos jogérvényesítés

2. Adózás, igazságosság, társadalmi harmónia

a) Igazságosság és egyensúlykeresés

b) Az igazságosztó jó fejedelem ábrándja

c) Szabadság, differenciálódás és hipotetikus alapszerződés

IV. Adójogi fikció, adósemlegesség és jogbiztonság az adózásban

1. Fikciók az adójogban

a) Fikciók keletkezése

b) Az adózásra kötelezés jogi formába öntésének nehézségei

c) Adóztató hatáskör

d) A civiljog mint az adóztatás másodlagos joga

2. Jogi fikció és jogi realizmus, határon átnyúló adópolitikai opciók

- a) Tőkeexport és -import semlegesség
- b) Univerzalizmus és partikularizmus a jogi személy felfogásában
- c) Honosság és illetőség
- d) Letelepedési szabadság az EU jogban
- e) Székhelyáthelyezés

3. Semlegesség és jogbiztonság az adózásban

- a) Adósemlegesség és társadalmi környezete
- b) A közigazgatás jogi szabályozottsága
- c) Reformtörekvések a közigazgatási jogban (nyitottság, jó kormányzás, és a globalizálódás korlátai)
- d) A közigazgatási jogi vita fóruma és az alkalmazandó jog
- e) Adóhatósági jogszolgáltatás és komplementer magánjogi szabályozás
- f) Jogérvényesítés és horizontális koordináció az adójogban

V. A pozitív jog csődje, etikai és jogi szempontok, adóelkerülés

1. A tárgyi jog kiüresedése

2. Adóelkerülés megakadályozására hivatott doktrínák

3. A jogkövetés kötelezettsége, jogi fizika és fenomenológia

a) A jognak való engedelmisség

b) Jogi koherencia

4. Jogi technika és helyes jog

5. Közgazdasági értékelés és pénzügyi információ

6. Adójogi deviancia

VI. Visszaható hatályú jogalkotás az adózásban

- 1. Pozitív jog és igazságosság, átmeneti állapot jogi rendezése
- 2. Az adóztatásra irányuló gazdasági esemény jogi értelmezése
- 3. Magyar alkotmánybírósági gyakorlat

VII. Extraterritorialitás

1. Extraterritorialitás és állami szuverenitás

2. FATCA és Rubik-egyezmények

3. Extraterritorialitás és alkotmányos jogvédelem

VIII. Adóharmonizáció és az eljárási jogok felértékelődése

- 1. Egyéni jogérvényesítés és evolucionizmus és az EU jogban
- 2. A tagállamok közötti koordináció nehézségei
 - a) Az európai integráció mint jogrend belső ellentmondásai
 - b) Puha szabályozóverseny és áttételes harmonizáció
- 3. Adójogi eljárási kérdések az EU jogi gyakorlatban

4. Az EU jog értelmezése adóügyekben

a) Tényleges jogérvényesítés az EU jogban

b) Tagállami lojalitás, az EU jog értelmezésének dinamikája, evolucionizmus az EU jog fejlődésében

IX. Összefoglalás

- 1. Az adójogi kötelezés környezete: ortodoxia és adóztató állam
- 2. Az adójogi kötelezés folyamata: adójogi fikciók képzése, adójogi hatáskör gyakorlása
- 3. Az adójogi kötelezés szerkezete: adóelkerülés, visszaható hatályú szabályozás, extraterritorialitás, harmonizáció

C) Alkotmányos szempontból vizsgálható adózási részterületek (az alkotmányos adójog statikája)

I. A közszolgáltatások hatósági árszabályozása

1. Rezsiharc

- a) Árbefagyasztás
- b) Közérdekű szolgáltatások
2. Talált gyümölcs
 - a) Rendkívüli nyereség
 - b) Rejtélyek árnyékában
 - c) Kockázat, vakszerencse, spekuláció
 - d) A talált gyümölcs állami elvonása
- II. Ágazati különadók Magyarországon
 1. Összeütközés az EU hatóságaival
 2. Pigou-adó, Robin Hood adó
 3. Populista állam, korporatív irányítás
 4. Legitimációs problémák
 5. Ágazati különadók és harmonizált hozzáadott érték adó
 6. Hervis ügy
 7. Reklámadó
- III. Konfiskáló hatású adó
 1. Adózás, tulajdon és társadalmi költségek
 2. Az Emberi Jogok Európai Bíróságának döntése
 3. Tulajdonszabadság és jó kormányzás
 4. Az egyenlőség mint rendezőelv
 5. Magyar alkotmánybírósági döntések
 6. Adószabály és az emberi méltóság alkotmányos védelme
 7. Visszaható hatályú jogi szabályozás az adózásban, a közszolgálati viszonyra irányuló szabályozás stabilitása
 8. Az adóztatás funkciói
 9. Fordított hátrányos megkülönböztetés
 10. Elosztási vita vagy a jog helyes működésének problémája?
- IV. Adóamnesztia
 1. Ügyleti nyereség
 2. Megváltási díj és alkalmi fizetési kötelezettség
 3. Amnesztia és részrehajló állam
 4. Adóamnesztia kivételes alkalmazhatósága
- V. Költségvetési fék és és feltételes kényszer-hozzájárulás
 1. Igazolás közérdekkel
 2. A hátrányos megkülönböztetés és az aránytalanság tilalma
 3. Üres szakmai tartalom, a demokrácia csorbítása
- VI. A pénzügyi szektor terhelése korrekatív adókkal
 1. Szabályozási keret
 - a) Az árképzés törékenysége, a pénzügyi piacok átláthatóságának és a követelések felszámolásának nehézségei
 - b) Etikai megfontolások a pénzügyi piaci menedzserek magatartásának értékelésében
 - c) Egyensúlyi problémák a virtualizált pénzügyi piacokon
 - d) Korrekatív adók a társadalomirányítás jogi eszköztárában
 - e) Robin Hood adók, a jogi szabályozhatóság határai
 - f) Szabályozási opciók
 2. A lehetséges irányítási eszközök igazolása
 - a) Korrekatív adók, reflexivitás, pénzügyi hiperaktivitás
 - b) Piaci tökéletlenségek, az alapvető EU szabadságok eróziója
 3. Történeti és elméleti háttér: Pigou-adók
 4. Adóincidencia-problémák a javasolt EU pénzügyi tranzakciós adónál

- a) Az adó tárgyi hatályának tág értelmezése
 - b) Pénzügyi tranzakciós adó és tőkeforgalmi illeték
 - c) Területi hatályon túlterjeszkedő adózás és megerősített együttműködés
 - d) Hátrányos megkülönböztetés a nem részes tagállamban letelepedett pénzügyi vállalkozásokkal szemben
5. Az innovatív pénzügyi adókkal kapcsolatos adópolitikai dilemmák
- a) Piaci tökéletlenségek és antiliberalizmus
 - b) Az adósemlegesség problémája a pénzügyi tranzakciós adó esetén és méltányossági probléma a pénzügyi vagyonadóztatásnál

VII. Banki válságadó, pénzforgalmi illeték Magyarországon

1. Összevetés a korrekatív adókkal
 2. Összevetés az elsődleges uniós joggal
 3. Diszfunkciók a pénzügyi szervezetek különadója és pénzügyi tranzakciós illeték működésében
 - a) Pénzügyi szervezetek különadója
 - b) Pénzügyi tranzakciós illeték
 - c) A banki különadó és a tranzakciós illeték közös problémái
4. Az adóztatás torzító hatása enyhítésének problémája

VIII. A jogállam próbája a jövedelemadóztatásban: vélelmezett adóköteles jövedelem és vagyonbecslés

1. Az adóköteles jövedelem közvetett mérésének szükségessége, átalányadó és becsült adó
 2. Vagyonosodási eljárás és adóbecslés a külföldi joggyakorlatban
 3. Adóbecslés, tisztességes eljáráshoz fűződő jog és tulajdonszabadság az emberi jogok védelmének perspektívájában
 4. Az adóbecsléssel összefüggő arányossági követelmény és az adózói jogok védelmének ténylegességére irányuló elv az EU szabadságok felől nézve
 5. Az adóbecsléssel összefüggő arányossági követelmény és az adólevonáshoz fűződő bizonyítás az EU jogban
 6. Egyensúly az adóhatóságot és az adózót terhelő bizonyítási szakaszok között
 7. Az adókötelezettség terjedelmének és időzítésének becslése
 8. A bizonyítási teher megoszlása, az adózó ellenbizonyítása
 - a) Külföldi jog
 - b) Magyar bírósági ítéletek
 - c) Kötött bizonyítás az aránytalanság tilalma tükrében
9. Az adózóval szemben támasztható felelősség vagyonosodási eljárásban
10. Hallgatáshoz való jog, közigazgatási és büntetőeljárás összefüggése
11. Adóelkerülés és adócsalás
12. Összegzés, következtetések

IX. A határon átnyúló forrásadóztatás mint a tőkepiacok működésének akadály

1. Proceduralizálódás
2. A tagállami forrásadóztatási gyakorlat mint a tőkepiacok zavartalan működését akadályozó adminisztratív korlát
3. Szabályozási opciók “inbound” és “outbound” helyzetekben

X. Strukturális problémák az adótervezés gyakorlatában (esettanulmányok)

1. Innovációs járulék horizontális kapcsolatokban
 - a) A saját tevékenységi körben végzett kutatás-fejlesztési tevékenység törvényi fogalma
 - b) Határon átnyúló központosított kutatás-fejlesztés költségeinek elismerése
 - c) Uniós jogot sértő nemzeti jogi szabályozás és hatósági gyakorlat
2. Tőkeáttételes akvizíció ráfordításainak elismerhetősége
- a) Előzmények

- b) Az adózó áldozatvállalása a vállalkozási tevékenységgel összefüggésben és az ésszerű gazdálkodás elveivel összhangban
- c) A csoporton belüli kölcsön összefüggése a bankkölcsönnel
- d) A terhek és előnyök allokálása
- e) Az adóigény legalitása

3. Szintetikus ármegeállítási reziduális nyereségmegosztás révén

- a) Előzmények
- b) Az OECD transzferár irányelvek megsértése az adóhatósági eljárásban
- c) A felperes adózó transzferár prezentációja
- d) Vállalkozás érdekében fölmerült költségek, ill. ráfordítások
- e) Legalitás

XI. Összefoglalás

1. Az adóztatásra irányuló jogképződés problémái
2. Az adójog érvényesítésének problémái

D) Az alapjogok érvényesülésének vizsgálata az adózásban (az adójogi gyakorlat alkotmányos és alapjogi próbája)

I. Az adózási gyakorlat alkotmánybírósági felülvizsgálata

1. Adózás és alkotmányos elvek

- a) Közteherviselés és etikai partikularizmus
- b) Szubszidiaritás az adójogban
- c) Arányos jövedelemadózási
- d) Közteherviselés és adóharmonizáció

2. Magyar alkotmánybírósági gyakorlat

3. A közteherviselés fogalmának kiüresedése a magyar alkotmányjogban

II. Az adózási gyakorlat felülvizsgálata az emberi jogi bírászkodás felől nézve

1. Adózás és alapjogi védelem

- a) Emberi jogok és alapjogok elismerése adóügyekben
- b) Büntetőjogi vád
- c) Polgári jogi jogok
- d) A tulajdonjog sérelme
- e) Az adózó mint állampolgár alapvető jogainak sérelme, az állammal szembeni adóigény megvitatása polgári ügyekben

2. Alapjogi védelem és EU adóharmonizáció

- a) Tagállamok közötti hatáskörmegosztás és az alapjogok védelme
- b) Alapjogok, elsődleges és másodlagos EU jog

3. Adózás és közvetett kisajátítás

III. EU jogi példák az adójogi kategorizálás zavaraira (esettanulmányok)

1. Merev megkülönböztetés közvetett és egyenes adók között, a megkülönböztetés hiánya adó és parafiskális eszköz között

2. Helyi iparüzési adó

- a) Egyenes vagy közvetett adó
- b) Tényállás és jogszabályi háttér
- c) A helyi iparüzési adó összevetése az EU joggal
- d) A nemzeti adó összeegyeztethetlensége a harmonizált hozzáadott érték adóval
- e) A nemzeti adó összeegyeztethetősége a harmonizált hozzáadott érték adóval
- f) Főtanácsnoki vélemények

3. Fordított hátrányos megkülönböztetés parafiskális eszköz alkalmazásával

- a) Tényállás és jogszabályi háttér
- b) Fordított hátrányos megkülönböztetés

IV. Adójogi globalizmus

1. A nemzetközi adóügyi együttműködés megújításának jelei
 2. „Ius cosmopolitanum“ és „foedus pacificum“, „ius gentium“ és „pactum pacis“
 - a) Puha jog a nemzetközi adózásban
 - b) Jogrendezési opciók: emberi jogok és nemzetállam
 - c) Szupranacionális jog, harmonizáció, az európai integráció puha joga
 3. Funkcionális differenciálódás, dinamikus rendszerek, káosz és rend globális térben
 - a) Mediatizálódás, jogi reflex, autopoietikus jog, önreferálás, kódolás
 - b) Másodlagos normák, káoszból rend
 4. Állam nélküli jog és a nemzetközi adójogi együttműködés új formái
- #### V. Összefoglalás

E) Rendszerkritika (kitekintés az alkotmányos adójogból)

1. Reziduális közösségek és az instrumentális racionalitás válsága

- a) A közösségépítés reziduális módja
- b) Az adóigény horizontális érvényesítésének példája
- c) A civil gazdaság mint működési paradigma
- d) Vállalati szerep és vízió
- e) Instrumentális racionalitás és anti-instrumentalizmus

2. Kapitalizmuskritika

- a) Globális válság és kapitalizmus
- b) Nem semleges pénz a kapitalizmusban
- c) Az adóztatás alternatívája
3. Az állami működés és a jogi infrastruktúra zavarai, illiberális demokrácia
 - a) A racionális állam válsága Magyarországon
 - b) Újraállamosítás, államkapitalizmus, irányított közvélemény
 - c) Illiberális demokrácia és konzervativizmus
 - d) Adó vagy hadisarc
4. Összefoglalás
 - a) A kapitalista gazdaság működési zavarai
 - b) A racionális állam válsága, illiberális demokrácia

4. Kapcsolódó publikációk

- “Neutrality and legal certainty in tax law and the effective protection of taxpayers’ rights”, Acta Juridica Hungarica, Vol. 49, No. 2/2008, pp. 177-201;
- “Outbound establishment revisited in Cartesio”, EC Tax Review, Vol. 17, No. 6/2008, pp. 250-258;
- “Harmonisation in Community law and enforcement of rights in tax law”, Intertax, Vol. 36, No. 11/2008, pp.478-491;
- D. Deák, “Pending case filed by Hungarian courts: The Ciba case”, in: M. Lang, J. Schuch, C. Staringer (eds.), ECJ – Recent developments in direct taxation, 2007, Linde, Wien, 2008, pp. 225-239;
- “Hungary’s half-way tax amnesty”, Tax Notes International (February 16, 2009), Vol. 53, No. 7, pp. 603-607;
- “A Cartesio ügyben hozott döntés hatása a letelepedési szabadság értelmezésére: honosság és illetőség, tőkeexport semlegesség, székhelyáthelyezés”, Európai Jog, Vol. 9, No. 2/2009, pp. 36-42;
- “Cartesio: A step forward in interpreting the EC freedom to emigrate”, Tax Notes International (May 11, 2009), Vol. 54, No. 6, pp. 493-499;

- D. Deák, "Опыт экономической интеграции: гармонизация и конкуренция в налоговом праве Европейского Сообщества" (Harmonisation and Competition in Community Tax Law), in: D.V.Vinnitskiy (ed.), *International Tax Law and Regional Economic Integration*, Russian Yearbook of International Tax Law, 2009, No. 1, St. Petersburg, Yekaterinburg, Publishing House Yuridicheskaya Kniga, pp. 70- 91;
- "Legal auto-poiesis theory in operation – a study of the ECJ case of C-446/03 Marks & Spencer v. David Halsey", *Acta Juridica Hungarica*, Vol. 49, No. 2/2008, pp. 145-175;
- „Implementing the EU tax collection Directive in Hungary”, *Tax Notes International* (August 24, 2009), Vol. 55, No. 4, pp. 631-635;
- D. Deák, "Enforcement of taxpayers' rights in Community law", W. Nykiel, M. Sek (eds), *Protection of taxpayer's rights; European, international and domestic tax law perspective*, Oficyna, Warszawa, 2009, pp. 44-62;
- D. Deák, "Reconciliatory interpretation and the direct effect of decisions: The way beyond preliminary ruling procedures", in: P. Pistone (ed.), *Legal remedies in European tax law*, IBFD, Amsterdam, 2009, pp. 159-165;
- D. Deák, "Pending case No. C-253/09 Commission of the European Communities v. Republic of Hungary", in: M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer (eds.), *ECJ – Recent developments in direct taxation*, 2009, Linde, Wien, 2010, pp. 125-138;
- "Fraus legis", *Héthárs*, Vol. IX, No. 2-3/2010, pp. 11-14;
- „Procedural versus substantive law: A balancing act in the EU”, *Tax Notes International* (February 22, 2010), Vol. 57, No. 8, pp. 683-694;
- D. Deák, „Előszó” (Forword), in: J. Papp, *A magyar gazdasági csoda*, Alexandra, Pécs, 2010, pp. 7-15;
- D. Deák, „Don Carlos versus Marquis of Posa: beyond the mere instrument of rationality”, in: Rita Ghesquiere, Knut J. Ims (eds.), *Heroes and anti-heroes; European literature and the ethics of leadership*, Garant, Antwerpen, 2010, pp. 49-65;
- D. Deák, „A pozitív jog csődje: adóelkerülés és adóparadicsomi tervezés, visszaélés az alapvető EK szabadságokkal”, in: Balázs Bodzási (szerk.), *Ünnepi tanulmányok Balásházy Mária tiszteletére*, Budapesti Corvinus Egyetem, Gazdasági jogi Intézet, Budapest, 2010, pp. 91-113;
- „Hungary introduces special taxes”, *European Taxation*, Vol. 50, No. 12/2010, pp. 545-549;
- D. Deák, "Hungary national report", in: Roman Seer, Isabel Gabert (eds), *Mutual assistance and information exchange; 2009 EATLP congress report*, IBFD, Amsterdam, 2010, pp. 291-337;
- D. Deák, "Creation of residual communities", in: Hendrik Opdebeeck, László Zsolnai (eds), *Spiritual humanism and economic wisdom*, Garant, Antwerpen, 2011, pp. 35-52;
- D. Deák, "International tax law, seen from the perspective of the pattern of 'foedus pacificum' and the parable of the Good Samaritan" (A contribution to the conference topic of "Tax fairness and ethics of tax-law makers: precondition or hindrance to overcome the global economic crisis"), in: Manuel Pires (ed.), *Ética fiscal; I conferência internacional sobre a "Ética fiscal: Perspectivas de uma crise económica global"*, XIV Jornadas Fiscais, Universidade Lusitana, Lisboa, 2011, pp. 155-175;
- D. Deák, "A proposal of law and ethics and its application to the case of tax avoidance", in: Ove Jakobsen, Lars Jacob Tynes Pedersen (eds.), *Responsibility, deep ecology and the self; Festschrift in honour of Knut J. Ims*, Forlag1, Oslo, 2011, pp. 65-86;
- D. Deák, "Does the Hungarian local trade tax fall within the substantive scope of a DTC?", in: M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, L. de Broe, P. Essers, E. Kemmeren, F. Vanistendael (eds.), *Tax treaty case law around the globe – 2011*, Linde, Wien, 2011, pp. 43-57;

- “Removing tax barriers from the clearing and settlement of cross-border capital market transactions”, *Acta Juridica Hungarica*, Vol. 52, No. 3/2011, pp. 183-206;
- “Pioneering decision of the Constitutional Court of Hungary to invoke the protection of human dignity in tax matters”, *Intertax*, Vol. 39, No. 11/2011, pp. 534-542;
- D. Deak, “International tax law and tax avoidance”, in: Mauricio A. Plazas Vega (ed.), *Dal diritto finanziario al diritto tributario; Studi in onore Andrea Amatucci*, Volume 5, Temis, Bogotá, 2011, pp. 433-482;
- D. Deak, “Hungary”, in: Hans Gribnau, Melvin Pauwels (eds), *Retroactivity of tax legislation*, European Association of Tax Law Professors, IBFD, Amsterdam, 2013, pp. 289-307;
- “Adóamnesztia és részrehajló állam”, *Közjogi Szemle*, Vol. 6, No. 3/2013, pp. 1-5;
- “Taxation of the financial sector: Robin Hood taxes and regulatory framework”, *Acta Juridica Hungarica*, Vol. 54, No. 3/2013, pp. 237-254;
- “Taxation of the financial sector: Regulatory and justification issues”, *Acta Juridica Hungarica*, Vol. 54, No. 4/2013, pp. 297-316;
- “Ágazati különadó és részrehajló állam”, www.szuveren.hu, 10 December 2013, 6 p.;
- “A tulajdon háborítatlan gyakorlásához fűződő jog megsértése a közszolgálati végkielégítés megadóztatásával; N.K.M. Magyarország elleni ügye”, *Fundamentum*, XVII, 3/2013, pp. 66-77;
- “Vagyonosodási vizsgálat és adóbecslés a magyar jogban összehasonlító jogi nézőpontból”, *Állam- és Jogtudomány*, Vol. LIV, No. 1-2/2013, pp. 5-53;
- D. Deák, “Special industries levies under review from the perspective of EU law (C-385/12 Hervis case)”, in: M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck (eds.), *ECJ – Recent developments in direct taxation*, 2013, Linde, Wien, 2013, pp. 83-101;
- “Unorthodoxy in legislation: The Hungarian experience”, *Society and Economy*, Vol. 36, No. 2/2014, pp. 151-184;
- „Nem semleges pénz a kapitalizmusban?“, *Mérleg*, Vol. 50, 2014, pp. 195-201;
- “Legislating unorthodox taxes: The Hungarian experience”, *Society and Economy*, Vol. 36, No. 3/2014, pp. 339-368;
- D. Deák, „Macar vergi hukuku’nda hukukun kötuye kullamlmasi (Abuse of law in Hungarian taxation); in: Billur Yalti (ed.), *Vergiden kacinmanin onlenmesi: Ulusal ve Uluslararası vergi hukukunda alman onlemler (Preventing tax avoidance: National and international tax law measures)*, Koc Üniversitesi, Beta Basım, Istanbul, 2014, pp. 103-139;
- D. Deák, „Előszó“ (Foreword), in: Péter Cserne, *Közgazdaságtan és jogfilozófia; Rendszertelen áttekintés a jog gazdasági elemzésének elméleti és módszertani alapjairól; Gondolat*, Budapest, 2015, pp. 11-14;
- „A közteherviselés alkotmányos tartalmának változásai Magyarországon“, *Fundamentum*, Vol. XIX, No. 1/2015, pp. 37-54;
- D. Deák, “Legislating non-orthodox taxes”, W. Nykiel, M. Sek (eds), *Tax legislation; Standards, trends and challenges*, Wolters Kluwer, Warszawa, 2015, pp. 98-119;
- „A pozitív jog csődje, etikai és jogi szempontok, adóelkerülés“, *Corvinus Law Papers CLP* – 5/2015, 22 p.;
- „Adójogi globalizmus“, *Állam- és Jogtudomány*, Vol. LVI, No. 3/2015, pp. 29-54;
- „Túlközpontosítás és illiberális állam“, *Közjogi Szemle*, Vol. 9, No. 2/2016, pp. 33-38;
- „Túlközpontosítás illiberális államban: strukturális okok“, *Közjogi Szemle*, Vol. 9, No. 3/2016, pp. 25-30
- ”A Kúria ítélete kettős adóztatási egyezmény tárgyában; A külföldi adó beszámításának elmaradása nettó jövedelem hiányában“, *Jogesetek Magyarázata*, Vol. VII, No. 3/2016, pp. 55-60

- "Az Európai Bíróság ítélete a joggal való visszaélésről adóügyekben; A joggal való visszaélés bizonyíthatósága és az adóhatóságok közötti koordináció", Jogesetek Magyarázata, Vol. VII, No. 3/2016, pp. 61-68

- D. Deák, "Hungary: Application of Article 23 on foreign tax credit for lack of taxable net income", P. Essers, E. Kemmeren, D. Smit, M. Lang, J. Owens, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck (eds), Tax treaty case law around the Globe 2016, IBFD, Amsterdam, 2016, pp. 359-366